

Régularisation fiscale: l'adresse du confessionnal a changé...

Le ministre des Finances change de partenaires en matière de régularisation fiscale.

Alors que la DLU avait été réalisée avec le soutien logistique du secteur financier et de l'administration de la Trésorerie, la régularisation fiscale s'opère aujourd'hui auprès du service du ruling.

Les textes concernant la régularisation fiscale sont encore plus obscurs que ceux réglementant à l'époque la DLU!

INSTAURÉE PAR LES articles 121 à 127 de la loi-programme du 27 décembre 2005 (*Moniteur belge* du 30 décembre 2005), la nouvelle procédure de régularisation fiscale permet aux personnes physiques et aux sociétés de faire amende honorable et de s'acquitter de l'impôt qui aurait été normalement dû si elles avaient déclaré l'intégralité de leurs revenus.

Cette procédure a certes en commun avec la DLU le fait d'être réglementée par des textes obscurs ou présentant à tout le moins de grandes lacunes, laissant subsister des interrogations fondamentales.

Que le contribuable ne s'y trompe cependant pas, les deux mécanismes sont fondamentalement différents.

Nous tenterons dès lors dans les lignes qui suivent de mettre ces différences en exergue et de commenter la procédure de régularisation sous forme de questions-réponses sans toutefois prétendre faire un exposé exhaustif sur le sujet.

La régularisation fiscale pose en effet des questions complexes qui doivent recevoir des réponses compte tenu de chaque cas d'espèce.

Quels sont les impôts expressément visés?

Les impôts expressément visés par la loi-programme sont, d'une part, les impôts sur les revenus et, d'autre part, la TVA. Au-delà, point de certitude... Ainsi en est-il du sort qu'il convient de réserver aux droits de succession.

Comme l'a justement fait remarquer Jan Van Dyck (voyez le *Fiscologue* n° 1009, p. 4), la loi-programme précise que peuvent faire l'objet de la régularisation fiscale «les sommes, valeurs et revenus», ce qui laisse penser que les droits de succession seraient bel et bien visés par la nouvelle loi. Cela est d'ailleurs implicitement confirmé par l'article 127 de la loi-programme qui traite de l'immunité pénale.

Cela étant, une autre disposition de la loi précise que la déclaration-régularisation a uniquement pour effet de protéger le contribuable contre des suppléments d'impôts sur les revenus et de TVA...

Alors, qu'en penser?

Le malaise vient très certainement du fait que les Régions ont aujourd'hui le pouvoir exclusif de fixer la base imposable, le taux et les exonérations en matière de droits de succession.

Le législateur fédéral n'aurait-il dès lors pas dû «s'ajointre» les Régions dans le cadre d'un accord de coopération s'il avait voulu viser les droits de succession?

Nous ne le pensons pas dès lors qu'en cas de régularisation fiscale, l'impôt est dû aux taux normaux d'imposition et que la perception est en tout état de cause opérée par le fédéral.

Il ne s'agit donc pas d'instaurer des exonérations aux droits de succession.

Toutefois, on peut se demander si, dans l'hypothèse où les droits de succession seraient visés par la loi-programme, le fait d'avoir prévu que l'impôt serait, dans la majorité des cas, perçu sans être majoré d'une amende ne constitue pas un empêchement sur la compétence des législateurs régionaux. «Le percepteur fédéral» prendrait-il la responsabilité de ne pas réclamer d'accroissements sans l'autorisation de la Région? Peut-être est-ce là la cause de la «discretion» de la loi-programme au sujet des droits de succession.

Des éclaircissements seraient évidemment les bienvenus. Les Notons enfin que le nouveau régime, contrairement à la DLU, est sans effet sur les cotisations sociales.

Que peut-on régulariser?

La loi-programme fait état de «sommes, valeurs et revenus». En d'autres termes, ce qui peut être régularisé, c'est tout ce qu'on a précédemment soustrait au regard de l'administration fiscale. Quant à la question de savoir jusqu'où il faut remonter dans le temps, les choses sont aussi vagues que dans le cadre de la DLU.

Interpellé à ce sujet, le ministre des Finances n'a pas souhaité se prononcer. Il s'est en effet borné à préciser que la possibilité d'une régularisation existait toujours: après trois ans ou cinq ans, mais aussi après vingt ans (Doc. parl. Chambre 2005-200, n° 51-2097/17)!

Si cette observation a certainement un sens dans la mesure où la régularisation fiscale offre au déclarant une immunité pénale, elle est plus curieuse d'un point de vue strictement fiscal. On sait en effet que l'impôt sur les revenus ne peut être enrôlé dans un délai de cinq ans qu'en cas de fraude. De même, la TVA ne peut être recouvrée dans le délai de 5 ans que dans les mêmes circonstances. Or la loi-programme prévoit que l'impôt devra être payé sans amende ni accroissement (sauf ce qui sera précisé ci-après), ce qui semble emporter qu'on reconnait que le contribuable n'a pas fraudé. Pourquoi dès lors opérerait-on une régularisation sur plus de trois ans, si ce n'est pour des motifs d'ordre pénal?

Question ouverte

La régularisation fiscale, combien ça coûte?

Il convient de distinguer les revenus professionnels et les autres revenus.

Les revenus professionnels (c'est-à-dire tous les revenus régularisés par une société et les revenus régularisés par une personne physique qui ne peut prouver que les revenus auraient une autre nature) sont soumis à leur «tarif normal d'imposition qui est d'application pour la période imposable au cours de laquelle ces revenus ont été obtenus ou recueillis, le cas échéant majoré de la contribution complémentaire de crise ou des centimes additionnels communaux». La TVA est, elle, régularisée au taux qui est d'application l'année au cours de laquelle l'opération n'ayant pas donné lieu au paiement de la TVA a eu lieu. Les autres revenus (immobiliers, mobiliers et divers) sont soumis à un prélèvement à leur tarif normal d'impo-



MAURICE ÉLOY (*)
Avocat au barreau de Bruxelles; Cruyplants Eloy Wagnans & Partners; directeur de l'ESSF et professeur à l'ESSF et aux FUCAM

sition (de quelle année?) (majoré d'une amende de 5 points si la régularisation a lieu entre le 1^{er} juillet 2006 et le 31 décembre 2006 et de 10 points si la déclaration est introduite à partir du 1^{er} janvier 2007).

Quels sont les effets de la régularisation fiscale?

L'effet de la régularisation est limité à la catégorie d'impôt ou de revenus régularisée. Ainsi, le commerçant régularisant ses revenus professionnels ne se met pas à l'abri d'une rectification en matière de TVA. De même, un contribuable qui régularise ses revenus mobiliers ne pourrait pas opposer la régularisation à l'administration fiscale qui souhaiterait rectifier ses revenus professionnels.

Que penser dès lors des garanties offertes au contribuable par la loi-programme, même si celle-ci précise que ni la déclaration-régularisation ni le paiement subséquent du prélèvement dû ni l'attestation délivrée ne peuvent être utilisés comme indice ou indication pour effectuer des enquêtes ou des contrôles de nature fiscale, pour déclarer de possibles infractions fiscales, sauf en ce qui concerne la détermination des prélèvements dus en raison de la déclaration?

Quels sont les cas dans lesquels le contribuable ne peut pas recourir à la régularisation fiscale?

Le contribuable ne peut utiliser la possibilité ouverte par la loi-programme dans les cas suivants:

- les revenus régularisés proviennent d'opérations de blanchiment ou de délits sous-jacents;
- si, avant l'introduction de la déclaration-régularisation, le déclarant a été informé par écrit d'actes d'investigation spéci-

fiques en cours par une administration fiscale belge, une institution de sécurité sociale ou un service d'inspection sociale belge;

- si le contribuable a déjà introduit une déclaration-régularisation (la mesure n'a donc qu'un caractère unique).

La déclaration-régularisation

Les déclarations doivent être adressées selon un modèle obligatoire au service des décisions anticipées (un groupe de travail y a été créé). Ce formulaire doit mentionner l'origine des sommes déclarées (origine qui pourra être contrôlée par l'administration fiscale?). Le service doit informer, dans les 30 jours, par courrier, le déclarant ou son mandataire de la recevabilité de la déclaration et du montant du prélèvement dû. Le paiement du prélèvement doit intervenir dans les 15 jours qui suivent la date d'envoi du courrier par le service. Dès réception du paiement, ce service doit transmettre une «attestation-régularisation» au déclarant ou à son mandataire. Par ailleurs, si les montants régularisés sont des revenus professionnels ou résultent d'opérations soumises à la TVA, une copie de l'attestation-régularisation est transmise au service de contrôle local.

Immunité pénale?

Sous certaines conditions, comme ce fut le cas dans le cadre de la DLU, les contribuables ayant régularisé leur situation ne peuvent plus faire l'objet de poursuites pénales pour une série de délits fiscaux cités limitativement et pour le délit de blanchiment de capitaux. Ici aussi, le texte légal pêche par un manque de clarté et ni le cabinet ni l'administration ne semblent vouloir communiquer davantage sur les questions posées. C'est au contribuable à prendre ses responsabilités! Donc, advenue que pourra... ■

(*) En collaboration avec Marie-Pierre Donea, avocate au barreau de Bruxelles.

