

Quel sera le sort des «amnistiés»?

Après avoir payé la pénalité, le contribuable est censé avoir payé les impôts afférents au montant déclaré.

Mais quelle est l'efficacité de cette fiction face à l'administration fiscale?

Il existe des hypothèses dans lesquelles elle est inefficace.

DEPUIS le 31 décembre 2004, la phase active de l'application de la loi du 31 décembre 2003 «instaurant une déclaration libératoire unique» a pris fin, sous réserve des mesures prises aux fins de permettre de finaliser les opérations en cours. Le gouvernement a ainsi déposé ce 13 janvier 2005 au Parlement un projet de loi allongeant de 25 jours, pour les déclarations introduites entre le 1^{er} décembre et le 31 décembre 2004, le délai ordinaire de 15 jours pour le paiement de la contribution due suite à la déclaration.

Ce n'est évidemment pas une raison pour ne pas s'interroger sur ce que sera le sort des «amnistiés», ces contribuables qui, entre le 16 janvier et le 31 décembre 2004, ont introduit une «déclaration libératoire». A quels problèmes risquent-ils d'être confrontés?

L'article 3 de la loi est, sur ce point, au cœur de la question. Il s'exprime de la manière suivante: «Les sommes, capitaux ou valeurs mobilières déclarés sont, après paiement de la contribution unique due, visée à l'article 4, réputés de manière irréfragable avoir fait définitivement et complètement l'objet de tous impôts, cotisations sociales visées à l'article 2, majorations d'impôts, majorations de cotisations sociales, intérêts de retard et amendes qui sont dus ou auraient pu être dus pour ces sommes, capitaux ou valeurs mobilières, avant la date de l'introduction de la déclaration. Ceci vaut, tant dans le chef du dé-

clarant et de ses auteurs, que dans le chef des personnes physiques ou morales desquels ces sommes, capitaux ou valeurs mobilières ont été obtenus directement ou indirectement ou qui ont attribué ces sommes au déclarant ou à son auteur, de quelque façon que ce soit.»

Dans deux chroniques précédentes (23 novembre et 28 décembre 2004), nous avons fait valoir que, contrairement à ce que laisse penser le libellé même du texte, celui-ci ne crée pas une présomption irréfragable, mais une «fiction». C'est par le fait d'un «mensonge juridique», non d'un raisonnement «partant d'un fait connu pour en déduire un fait inconnu» et «engendrant une probabilité fondée sur l'observation», que le contribuable qui a rentré une déclaration libératoire unique et payé la pénalité due est censé avoir payé «tous impôts, cotisations sociales (...), majorations d'impôts, majorations de cotisations sociales, intérêts de retard et amendes qui sont dus ou auraient pu être dus pour ces sommes, capitaux ou valeurs mobilières.»

Règles d'interprétation

Il est généralement affirmé que les fictions sont de stricte interprétation, ce qui peut se concevoir en raison même de leur caractère artificiel. L'on a néanmoins pu soutenir que: «La fiction n'implique nullement une interprétation obligatoirement restrictive, car ce qu'il faut interpréter, ce n'est pas la fiction qui n'a pas d'existence propre (...), c'est la règle positive qui est dissimulée derrière la fiction. Or cette règle ne mérite pas nécessairement une interprétation restrictive. Tout dépend de son but, de son utilité sociale, en un mot des éléments qui ont présidé à son institution (...).» (Nouvelles. Droit civil, t. IV, 2, n° 258) En l'espèce, la nature même de la mesure prise et son caractère ex-

ceptionnel, de même que le caractère d'ordre public des lois fiscales, semblent imposer une interprétation restrictive, toutefois tempérée par l'adage «in dubio contra fiscum». Le texte impose, en tout cas et certainement, de ne faire bénéficier de cette «fiction», que les sommes «déclarées», sur lesquelles a été appliquée la pénalité.

Quand?

Cette «fiction» de l'«amnistie» joue dès «après paiement de la contribution unique», comme le confirme l'article 3 de la loi.

1. Pour les contribuables qui ont rapatrié les «sommes, capitaux ou valeurs mobilières», ou qui ont déposé les titres sur un compte ouvert en Belgique, la déclaration libératoire a dû être rentrée auprès d'une banque, d'une société de Bourse ou d'une compagnie d'assurances bénéficiaires du transfert. Ils ne pourraient connaître d'éventuelles difficultés avec l'administration fiscale que dans les hypothèses suivantes (voir notre chronique du 26 octobre 2004: «La DLU: quel anonymat?»):

- en cas de décès, par application des articles 97 et 100 du Code des droits de succession, imposant aux banques de communiquer à l'administration «la liste certifiée sincère et véritable des titres, sommes ou valeurs»;
- en cas d'utilisation, de manière «ostensible», des fonds rapatriés (acquisition d'un immeuble en Belgique ou dans un pays fiscallement «coopérant», d'un véhicule automobile, etc.). Dans ces hypothèses, l'administration pourrait interroger le contribuable ou ses héritiers sur l'origine des fonds, et la personne interpellée sera amenée à produire l'attestation de la banque. La question de l'efficacité de la fiction instaurée par l'article 3 se posera donc à ce moment.
- Pour les contribuables qui n'ont pas rapatrié les fonds ou les titres, la déclaration a dû être rentrée auprès du service compé-



JEAN-PIERRE BOURS

Avocat
Maître de conférences à l'ULg
Chargé de cours
aux HEC Liège

tent du service public fédéral Finances.

Pour eux, la question de l'efficacité de la fiction se pose donc de manière quasi immédiate.

3. Comme nous l'écrivions dans notre chronique du 26 octobre 2004, il est une troisième hypothèse dans laquelle va se poser la question de l'efficacité de cette fiction.

L'article 2 § 2 dernier alinéa de la loi exclut de toute possibilité de régularisation, via la DLU, les revenus professionnels des périodes imposables 2002, 2003 et 2004. Il en va de même pour les revenus mobiliers des périodes imposables 2003 (1) et 2004.

Le contribuable qui a introduit une déclaration unique portant sur les années antérieures à 2002 (revenus professionnels) ou 2003 (revenus mobiliers) devrait donc, dans la logique de son souci de régulariser sa situation, introduire une déclaration rectificative auprès de son contrôleur, alertant par là même ce dernier, lequel pourrait alors investiguer sur les années précédentes, ce qui amènera le contribuable à devoir produire l'attestation.

Dans ces diverses hypothèses, se pose donc à nouveau la question de savoir dans quelle mesure la fiction contenue dans l'article 3 de la loi protégera le contribuable de manière efficace.

Les exceptions

Il faut observer d'abord qu'il existe un certain nombre de cas

dans lesquels ni la déclaration introduite ni la contribution unique payée ne peuvent produire d'effets. Mise en présence d'une attestation, l'administration veillera sans doute à vérifier si l'on ne se trouve dans une de ces hypothèses où la fiction de l'article 3 est inefficace. Ces cas sont énoncés par l'article 2 § 2 de la loi.

a. Il en va tout d'abord ainsi si les sommes, capitaux ou valeurs mobilières proviennent de la réalisation d'opérations de blanchiment ou d'un délit sous-jacent visé à l'article 3 de la loi du 11 janvier 1993, relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins de blanchiment de capitaux.

Aux côtés d'infractions telles que celles liées au terrorisme et à son financement, à la criminalité organisée, à la fraude fiscale stupéfiants, l'article 3 susdit vise également «la fraude fiscale grave et organisée qui met en œuvre des mécanismes complexes ou qui use de procédés à dimensions internationales» et, depuis sa modification par la loi du 12 janvier 2004, l'abus de biens sociaux (nouvel article 3 § 23).

b. La DLU et le paiement, le cas échéant, de la contribution de 6 ou 9% n'auront pas d'avantage d'effet si, avant l'introduction de la déclaration, le déclarant a été informé par écrit de l'existence d'un acte d'investigation spécifique en cours par une administration fiscale, une institution de sécurité sociale ou un service d'inspection sociale belge. Selon

le ministre des Finances, «trois conditions doivent donc être réunies : ... (1) L'administration fiscale dispose d'indices concrets de fraude; (2) Sur la base de ces indices, des actes d'investigation spécifiques ont été accomplis; (3) Le contribuable a été informé de l'enquête.»

On observera, à ce titre, qu'à plus d'une reprise, des déclarations libératoires uniques ont été déposées par des contribuables, craignant l'envoi à l'administration d'une dénonciation par un conjoint ou un salarié licencié, et désireux de faire de la sorte échec à un chantage. Cette mesure «préventive» de dépôt d'une déclaration pour éviter les effets de cette dénonciation potentielle est évidemment parfaitement licite.

c. Enfin, comme déjà rappelé ci-dessus, une déclaration libératoire serait sans effet si elle porte sur des revenus professionnels relevant des périodes imposables 2002 et 2003. Une attestation ne peut être opposée à un contrôleur prétendant mener des investigations sur les revenus de ces années-là.

d. En ce qui concerne les droits de succession, la DLU est sans effet sur les sommes, capitaux ou valeurs mobilières qui font partie de la succession d'un habitant du royaume ou qui sont cessionnés en faire partie, lorsque la succession est ouverte après le 31 décembre 2002, ou lorsque la succession, quoique ouverte avant le 1^{er} janvier 2003, n'a pas fait l'objet d'une déclaration introduite avant le 1^{er} juin 2003 ou dans le délai sur lequel l'administration a marqué son accord par écrit avant cette date (art. 3 § 1 de l'ordonnance de Bruxelles-Capitale et art. 4 § 1 du décret wallon).

e. En ce qui concerne les droits d'enregistrement pour lesquels la région de Bruxelles-Capitale et la Région wallonne sont compétentes, la DLU est sans effet sur les sommes, capitaux ou valeurs mobilières qui proviennent d'actes qui ont été enregistrés après le 1^{er} juin 2003 ou qui auraient dû l'être (art. 3 § 2 de

l'ordonnance de la région de Bruxelles-Capitale et art. 4 § 2 du décret wallon).

Reste à se poser la question de savoir si un contribuable, qui a rentré une déclaration libératoire et payé la cotisation, avant de s'entendre dire qu'il n'est pas dans les conditions pour bénéficier de l'«amnistie», peut obtenir remboursement de la cotisation. Qu'elle soit imputée sur l'impôt qui pourrait lui être réclamé sur les mêmes montants est exclu. Ne pourrait-il introduire une action en répétition de l'indu? Ce n'est pas totalement exclu, mais délicat.

La portée de la fiction

L'article 3 de la loi, instaurant la fiction, doit être lu parallèlement à l'article 5, lequel s'exprime comme suit: «La déclaration, le paiement subséquent de la contribution unique due et l'attestation visée à l'article 6 § 4 ne peuvent être utilisés comme indices ou indications pour effectuer des enquêtes ou des contrôles de nature fiscale, pour déclarer de possibles infractions à la législation fiscale ou pour échanger des informations, sauf en ce qui concerne la détermination des contributions dues en raison de la déclaration.»

Ce dernier texte pose de nombreuses questions. D'abord, comment l'administration pourrait-elle vérifier si le contribuable ne se trouve pas dans un des cas d'exception énumérés ci-dessus, ceci sans procéder à une «enquête» ou à un «contrôle» pourtant prohibés? La réponse semble être la suivante:

- Pour la première exception (opération de blanchiment), l'administration ne peut procéder à un contrôle ayant pour objet de déterminer si le contribuable ne s'est pas rendu coupable de blanchiment. Elle ne pourra opposer cette exception que si elle a été informée de l'existence de semblables infractions par d'autres

sources (parquet), et donc sans qu'il y ait eu enquête ou contrôle de sa part.

b) Pour la deuxième exception, s'il y a acte d'investigation notifié par écrit, il figure au dossier du contribuable, et une enquête ou un contrôle ne sont donc pas nécessaires.

c) Pour la troisième exception (périodes imposables 2002 et suivantes), l'administration ne pourrait se fonder sur le seul fait qu'un contribuable produit une attestation, pour procéder à un contrôle portant sur ses revenus des années 2002 et suivantes et, a fortiori, pour en déduire qu'il a nécessairement dû frauder au cours de ces dernières années. Il en va de même pour les revenus mobiliers des années 2003 et suivantes.

d) Pour ce qui concerne les droits de succession et d'enregistrement, un «contrôle» n'est pas nécessaire pour vérifier si le de cujus est ou non décédé après le 31 décembre 2002, si la déclaration a été rentrée dans les délais, ou si les actes ont été enregistrés ou auraient dû l'être après le 1^{er} juin 2003.

L'efficacité de la fiction en dehors des cas d'exception

Reste à se poser le problème de l'efficacité de la fiction contenue dans l'article 3 de la loi, si aucune cause de «non-recevoir» ne peut être invoquée par l'administration. Quels sont les pouvoirs de celle-ci, compte tenu du prescrit de l'article 5 de la même loi? Et quels sont les droits du contribuable?

C'est sur cet important problème que nous nous pencherons dans une chronique ultérieure.

Avec la collaboration de Xavier Thiebaut, avocat, assistant à l'ULg

(1) Toute l'année, selon nous: J.-P. Bours et X. Thiebaut. «La loi du 31.12.2003 instaurant la déclaration libératoire unique». JT 2004 p. 642. ► Jeanpierre.bours@bours-law.be