

Doctrine

Nouvelle procédure de régularisation fiscale
- Analyse de la loi du 11 juillet 2013,
par A. Lecocq, S. Scarna, N. Kumps
et E. Ceci 689

Le nouveau droit des marchés publics
en sept commentaires,
par E. van Nuffel 695

Jurisprudence

■ Procès équitable - Impartialité -
Violation - Expert judiciaire
précédemment désigné par le parquet
ensuite désigné par le juge d'instruction
au sujet des mêmes faits (non)
Cass., 2^e ch., 19 décembre 2012,
observations de F. Koning 700

■ Administration provisoire - Juge de
paix - Procédure contradictoire - Expertise
sur requête unilatérale - Recevabilité -
Certificat médical - Défaut - Principe
du contradictoire - Dérogation
Cass., 1^{re} ch., 20 décembre 2012, conclu-
sions de l'avocat général Henkes 703

Chronique

La date des événements - Colloques -
Échos - Bibliographie - Dates retenues.

Bureau de dépôt : Louvain 1
Hébergement, sauf juillet et août
ISSN 0021-812X
P301031



Journal des tribunaux

<http://jt.larcier.be>
9 novembre 2013 - 132^e année
36 - N° 6538
Georges-Albert Dal, rédacteur en chef

Doctrine

Nouvelle procédure de régularisation fiscale

Analyse de la loi du 11 juillet 2013

La Belgique connaît depuis plusieurs années des régimes permettant de déclarer volontairement et spontanément des avoirs, souvent détenus à l'étranger, afin de se mettre en conformité vis-à-vis des autorités fiscales tout en bénéficiant d'une forme d'amnistie fiscale et pénale. Depuis 2005, un régime de « régularisation permanente » a été mis en place afin de permettre et de faciliter le rapatriement des avoirs localisés à l'étranger.

Ce régime vient d'être adapté par la loi du 11 juillet 2013¹, laquelle introduit également une première régularisation sociale. La présente contribution vise à exposer les principes et les contours de cette nouvelle mouture de la procédure de régularisation, appelée à s'éteindre en cette fin d'année 2013.

1 Introduction

Le gouvernement Verhofstadt II avait introduit en Belgique, par la loi du 31 décembre 2003, un régime de régularisation fiscale connu sous le vocable de *déclaration libératoire unique*². Cette « D.L.U. » permettait aux particuliers d'obtenir une protection fiscale et pénale, moyennant le paiement d'un impôt de 6% ou 9% en fonction de l'affectation des sommes, capitaux ou valeurs mobilières en question, pour les avoirs qu'ils auraient omis de déclarer. À la suite de cette régularisation, ils pouvaient rapatrier ces sommes depuis l'étranger afin de les investir dans l'économie belge.

Cette mesure se voulait temporaire, mais, face aux succès financiers constatés, elle fut commuée par la loi-programme du 27 décembre 2005³ en un régime de *régularisation fiscale permanente*.

Cette *régularisation permanente*, généralement dénommée « D.L.U. bis », fut conçue suivant le même modèle que son ancêtre, en ce compris une protection fiscale et pénale. D'un point de vue fiscal, le contribuable qui avait omis de déclarer certains revenus ou avoirs pouvait spontanément en faire état dans une déclaration-régularisation auprès du « Point de contact-régularisations » institué auprès du S.P.F. Finances. Si toutes les conditions légales étaient remplies, le contribuable était invité à payer une somme correspondant à l'impôt historiquement dû. Il s'agissait concrètement d'appliquer aux revenus concernés leur taux normal d'imposition, lequel était majoré de 10 points (soit 10%) pour les revenus qualifiés d'« autres revenus »⁴.

Le 30 novembre 2012, le conseil des ministres du gouvernement Di Rupo I a approuvé une réforme du régime de la *régularisation permanente* afin, d'une part, d'augmenter son champ d'application, d'autre part, inscrire dans le texte la date à laquelle le régime cesserait d'exister en droit belge. Déposée tardivement à la Chambre, la loi fut publiée au *Moniteur belge* du 12 juillet 2013 et sera en vigueur du 15 juillet 2013 au 31 décembre 2013⁵.

LA LANGUE DU DROIT

Le 23 novembre 2013, un numéro spécial du *J.T.* emmènera ses lecteurs cheminer au pays de la langue du droit.

Comment s'élabore la langue de la loi, de la doctrine, du juge, de l'avocat, du notaire, de l'huissier, de la traduction ?

Quels sont les rapports entre la langue courante et celle du droit ?

Qu'en disent les linguistes ?

Que devraient faire les juristes pour être mieux compris ?

Telles sont quelques questions auxquelles nous répondrons.

Avec la participation de Jean-Pierre Bours, Pierre Bové, Jean-François Funck, Thierry Lefèvre, Michèle Lenoble-Pinson, Étienne Leroy, Paul Martens, Pierre Nicaise, Rhadamanthe, Sébastien Roeland et Pierre V. Ommeslaghe.

(1) Loi du 11 juillet 2013 modifiant le système de régularisation fiscale et instaurant une régularisation sociale, *M.B.*, 12 juillet 2013; *Doc. parl.*, Ch. R., sess. 2012-2013, Doc. n° 53-2874/001. Notons qu'un recours en annulation fut introduit à l'encontre de cette loi devant la Cour constitutionnelle en date du 2 octobre 2013 (n° rôle 5720).

(2) Loi du 31 décembre 2003 instaurant une déclaration libératoire unique, *M.B.*, 6 janvier 2004; *Doc. parl.*, Ch. R., sess. 2003-2004, Doc. n° 51-353/9.

(3) Loi-programme du 27 décembre 2005, *M.B.*, 30 décembre 2005, articles 121-127; *Doc. parl.*, Ch. R., sess. 2005-2006, Doc. n° 51-2097/27.

(4) Loi-programme du 27 décembre 2005, *M.B.*, 30 décembre 2005, article 122, § 1^{er}. Cette catégorie vise les sommes n'étant ni qualifiées de revenus professionnels, ni de sommes régularisées à titre de T.V.A. non payées. Il s'agit généralement de dividendes et d'intérêts.

(5) Pour une autre analyse de la nouvelle procédure de régularisation, voy. notamment E. CECI, « Nouvelle régularisation fiscale : fin d'étape? », *R.G.F.*, 2013, 7, pp. 22-30.

2 Présentation de la loi

La nouvelle mouture de la *régularisation permanente* aura une durée de vie très courte. En effet, au soir du 31 décembre 2013, elle cessera d'exister. En conséquence, les adaptations prévues par le législateur par rapport à l'ancienne procédure sont assez restreintes. Elles n'en restent pas moins essentielles.

En premier lieu, dans le cadre des définitions, la notion de « personnes morales », limitée précédemment aux sociétés résidentes soumises à l'impôt des sociétés et aux sociétés étrangères soumises à l'impôt des non-résidents, a été étendue « aux sociétés non soumises à l'impôt des sociétés, aux personnes morales soumises à l'impôt des personnes morales ainsi qu'aux sociétés civiles ou associations sans personnalité juridique »⁶.

En second lieu, le champ d'application de la procédure fut également étendu au niveau des revenus visés. Dorénavant, non seulement les revenus provenant d'une fraude fiscale grave et organisée, d'un abus de biens sociaux ou d'un abus de confiance peuvent être régularisés, mais les sommes fiscalement prescrites peuvent également bénéficier du régime. Cette extension fut accompagnée d'une augmentation de la pénalité appliquée, différente selon les sommes concernées.

L'application de la pénalité adéquate est déterminée en fonction de deux critères. D'une part, la présence de sommes fiscalement prescrites ou non, d'autre part, selon que la fraude sous-jacente est constitutive d'une fraude fiscale « ordinaire » ou « grave et organisée ».

A. Suivant la distinction entre le « fiscalement prescrit » et le « fiscalement non prescrit »

La loi distingue donc à présent les revenus fiscalement non prescrits des « capitaux prescrits ». Ces derniers sont définis comme suit : « les capitaux visés dans le présent chapitre à l'égard desquels l'administration fiscale ne peut plus exercer au moment de l'introduction de la déclaration-régularisation de pouvoir de perception dans le chef de celui au nom de qui la déclaration-régularisation est introduite à la suite de l'expiration des délais, selon le cas, visés soit aux articles 354 ou 358, § 1^{er}, 1^o, du Code des impôts sur les revenus 1992, soit aux articles 81, 81bis ou 83 du Code sur la taxe sur la valeur ajoutée, soit aux articles 137 ou 159 du Code des droits de succession, soit aux articles 214, 216, 217¹ et 217² ou 218 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, soit aux articles 208³ ou 209⁴ du Code des droits de taxes divers ».

Les revenus fiscalement non prescrits sont soumis à leur régime d'imposition normal majoré d'une pénalité de 15 ou 20 points (voy. ci-après).

Les « capitaux » fiscalement prescrits sont quant à eux soumis, s'ils doivent être régularisés, à une pénalité forfaitaire fixée à un taux de 35 points sur le capital⁷.

À ce sujet, il ressort clairement des travaux parlementaires que la loi n'impose aucune obligation de régulariser des « capitaux fiscalement prescrits », s'agissant précisément de revenus sur lesquels l'administration n'a plus aucun pouvoir de perception. Comme l'a précisé le ministre, répondant aux critiques du Conseil d'État sur le fait qu'aucune distinction n'est opérée, en matière de « capitaux fiscalement prescrits », entre ceux émanant de la fraude fiscale simple ou ordinaire et ceux provenant de la fraude fiscale grave et organisée, le taux de 35% étant unique, la régularisation des « capitaux fiscalement prescrits » n'a de sens qu'au regard de l'immunité au niveau pénal, notamment eu égard à l'infraction de blanchiment⁸. Ainsi, pour reprendre le cas d'une éventuelle infraction de blanchiment, sauf à considérer que de tels comportements de blanchiment ont été commis par le contribuable fraudeur (qui pour rappel ne commet pas une telle infraction lorsque le comportement effectué est celui du recel élargi incriminé par l'article 505, alinéa 1^{er}, 2^o, du Code pénal), les « capitaux fiscalement prescrits » ne doivent pas être régularisés. La situation pourrait toutefois être différente dans le chef

des tiers et notamment des institutions financières auprès desquelles ces capitaux fiscalement prescrits viendraient à être placés.

L'application pratique de cette faculté de régulariser les « capitaux fiscalement prescrits » ne sera pas aisée : en effet, tant le texte de la loi que les travaux parlementaires ne contiennent que peu d'informations quant à leur évaluation concrète. Faut-il se baser sur la valeur des avoirs sur lesquels une fraude, prescrite à ce jour, a été commise au moment où elle l'a été, ou encore sur la valeur totale des avoirs dont tout ou partie sont issus de cette fraude et des revenus de celle-ci au dernier jour utile au regard de la prescription?

Pour seules réponses à ces interrogations, les travaux préparatoires indiquent que l'importance du capital à déclarer est à évaluer au moment de l'introduction de la déclaration-régularisation, et que l'appréciation de la partie du capital à déclarer revient à la seule responsabilité du déclarant.

Des explications aussi lapidaires ne permettent pas aux contribuables de savoir concrètement ce qu'ils doivent déclarer et n'excluent pas un éventuel risque de la part des autorités d'évaluation « à la carte ». Des précisions pratiques à ce sujet seraient dès lors les bienvenues.

L'alinéa 2 de l'article 122/1, § 1^{er}, indique en outre que « les capitaux fiscalement prescrits sous la forme d'une assurance vie qui font l'objet d'une déclaration-régularisation dans le respect des dispositions prévues dans le présent chapitre sont soumis à un prélèvement à un taux de 35 points sur le capital ».

Il a été précisé lors des travaux parlementaires ce qu'il y avait lieu d'entendre par cette notion de capitaux fiscalement prescrits sous la forme d'une assurance vie, à savoir « un capital qui est garanti par un contrat d'assurance vie et qui est issu de revenus qui n'ont pas été déclarés et pour lesquels un pouvoir de perception n'existe plus. Il convient donc de vérifier l'origine des primes qui ont constitué le capital assuré afin de vérifier si celles-ci constituent un capital fiscalement prescrit au sens dudit projet »⁹.

Selon nous, ce deuxième alinéa de l'article 122/1, § 1^{er}, n'a, en se fondant sur cette explication, aucune utilité. En effet, d'après cette « définition », il convient en réalité de vérifier si les primes ayant permis de souscrire le contrat d'assurance vie peuvent être considérées comme relevant de la notion de capital fiscalement prescrit telle que définie par la loi. Comme il a été établi ci-dessus, les capitaux fiscalement prescrits ne doivent pas nécessairement être régularisés, aucune obligation légale ne pouvant d'ailleurs aller en ce sens. Il s'agit uniquement d'une possibilité offerte au déclarant qui entend pouvoir bénéficier des effets d'amnistie au niveau pénal.

En d'autres termes, si des capitaux sont fiscalement prescrits, le fait que ceux-ci soient ou non « logés » dans des contrats d'assurance vie ne change aucunement la nature facultative de la déclaration-régularisation en matière de capitaux fiscalement prescrits, utile uniquement au niveau pénal. Il ne pourrait donc être déduit du texte une obligation de régulariser des revenus qui n'auraient pas été déclarés et pour lesquels les différents délais de prescription seraient atteints par le simple fait que ces revenus auraient constitué des primes ayant permis de souscrire un contrat d'assurance vie.

Une autre lecture serait nécessairement contraire aux principes d'égalité et de non-discrimination.

D'ailleurs, les travaux préparatoires semblent également aller dans ce sens : il y est en effet indiqué qu'une procédure de régularisation n'est pas utile « si l'origine du capital est parfaitement légale et si elle est donc, en d'autres termes, parfaitement "blanche" »¹⁰. Ceux-ci confirment donc le caractère facultatif de la déclaration à ce niveau.

B. Suivant la distinction « fraude fiscale simple » et « fraude fiscale grave et organisée »

La pénalité à appliquer dépend également de la fraude dont sont issus les revenus concernés. Les revenus fiscalement non prescrits¹¹ (quels qu'ils soient) provenant de la fraude fiscale simple seront soumis à leur tarif

(6) Projet de loi modifiant le régime de régularisation fiscale et instaurant une régularisation sociale, *Doc. parl.*, Ch. R., sess. 2012-2013, Doc. n° 53-2874/001, p. 5.

(7) Nouvel article 122/1, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, de la loi-programme du

27 décembre 2005 tel qu'inséré par la loi du 11 juillet 2013.

(8) Avis du Conseil d'État, *Doc. parl.*, Ch. R., sess. 2012-2013, Doc. n° 53-2874/001, p. 45.

(9) Traduction libre, voy. avis du Conseil d'État, *Doc. parl.*, Ch. R.,

Doc. n° 53-2874/001, p. 50 : explications du délégué.

(10) Projet de loi modifiant le régime de régularisation fiscale et instaurant une régularisation sociale, *Doc. parl.*, Ch. R., sess. 2012-2013, Doc. n° 53-2874/004, p. 26.

(11) Article 122, § 1^{er}, 2^o et 4^o, de la loi-programme du 27 décembre 2005 tel qu'adapté par la loi du 11 juillet 2013.



normal d'imposition majoré de 15 points (10 par le passé). Depuis le 15 juillet 2013, les revenus professionnels supportent également cette majoration, de même que les sommes régularisées à titre de T.V.A. non payées. Il n'y aura toutefois pas d'application cumulative lorsque les sommes donnant lieu à une régularisation en matière de T.V.A. donnent également lieu à une régularisation des revenus professionnels.

Lorsque les revenus fiscalement non prescrits proviennent d'une fraude fiscale grave et organisée, la pénalité est alors portée à 20 points¹². On notera que le texte vise uniquement les revenus provenant de la fraude fiscale grave et organisée¹³ et non ceux provenant d'un abus de biens sociaux ou d'un abus de confiance. Dans une interprétation littérale du texte, la pénalité pourrait donc être limitée à 15 points dans pareils cas.

Toutefois, le formulaire de déclaration-régularisation et le texte de loi ne paraissent pas permettre une telle limitation. Ceci laisse donc le déclarant dans l'incertitude quant à l'attitude qu'il convient d'adopter face à cette situation. La régularisation sera-t-elle à effectuer avec une pénalité à 15 ou à 20? Des précisions en l'espèce seraient les bienvenues.

3 La nouvelle procédure

En termes de procédure proprement dite, la nouvelle mouture est quasiment identique à celle prévalant depuis le 1^{er} janvier 2006. La déclaration-régularisation est introduite auprès du Point de contact-régularisations. L'arrêté royal fixant les modèles des formulaires à utiliser est, à l'instar de la loi, intervenu le 11 juillet 2013 et paru au *Moniteur belge* du 12 juillet.

L'article 124, alinéa 2, a toutefois subi quelques modifications dont certaines ne sont pas négligeables.

Il est tout d'abord précisé que les pièces sous-jacentes peuvent être introduites jusqu'à six mois après l'introduction de la déclaration-régularisation. En d'autres termes, un contribuable pourrait parfaitement introduire un dossier le 31 décembre 2013 et le compléter jusqu'au 30 juin 2014 nonobstant le fait que la procédure de régularisation sera alors abrogée.

Le nouvel alinéa 3 de l'article 124 dispose en outre que « la déclaration-régularisation sera dans les cas visés aux articles 122 et 122/1, introduite accompagnée d'une explication succincte sur le schéma de fraude, ainsi que de l'ampleur et de l'origine des capitaux régularisés et des revenus, de la période pendant laquelle les capitaux et les revenus sont apparus et les comptes financiers utilisés pour les montants régularisés »¹⁴. La Loi exige donc des annexes au formulaire. Le déclarant joindra ainsi une déclaration explicitant, succinctement, le schéma de la fraude et une déclaration établissant l'ampleur et l'origine des montants¹⁵, la période concernée et les comptes financiers utilisés. Selon nous, ces déclarations doivent porter uniquement sur les capitaux fiscalement prescrits régularisés ou des revenus fiscalement non prescrits régularisés. Dans pareille hypothèse, il n'y aura pas à expliciter l'origine du « capital » au sens courant du terme.

Le paiement des prélèvements doit toujours intervenir dans les quinze jours de la demande, la loi indiquant que celui-ci reste définitivement

acquis au Trésor. Cette précision est intervenue, car le législateur souhaite mettre l'accent sur le fait que « seul le contribuable pourra être tenu pour responsable du choix de régulariser ses revenus ». Par contre, une erreur matérielle lors du paiement pourrait parfaitement donner lieu à un remboursement¹⁶.

Enfin, le Point de contact-régularisations doit en outre informer la Cellule de traitement des informations financières (C.T.I.F.) de la régularisation qui a été conclue et lui envoyer une copie de l'attestation-régularisation ainsi que, précise le texte, *des données définies à l'alinéa 3 à l'exception du schéma de fraude*. Comme indiqué ci-dessus, le nouvel alinéa 3 de l'article 124 exige que la déclaration soit accompagnée d'une explication succincte sur le schéma de fraude¹⁷, ainsi que d'une explication sur l'ampleur, l'origine, la période et les comptes financiers relatifs aux capitaux et revenus régularisés. Ces informations seront transmises à la C.T.I.F., contrairement au schéma de fraude¹⁸. Le déclarant veillera donc à établir à tout le moins deux déclarations distinctes. Cet échange d'informations est organisé afin de permettre à la C.T.I.F. d'exercer ses missions dans le cadre de la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme¹⁹.

Une fois la régularisation intervenue, le Point de contact-régularisations doit transmettre l'attestation au contrôleur local en cas de régularisation portant uniquement sur des revenus professionnels ou la T.V.A. L'article 124, alinéa 8, n'a toutefois pas été adapté aux modifications de la loi. Aucune transmission n'est ainsi autorisée en cas de régularisation de revenus professionnels ou d'opérations assujetties à la T.V.A. relevant d'une fraude fiscale grave et organisée²⁰. Hormis ces cas, les fonctionnaires et membres du personnel du Point de contact-régularisations sont tenus au secret professionnel prévu à l'article 337 du C.I.R. 1992 et ne peuvent, par ailleurs, divulguer les informations recueillies à d'autres services du S.P.F. Finances. Précisons enfin que l'article 127 dispose à présent en son paragraphe 3 que lesdits fonctionnaires et membres du personnel n'ont pas l'obligation de dénoncer dans le cas visé par l'article 29 du Code d'instruction criminelle.

4 Sécurité sociale

A. Champ d'application

La loi du 11 juillet 2013 introduit également une importante nouveauté en ce qui concerne les cotisations sociales relatives à des revenus professionnels de travailleurs indépendants.

Celles-ci peuvent à présent aussi faire l'objet d'une régularisation.

L'article 127/1 dispose en effet que le déclarant peut effectuer une déclaration-régularisation en ce qui concerne les cotisations sociales qui auraient dû être payées relativement à des revenus professionnels conformément à l'arrêté royal n° 38 du 27 juillet 1967 organisant le statut social des indépendants et qui ne sont pas prescrites.

À ce sujet, le texte précise que les cotisations définitives et provisoires, soient celles payées en cas de début ou de reprise d'activités²¹, sont

(12) Article 122/1, § 2, de la loi-programme du 27 décembre 2005 tel qu'inséré par la loi du 11 juillet 2013.

(13) En ce qui concerne la définition de ce concept, voy. A. LECOCQ et S. SCARNA, « Transposition de la troisième directive antiblanchiment en droit belge », *Dr. pen. entr.*, 2010, n° 3. Notons que ce concept fut remplacé par l'infraction de « fraude fiscale grave, organisée ou non » par la loi du 15 juillet 2013 portant des mesures urgentes en matière de lutte contre la fraude, *M.B.*, 19 juillet 2013, articles 2 et 5. La coexistence de ces deux « concepts » pourrait poser problème, comme le mentionne le Conseil d'État.

(14) Article 124, alinéa 3, de la loi-programme du 27 décembre 2005 tel qu'adapté par la loi du 11 juillet 2013.

(15) Le gouvernement a précisé dans une version antérieure de l'exposé des motifs que l'explication suc-

cincte sur le schéma de fraude et l'ampleur du capital vise à fournir une description dans laquelle l'origine historique et la construction du patrimoine sont commentées, pour autant que ceux-ci soient connus par celui qui régularise. Les informations comprennent aussi : (i) le montant fraudé ou capitaux régularisés et revenus des capitaux, (ii) la période au cours de laquelle les faits ont été commis et le montant régularisé a été constitué (période de la fraude), (iii) la localisation et l'identification du ou des comptes sur lesquels les capitaux ou avoirs se trouvent au moment de la régularisation et d'où éventuellement ils seront rapatriés en Belgique, (iv) les institutions et les comptes bancaires belges et étrangers encore ouverts ou clôturés qui ont servi à recevoir ou conserver les capitaux non déclarés, (v) la description des mécanismes qui ont permis

de commettre la fraude en Belgique et éventuellement de transférer les montants ou avoirs concernés jusqu'à leurs dernières localisations, (vi) la description et l'identification des structures sociétaires éventuelles utilisées aussi bien en Belgique qu'à l'étranger pour commettre la fraude, la faciliter et dissimuler les avoirs et capitaux soustraits à l'imposition, et enfin, (vii) les ayants droits économiques effectifs, personnes physiques, liés de façon directe ou indirecte à la régularisation.

(16) Exposé des motifs, *Doc. parl.*, Ch. R., sess. 2012-2013, Doc. n° 53-2874/001, p. 12.

(17) Cette obligation pose question au regard du droit au silence. *Cfr.* notamment rapport fait au nom de la commission des finances et du budget, *Doc. parl.*, Ch. R., sess. 2012-2013, Doc. n° 53-2874/4, pp. 14, 21, 22, 23 et 27.

(18) Toutefois, le ministère public ou le juge d'instruction peuvent saisir ce schéma de fraude entre les mains du P.C.R. et le joindre au dossier répressif (exposé des motifs, *Doc. parl.*, Ch. R., sess. 2012-2013, Doc. n° 53-2874/001, p. 10).

(19) *Ibidem*, exposé des motifs, p. 12. L'article 33 de la loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention du système financier aux fins de blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme est complété de manière à permettre à la C.T.I.F. de prendre, à la suite de la transmission d'information par le P.C.R., toutes les mesures d'investigation dont elle dispose et, le cas échéant, de dénoncer les faits au parquet (article 17 de la loi-régularisation).

(20) Aucun renvoi à l'article 122/1 n'est effectué dans le texte.

(21) Article 13bis, § 2, de l'arrêté royal n° 38 du 27 juillet 1967.



considérées comme prescrites après cinq ans, à compter du 1^{er} janvier qui suit l'année pour laquelle elles sont dues. Les cotisations de régularisations, qui interviennent pour « régulariser » les cotisations provisoires payées durant les trois premières années en cas de début ou de reprise d'activités, sont quant à elle considérées comme prescrites au 1^{er} janvier de la huitième année suivant celle du début ou de la reprise d'activités comme travailleur indépendant.

B. Coût

Les cotisations sociales non prescrites sont considérées comme étant régularisées moyennant le paiement d'un prélèvement social complémentaire correspondant à 15% des revenus professionnels d'indépendant pour lesquels ces cotisations n'ont pas été payées²².

Même si le texte ne le précise pas, il va de soi que ce prélèvement social complémentaire n'est dû que si le montant total des revenus professionnels perçus à titre d'indépendants déclarés n'excédait pas le plafond au-delà duquel aucune cotisation sociale n'est due.

C. Effets

Selon l'article 127/1, § 3, si la déclaration-régularisation a été effectuée conformément à la loi, le versement du prélèvement social complémentaire a pour conséquence que les revenus professionnels régularisés ne peuvent plus être soumis au paiement (i) des cotisations fixées par l'arrêté royal n° 38 précité; (ii) des majorations visées aux articles 44, § 1^{er}, et 44bis de l'arrêté royal du 19 décembre 1967 portant règlement général en exécution de l'arrêté royal n° 38 précité et (iii) des amendes administratives visées à l'article 17bis de l'arrêté royal n° 38 précité.

Par contre, le texte ajoute que le paiement du prélèvement social n'ouvre aucun droit aux prestations visées à l'article 18 de l'arrêté royal n° 38^{23 24}.

La loi prévoit que cette régularisation pourrait ne pas avoir d'effet utile, mais ce dans un seul cas : ni la déclaration-régularisation sociale ni le prélèvement complémentaire social ne produiront d'effet si, avant l'introduction de la déclaration-régularisation, le déclarant a été informé par écrit d'actes d'investigations spécifiques en cours par une administration fiscale belge, une institution de sécurité sociale ou un service d'inspection sociale belge²⁵.

D. Procédure

Mutatis mutandis, la procédure est quasiment similaire à celle applicable en matière fiscale²⁶. En somme, il y aura nécessité de mentionner le montant des revenus professionnels qui auraient dû être soumis au paiement des cotisations sociales non prescrites et le montant du prélèvement social complémentaire. Cette déclaration-régularisation devra être accompagnée d'une explication succincte de la période pendant laquelle les revenus professionnels sont apparus. Enfin, les pièces sous-jacentes peuvent être introduites jusqu'à six mois après l'introduction de la déclaration-régularisation.

Le paiement doit également s'opérer dans les quinze jours et sera définitivement acquis au Trésor. Notons aussi qu'au moment de la réception du paiement, le Point de contact-régularisations transmettra au déclarant ou à son mandataire une attestation-régularisation et enverra une copie de chaque attestation à l'I.N.A.S.T.I. qui la communiquera à la caisse d'assurances sociales du déclarant. Attirons donc l'attention sur le fait que les attestations sont automatiquement communiquées aux caisses d'assurances sociales du déclarant. Précisons enfin que contrairement aux dispositions prévues en matière de régularisation fiscale, aucune obligation de secret n'est imposée aux membres du personnel du Point de contact-régularisations.

5 Les effets fiscaux de la régularisation

A. Immunité de contrôle

L'article 125 de la loi n'a pas été modifié : comme auparavant, la déclaration-régularisation, le prélèvement ou même l'attestation ne peuvent donc être utilisés comme indice ou indication pour effectuer des enquêtes ou des contrôles de nature fiscale et pour déclarer de possibles infractions fiscales, sauf en ce qui concerne la détermination des prélèvements dus en raison de la déclaration.

B. Immunité fiscale

Le paiement du prélèvement dû à la suite de l'introduction d'une déclaration-régularisation en bonne et due forme a toujours pour conséquence que les revenus régularisés ne peuvent plus être soumis à l'impôt, en ce compris les accroissements, intérêts de retard et amendes, ni à l'accroissement d'impôt de 100% prévu à l'article 9 de la loi du 30 décembre 2003 ayant instauré la D.L.U.

On constatera par contre qu'aucune immunité n'est offerte en réalité en ce qui concerne les « autres revenus » qui ne relèvent pas du Code des impôts sur les revenus, soit notamment les régularisations effectuées en matière successorale ou en ce qui concerne les droits d'enregistrement. Cette problématique n'est toutefois pas neuve et le Conseil d'État n'a pas limité ses efforts en matière du respect des compétences régionales en la matière²⁷.

C. Exclusions²⁸

Comme précédemment, une déclaration-régularisation pourra être déclarée sans effet (nonobstant le paiement du prélèvement qui pour rappel reste définitivement acquis au Trésor) dans trois cas déterminés par la loi.

Le premier cas d'exclusion (« revenus provenant d'un acte de blanchiment ou d'un délit sous-jacent visé à l'article 5, § 3, de la loi du 11 janvier 1993 relative à la précaution de l'utilisation du système financier aux fins de blanchiment des capitaux et du financement du terrorisme ») a été remanié afin, d'une part, de le mettre en conformité avec l'article 127 (immunité pénale), d'autre part, de permettre la régularisation de certains délits visés par l'article 5, § 3, de la loi du 11 janvier 1993 susvisée, à savoir (i) la fraude fiscale grave et organisée, (ii) l'abus de biens sociaux et (iii) l'abus de confiance.

Le deuxième cas est celui relatif aux contrôles préalables. Celui-ci prévoit toujours qu'aucun effet utile ne sera attaché à une déclaration-régularisation ni au paiement du prélèvement si, avant son introduction, le déclarant a été informé par écrit d'actes d'investigations spécifiques en cours par une administration fiscale belge, une institution de sécurité sociale ou un service d'inspection sociale.

Rappelons, à ce sujet, que le texte de la loi est clair. Une procédure de contrôle empêchera la régularisation de sortir ses effets si la première concerne précisément les revenus ou capitaux régularisés.

Enfin, le troisième et dernier cas relève du principe d'une déclaration-régularisation unique par type de D.L.U. Les personnes ayant déjà procédé à une déclaration-régularisation sous l'empire de la loi du 31 décembre 2003 ou de celle du 27 décembre 2005 telle qu'appliquable avant le 15 juillet 2013 pourront introduire une nouvelle déclaration sous l'égide du texte tel que modifié par la loi du 11 juillet 2013.

(22) Article 127/1, § 2, de la loi-programme du 27 décembre 2005 tel qu'inséré par la loi du 11 juillet 2013.

(23) C'est-à-dire : le régime des prestations de retraite et de survie; le régime des prestations familiales; le régime des prestations d'assurance contre la maladie et l'invalidité et le régime de l'assurance sociale en cas de faillite.

(24) Il a été précisé lors de travaux parlementaires que cette exclusion se

justifiait par le fait que le prélèvement forfaitaire de 15% est inférieur aux cotisations normalement dues (rapport fait au nom de la commission des finances et du budget, *Doc. parl.*, Ch. R., sess. 2012-2013, Doc. n° 53 2874/004, p. 36).

(25) Article 127/3 de la loi-programme du 27 décembre 2005 tel qu'inséré par la loi du 11 juillet 2013.

(26) *Ibidem*, article 127/2. Une erreur légistique est présente dans le

texte de loi actuel et devra, sans nul doute, être corrigée rapidement. Il s'agit de la possibilité de dépôt des pièces justificatives endéans les six mois (art. 7 de la loi en conjonction avec l'article 19).

(27) À cet égard, voy. notamment le projet de loi modifiant le régime de régularisation fiscale et instaurant une régularisation sociale, *op. cit.*, 2874/001, pp. 5-7. Pour un détail des arguments avancés par le Conseil d'État, voy. le projet de loi modifiant

le régime de régularisation fiscale et instaurant une régularisation sociale, *op. cit.*, 2874/001, pp. 31-38.

(28) Article 123 de la loi-programme du 27 décembre 2005 tel que modifié par la loi du 11 juillet 2013. À ce niveau, voy. notamment E. CECI, « Nouvelle régularisation fiscale : fin d'étape? », *R.G.F.*, 2013, 7, pp. 27-29.



6 Les effets sur le plan pénal de la régularisation

A. L'immunité prévue

Le nouveau régime de *régularisation fiscale* a maintenu l'existence d'une protection pénale, plus ou moins étendue, en faveur des auteurs, coauteurs ou complices de l'infraction fiscale régularisée.

L'article 127, § 1^{er}, de la loi protège les auteurs, coauteurs et complices de nouvelles poursuites pénales²⁹, que ce soit sous forme de poursuites intentées par le ministère public ou par une autorité ayant la compétence d'infliger des sanctions de nature pénale, dans le cadre de la régularisation de revenus tirés des infractions fiscales (en ce compris les faux fiscaux). Cette protection jouera également pour les auteurs, coauteurs et complices d'une infraction de blanchiment, au sens de l'article 505 du Code pénal, si les revenus régularisés proviennent exclusivement d'une infraction fiscale³⁰. Tenant compte du fait que la « fraude fiscale grave et organisée » n'est pas une infraction pénale, aucune protection pénale n'est nécessaire par rapport à ce concept. Néanmoins, lorsqu'il constitue le sous-jacent d'un délit de blanchiment³¹, les revenus seront régularisables et la protection pénale sera concomitamment appliquée.

L'immunité pénale prévue par l'article 127, § 1^{er}, jouera moyennant le respect de deux conditions cumulatives.

La première condition concerne la déclaration-régularisation qui doit avoir été effectuée dans les conditions et suivant les modalités de la loi, en ce compris le paiement du prélèvement. L'immunité pénale suppose donc que les exigences de l'article 123 de la loi soient rencontrées³². La régularisation sera donc privée d'effet, d'un point de vue pénal (mais également fiscal, *cf. supra*), si, en cas d'application de l'article 122 de la loi, les revenus régularisés proviennent d'une infraction de blanchiment telle que visée par l'article 505 du Code pénal, sauf si ces revenus découlent exclusivement d'une infraction fiscale. Il en sera de même en cas d'application de l'article 122/1, si les revenus régularisés proviennent d'une des infractions listées à l'article 5, §3, de la loi du 11 janvier 1993, à l'exception de la fraude fiscale grave³³, de l'abus de biens sociaux et de l'abus de confiance. En outre, « la régularisation produira pleinement ses effets pour autant que le prélèvement ait été effectué correctement par rapport à l'article 122 ou article 122/1 »³⁴.

Différentes interprétations ont été données de cette première condition. Certains ont déduit, à tort, de cette formulation « que le contribuable qui se limite à déclarer une partie, même très limitée, des montants soustraits au fisc, ne pourrait plus être poursuivi du chef d'aucune

infraction visée à cet article, y compris pour la fraude portant sur les montants non déclarés ». Cette opinion est toutefois incompatible avec la volonté du législateur³⁵. Certains nous ont semblé suggérer que la déclaration-régularisation devait porter sur l'ensemble des revenus régularisés pour pouvoir sortir ses effets sur le plan pénal³⁶. Une interprétation intermédiaire doit toutefois être retenue, à savoir que l'immunité pénale ne concernera que les infractions en lien avec les revenus qui ont fait l'objet de la déclaration-régularisation³⁷. Une déclaration-régularisation partielle peut en effet être valablement souscrite³⁸.

La seconde condition, spécifique à l'immunité pénale, concerne la nécessaire absence, avant la date de l'introduction de la déclaration-régularisation, d'une information ou d'une instruction judiciaire du chef de ces infractions à charge des déclarants.

Cette condition a été vivement critiquée dans la mesure notamment où les justiciables ne sont pas immédiatement informés de l'ouverture d'une enquête pénale les concernant, et ce, en raison du caractère secret de l'information et de l'instruction³⁹. Ils ne l'apprendront souvent que plusieurs mois (voire plusieurs années) plus tard⁴⁰.

Cette condition est source d'insécurité juridique. Le cas échéant, ignorant l'existence d'une enquête pénale à leur sujet, les contribuables pourraient introduire une déclaration-régularisation et donner, à cette occasion, les précisions légalement exigées (notamment l'explication succincte du schéma de la fraude). Les informations ainsi remises au P.C.R. seraient susceptibles d'être jointes au dossier répressif et d'être utilisées ensuite par le parquet pour établir les faits mis à charge du déclarant sans que le contribuable puisse à terme bénéficier de l'immunité pénale. L'immunité pénale serait exclue alors que l'immunité fiscale serait acquise.

Par ailleurs, l'immunité fiscale suppose que le déclarant n'ait pas été informé par écrit, préalablement au dépôt de la déclaration-régularisation, d'actes d'investigations spécifiques par les autorités fiscales ou sociales, alors qu'une telle information antérieure à la déclaration-régularisation n'est pas exigée comme condition de l'immunité pénale. La simple existence d'une enquête répressive voire même, selon certains, d'un dossier répressif classé sans suite dont le contribuable ignore tout⁴¹, suffirait pour que la régularisation soit dépourvue d'effet sur le plan pénal!

Cette différence au niveau des conditions de l'immunité pénale et fiscale semble avoir échappé au gouvernement. En effet, pour le secrétaire d'État, J. Crombez, si « le parquet a entamé une information dont l'intéressé a été officiellement informé, ce dernier ne pourra pas introduire de déclaration de régularisation. La déclaration reste dès lors possible tant que l'intéressé n'a pas été officiellement informé »⁴². Il aurait été opportun de modifier la loi en ce sens.

Il est important de noter que la seule date qui doit être prise en compte concerne celle du dépôt au Point de contact-régularisations d'une déclara-

(29) Cette protection en faveur des complices et des coauteurs vaut même s'ils n'ont pas déposé de déclaration-régularisation en nom propre. À titre d'exemple, le contribuable qui n'aurait pas déclaré des revenus professionnels en n'émettant pas de factures et qui régulariserait cette fraude, serait exonéré au niveau pénal ainsi que les coauteurs ou les complices de cette fraude (S. SCARNA, « l'aspect pénal des régularisations », in *La nouvelle régularisation fiscale*, Van Ham & Van Ham 14 juin 2003, p. 24).

(30) Avantages patrimoniaux tirés directement de l'infraction fiscale, les biens et valeurs qui leur ont été substitués, ainsi que les revenus tirés de ces avantages patrimoniaux. Rappelons la vive controverse qui existe à propos de la possibilité de blanchir l'avantage patrimonial d'une fraude fiscale que constitue l'économie d'impôt (et non la totalité des revenus non déclarés). Le blanchiment suppose en effet un avantage patrimonial qui doit pouvoir être identifié ou localisé dans le patrimoine de l'auteur de l'infraction primaire ou du blanchisseur (*cf. M.-A. BEERNAERT, « Fraude fiscale, confiscation et blanchiment : le point sur des questions très controversées », note sous*

Cass., 22 octobre 2003, *R.C.J.B.*, 2005, p. 126 : « Soutenir qu'il ne peut y avoir d'infraction de blanchiment que lorsque l'auteur sait ou doit savoir qu'au sein des biens sur lesquels sont effectuées des opérations litigieuses se trouvent des avantages patrimoniaux tirés d'une infraction nous semble, non seulement, l'unique thèse compatible avec le libellé de l'article 505 du Code pénal, mais aussi la seule à traduire, une fois encore, une politique criminelle équitable. À défendre le contraire, on en arriverait, en effet, à traiter beaucoup plus sévèrement un fraudeur fiscal qu'un narcotrafiquant par exemple (...). Dans le premier cas, c'est effectivement, et comme nous l'avons vu, l'ensemble du patrimoine du fraudeur qui ne pourrait plus être géré par aucune personne sachant ou devant savoir qu'il a cherché à éluder l'impôt, tandis que dans le second, seules les sommes d'argent tirées du trafic seraient frappées par la même interdiction, et non l'ensemble du patrimoine, pour partie d'origine illicite, du trafiquant ».

(31) Pour autant que cela soit envisageable compte tenu du principe de la légalité des crimes et délits et du fait que le blanchiment suppose une in-

fraction primaire sous-jacente.

(32) R. VERSTRAETEN, « De Wet van 31 december 2003 houdende invoering van een eenmalige bevrijdende aangifte : strafrechtelijk luik », in A. HAELTERMAN (éd.), *Fiscale Amnistie (EBA Wet)*, Jura Falconis Libris, 2004, p. 198.

(33) À la suite d'une suggestion du Conseil d'État, le nouvel article 123 renvoie à l'article 5, § 3, 1^o, onzième tiret, de la loi du 11 janvier 1993 qui vise, depuis sa modification par la loi du 15 juillet 2013, la « fraude fiscale grave, organisée ou non ». Cette loi est entrée en vigueur ce 29 juillet (*cf. note* 10 ci-dessus).

(34) Exposé des motifs, *Doc. parl.*, Ch. R., sess. 2012-2013, Doc. n° 53-2874/001, p. 12.

(35) J.-P. BOURS, « La loi du 31 décembre 2003 instaurant une déclaration libératoire unique », *J.T.*, 2004, p. 641. R. VERSTRAETEN, *op. cit.*, p. 200.

(36) A. RISPOPOULOS, « Fraude fiscale, régularisations fiscales et blanchiment : totem ou tabou », in *Les avocats face au blanchiment*, Larcier, 2011, p. 205 : « le législateur a sans doute voulu insister à chaque occasion sur l'idée que "l'offre" qui était faite au contribuable repentant était unique, globale et forfaitaire, et

qu'à défaut d'accord sur le tout, il n'y a d'accord sur rien ».

(37) Exposé des motifs, *Doc. parl.*, Ch. R., sess. 2012-2013, Doc. n° 53-2874/001, p. 8 : « S'il devait apparaître que des revenus ou des capitaux à déclarer n'ont pas du tout ou partiellement été mentionnés dans la déclaration de régularisation, l'attestation ne pourra produire ses effets pour les revenus non régularisés. Des poursuites fiscales et pénales sont donc possibles, en ce compris éventuellement pour blanchiment ».

(38) Circulaire Ci. RH. 81/562.220 et 118.235 (AFER 28/2010) du 1^{er} avril 2010, § 56.

(39) A. RISPOPOULOS, *op. cit.*, p. 204. J.-P. BOURS, *op. cit.*, p. 641 ; R. VERSTRAETEN, *op. cit.*, p. 196.

(40) La loi *Salduz* a toutefois apporté une amélioration sur ce point dans la mesure où la personne interrogée doit être informée avant son audition, si elle est entendue en qualité de témoin ou de suspect, ainsi que des faits sur lesquels porte l'audition.

(41) J.-P. BOURS, *op. cit.*, p. 641.
(42) Rapport fait au nom de la commission des finances et du budget, *Doc. parl.*, Ch. R., sess. 2012-2013, Doc. n° 53-2874/4, p. 27.



tion-régularisation. Le traitement de la demande et le paiement du prélèvement n'ont pas d'impact sur la validité de l'effet de la régularisation⁴³. Néanmoins, une irrecevabilité d'une déclaration-régularisation, ou modification majeure sur le fond, conduisant à l'introduction d'une nouvelle déclaration, emporte la perte, pour le déclarant, du bénéfice de la première date d'introduction⁴⁴. Seule la seconde permettra de juger si une information ou une instruction préalable existe ou non.

Si ces deux conditions cumulatives ne sont pas remplies, le déclarant ne pourra pas bénéficier de l'immunité pénale, même lorsque la déclaration-régularisation sort ses effets sur le plan fiscal.

B. L'extension de l'immunité aux infractions liées

Dès 2003, des parlementaires ont estimé que la loi D.L.U. devait également régler le sort à réserver aux infractions susceptibles d'accompagner la fraude fiscale telles que l'abus de confiance, l'abus de biens sociaux, ou encore les infractions liées à l'état de faillite⁴⁵.

En 2005, dans l'avis rendu à propos du projet de loi-programme instaurant une procédure de régularisation, le Conseil d'État avait proposé, sans être suivi, d'étendre l'immunité pénale aux infractions comptables⁴⁶.

Le législateur de 2013 s'est enfin montré sensible à cette problématique et a complété l'article 127 de la loi afin de préciser les conséquences qui sont attachées, sur le plan pénal, à une régularisation eu égard aux infractions connexes à la fraude fiscale. Cet ajout était indispensable dès lors que la loi admet désormais la régularisation, notamment en cas d'abus de confiance ou d'abus de biens sociaux.

Pour ces infractions connexes à la fraude fiscale, aucune exonération des poursuites n'a toutefois été prévue. L'article 127, § 2, alinéa 1^{er}, dispose expressément que pour les délits autres que ceux visés à l'article 127, § 1^{er}, les auteurs, coauteurs et complices peuvent toujours faire l'objet de poursuites pénales.

Le paragraphe 2 de l'article 127 prévoit toutefois une cause d'excuse absolue permettant au bénéficiaire⁴⁷ poursuivi de ne pas être sanctionné. Cette protection est moins étendue que celle prévue par le paragraphe 1^{er} de l'article 127, étant donné que les poursuites restent possibles⁴⁸. Les contribuables-auteurs peuvent bénéficier de cette protection⁴⁹ lorsqu'ils ont commis une des infractions reprises dans la loi (dont le faux et l'usage de faux en écriture, l'abus de confiance ou encore une infraction aux dispositions du Code des sociétés) si et seulement si elles ont été commises en vue de réaliser ou de faciliter une fraude fiscale ordinaire, ou si elles en résultent.

Cette liste est limitative⁵⁰, et l'effet pénal conféré par la régularisation se limitera à ces infractions dans la mesure où elles ont été « commises avec une intention particulière » consistant en « l'évasion d'impôt »⁵¹. En conséquence, pour un même fait constituant plusieurs infractions, seules celles reprises dans la liste seront protégées moyennant la preuve d'une unité d'intention entre la fraude fiscale et l'infraction accessoire visée.

Comme le précise le ministre des Finances en commission des finances du Sénat : « Ce règlement ne fait pas obstacle à des poursuites pénales. Compte tenu du texte du deuxième paragraphe, les éven-

tuels poursuites pénales ne peuvent toutefois pas déboucher sur l'imposition d'une peine, s'il apparaît que toutes les conditions imposées sont remplies. Les auteurs de ces infractions "accessoires" peuvent encore, le cas échéant, être déclarés coupables des infractions accessoires portées contre eux, de sorte que les droits des tiers (tels que les parties civiles) soient préservés. Le gouvernement tient à souligner à cet égard qu'il est donc question d'une cause d'excuse absolue : le délit continue d'exister, seule la sanction tombe, ce qui implique également que les conséquences civiles persistent. Autrement dit, le préjudicié conserve la capacité d'exercer une action civile devant les juridictions pénales. Le dépôt d'une plainte avec constitution de partie civile reste aussi possible »⁵².

Notons qu'aucune cause d'excuse absolue n'est prévue en ce qui concerne le blanchiment des avantages patrimoniaux tirés des délits accessoires. Deux conditions cumulatives doivent être respectées. D'une part, la déclaration doit avoir été effectuée dans les conditions de la présente loi, d'autre part, le déclarant ne peut avoir fait l'objet, avant la date d'introduction de la déclaration-régularisation, d'une information ou d'une instruction judiciaire du chef des délits énumérés à l'article 127, § 2.

En ce qui concerne ce maintien des possibilités de poursuites, nous estimons que cela ne répond pas aux attentes du principe général de droit consacré par l'adage *non bis in idem*, et ce principalement depuis qu'une uniformisation de la jurisprudence des deux Cours européennes est présente⁵³. En effet, les grandes chambres de la Cour européenne des droits de l'homme (*Sergueï Zolotoukhine c. Russie*⁵⁴) et de la Cour de justice de l'Union européenne (*Åklagaren c. Hans Åkerberg Fransson*⁵⁵) ont réciproquement analysé et interprété la portée de ce principe de la même manière. Selon ces deux Cours, l'interdiction s'applique tant aux nouvelles poursuites qu'aux nouvelles sanctions appliquées à l'encontre d'une même personne pour les mêmes faits qui fut déjà sanctionnée ou acquittée une première fois. Une violation du principe *non bis in idem* pourrait donc être invoquée en l'espèce face à des poursuites engagées après régularisation.

Enfin, précisons qu'en cas de régularisation sociale, une exonération des poursuites est prévue en faveur du déclarant pour les infractions relatives aux déclarations inexacts ou incomplètes concernant les cotisations sociales visées à l'article 234, § 1^{er}, du Code pénal social, pour autant qu'aucune information ou instruction judiciaire n'ait été ouverte avant la date d'introduction de la déclaration-régularisation, que cette dernière ait été effectuée conformément à la loi et que les montants dus aient été payés (article 16 de la loi du 11 juillet 2013).

7 Conclusion

Étymologiquement, « amnistier »⁵⁶ signifie « oublier » et non pas « pardonner ». Dans le cas présent, le terme « amnistie » a pourtant toujours été rejeté par les gouvernements successifs afin de mettre en avant « la volonté, tout à fait légitime et équitable de la population, de ne pas voir »blanchir« le comportement de ceux qui se sont rendus coupables de fraude fiscale dans le passé, sans leur imposer le paiement d'une contribution »⁵⁷.

(43) Dans le même sens, A. RISOPOULOS, *op. cit.*, p. 206.

(44) Réponse de M. Verherstraeten, secrétaire d'État : « Il relève de la responsabilité du Point de contact-régularisations d'établir une distinction entre une modification sur le fond et une simple correction d'une erreur manifeste. Dans le premier cas, il s'agit d'une nouvelle déclaration, dans le second non » (rapport fait au nom de la commission des finances et du budget, *Doc. parl.*, Ch. R., sess. 2012-2013, Doc. n° 53-2874/4, p. 38).

(45) *Doc. parl.*, Ch. R., sess. 2003-2004, Doc. n° 51-0353/005, p. 17; R. Verstraeten, *op. cit.*, pp. 193-196.

(46) Avis du Conseil d'État, *Doc. parl.*, Ch. R., sess. 2005-2006, doc. n° 51-2097/001, p. 214 : « Cette immunité pénale est indispensable si

l'on veut encourager les sociétés qui ont contrevenu à leur obligation de déclarer les revenus imposables à faire une déclaration de régularisation, car pareille contravention implique nécessairement un faux dans les comptes annuels. Dans la même logique, il y aurait lieu de prévoir également une exonération des poursuites pénales pour infraction à la législation sur la comptabilité et les comptes annuels des entreprises ».

(47) Avis du Conseil d'État, *Doc. parl.*, Ch. R., sess. 2012-2013, Doc. n° 53-2874/1, p. 52, point 27.

(48) La loi prévoit expressément que les droits des tiers qui auraient été lésés sont saufs, article 127, § 2, *in fine*.

(49) Ou aux coauteurs et complices qui ont également introduits une telle déclaration. Dans les autres cas, ils ne peuvent pas bénéficier de cette

cause d'excuse.

(50) Réponse de Mme Turtelboom, ministre de la Justice : « En ce qui concerne le volet pénal, les infractions accessoires sont clairement définies dans le projet, à savoir (...) Il s'agit d'une liste limitative. Des poursuites pénales sont également possibles s'il apparaît que ces infractions ont été commises dans un autre but que d'échapper à l'impôt » (rapport fait au nom de la commission des finances et du budget, *Doc. parl.*, Ch. R., sess. 2012-2013, Doc. n° 53-2874/4, p. 26).

(51) Exposé introductif de M. Geens, ministre des Finances (rapport fait au nom de la commission des finances et des affaires économiques, *Doc. parl.*, Sénat, sess. 2012-2013, Doc. n° 5-2176/2, p. 3; voy. aussi rapport fait au nom de la commission des fi-

nances et du budget, *Doc. parl.*, Ch. R., sess. 2012-2013, Doc. n° 53-2874/4, pp. 9-10).

(52) Rapport fait au nom de la commission des finances et des affaires économiques, *Doc. parl.*, Sénat, sess. 2012-2013, Doc. n° 5-2176/2, p. 3.

(53) Pour une étude plus complète : A. LECOCQ, « Le principe *non bis in idem* en droit financier - Vers un changement de paradigme? », *Droit bancaire et financier*, 2013 (à paraître).

(54) C.E.D.H. (gr. ch.), 10 février 2009, *Sergueï Zolotoukhine c. Russie*, req. n° 14939/03.

(55) C.J.U.E. (gr. ch.), 26 février 2013, C-617/10, *Åklagaren c. Hans Åkerberg Fransson*, pas encore publié au *Recueil*.

(56) Du grec *amnēstia* (de *amnēstos*).
(57) *Doc. parl.*, Ch. R., sess. 2003-2004, Doc. n° 51-533/001, p. 4.



Par la présente réforme, contenant une abolition du régime de régularisation en Belgique, le gouvernement a voulu envoyer un message clair aux contribuables : « la lutte contre la fraude s'intensifiera ». Partant de ce postulat, l'ultime moyen de régulariser des avoirs précédemment non déclarés fut étendu aux situations les plus graves ou complexes.

Cette extension témoigne toutefois d'un certain aveu de faiblesse quant à la lutte contre la fraude menée par le passé : en permettant une régularisation plus étendue et plus protectrice, le gouvernement espère « attirer » les contribuables vers la régularisation afin de « limiter la casse » quant aux montants détournés.

Comme exposé dans la présente contribution, bon nombres de questions restent néanmoins ouvertes tant au niveau de la régularisation proprement dite que de ses effets. Face à cette situation et au risque d'un éventuel recours devant la Cour constitutionnelle, il serait fortement recommandé que les autorités se décident à fournir de plus amples informations. L'efficacité du système et la sécurité juridique des contribuables en dépendent.

Quoi qu'il en soit, à partir du 1^{er} janvier 2014, les contribuables pourront toujours se tourner vers leurs contrôleurs locaux ou l'inspection spéciale des impôts, tout en guettant l'amnistie pénale dans le cadre d'une transaction pénale élargie avec le ministère public.

Arnaud LECOCQ

Avocat, maître de conférences à l'Université libre de Bruxelles, assistant-doctorant à l'Université catholique de Louvain

Sabrina SCARNA

Avocat, chargée de conférences à l'Executive Master en gestion fiscale à la Solvay Brussels School of Economic & Management et à l'U.C.L. Mons

Nathalie KUMPS

Avocat

et Emanuele CECI

Avocat, assistant à l'Université catholique de Louvain

Vie du droit

Le nouveau droit des marchés publics en sept commentaires

1 Premier commentaire : le contenu

Le 1^{er} juillet 2013, le nouveau droit des marchés publics est entré en vigueur¹.

Il se compose désormais, matériellement, de :

- la loi du 15 juin 2006 relative aux marchés publics et à certains marchés de travaux, de fournitures et de services²;
- l'arrêté royal du 15 juillet 2011 relatif à la passation des marchés publics dans les secteurs classiques³;
- l'arrêté royal du 16 juillet 2012 relatif à la passation des marchés publics dans les secteurs spéciaux⁴;
- l'arrêté royal du 14 janvier 2013 établissant les règles générales d'exécution des marchés publics et des concessions de travaux publics⁵;
- l'arrêté royal du 24 juin 2013 relatif à la mise en concurrence dans le cadre de l'Union européenne de certains marchés de travaux, de fournitures et de services, dans les secteurs de l'eau, de l'énergie, des transports et des services postaux⁶.

Il est complété par les nouvelles règles de protection juridictionnelle arrêtées par la loi du 17 juin 2013 relative à la motivation, à l'informa-

tion et aux voies de recours en matière de marchés publics et de certains marchés de travaux, de fournitures et de services⁷. Cette loi reprend, pour l'essentiel, les règles du livre IIbis de la loi du 24 décembre 1993 introduites par la loi du 23 décembre 2009; elle ne bouleversera pas la pratique, sauf celle des marchés publics dans les domaines de la défense et de la sécurité qui y échappaient jusqu'alors.

La finalité affirmée du nouveau droit des marchés publics est la transposition du droit européen des marchés publics tel qu'il est issu de sa réforme par les directives 2004/17 et 2004/18 du 31 mars 2004; elle est exprimée en exergue de la loi du 15 juin 2006 et de chacun de ses arrêtés d'exécution, ainsi à l'article 1^{er} de la loi : « La présente loi règle une matière visée à l'article 78 de la Constitution. Elle transpose la directive 2004/17/CE du 31 mars 2004 portant coordination des procédures de passation des marchés dans les secteurs de l'eau, de l'énergie, des transports et des services postaux et la directive 2004/18/CE du 31 mars 2004 relative à la coordination des procédures de passation des marchés publics de travaux, de fournitures et de services ».

Une réforme parallèle a également été entreprise pour les marchés publics de défense et de sécurité, ces marchés strictement militaires ou sensibles pour sa sécurité et sa souveraineté où l'État reste jaloux de son pouvoir régalien et qui sont donc soumis à un régime dérogatoire, distinct des autres marchés publics⁸. Avec un temps législatif plus court, la directive 2009/81 du 13 juillet 2009 relative à la coordination

(1) Entrée en vigueur fixée par arrêté royal du 2 juin 2013, *Moniteur belge*, 5 juin 2013, p. 35534.

(2) *Moniteur belge*, 15 février 2007, p. 7355. La loi a été modifiée à plusieurs reprises depuis son adoption, notamment par deux lois du 15 août 2011, *Moniteur belge*, 29 août 2011, pp. 55199 et 55229.

(3) *Moniteur belge*, 9 août 2011, p. 44862; modifié par l'arrêté ministériel du 9 juillet 2013 l'adaptant aux seuils de publicité européens en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2012, *Moniteur belge*, 11 juillet 2013,

p. 43196.

(4) L'eau, l'énergie, les transports et les services postaux, ces domaines d'activité encore sous le contrôle de l'État, mais qui, à terme, sont appelés à s'ouvrir à la concurrence (à être « directement exposés à la concurrence », selon les termes de l'article 30 de la directive 2004/17 portant coordination des procédures de passations des marchés publics, dans les secteurs spéciaux) et à sortir alors du champ du droit des marchés publics. *Moniteur belge*, 11 février 2013, p. 6880.

(5) *Moniteur belge*, 14 février 2013, p. 8752.

(6) *Moniteur belge*, 27 juin 2013, p. 40775.

(7) *Moniteur belge*, 21 juin 2013, p. 39649.

(8) On précise que le régime des marchés de défense et de sécurité déroge au droit commun des marchés publics (voy. directive 2004/18 relative à la coordination des procédures de passation des marchés publics de travaux, de fournitures et de services, article 10), ses conditions d'application sont donc d'interprétation

stricte, limitées aux équipements à destination spécifiquement militaires ou aux équipements de sécurité et classifiés, ainsi qu'aux marchés de travaux, de services ou de fournitures qui leur sont liés. Ainsi, reste soumis au droit commun un marché qui porte sur des équipements non spécifiques et qui peuvent recevoir des applications civiles similaires à leurs applications militaires (C.J.U.E., 7 juin 2012, *Insinööri- ja rakennusliiketoiminta* Tii-mi Oy, aff. C-615/10).

