

Numéro du rôle : 5720
Arrêt n° 130/2014 du 19 septembre 2014

A R R E T

En cause : le recours en annulation des articles 2 à 6, 9 et 19 de la loi du 11 juillet 2013 modifiant le régime de régularisation fiscale et instaurant une régularisation sociale (modification des articles 121, 122, 123, 124 et 127 de la loi-programme du 27 décembre 2005 et insertion d'un article 122/1), introduit par Steven De Bel.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents A. Alen et J. Spreutels, et des juges E. De Groot, L. Lavrysen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul, F. Daoût, T. Giet et R. Leysen, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président A. Alen,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* *

I. *Objet du recours et procédure*

Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 30 septembre 2013 et parvenue au greffe le 2 octobre 2013, Steven De Bel, assisté et représenté par Me P. Verhaeghe, avocat au barreau de Bruxelles, a introduit un recours en annulation des articles 2 à 6, 9 et 19 de la loi du 11 juillet 2013 modifiant le régime de régularisation fiscale et instaurant une régularisation sociale (modification des articles 121, 122, 123, 124 et 127 de la loi-programme du 27 décembre 2005 et insertion d'un article 122/1), publiée au *Moniteur belge* du 12 juillet 2013, troisième édition.

Le Conseil des ministres, assisté et représenté par J. De Vleeschouwer, conseiller au SPF Finances, a introduit un mémoire et la partie requérante a introduit un mémoire en réponse.

Par ordonnance du 8 mai 2014, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteurs E. De Groot et J.-P. Moerman, a décidé que l'affaire était en état, qu'aucune audience ne serait tenue, à moins qu'une partie n'ait demandé, dans le délai de sept jours suivant la réception de la notification de cette ordonnance, à être entendue, et qu'en l'absence d'une telle demande, les débats seraient clos le 28 mai 2014 et l'affaire mise en délibéré.

Aucune demande d'audience n'ayant été introduite, l'affaire a été mise en délibéré le 28 mai 2014.

Les dispositions de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle relatives à la procédure et à l'emploi des langues ont été appliquées.

II. *En droit*

- A -

Quant à l'intérêt de la partie requérante

A.1. La partie requérante estime avoir intérêt au recours qu'elle a introduit, en ce que, en tant que ressortissante belge, elle est soumise à la législation belge relative aux impôts sur les revenus et à la législation pénale belge. Elle fait valoir que l'insécurité juridique afférente à l'application des lois fiscales et des lois pénales l'affecte directement, personnellement et défavorablement, étant donné qu'elle ne peut se soustraire à l'application de ces lois.

A.2. Le Conseil des ministres ne conteste pas l'intérêt de la partie requérante.

Quant au fond

En ce qui concerne le premier moyen

A.3. Le premier moyen est dirigé contre les articles 3, 5, 6 et 19 de la loi du 11 juillet 2013 modifiant le régime de régularisation fiscale et instaurant une régularisation sociale (ci-après : la loi du 11 juillet 2013),

combinés ou non, et est pris de la violation des articles 10, 11, 12, 14 et 172 de la Constitution, combinés ou non avec les articles 6.1, 6.2 et 7.1 de la Convention européenne des droits de l'homme.

A.4. La partie requérante critique les dispositions attaquées sous plusieurs angles. Ainsi, elle part du principe que la loi attaquée instaure des prélèvements qui doivent être qualifiés de peines au sens de l'article 7 de la Convention européenne des droits de l'homme, même s'ils doivent être qualifiés d'impôts, selon elle, en droit interne. En ce qui concerne cette dernière qualification, elle invoque l'article 121, 7°, de la loi-programme du 27 décembre 2005, en vertu duquel il faut entendre par « prélèvements », « le montant total de l'impôt dû en raison de la régularisation ».

Elle estime en outre que la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme fait apparaître que l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme peut s'appliquer aux litiges fiscaux, plus précisément lorsque ces litiges ne concernent pas seulement la perception d'impôts, mais également des sanctions de nature pénale.

A.5.1. La partie requérante fait valoir que les dispositions attaquées ne satisfont pas à la garantie de sécurité juridique parce que les personnes qui introduisent une déclaration-régularisation ne peuvent prévoir les effets de leur déclaration. Elle dénonce le fait que les dispositions attaquées ne permettent pas de déterminer avec suffisamment de certitude le montant de l'amende qui sera appliqué. Elle considère que ces dispositions sont particulièrement vagues en ce qui concerne la distinction établie entre les types de régularisation pour les revenus fiscalement non prescrits. Elle soutient également que le contribuable n'est pas à même de déterminer clairement la catégorie à laquelle il appartient lorsque l'origine des revenus lui est inconnue.

A.5.2. La partie requérante critique également le fait que, dans l'hypothèse où une personne introduit, après l'entrée en vigueur de la loi attaquée, un complément à la déclaration-régularisation introduite avant l'entrée en vigueur de cette loi, l'administration peut décider de manière discrétionnaire que ce complément doit être traité conformément aux nouvelles ou aux anciennes dispositions de la loi-programme du 27 décembre 2005.

A.5.3. La partie requérante considère également que la loi attaquée comporte un alourdissement de la peine contraire à l'article 7 de la Convention européenne des droits de l'homme, et argumente ce point en soulignant que les amendes s'élevaient auparavant à 10 % du capital, alors qu'elles se situent désormais entre 15 et 35 %. Elle fait valoir que cette situation a pour effet que les personnes qui pouvaient déjà introduire une déclaration-régularisation auparavant, mais qui ne l'ont pas fait, sont désormais confrontées à des tarifs de régularisation plus élevés.

A.5.4. La partie requérante soutient également que les dispositions constitutionnelles et conventionnelles invoquées dans le moyen ont été violées en ce que la loi attaquée déroge, sans justification, à la règle générale selon laquelle les lois entrent en vigueur le dixième jour après leur publication.

Elle fait valoir que la loi attaquée a été publiée le vendredi 12 juillet 2013 et que ces dispositions sont entrées en vigueur le lundi 15 juillet 2013 et critique le fait qu'il est donc devenu impossible, après avoir pris connaissance de la nouvelle loi, d'introduire encore une déclaration-régularisation conformément aux dispositions de l'ancienne loi. Elle critique de même le fait que l'entrée en vigueur de la loi attaquée a eu pour effet que des personnes qui souhaitaient encore introduire une déclaration-régularisation conformément aux anciennes dispositions de régularisation ont été privées de la possibilité de le faire selon les modalités prévues par l'article 307, §§ 2 à 5, du Code des impôts sur les revenus 1992. A cet égard, elle part du principe que les personnes qui font une déclaration fiscale ordinaire sont comparables aux personnes qui font une déclaration-régularisation, étant donné que l'article 121, 7°, de la loi-programme du 27 décembre 2005 fait apparaître qu'il convient de qualifier en droit interne les dispositions attaquées comme se rapportant aux impôts. Elle critique plus spécifiquement le fait que les personnes qui souhaitaient encore introduire une déclaration-régularisation conformément à l'ancienne réglementation n'avaient plus la possibilité de demander l'aide de l'administration pour remplir la déclaration. Elle estime en outre que les personnes suivantes sont entre autres discriminées : les personnes dont la déclaration avait déjà été envoyée par courrier avant la publication de la loi attaquée sans que cette déclaration n'ait pu être distribuée le jour de la publication de la loi attaquée; les personnes qui ont posté leur déclaration le jour de la publication de la loi attaquée, sans être au courant de cette loi; et les personnes qui avaient envoyé par courrier, avant la publication de la loi attaquée, des compléments relatifs à une déclaration envoyée auparavant par la poste.

A.5.5. La partie requérante critique également le fait qu'en ce qu'elles prévoient une obligation d'introduire un schéma de fraude, les dispositions attaquées conduisent *de facto* à ce que des personnes qui ne sont pas à l'origine de la fraude ne puissent introduire de déclaration-régularisation, puisqu'elles n'ont pas accès à l'information qui doit être fournie. Elle fait valoir que l'obligation d'introduire un schéma de fraude crée une présomption irréfragable de culpabilité, alors que les personnes qui ne sont pas à l'origine de la fraude ne peuvent pas être présumées coupables. Elle fait également valoir qu'il faudrait à tout le moins démontrer préalablement que les personnes concernées peuvent être raisonnablement présumées avoir accès à l'information en question.

A.5.6. La partie requérante dénonce enfin aussi le fait que les personnes qui investissent des capitaux sous la forme de contrats d'assurance-vie sont traitées de la même manière que les personnes qui appliquent des mécanismes gravement frauduleux.

A.6.1. Le Conseil des ministres fait tout d'abord valoir qu'en ce qui concerne l'entrée en vigueur de la loi du 11 juillet 2013, le législateur a opté pour une dérogation au délai usuel de dix jours, visé à l'article 4 de la loi du 31 mai 1961 relative à l'emploi des langues en matière législative, à la présentation, à la publication et à l'entrée en vigueur des textes légaux et réglementaires, et que cet article 4 autorise expressément une telle dérogation. Il renvoie également à cet égard à un avis paru le 11 juillet 2013 sur le site internet du SPF Finances, qui précisait l'entrée en vigueur de la loi attaquée.

A.6.2. En ce qui concerne la critique exprimée par la partie requérante sur la dérogation aux règles contenues dans l'article 307, §§ 2 à 5, du Code des impôts sur les revenus 1992, au sujet des modalités d'introduction d'une déclaration fiscale, le Conseil des ministres estime qu'il existe une différence essentielle entre, d'une part, la déclaration obligatoire relative aux différentes formes d'impôts et, d'autre part, la déclaration-régularisation, parce qu'il s'agit, dans le second cas, d'une déclaration volontaire. En outre, il souligne que les déclarations fiscales périodiques normales sont introduites auprès du service de contrôle du contribuable, qui vérifie si la déclaration correspond à la réalité et procède ensuite à une taxation, alors que les déclarations-régularisations sont introduites auprès du « Point de contact-régularisations » qui doit décider si la déclaration est recevable ou non et fixer le montant à payer sur la base des sommes, valeurs et revenus déclarés, sans examiner ces montants de manière plus approfondie. Il considère dès lors qu'il ne peut s'agir de catégories comparables, de sorte qu'il ne saurait pas non plus y avoir de violation des articles 10 et 11 de la Constitution.

Le Conseil des ministres fait en outre valoir que les modalités d'introduction des déclarations-régularisations sont réglées à l'article 124 de la loi-programme du 27 décembre 2005. Il souligne que cette disposition ne mentionne pas que l'article 307, §§ 2 à 5, du Code des impôts sur les revenus 1992 s'applique. Il attire de plus l'attention sur le fait que l'avis paru sur le site internet du SPF Finances le 11 juillet 2013 exposait la manière dont les personnes qui souhaitaient encore introduire une déclaration *in extremis* conformément aux dispositions législatives antérieures pouvaient le faire.

A.7. Le Conseil des ministres souligne qu'un contribuable peut introduire volontairement plusieurs déclarations-régularisations et que tel était aussi le cas sous l'empire de l'ancienne législation. Il estime qu'il convient d'établir une distinction entre, d'une part, les rectifications d'erreurs matérielles dans une déclaration précédente et, d'autre part, les demandes de régularisation de montants supplémentaires : ce n'est que dans le second cas qu'on peut parler, selon lui, d'une nouvelle déclaration soumise aux règles applicables au moment de cette déclaration. Il affirme que la partie requérante soutient donc à tort que l'administration peut décider de manière discrétionnaire d'appliquer les nouvelles ou les anciennes règles lorsqu'une personne a introduit une déclaration avant le 15 juillet 2013 et demande une rectification de celle-ci après cette date.

A.8. En ce qui concerne l'imprécision, invoquée par la partie requérante, des dispositions attaquées, le Conseil des ministres fait valoir qu'il appartient tout d'abord au déclarant de préciser le type de régularisation. Si le « Point de contact-régularisations » observe que le déclarant a manifestement fait un choix erroné en appréciant le type de fraude, il convient, selon le Conseil des ministres, de considérer la déclaration comme irrecevable, ce qui ouvre au déclarant la possibilité d'introduire une nouvelle déclaration. Il souligne en outre que si le déclarant n'approuve pas les montants fixés par le « Point de contact-régularisations », il peut soit faire apprécier le calcul par le juge, soit décider de ne pas payer, interrompant ainsi la procédure de régularisation.

A.9. Pour ce qui est de la déclaration succincte relative au schéma de fraude, le Conseil des ministres renvoie aux travaux préparatoires dont il déduit que le schéma de fraude n'est pas destiné à amener la personne concernée à s'accuser elle-même mais bien à justifier le choix du type de régularisation. Il souligne en outre que, lors de ces travaux préparatoires, il a été affirmé que l'intéressé doit transmettre un document dans lequel sont exposées l'origine historique et la « construction du patrimoine », mais qu'il a également été admis que des personnes ne disposent pas de ces données dans certaines situations.

A.10. En ce qui concerne l'égalité de traitement, invoquée par la partie requérante, entre des capitaux investis sous la forme de contrats d'assurance-vie et des capitaux provenant d'une fraude fiscale grave, le Conseil des ministres fait tout d'abord valoir que les capitaux visés sont bel et bien traités différemment lorsqu'il s'agit de capitaux non prescrits sur le plan fiscal. Il reconnaît qu'un taux uniforme de 35 % est appliqué aux capitaux prescrits fiscalement qui proviennent de délits de blanchiment d'argent, mais estime que ce taux uniforme est justifié par le fait que la législation sur le blanchiment d'argent n'établit aucune distinction, à l'égard de l'auteur des faits, entre la fraude ordinaire et la fraude grave et organisée.

A.11. Le Conseil des ministres considère, pour le surplus, que la partie requérante laisse croire à tort que la loi attaquée a un effet rétroactif, qu'elle omet de préciser dans la plupart des branches du moyen les catégories de personnes qui doivent être comparées et qu'elle néglige également de préciser en quoi les articles 12 et 14 de la Constitution auraient été violés.

Il est également d'avis que l'article 7 de la Convention européenne des droits de l'homme ne saurait être d'application dans des procédures gracieuses, tout comme l'article 6 de cette Convention ne peut trouver à s'appliquer en l'espèce parce que le déclarant introduit une déclaration-régularisation sur une base volontaire, parce que le déclarant peut renoncer à la procédure de régularisation jusqu'au moment du paiement et parce qu'il ne s'agit pas de poursuites pénales.

Quant au deuxième moyen

A.12. Le deuxième moyen est dirigé contre les articles 2, 4, 6 et 9 de la loi du 11 juillet 2013, combinés ou non, et est pris de la violations des articles 10, 11, 12, 14, 170, § 2, et 172 de la Constitution, combinés ou non avec les articles 6.1, 6.2 et 7.1 de la Convention européenne des droits de l'homme et avec l'article 1er du Premier Protocole additionnel à cette Convention.

La partie requérante critique les dispositions attaquées sous plusieurs angles.

A.13.1. La partie requérante dénonce à nouveau les dispositions relatives à l'entrée en vigueur de la loi attaquée. Elle fait valoir que ces dispositions ne sont pas compatibles avec les articles 10 et 11 de la Constitution et développe une argumentation similaire à celle du premier moyen.

A.13.2. La partie requérante dénonce à nouveau le fait qu'il faut joindre à la déclaration-régularisation une déclaration relative au schéma de fraude. Elle fait à nouveau valoir que cette obligation a pour effet qu'une personne ne peut demander une régularisation que lorsqu'elle est elle-même à l'origine de la fraude fiscale ou qu'elle obtient la pleine collaboration de celui qui en est à l'origine. Selon elle, les personnes qui ont acquis ces montants par héritage ou par donation ne peuvent pas toujours prouver l'origine légitime de ceux-ci, ni réfuter une présomption d'origine frauduleuse.

A.13.3. La partie requérante critique également à nouveau l'égalité de traitement au niveau du tarif des amendes appliquées aux personnes qui déclarent des capitaux, fiscalement prescrits, sous la forme d'assurances-vie et aux personnes qui déclarent des capitaux fiscalement prescrits acquis frauduleusement.

A.13.4. La partie requérante fait également valoir que les dispositions attaquées font naître une différence de traitement injustifiée entre, d'une part, les personnes qui introduisent une déclaration fiscale ordinaire et, d'autre part, les personnes qui introduisent une déclaration-régularisation, en ce que les premières peuvent encore corriger leur déclaration *a posteriori*, alors que les dernières ne le peuvent pas ou ne le peuvent que dans un délai de six mois. Elle fait valoir que les personnes qui avaient introduit une déclaration-régularisation avant le 15 juillet 2013 n'ont pas la possibilité de corriger leur déclaration après cette date, ce qui, à ses yeux, n'est pas raisonnablement justifié par rapport aux droits de la défense. Elle estime également qu'il n'est pas raisonnablement justifié que la catégorie de personnes précitée ne puisse pas corriger la déclaration, alors que les personnes qui introduisent une déclaration-régularisation après le 15 juillet 2013 peuvent corriger cette dernière dans un délai de six mois.

A.13.5. La partie requérante fait enfin valoir que l'article 6, 3°, de la loi attaquée, qui prévoit que le paiement du prélèvement est définitivement acquis au Trésor public, n'est pas compatible avec les articles 6.1 et 6.2 de la Convention européenne des droits de l'homme, combinés avec les articles 10 et 11 de la Constitution et avec l'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention précitée. Elle estime que l'article 6, 3°, de la loi du 11 juillet 2013 soustrait l'opération de régularisation à tout contrôle juridictionnel.

A.14. En ce qui concerne la différence de traitement invoquée par la partie requérante, entre, d'une part, les personnes qui introduisent une déclaration fiscale ordinaire et, d'autre part, les personnes qui introduisent une déclaration-régularisation, le Conseil des ministres fait valoir qu'il existe une différence essentielle entre ces deux catégories. Il souligne que la déclaration-régularisation, contrairement à la déclaration fiscale ordinaire, ne constitue pas une obligation mais une faculté pour le déclarant et qu'elle n'est, en outre, pas liée à des délais d'introduction annuels récurrents. Il estime dès lors que les deux types de déclaration ne sont pas comparables et que, pour cette raison, ils ne doivent pas nécessairement être réglés de la même manière.

A.15.1. Quant à la possibilité de compléter la déclaration-régularisation, le Conseil des ministres déclare que la partie requérante considère à tort que les personnes qui introduisent, sous l'empire de la nouvelle réglementation, une déclaration-régularisation ont la possibilité de compléter leur déclaration. Il estime que l'article 124, alinéa 2, dernière phrase, de la loi-programme du 27 décembre 2005 ne règle pas les modalités du complément d'une déclaration-régularisation, mais bien l'introduction des pièces y afférentes. La possibilité, prévue dans cette disposition, d'introduire les pièces en question dans les six mois du dépôt de la déclaration-régularisation s'explique, selon le Conseil des ministres, d'une part, par le fait que le nouveau régime n'est applicable que pour une courte période, plus précisément du 15 juillet 2013 au 31 décembre 2013 et, d'autre part, par le fait que la nouvelle loi oblige le déclarant à fournir une série de données supplémentaires, plus particulièrement en ce qui concerne le schéma de fraude.

A.15.2. De plus, le Conseil des ministres estime que le régime précédent comme le nouveau régime prévoient la possibilité de rectifier des erreurs matérielles et des erreurs de droit. Il renvoie, à cet égard, à un avis publié par le SPF Finances le 11 juillet 2013, dans lequel on peut lire explicitement que de telles rectifications ne constituent pas une nouvelle déclaration. En revanche, lorsqu'il s'agit de compléments relatifs à des revenus non encore déclarés, ces compléments doivent, selon le Conseil des ministres, être considérés comme de nouvelles déclarations.

A.16. Quant à la critique formulée par la partie requérante à propos du fait que la loi attaquée ne prévoit pas de contrôle juridictionnel, le Conseil des ministres fait valoir que les dispositions de droit commun du Code judiciaire sont applicables et qu'une voie de recours est donc effectivement prévue. Il expose que le segment de phrase « et est définitivement acquis au Trésor », inséré par la loi attaquée dans l'article 124, alinéa 5, de la loi-programme du 27 décembre 2005, n'implique pas que l'opération de régularisation soit soustraite au contrôle judiciaire et ajoute que cette disposition doit être combinée avec les autres modifications introduites par la loi attaquée. Il souligne dans ce cadre que le législateur a prévu deux catégories de régularisations, à savoir la régularisation pour les « petits fraudeurs » et la régularisation pour les « grands fraudeurs ». Il estime qu'il appartient au fraudeur de choisir, sous sa propre responsabilité, entre les deux types de régularisation. Selon le Conseil des ministres, le législateur a inséré le segment de phrase précité dans l'article 124, alinéa 5, de la loi-programme du 27 décembre 2005 pour éviter que les déclarants ne reviennent, pour des motifs d'opportunité, sur des régularisations définitivement clôturées.

Le Conseil des ministres déduit des travaux préparatoires que le déclarant peut attaquer le prélèvement de régularisation devant le juge, non seulement sur la base du vice de consentement, de l'incapacité du déclarant et d'erreurs dans le calcul du montant dû, mais aussi lorsque des erreurs matérielles se sont glissées dans la déclaration ou dans le prélèvement de régularisation. Il souligne, de plus, que la régularisation n'est définitive qu'après paiement, de sorte que le déclarant peut toujours, avant le paiement, revenir sur sa décision de régularisation.

Quant au troisième moyen

A.17. Le troisième moyen est dirigé contre les articles 2, 3, 4 et 5 de la loi du 11 juillet 2013, combinés ou non, et est pris de la violation des articles 10, 11, 35, 39, 170, § 2, et 172 de la Constitution, des articles 3 et 5 de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions, de l'article 11 de la

loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles, et de l'article 4 de la loi spéciale du 12 janvier 1989 relative aux institutions bruxelloises.

A.18. Selon la partie requérante, les dispositions attaquées ne sont pas conformes aux règles répartitrices de compétence parce que l'instauration de peines et d'exonérations de poursuites pénales en ce qui concerne les droits de succession et les droits d'enregistrement relève de la compétence des régions. Elle estime que, dans la mesure où elles portent sur la régularisation de droits de succession et de droits d'enregistrement, les dispositions attaquées instaurent une nouvelle base d'imposition concernant ces droits, qui déroge au taux d'imposition normal. Elle est également d'avis que les dispositions attaquées, en ce qui concerne les capitaux fiscalement prescrits, instaurent un nouvel impôt sur une matière réservée aux régions parce que les capitaux en question ne sont, par définition, plus soumis aux droits de succession et d'enregistrement. Elle renvoie aux travaux préparatoires de la loi attaquée, dans lesquels on peut lire que les amendes qui sont infligées sur les droits de succession éludés seront versées aux régions, et en déduit que ces amendes constituent en réalité un prélèvement. Elle estime que l'autorité fédérale ne peut invoquer, en l'espèce, les compétences implicites, ni faire valoir des arguments pris du fait qu'elle assure la perception des prélèvements visés.

A.19.1. Le Conseil des ministres souligne que la question de savoir si l'autorité fédérale est effectivement compétente pour adopter les règles relatives à la régularisation des droits d'enregistrement et de succession avait déjà été posée en 2006. Il renvoie, à cet égard, à la réponse du ministre-président flamand à une question parlementaire, dont il ressort que le Gouvernement flamand estimait qu'aucun problème de compétence ne se posait.

A.19.2. Le Conseil des ministres renvoie également à l'exposé des motifs relatif à la loi attaquée, dans lequel on peut lire que le prélèvement de régularisation concernant des revenus fiscalement non prescrits doit être considéré comme un mode particulier d'établissement de l'impôt. Il fait valoir à cet égard que, dans le cadre de la régularisation fiscale, le prélèvement est calculé sur des bases et des tarifs fixés par le législateur fédéral ou par le législateur décrétoal compétent, de sorte que le prélèvement de régularisation n'exonère pas le contribuable d'une taxe régionale.

Pour ce qui est des capitaux fiscalement prescrits, il souligne que l'exposé des motifs mentionne que le prélèvement de régularisation ne constitue pas un prélèvement visant à compenser l'imposition régionale éludée, mais bien une amende permettant de tomber sous une cause d'excuse absolutoire.

A.19.3. Le Conseil des ministres fait ensuite valoir qu'en vertu de l'article 133quinquies, § 1er, du Code des droits de succession et de l'article 207ter, § 1er, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, les dispositions du livre Ier du Code pénal, y compris l'article 85, sont applicables aux infractions fiscales visées dans ces Codes. Il souligne que le législateur fédéral est, en vertu de l'article 11, alinéa 1er, de la loi spéciale du 8 août 1980, compétent pour les dispositions du livre Ier du Code pénal, également dans les cas où le législateur décrétoal ne pénalise pas le non-respect de ses dispositions.

A.19.4. Le Conseil des ministres remarque enfin que l'autorité fédérale et les régions ont constitué des groupes de travail sur la régularisation fiscale et qu'un comité de concertation a également été réuni pour examiner cette problématique. Il souligne que les groupes de travail ont examiné la problématique d'un éventuel conflit de compétence, et qu'ils ont dégagé de cet examen la même analyse que celle qui est contenue dans l'exposé des motifs. Il souligne également que les régions n'ont exprimé aucune objection.

- B -

Quant aux dispositions attaquées

B.1.1. La partie requérante demande l'annulation des articles 2, 3, 4, 5, 6, 9 et 19 de la loi du 11 juillet 2013 modifiant le régime de régularisation fiscale et instaurant une régularisation sociale (dénommée ci-après : la loi du 11 juillet 2013), qui disposent :

« Art. 2. A l'article 121 de la loi-programme du 27 décembre 2005, les modifications suivantes sont apportées :

a) au 1^o, le mot ' , capitaux ' est inséré entre les mots ' sommes, valeurs ' et les mots ' et revenus ';

b) au 5^o, l'alinéa 3 est remplacé par ce qui suit :

' On entend par " personnes morales " les sociétés résidentes soumises à l'impôt des sociétés en vertu de l'article 179 du Code des impôts sur les revenus 1992, les sociétés civiles ou les associations sans personnalité juridique visées à l'article 29 du même Code, les personnes morales assujetties à l'impôt des personnes morales en vertu de l'article 220 du même Code, ainsi que les contribuables étrangers soumis à l'impôt des non-résidents en vertu de l'article 227 du même Code; ";

c) le 6^o est remplacé par ce qui suit :

' 6^o par " mandataire " : une personne et une entreprise visées aux articles 2 et 3 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. ';

d) l'article est complété par un 8^o rédigé comme suit :

' 8^o par " capitaux fiscalement prescrits " : 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 suite à l'expiration des délais, selon le cas, visés soit aux articles 354 ou 358, § 1er, 1^o, du Code des impôts sur les revenus 1992, soit aux articles 81, 81*bis*, 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 202⁸ ou 202⁹ du Code des droits et taxes divers. ' ».

« Art. 3. A l'article 122 de la même loi, les modifications suivantes sont apportées :

1^o dans le § 1er, les mots ' fiscalement non prescrits ' sont insérés entre les mots "Les autres revenus régularisés" et les mots ' visés à l'article 121, 2^o, ';

2^o dans le même § 1er, le 3^o tiret est remplacé par ce qui suit :

' - à leur tarif normal d'imposition majoré d'une amende de 10 points lorsque la déclaration-régularisation est introduite à partir du 1er janvier 2007 et au plus tard le 14 juillet 2013; ';

3^o le même paragraphe est complété par un 4^e tiret rédigé comme suit :

‘ - à leur tarif normal d'imposition majoré d'une amende de 15 points lorsque la déclaration-régularisation est introduite à partir du 15 juillet 2013 et au plus tard le 31 décembre 2013 et pour autant que l'article 122/1 ne soit pas d'application. ’;

4° le § 2 est remplacé par ce qui suit :

‘ § 2. Les revenus professionnels régularisés fiscalement non prescrits qui font l'objet d'une déclaration-régularisation dans le respect des dispositions prévues dans le présent article 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, majoré d'une amende de 15 points et le cas échéant majoré de la contribution complémentaire de crise ou de la taxe communale additionnelle à l'impôt des personnes physiques ou de la taxe d'agglomération additionnelle à l'impôt des personnes physiques applicable pour autant que l'article 122/1 ne soit pas d'application. ’;

5° dans le § 3, les mots ‘ autres revenus régularisés ’ sont chaque fois remplacés par les mots ‘ autres revenus régularisés fiscalement non prescrits ’, les mots ‘ revenus professionnels régularisés ’ sont remplacés par les mots ‘ revenus professionnels régularisés fiscalement non prescrits ’ et les mots ‘ revenus professionnels ’ sont remplacés par les mots ‘ revenus professionnels fiscalement non prescrits ’;

6° le § 4, alinéa 1er, est remplacé par ce qui suit :

‘ Pour autant que l'article 122/1 ne soit pas d'application, les opérations T.V.A. régularisées fiscalement non prescrites qui font l'objet d'une déclaration-régularisation dans le respect des dispositions prévues dans le présent article sont soumises à la T.V.A. au taux qui est d'application pour les opérations régularisées pour l'année au cours de laquelle les opérations ont eu lieu majoré d'une amende de 15 points à l'exclusion des cas dans lesquels la déclaration-régularisation donne lieu également à la régularisation des revenus professionnels régularisés fiscalement non prescrits. ’ ».

« Art. 4. Dans la même loi, il est inséré un article 122/1 rédigé comme suit :

‘ Art. 122/1. § 1er. Les capitaux fiscalement prescrits issus de délits fiscaux définis à l'article 127, § 1er, 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.

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.

§ 2. Les revenus régularisés non-prescrits fiscalement issus de la fraude fiscale grave et organisée qui mettent en œuvre des mécanismes complexes ou qui usent de procédés à dimension internationale, qui font l'objet d'une déclaration-régularisation dans le respect des dispositions prévues dans le présent chapitre sont soumis à un prélèvement :

a) pour autant qu'il s'agisse d'autres revenus régularisés visés à l'article 121, 2°, à leur tarif normal d'imposition majoré d'une amende de 20 points;

b) pour autant qu'il s'agisse de revenus professionnels régularisés visés à l'article 121, 3°, 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, majoré d'une amende de 20 points et le cas échéant majoré de la contribution complémentaire de crise ou de la taxe communale additionnelle à l'impôt des personnes physiques ou de la taxe d'agglomération additionnelle à l'impôt des personnes physiques applicable;

c) pour autant qu'il s'agisse d'opérations T.V.A. régularisées visées à l'article 121, 4°, au taux qui est d'application pour les opérations régularisées pour l'année au cours de laquelle les opérations ont eu lieu majoré d'une amende de 20 points à l'exclusion des cas dans lesquels la déclaration-régularisation donne lieu également à la régularisation des revenus professionnels régularisés fiscalement non prescrits.

§ 3. Si la déclaration-régularisation a été réalisée dans le respect des dispositions prévues dans le § 2, le paiement des prélèvements mentionnés au présent article a pour conséquence que les autres revenus régularisés et les revenus professionnels régularisés qui ont subi ce prélèvement ne sont plus ou ne peuvent plus être pour le surplus soumis à l'impôt sur les revenus tel que prévu par le Code des impôts sur les revenus 1992, en ce compris aux accroissements d'impôt qui y sont prévus, aux intérêts de retard et aux amendes, ni à l'accroissement d'impôt de 100 p.c. prévu à l'article 9 de la loi du 30 décembre 2003 instaurant une déclaration libératoire unique.

Le fait que des revenus professionnels ont été soumis à tort au prélèvement en tant qu'autres revenus régularisés n'empêche pas qu'une nouvelle taxation puisse être établie au titre de revenus professionnels.

En cas de déclaration-régularisation pour des opérations T.V.A. régularisées dans le respect des dispositions prévues dans le présent article, le paiement du prélèvement à titre de T.V.A. visé au § 2 a pour conséquence que ces opérations ne sont plus ou ne peuvent plus être, pour le surplus, soumises à aucune perception de la T.V.A., ni à aucune sanction additionnelle, amende ou prélèvement additionnel de quelque nature prévus par le Code de la T.V.A. ».

« Art. 5. Dans l'article 123 de la même loi, les modifications suivantes sont apportées :

a) la phrase liminaire est remplacée par ce qui suit :

‘ Ni la déclaration-régularisation, ni le paiement des prélèvements, ni l'attestation-régularisation visés dans la présente loi, ne produisent d'effets : ’;

b) le 1° est remplacé par ce qui suit :

‘ 1° - si les revenus régularisés proviennent d'une infraction visée à l'article 505 du Code pénal, sauf lorsque ces revenus ont été acquis exclusivement par des infractions visées aux articles 449 et 450 du Code des impôts sur les revenus 1992, aux articles 73 et 73*bis* du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, aux articles 133 et 133*bis* du Code des droits de succession, aux articles 206 et 206*bis* du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, aux articles 207/1 et 207*bis* du Code des droits et taxes divers;

- si les revenus régularisés proviennent d'une infraction visée 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 de capitaux et du financement du terrorisme à l'exception de l'infraction visée à l'article 5, § 3, 1^o, onzième tiret, de la même loi, et de l'infraction d'abus de biens sociaux et d'abus de confiance, pour autant qu'ils soient régularisés conformément à l'article 122/1;

c) le 3^o est complété par les mots ' pendant la période à partir du 15 juillet 2013 jusqu'au 31 décembre 2013 inclus ' ».

« Art. 6. Dans l'article 124 de la même loi, les modifications suivantes sont apportées :

1^o l'alinéa 2 est complété par les mots ' Les pièces sous-jacentes peuvent être introduites jusqu'à 6 mois après l'introduction de la déclaration-régularisation. ';

2^o un alinéa rédigé comme suit est inséré entre les alinéas 2 et 3 :

' 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 l'ampleur et l'origine des capitaux régularisés et des revenus, la période pendant laquelle les capitaux et les revenus sont apparus et les comptes financiers utilisés pour les montants régularisés. ';

3^o l'alinéa 4 est complété par les mots ' et est définitivement acquis au Trésor. ';

4^o Dans l'alinéa 6, la phrase ' Une copie de cette liste est transmise tous les six mois à la Cellule du traitement des informations financières instaurée par la loi du 11 janvier 1993 précitée. ' est abrogée;

5^o un alinéa rédigé comme suit est inséré entre les alinéas 5 et 6 :

' Dès que l'attestation-régularisation a été transmise au déclarant ou à son mandataire, le " Point de contact-régularisations " informe la Cellule de traitement des informations financières instaurée par la loi du 11 janvier précitée de la régularisation qui a été conclue et lui envoie une copie de l'attestation-régularisation ainsi que les données définies à l'alinéa 3 à l'exception du schéma de fraude. ' ».

« Art. 9. A l'article 127 de la même loi, les modifications suivantes sont apportées :

1^o dans le texte actuel, qui formera le § 1er, les mots ' du Code des taxes assimilées au timbre ' sont remplacés par les mots ' du Code des droits et taxes divers ';

2^o il est inséré un § 2 rédigé comme suit :

' § 2. Pour tous les délits, autres que ceux définis dans le § 1er, les personnes visées au § 1er peuvent toujours faire l'objet de poursuites pénales.

Les personnes qui se sont rendues coupables des infractions définies aux articles 193 à 197, 491 et 492bis et 489 à 490bis du Code pénal, article 16 de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises, article 12 de l'arrêté royal du 5 octobre 2006 portant certaines mesures relatives au contrôle du transport transfrontalier d'argent liquide, les différentes dispositions pénales du Code des sociétés, et qui ont été commises en vue de commettre ou de faciliter les délits définis au § 1er ou qui résultent des délits définis au § 1er, restent pour ces délits libres de sanction, si elles n'ont pas fait l'objet avant la date de l'introduction de la déclaration-régularisation conformément aux dispositions de ce chapitre, d'une information ou d'une instruction judiciaire du chef de ces délits, si elles ont effectué une déclaration-régularisation dans les conditions de la présente loi et si elles ont payé correctement les montants dus conformément à ce chapitre.

Les dispositions des alinéas 1er et 2 ne sont pas applicables aux coauteurs et complices qui n'ont pas déposé une déclaration de régularisation.

Les dispositions ci-dessus ne portent pas atteinte aux droits de tiers. '.

3° il est inséré un § 3 rédigé comme suit :

‘ § 3. Les membres du Point de contact-régularisations créé au sein du Service public fédéral Finances et les membres de son personnel, ainsi que les autres fonctionnaires détachés auprès de lui n'ont pas l'obligation de dénoncer dans le cas visé par l'article 29 du Code d'instruction criminelle. ’ ».

« Art. 19. La présente loi entre en vigueur le 15 juillet 2013 à l'exception de l'article 7 qui entre en vigueur le 1er janvier 2014.

Les déclarations-régularisations introduites avant le 15 juillet 2013 seront traitées suivant les dispositions en vigueur de la loi-programme du 27 décembre 2005, telles qu'elles existaient avant d'être modifiées ou abrogées par la présente loi ».

B.1.2. Après les modifications précitées, les articles 121, 122, 123, 124 et 127 de la loi-programme du 27 décembre 2005 disposent :

« Art. 121. Pour l'application des dispositions de ce chapitre, l'on entend :

1° par ‘ déclaration-régularisation ’ : la déclaration de sommes, valeurs, capitaux et revenus effectuée auprès du Service public fédéral Finances dans le but d'obtenir une attestation-régularisation moyennant paiement au taux d'impôt normalement dû;

2° par ‘ autres revenus régularisés ’ : les sommes, valeurs et revenus qui font l'objet d'une déclaration-régularisation introduite auprès du Point de contact régularisations créé au sein du Service public fédéral Finances, par une personne physique et au moyen de laquelle cette personne démontre que ces revenus ont une autre nature que celle de revenus professionnels pour l'année au cours de laquelle ils ont été obtenus ou recueillis;

3° par ‘ revenus professionnels régularisés ’ : les sommes, valeurs et revenus qui font l'objet d'une déclaration-régularisation effectuée auprès du Point de contact-régularisations créé au sein du Service public fédéral Finances, par une personne morale ou par une personne physique lorsque celle-ci ne peut démontrer que ces revenus ont une nature autre que professionnelle pour l'année au cours de laquelle ils ont été obtenus ou recueillis;

4° par ‘ opérations T.V.A. régularisées ’ : les opérations soumises à la T.V.A. visées à l'article 51 du Code de la T.V.A. qui font l'objet d'une déclaration-régularisation auprès du Point de contact-régularisation créé au sein du Service public fédéral Finances, par une personne morale ou par une personne physique;

5° par ‘ déclarant ’ : la personne physique ou la personne morale qui procède à l'introduction d'une déclaration-régularisation soit personnellement soit par l'intermédiaire d'un mandataire.

On entend par ‘ personnes physiques ’ les habitants du Royaume assujettis à l'impôt des personnes physiques sur la base de l'article 3 du Code des impôts sur les revenus 1992 et les non-résidents assujettis à l'impôt des non-résidents sur la base de l'article 227, 1°, du même Code.

On entend par ‘ personnes morales ’ les sociétés résidentes soumises à l'impôt des sociétés en vertu de l'article 179 du Code des impôts sur les revenus 1992, les sociétés civiles ou les associations sans personnalité juridique visées à l'article 29 du même Code, les personnes morales assujetties à l'impôt des personnes morales en vertu de l'article 220 du même Code, ainsi que les contribuables étrangers soumis à l'impôt des non-résidents en vertu de l'article 227 du même Code;

6° par ‘ mandataire ’ : une personne et une entreprise visées aux articles 2 et 3 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.

7° par ‘ prélèvements ’ : le montant total de l'impôt dû en raison de la régularisation.

8° par ‘ capitaux fiscalement prescrits ’ : 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 suite à l'expiration des délais, selon le cas, visés soit aux articles 354 ou 358, § 1er, 1°, du Code des impôts sur les revenus 1992, soit aux articles 81, 81*bis*, 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 202⁸ ou 202⁹ du Code des droits et taxes divers ».

« Art. 122. § 1er. Les autres revenus régularisés fiscalement non prescrits visés à l'article 121, 2°, qui font l'objet d'une déclaration-régularisation dans le respect des dispositions prévues dans le présent chapitre sont soumis à un prélèvement :

- à leur tarif normal d'imposition lorsque la déclaration-régularisation est introduite au plus tard le 30 juin 2006;

- à leur tarif normal d'imposition majoré d'une amende de 5 points lorsque la déclaration-régularisation est introduite à partir du 1er juillet 2006 et au plus tard le 31 décembre 2006;

- à leur tarif normal d'imposition majoré d'une amende de 10 points lorsque la déclaration-régularisation est introduite à partir du 1er janvier 2007 et au plus tard le 14 juillet 2013;

- à leur tarif normal d'imposition majoré d'une amende de 15 points lorsque la déclaration-régularisation est introduite à partir du 15 juillet 2013 et au plus tard le 31 décembre 2013 et pour autant que l'article 122/1 ne soit pas d'application.

§ 2. Les revenus professionnels régularisés fiscalement non prescrits qui font l'objet d'une déclaration-régularisation dans le respect des dispositions prévues dans le présent article 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, majoré d'une amende de 15 points et le cas échéant majoré de la contribution complémentaire de crise ou de la taxe communale additionnelle à l'impôt des personnes physiques ou de la taxe d'agglomération additionnelle à l'impôt des personnes physiques applicable pour autant que l'article 122/1 ne soit pas d'application.

§ 3. Si la déclaration-régularisation a été réalisée dans le respect des dispositions prévues dans le présent chapitre, le paiement des prélèvements mentionnés au présent article a pour conséquence que les autres revenus régularisés fiscalement non prescrits et les revenus professionnels régularisés qui ont subi ce prélèvement ne sont plus ou ne peuvent plus être pour le surplus soumis à l'impôt sur les revenus tel que prévu par le Code des impôts sur les revenus 1992, en ce compris aux accroissements d'impôt qui y sont prévus, aux intérêts de retard et aux amendes, ni à l'accroissement d'impôt de 100 p.c. prévu à l'article 9 de la loi du 30 décembre 2003 instaurant une déclaration libératoire unique.

Le fait que des revenus professionnels fiscalement non prescrits ont été soumis à tort au prélèvement en tant qu'autres revenus régularisés fiscalement non prescrits n'empêche pas qu'une nouvelle taxation puisse être établie au titre de revenus professionnels fiscalement non prescrits.

§ 4. Pour autant que l'article 122/1 ne soit pas d'application, les opérations T.V.A. régularisées fiscalement non prescrites qui font l'objet d'une déclaration-régularisation dans le respect des dispositions prévues dans le présent article sont soumises à la T.V.A. au taux qui est d'application pour les opérations régularisées pour l'année au cours de laquelle les opérations ont eu lieu majoré d'une amende de 15 points à l'exclusion des cas dans lesquels la déclaration-régularisation donne lieu également à la régularisation des revenus professionnels régularisés fiscalement non prescrits.

En cas de déclaration-régularisation pour des opérations T.V.A. régularisées dans le respect des dispositions prévues dans le présent chapitre, le paiement du prélèvement à titre de T.V.A. visé à l'alinéa précédent a pour conséquence que ces opérations ne sont plus ou ne peuvent plus être, pour le surplus, soumises à aucune perception de la T.V.A., ni à aucune sanction additionnelle, amende ou prélèvement additionnels de quelque nature prévus par le Code de la T.V.A. ».

« Art. 123. Ni la déclaration-régularisation, ni le paiement des prélèvements, ni l'attestation-régularisation visés dans la présente loi, ne produisent d'effets :

1° - si les revenus régularisés proviennent d'une infraction visée à l'article 505 du Code pénal, sauf lorsque ces revenus ont été acquis exclusivement par des infractions visées aux articles 449 et 450 du Code des impôts sur les revenus 1992, aux articles 73 et 73*bis* du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, aux articles 133 et 133*bis* du Code des droits de succession, aux articles 206 et 206*bis* du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, aux articles 207/1 et 207*bis* du Code des droits et taxes divers;

- si les revenus régularisés proviennent d'une infraction visée 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 de capitaux et du financement du terrorisme à l'exception de l'infraction visée à l'article 5, § 3, 1°, onzième tiret, de la même loi, et de l'infraction d'« abus de biens sociaux » et d'« abus de confiance », pour autant qu'ils soient régularisés conformément à l'article 122/1;

2° si, avant l'introduction de la déclaration-régularisation, le déclarant a été informé par écrit d'actes d'investigation spécifiques en cours par une administration fiscale belge, une institution de sécurité sociale ou un service d'inspection sociale belge;

3° si une déclaration-régularisation a déjà été introduite en faveur du même déclarant ou assujetti à la T.V.A. pendant la période à partir du 15 juillet 2013 jusqu'au 31 décembre 2013 inclus ».

« Art. 124. Aux fins de recevoir les déclarations-régularisation, le Roi crée au sein du Service public fédéral Finances un « Point de contact-régularisations ».

La déclaration-régularisation est introduite auprès du « Point de contact-régularisations » au moyen d'un formulaire de déclaration dont le modèle est établi par le Roi. Ce formulaire de déclaration mentionne notamment le nom du déclarant et, le cas échéant, celui de son mandataire, l'origine et le montant des sommes déclarées et la date de dépôt de la déclaration. Les pièces sous-jacentes peuvent être introduites jusqu'à 6 mois après l'introduction de la déclaration-régularisation.

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 l'ampleur et l'origine des capitaux régularisés et des revenus, la période pendant laquelle les capitaux et les revenus sont apparus et les comptes financiers utilisés pour les montants régularisés.

Après la réception de la déclaration-régularisation, le « Point de contact-régularisations » informe dans les 30 jours, par courrier, le déclarant ou son mandataire de la recevabilité de celle-ci. Le Point de contact-régularisation fixe dans le même courrier le montant du prélèvement dû en exécution du présent chapitre et est définitivement acquis au Trésor.

Le paiement du prélèvement doit s'opérer dans les 15 jours qui suivent la date d'envoi de ce courrier.

Au moment de la réception du paiement, le ' Point de contact-régularisations ' transmet au déclarant ou à son mandataire, une attestation-régularisation dont le modèle est fixé par le Roi, qui comporte notamment : le nom du déclarant et, le cas échéant, celui de son mandataire, le montant du prélèvement opéré, le montant des sommes, valeurs et revenus régularisés.

Dès que l'attestation-régularisation a été transmise au déclarant ou à son mandataire, le ' Point de contact-régularisations ' informe la Cellule de traitement des informations financières instaurée par la loi du 11 janvier précitée de la régularisation qui a été conclue et lui envoie une copie de l'attestation-régularisation ainsi que les données définies à l'alinéa 3 à l'exception du schéma de fraude.

Les déclarations effectuées auprès du ' Point de contact régularisations ' sont numérotées et conservées par celui-ci. Une copie de chaque attestation-régularisation qui porte sur des sommes, valeurs et revenus soumis au prélèvement visé à l'article 122, §§ 2 et 4, est transmise au service de contrôle local dont le déclarant dépend et est jointe au dossier fiscal de celui-ci. Le ' Point de contact-régularisations ' tient, en outre, une liste des attestations régularisation délivrées avec référence au numéro de la déclaration-régularisation.

Les fonctionnaires et les membres du personnel qui sont actifs au sein du ' Point de contact-régularisations ' sont tenus au secret professionnel prévu à l'article 337 du Code des impôts sur les revenus 1992.

Ils ne peuvent par ailleurs, pour les déclarations dont l'attestation ne fait pas l'objet d'une transmission au service de contrôle local, divulguer les informations recueillies à l'occasion de la déclaration-régularisation à d'autres services du Service public fédéral Finances ».

« Art. 127. § 1er. Les personnes qui se sont rendues coupables d'infractions visées aux articles 449 et 450 du Code des impôts sur les revenus 1992, aux articles 73 et 73*bis* du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, aux articles 133 et 133*bis* du Code des droits de succession, aux articles 206 et 206*bis* du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèques et de greffe, aux articles 207/1 et 207*bis* du Code des taxes assimilées au timbre, ou d'infractions visées à l'article 505 du Code pénal, dans la mesure où elles visent les avantages patrimoniaux tirés directement des infractions précitées ou les biens et valeurs qui leur ont été substitués ou les revenus de ces avantages investis, ainsi que les personnes qui sont coauteurs ou complices de telles infractions au sens des articles 66 et 67 du Code pénal, sont exonérées de poursuites pénales de ce chef si elles n'ont pas fait l'objet avant la date de l'introduction des déclarations visées à l'article 121, d'une information ou d'une instruction judiciaire du chef de ces infractions et si une déclaration-régularisation a été effectuée dans les conditions de la présente loi et si les montants dus en raison de cette déclaration-régularisation ont été payés.

§ 2. Pour tous les délits, autres que ceux définis dans le § 1er, les personnes visées au § 1er, peuvent toujours faire l'objet de poursuites pénales.

Les personnes qui se sont rendues coupables des infractions définies aux articles 193 à 197, 491 et 492*bis* et 489 à 490*bis* du Code pénal, article 16 de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises, article 12 de l'arrêté royal du 5 octobre 2006 portant certaines mesures relatives au contrôle du transport transfrontalier d'argent liquide, les différentes dispositions pénales du Code des sociétés, et qui ont été commises en vue de commettre ou de faciliter les délits définis au § 1er ou qui résultent des délits définis au § 1er, restent pour ces délits libres de sanction, si elles n'ont pas fait l'objet avant la date de l'introduction de la déclaration-régularisation conformément aux dispositions de ce chapitre, d'une information ou d'une instruction judiciaire du chef de ces délits, si elles ont effectué une déclaration-régularisation dans les conditions de la présente loi et si elles ont payé correctement les montants dus conformément à ce chapitre.

Les dispositions des alinéas 1er et 2 ne sont pas applicables aux coauteurs et complices qui n'ont pas déposé une déclaration de régularisation.

Les dispositions ci-dessus ne portent pas atteinte aux droits de tiers.

§ 3. Les membres du Point de contact-régularisations créé au sein du Service public fédéral Finances et les membres de son personnel, ainsi que les autres fonctionnaires détachés auprès de lui n'ont pas l'obligation de dénoncer dans le cas visé par l'article 29 du Code d'instruction criminelle ».

Quant au contexte des dispositions attaquées

B.2. Hormis l'article 19 de la loi du 11 juillet 2013, qui concerne l'entrée en vigueur de cette loi, les dispositions attaquées apportent des modifications au titre VII, chapitre VI (« La régularisation fiscale ») de la loi-programme du 27 décembre 2005.

Cette loi-programme a instauré une procédure de régularisation fiscale qui, contrairement à la procédure relative à la « déclaration libératoire unique » instaurée par la loi du 31 décembre 2003, n'était pas limitée dans le temps.

Selon l'exposé des motifs du projet de la loi-programme du 27 décembre 2005, « le système de régularisation fiscale [introduisait] de manière permanente une possibilité pour chaque contribuable ou assujetti à la T.V.A. de procéder à la régularisation de sa situation fiscale » (*Doc. parl.*, Chambre, 2005-2006, DOC 51-2097/001, p. 71). A cet effet, les particuliers et les personnes morales se voyaient offrir l'occasion « de régulariser leur situation fiscale en [...] déclarant spontanément les revenus qu'ils [avaient] omis de déclarer à

l'Administration fiscale conformément aux dispositions légales en vigueur, en vue d'obtenir aussi bien l'immunité fiscale que pénale » (*ibid.*, p. 71).

B.3. La loi du 11 juillet 2013 met fin au caractère permanent de la procédure de régularisation instaurée par la loi-programme du 27 décembre 2005 et fixe la date butoir pour l'introduction des déclarations-régularisations au 31 décembre 2013 (*Doc. parl.*, Chambre, 2012-2013, DOC 53-2874/001, p. 3).

B.4.1. La loi du 11 juillet 2013 met non seulement fin au caractère permanent de la procédure de régularisation, mais elle modifie également les conditions de régularisation. Ces modifications s'appliquent aux déclarations introduites à partir du 15 juillet 2013 et au plus tard le 31 décembre 2013.

Les déclarations-régularisations introduites avant le 15 juillet 2013 sont, en vertu de l'article 19, alinéa 2, de la loi du 11 juillet 2013, traitées « suivant les dispositions en vigueur de la loi-programme du 27 décembre 2005, telles qu'elles existaient avant d'être modifiées ou abrogées par la présente loi ».

B.4.2. La nouvelle procédure de régularisation distingue, d'une part, les revenus fiscalement non prescrits et, d'autre part, les capitaux fiscalement prescrits.

B.4.3. En ce qui concerne la catégorie des revenus fiscalement non prescrits, les dispositions attaquées prévoient deux types de régularisation. A cet égard, l'exposé des motifs du projet qui a conduit à la loi attaquée mentionne ce qui suit :

« Quant aux revenus qu'il est possible de régulariser, le gouvernement a décidé de proposer deux types de régularisation.

Un premier type de régularisation concerne les 'petits fraudeurs', soucieux de régulariser, par exemple, des revenus sur des fonds qui ont été placés à l'étranger pour éviter le précompte mobilier. Ceux-ci payeront le tarif normal d'imposition des revenus qu'ils régularisent majoré d'une amende de 15 points de pourcentage.

Un deuxième type de régularisation concernera les grands fraudeurs, coupables de fraude fiscale grave et organisée et de délits liés (abus de biens sociaux, abus de confiance). Ceux-là seront soumis à une pénalité plus élevée » (*Doc. parl.*, Chambre, 2012-2013, DOC 53-2874/001, pp. 3-4).

L'article 122 de la loi-programme du 27 décembre 2005, modifié par l'article 3, attaqué, de la loi du 11 juillet 2013, règle le premier type de régularisation et l'article 122/1, § 2, de la loi-programme précitée, inséré par l'article 4 attaqué, règle le second.

Les dispositions attaquées prévoient des taux supérieurs aux taux précédents en ce qui concerne la régularisation des revenus fiscalement non prescrits.

B.4.4. En ce qui concerne la catégorie des capitaux fiscalement prescrits, l'exposé des motifs mentionne :

« En vertu de l'article 122/1, § 1er, la régularisation est aussi possible pour des capitaux fiscalement prescrits, provenant d'infractions fiscales visées à l'article 127, § 1er. Vu que l'administration fiscale ne sait plus exercer de compétence de perception à l'égard de ces capitaux, l'attestation de régularisation n'a d'effet utile pour le déclarant qu'en raison des garanties reprises dans l'article 127.

Les capitaux fiscalement prescrits sont soumis à une perception au taux uniforme de 35 pour cent.

[...]

Cette situation est différente de la situation où les revenus non prescrits sont régularisés parce que dans le premier cas ci-nommé, aucun impôt ne peut plus être prélevé et de ce fait, dans ce cas, le paiement du taux de 35 p.c. est destiné à obtenir l'abandon des poursuites pénales » (*ibid.*, pp. 8-10).

Les « garanties reprises dans l'article 127 » concernent essentiellement l'exonération des poursuites pénales pour des infractions déterminées (article 127, § 1er) et une cause d'excuse absolutoire pour d'autres infractions (article 127, § 2).

L'article 122/1, § 1er, de la loi-programme du 27 décembre 2005, inséré par l'article 4 attaqué de la loi du 11 juillet 2013, règle la régularisation des capitaux fiscalement prescrits.

Quant au fond

B.5.1. La partie requérante prend trois moyens. Les deux premiers moyens concernent la compatibilité des dispositions attaquées avec des dispositions du titre II et avec les articles 170 et 172 de la Constitution. Le troisième moyen porte sur la conformité des dispositions attaquées à des dispositions qui répartissent les compétences entre l'Etat fédéral, les communautés et les régions.

B.5.2. L'examen de la conformité d'une disposition législative aux règles répartitrices de compétence doit en règle précéder celui de sa compatibilité avec les dispositions du titre II de la Constitution et des articles 170, 172 et 191 de celle-ci.

Par conséquent, la Cour examine d'abord le troisième moyen.

En ce qui concerne le troisième moyen

B.6. Le troisième moyen est dirigé contre les articles 2, 3, 4 et 5 de la loi du 11 juillet 2013, combinés ou non, et est pris de la violation des articles 10, 11, 35, 39, 170, § 2, et 172 de la Constitution, des articles 3 et 5 de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions, de l'article 11 de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles et de l'article 4 de la loi spéciale du 12 janvier 1989 relative aux institutions bruxelloises.

La partie requérante fait valoir que les dispositions attaquées ne sont pas conformes aux règles répartitrices de compétence, en ce qu'elles concernent la régularisation de droits de succession et d'enregistrement.

B.7.1. L'article 3, alinéa 1er, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions dispose :

« Les impôts suivants sont des impôts régionaux :

[...]

4° les droits de succession d'habitants du Royaume et les droits de mutation par décès de non-habitants du Royaume;

[...]

6° les droits d'enregistrement sur les transmissions à titre onéreux de biens immeubles situés en Belgique, à l'exclusion des transmissions résultant d'un apport dans une société, sauf dans la mesure où il s'agit d'un apport, fait par une personne physique, dans une société belge, d'une habitation;

7° les droits d'enregistrement sur :

a) la constitution d'une hypothèque sur un bien immeuble situé en Belgique;

b) les partages partiels ou totaux de biens immeubles situés en Belgique, les cessions à titre onéreux, entre copropriétaires, de parties indivises de tels biens, et les conversions prévues aux articles 745*quater* et 745*quinquies* du Code civil, même s'il n'y a pas indivision;

8° les droits d'enregistrement sur les donations entre vifs de biens meubles ou immeubles;

[...] ».

B.7.2. L'article 4, § 1er, de cette même loi spéciale dispose :

« Les régions sont compétentes pour modifier le taux d'imposition, la base d'imposition et les exonérations des impôts visés à l'article 3, alinéa 1er, 1° à 4° et 6° à 9° ».

B.7.3. L'article 5, § 3, alinéa 1er, première phrase, de cette même loi spéciale dispose :

« A moins que la région n'en décide autrement, l'Etat assure gratuitement dans le respect des règles de procédure qu'il fixe, le service des impôts visés à l'article 3, alinéa 1er, 1° à 8° et 10° à 12°, pour le compte de la région et en concertation avec celle-ci ».

L'article 5, § 4, de cette même loi spéciale dispose :

« Les régions sont compétentes pour fixer les règles de procédure administratives concernant les impôts visés à l'article 3 à compter de l'année budgétaire à partir de laquelle elles assurent le service des impôts ».

B.7.4. Au moment de l'adoption de la loi du 11 juillet 2013, l'article 4 de la loi spéciale du 12 janvier 1989 relative aux institutions bruxelloises disposait :

« A la seule exception des compétences qui, en application de l'article 59^{quater}, § 4, alinéa 2, de la Constitution, sont attribuées au Parlement wallon et au Parlement flamand, la Région de Bruxelles-Capitale a les mêmes compétences que la Région wallonne et la Région flamande. Les compétences attribuées aux Parlements régionaux sont, en ce qui concerne la Région de Bruxelles-Capitale, exercées par voie d'ordonnances.

L'article 16 de la loi spéciale s'applique à la Région de Bruxelles-Capitale, moyennant les adaptations nécessaires ».

B.8.1. Les articles 3, 4 et 5 de la loi spéciale du 16 janvier 1989 accordent une compétence générale aux régions en ce qui concerne les impôts visés par ces articles. Il faut considérer que le Constituant et le législateur spécial, dans la mesure où ils n'en ont pas disposé autrement, ont attribué aux régions toute la compétence d'édicter les règles relatives au taux d'imposition, à la base d'imposition et aux exonérations des impôts visés à l'article 3, alinéa 1er, 1° à 4° et 6° à 9°, parmi lesquels les droits de succession et les droits d'enregistrement énumérés.

B.8.2. A moins que la région n'en décide autrement, l'Etat fédéral assure toutefois « le service des impôts visés à l'article 3, alinéa 1er, 1° à 8° et 10° à 12° ».

Il ressort des travaux préparatoires de la loi spéciale du 13 juillet 2001 portant refinancement des communautés et extension des compétences fiscales des régions, qui a modifié la loi spéciale du 16 janvier 1989, que le « service de l'impôt » comprend l'établissement factuel de la base imposable, le calcul de l'impôt, le contrôle de la base imposable et de l'impôt, ainsi que le contentieux y afférent (tant administratif que judiciaire), la perception et le recouvrement de l'impôt (en ce compris les frais et intérêts) (*Doc. parl.*, Chambre, 2000-2001, DOC 50-1183/007, p. 160).

B.9. Lorsque l'Etat fédéral se charge du service des impôts régionaux précités et qu'il peut fixer à cet égard les règles de procédure pour la perception de ces impôts, il doit, dans l'exercice de cette compétence, veiller à ne pas priver les régions des compétences qui leur sont attribuées par la Constitution ou en vertu de celle-ci. C'est ainsi que l'Etat ne peut libérer

un contribuable d'un impôt régional sans que l'impôt ait été acquitté au taux d'imposition fixé par la région ou qu'il ne peut pas accorder une exonération que la région en question n'a pas prévue. Eu égard à la compétence en matière d'impôts régionaux contenue dans la loi spéciale du 16 janvier 1989, il n'appartient pas au législateur fédéral de renoncer à la perception de ces impôts pour le service desquels l'autorité fédérale est responsable conformément à l'article 5, § 3, de cette loi spéciale, ni de considérer ces impôts comme acquittés sans qu'ils aient été payés au taux fixé par l'autorité régionale compétente. En effet, une décision de renoncer à un impôt dû revient à accorder une exonération, ce qui relève en l'espèce des compétences des régions.

B.10.1. Comme il a été rappelé en B.4.2, la loi du 11 juillet 2013 fait une distinction en ce qui concerne les déclarations-régularisations introduites à partir du 15 juillet 2013 entre, d'une part, les revenus fiscalement non prescrits et, d'autre part, les capitaux fiscalement prescrits.

Pour les revenus fiscalement non prescrits, les articles 122 et 122/1, § 2, de la loi-programme du 27 décembre 2005, tels qu'ils ont respectivement été modifiés et insérés par les articles 3 et 4 de la loi du 11 juillet 2013, prévoient essentiellement que ceux-ci sont soumis à leur « tarif normal d'imposition » majoré d'une amende de 15 à 20 points de pourcentage.

Pour les capitaux fiscalement prescrits, l'article 122/1, § 1er, de la loi-programme du 27 décembre 2005, inséré par l'article 4 attaqué de la loi du 11 juillet 2013, prévoit qu'ils peuvent être régularisés à un taux de 35 points de pourcentage du capital.

B.10.2. En vertu de l'article 127, § 1er, de la loi-programme du 27 décembre 2005, modifié par l'article 9 de la loi du 11 juillet 2013, le paiement des montants dus en raison d'une déclaration-régularisation a pour conséquence que les personnes qui se sont rendues coupables, notamment, des infractions visées aux articles 133 et 133*bis* du Code des droits de succession et aux articles 206 et 206*bis* du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, sont exonérées de poursuites pénales de ce chef.

Les dispositions législatives précitées fixent les peines applicables à l'infraction commise, dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire, aux dispositions du Code des droits de succession et du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe ou des arrêtés pris pour leur exécution.

Il en ressort que le législateur a également voulu ouvrir la procédure de régularisation aux personnes qui n'ont pas respecté leurs obligations en matière de droits de succession et de droits d'enregistrement. Quant aux capitaux fiscalement prescrits, cette volonté apparaît du reste aussi de la définition contenue dans l'article 121, 8°, de la loi-programme du 27 décembre 2005, inséré par l'article 2, *d*), de la loi du 11 juillet 2013, qui renvoie également expressément aux dispositions du Code des droits de succession et du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe. Les travaux préparatoires font également expressément apparaître cette intention (*Doc. parl.*, Chambre, 2012-2013, DOC 53-2874/001, pp. 5 à 7).

B.11.1. Au cours de la période durant laquelle une déclaration-régularisation pouvait être introduite conformément aux nouvelles conditions de régularisation – soit pendant la période du 15 juillet 2013 au 31 décembre 2013 –, l'Etat fédéral assurait le « service » des droits de succession et des droits d'enregistrement et, pour cette raison, était notamment compétent pour la perception et le recouvrement de ces impôts.

B.11.2. En disposant que les revenus fiscalement non prescrits sont soumis à leur « tarif normal d'imposition » majoré d'une amende de 15 à 20 points de pourcentage, les articles 122 et 122/1, § 2, de la loi-programme du 27 décembre 2005, respectivement modifié et inséré par les articles 3 et 4 attaqués de la loi du 11 juillet 2013, emportent que les personnes qui n'ont pas respecté leurs obligations relatives aux droits de succession ou d'enregistrement peuvent uniquement bénéficier de la régularisation visée par la loi attaquée et des effets y afférents à condition de s'être acquittées du tarif d'imposition normal, fixé par les régions, majoré d'une amende.

Bien que les articles précités de la loi-programme du 27 décembre 2005 ne portent pas atteinte au taux applicable aux impôts régionaux en soi, ces articles peuvent néanmoins impliquer, dans la mesure où le « taux d'imposition normal » ne contient pas les intérêts

moratoires, qu'un contribuable soit libéré d'un impôt régional sans que les intérêts moratoires dus soient payés. En effet, il n'est pas entièrement exclu que le montant à payer pour la régularisation soit inférieur au montant de l'impôt régional à payer, majoré des intérêts moratoires.

Etant donné que le Constituant et le législateur spécial doivent être réputés avoir voulu attribuer aux régions la plénitude de compétence pour édicter les règles relatives au taux d'imposition, à la base imposable et aux exonérations des impôts régionaux, la fixation des intérêts moratoires, en ce qui concerne les impôts régionaux, est une compétence régionale.

B.12.1. Une régularisation, qu'elle s'applique à des revenus fiscalement non prescrits ou bien à des capitaux fiscalement prescrits, a en outre pour effet que les personnes qui se sont rendues coupables notamment des infractions visées aux articles 133 et 133*bis* du Code des droits de succession et aux articles 206 et 206*bis* du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, sont exonérées de poursuites pénale de ce chef.

B.12.2. En vertu de l'article 11 de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles, dans les limites des compétences des régions, les décrets peuvent ériger en infraction les manquements à leurs dispositions et établir les peines punissant ces manquements. Conformément à l'article 4 de la loi spéciale du 12 janvier 1989 relative aux institutions bruxelloises, cette disposition s'applique à la Région de Bruxelles-Capitale, moyennant les adaptations nécessaires.

Il appartient donc aux régions, dans les limites de leurs compétences en ce qui concerne les impôts régionaux mentionnés à l'article 3 de la loi spéciale du 16 janvier 1989, de déterminer les infractions aux dispositions, prises par elles, relatives à ces impôts et les peines y afférentes.

Toutefois, tant que l'autorité fédérale se charge du service des impôts régionaux, elle détermine, conformément à l'article 5, § 3, de la loi spéciale du 16 janvier 1989, les règles de procédure et, partant, les sanctions applicables aux infractions commises envers ces règles.

B.12.3. Compte tenu du fait que le Constituant et le législateur spécial sont réputés avoir attribué aux régions toute la compétence d'édicter les règles relatives au taux d'imposition, à la base d'imposition et aux exonérations des impôts visés à l'article 3, alinéa 1er, 1° à 4° et 6° à 9°, il convient de considérer que les articles 133 et 133*bis* du Code des droits de succession et les articles 206 et 206*bis* du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, eu égard au fait qu'ils fixent les peines applicables à l'infraction commise, dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire, aux dispositions du Code des droits de succession et du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe ou des arrêtés pris en exécution de ceux-ci, concernent notamment des incriminations relatives au non-respect de dispositions relevant de la compétence des régions.

B.12.4. Sur la base de l'article 11 de la loi spéciale du 8 août 1980, les régions sont non seulement compétentes pour incriminer le non-respect des dispositions qu'elles ont adoptées, mais également – sous réserve du respect fondamental des dispositions du livre I du Code pénal – pour régler les modalités de l'incrimination, dont les règles relatives à l'exonération de poursuites pénales ou de peines.

En fixant les modalités selon lesquelles les personnes qui se sont rendues coupables d'infractions visées aux articles 133 et 133*bis* du Code des droits de succession et aux articles 206 et 206*bis* du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe – dans la mesure où ces articles incriminent le non-respect de dispositions relevant des compétences régionales - peuvent obtenir une exonération de poursuites pénales pour ces infractions, le législateur fédéral a réglé, en violation des règles répartitrices de compétence, une modalité afférente à des incriminations relevant de la compétence des régions.

B.13. Eu égard notamment au fait que l'immunité pénale visée à l'article 127 de la loi-programme du 27 décembre 2005 constitue un aspect essentiel d'une régularisation et que cette disposition ne peut être dissociée des autres dispositions du chapitre VI de cette loi, les dispositions attaquées, dans la mesure où elles concernent la régularisation des droits de succession et d'enregistrement visés à l'article 3, alinéa 1er, de la loi spéciale du 16 janvier 1989, sont incompatibles avec les règles répartitrices de compétence.

B.14.1. Dans ses articles 121, 8°, 123, 1°, premier tiret, et 127, § 1er, la loi-programme du 27 décembre 2005 – modifiée par la loi du 11 juillet 2013 – renvoie expressément au Code des droits de succession et au Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe.

A l'article 121, 8°, de la loi-programme du 27 décembre 2005, inséré par l'article 2, *d*), attaqué de la loi du 11 juillet 2013, les mots « , 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 » doivent être annulés, en ce qu'ils concernent les impôts régionaux afférents aux droits de succession et d'enregistrement visés à l'article 3, alinéa 1er, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions.

Les mots « , aux articles 133 et 133*bis* du Code des droits de succession, aux articles 206 et 206*bis* du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe » contenus dans l'article 123, 1°, premier tiret, de la loi-programme du 27 décembre 2005, tels qu'ils ont été remplacés par l'article 5, *b*), de la loi du 11 juillet 2013, doivent être annulés, en ce qu'ils concernent les impôts régionaux afférents aux droits de succession et aux droits d'enregistrement visés à l'article 3, alinéa 1er, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions.

Même si la référence dans l'article 127, § 1er, de la loi-programme du 27 décembre 2005 au Code des droits de succession et au Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe n'a pas été instaurée par une des dispositions attaquées, le législateur a fait sienne la référence aux Codes précités contenue dans l'article 127, § 1er, de la loi-programme du 27 décembre 2005, lorsqu'il a adopté l'article 4 attaqué de la loi du 11 juillet 2013 – qui insère dans la loi-programme précitée un article 122/1 renvoyant expressément aux « délits fiscaux définis à l'article 127, § 1er », de sorte que cette référence est indissociablement liée aux dispositions attaquées en l'espèce. Les termes « , aux articles 133 et 133*bis* du Code des droits de succession, aux articles 206 et 206*bis* du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe » contenus dans l'article 127, § 1er, de la loi-programme du 27 décembre 2005, modifié par la loi du 11 juillet 2013, doivent être annulés, en ce qu'ils

concernent les impôts régionaux relatifs aux droits de succession et aux droits d'enregistrement visés à l'article 3, alinéa 1er, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions.

B.14.2. En conséquence des annulations précitées, les autres dispositions attaquées dans le troisième moyen doivent être interprétées en ce sens que les personnes qui n'ont pas respecté leurs obligations en matière de droits de succession et de droits d'enregistrement visés à l'article 3, alinéa 1er, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 n'entrent pas en considération pour obtenir une régularisation conformément à la nouvelle procédure de régularisation. Sous réserve de cette interprétation, ces dispositions sont conformes aux règles répartitrices de compétence.

B.14.3. Les personnes qui, par le passé, n'ont pas respecté leurs obligations en matière de droits de succession ou de droits d'enregistrement et qui ont introduit une déclaration-régularisation en la matière pouvaient toutefois légitimement s'attendre à ce que leur déclaration produise les effets que la loi attaquée attache à une régularisation. Pour cette raison, les effets des dispositions annulées doivent être définitivement maintenus.

Quant aux premier et deuxième moyens

B.15. Le premier moyen est dirigé contre les articles 3, 5, 6 et 19 de la loi du 11 juillet 2013, combinés ou non, et est pris de la violation des articles 10, 11, 12, 14 et 172 de la Constitution, combinés ou non avec les articles 6.1, 6.2 et 7.1 de la Convention européenne des droits de l'homme.

Le deuxième moyen est dirigé contre les articles 2, 4, 6 et 9 de la loi du 11 juillet 2013, combinés ou non, et est pris de la violation des articles 10, 11, 12, 14, 170, § 2, et 172 de la Constitution, combinés ou non avec les articles 6.1, 6.2 et 7.1 de la Convention européenne des droits de l'homme et avec l'article 1er du Premier Protocole additionnel à cette Convention.

B.16.1. La partie requérante critique, dans le premier moyen comme dans le deuxième, les dispositions attaquées sous plusieurs angles. Sa critique porte essentiellement sur les aspects suivants :

- 1) l'entrée en vigueur des nouvelles conditions de régularisation;
- 2) les deux types de régularisation pour les revenus fiscalement non prescrits;
- 3) l'obligation de joindre à la déclaration-régularisation une « explication succincte sur le schéma de fraude »;
- 4) le fait que les dispositions attaquées prévoient des tarifs de régularisation supérieurs aux tarifs précédents;
- 5) le régime de régularisation des capitaux fiscalement prescrits sous la forme d'assurance-vie;
- 6) la modification d'une déclaration-régularisation introduite auparavant; et
- 7) l'absence de recours contre la taxe de régularisation.

B.16.2. La Cour examine les différentes branches des premier et deuxième moyens dans le même ordre qu'indiqué ci-dessus.

1. L'entrée en vigueur des nouvelles conditions de régularisation

B.17. La partie requérante critique, tant dans le premier que dans le deuxième moyen, les dispositions qui règlent l'entrée en vigueur du nouveau régime de régularisation.

A cet égard, elle allègue que la loi attaquée déroge, sans justification raisonnable, à la règle générale selon laquelle les lois entrent en vigueur le dixième jour après celui de leur publication.

Elle critique également le fait que les dispositions réglant l'entrée en vigueur des nouvelles conditions de régularisation ont pour effet que les personnes qui avaient envoyé leur déclaration-régularisation par la poste avant ou au jour de la publication de la loi attaquée tombent dans le champ d'application du nouveau régime de régularisation si leur déclaration n'a pas pu être transmise au « Point de contact-régularisations » avant le 15 juillet 2013.

Enfin, elle critique également le fait que les dispositions relatives à l'entrée en vigueur de la loi attaquée ont *de facto* eu pour effet que les personnes qui, après avoir pris connaissance de cette loi, souhaitaient encore introduire une déclaration conformément à l'ancien régime de régularisation, ne pouvaient plus le faire par une déclaration remplie avec l'aide d'un fonctionnaire, comme le prévoit l'article 307, § 2, alinéa 2, du Code des impôts sur les revenus 1992, et ce, plus précisément parce que la loi attaquée a été publiée au *Moniteur belge* un vendredi et que le nouveau régime de régularisation était applicable aux déclarations introduites à partir du lundi suivant.

B.18. La loi du 11 juillet 2013 a été publiée au *Moniteur belge* le 12 juillet 2013 et prévoit qu'à l'exception de son article 7, elle entre en vigueur le 15 juillet 2013 (article 19, alinéa 1er).

En vertu de l'article 19, alinéa 2, de la loi du 11 juillet 2013, les déclarations-régularisations introduites avant le 15 juillet 2013 sont traitées selon les dispositions de la loi-programme du 27 décembre 2005, telles qu'elles existaient avant d'être modifiées ou abrogées par la loi du 11 juillet 2013.

Les déclarations-régularisations introduites à partir du 15 juillet 2013 et au plus tard le 31 décembre 2013 relèvent du nouveau régime de régularisation.

B.19.1. Bien que l'article 4, alinéa 2, de la loi du 31 mai 1961 « relative à l'emploi des langues en matière législative, à la présentation, à la publication et à l'entrée en vigueur des textes légaux et réglementaires » dispose que les lois sont en principe obligatoires le dixième jour après celui de leur publication au *Moniteur belge*, cette disposition n'empêche pas le législateur de prévoir un autre délai d'entrée en vigueur, ce qui est, du reste, confirmé explicitement dans cette disposition.

B.19.2. Si le législateur estime qu'un changement de politique s'impose, il peut décider de lui donner un effet immédiat et il n'est pas tenu, en principe, de prévoir un régime transitoire. Les articles 10 et 11 de la Constitution ne sont violés que si le régime transitoire ou l'absence d'un tel régime entraîne une différence de traitement non susceptible de justification raisonnable ou s'il est porté atteinte excessive au principe de la confiance légitime. Tel est le cas lorsqu'il est porté atteinte aux attentes légitimes d'une catégorie déterminée de justiciables sans qu'un motif impérieux d'intérêt général puisse justifier l'absence d'un régime transitoire établi à leur profit. Le principe de confiance est étroitement lié au principe de la sécurité juridique, qui interdit au législateur de porter atteinte sans justification objective et raisonnable à l'intérêt que possèdent les sujets de droit d'être en mesure de prévoir les conséquences juridiques de leurs actes.

B.19.3. L'on ne saurait admettre en l'espèce que les personnes qui entraînent en ligne de compte pour régulariser des sommes, valeurs et revenus sous l'ancien régime de régularisation mais qui, au moment de l'entrée en vigueur du nouveau régime, n'avaient pas encore pris d'initiative sous la forme de l'introduction d'une déclaration, pouvaient légitimement s'attendre à ce que l'ancien régime de régularisation leur reste applicable. Les personnes qui, à un moment précis, entrent en considération pour faire régulariser des sommes, valeurs et revenus doivent en effet être conscientes que le législateur peut à tout moment modifier - pour l'avenir - les conditions du régime, tout comme il peut mettre fin à tout moment à la possibilité de régularisation.

B.19.4. Afin d'établir s'il convient d'appliquer l'ancien ou le nouveau régime de régularisation, il faut tenir compte, en vertu de l'article 19 de la loi du 11 juillet 2013, de la date à laquelle la déclaration-régularisation est « introduite » : les déclarations introduites avant le 15 juillet 2013 sont traitées selon l'ancien régime, les déclarations introduites à partir du 15 juillet 2013 le sont sous le nouveau régime.

En vertu de l'article 124, alinéa 2, de la loi-programme du 27 décembre 2005 – avant son abrogation par l'article 7 de la loi du 11 juillet 2013, entré en vigueur le 1er janvier 2014 - , la déclaration-régularisation doit être introduite auprès du « Point de contact-régularisations » au moyen d'un formulaire de déclaration dont le modèle est établi par le Roi. Etant donné que

l'article ne précise pas expressément de quelle manière le formulaire visé doit être transmis au « Point de contact-régularisations », il convient d'admettre qu'il peut tout aussi bien être déposé qu'être envoyé par courrier.

B.19.5. Ni l'article 19 de la loi du 11 juillet 2013, ni les travaux préparatoires ne précisent ce qu'il convient d'entendre par le mot « introduites » utilisé dans cet article 19.

S'il convient d'entendre par ce mot les « déclarations reçues par le Point de contact-régularisations », l'article 19, alinéa 2, de la loi du 11 juillet 2013 peut avoir pour effet que les déclarations-régularisations qui avaient été envoyées par courrier avant la publication de la loi attaquée doivent être traitées conformément aux nouvelles conditions de régularisation. C'est plus précisément le cas lorsque la déclaration n'avait pas pu être réceptionnée par le « Point de contact-régularisations » avant le 15 juillet 2013.

Dans cette interprétation, l'article 19, alinéa 2, de la loi du 11 juillet 2013 n'est pas compatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution, combinés avec le principe de la sécurité juridique et de la confiance légitime, étant donné que cet article affecterait, sans justification raisonnable, l'intérêt des justiciables d'être en mesure de prévoir les effets juridiques de leurs actes. Les personnes qui avaient envoyé par courrier une déclaration-régularisation avant la publication de la loi attaquée pouvaient en effet raisonnablement s'attendre à ce que leur déclaration soit traitée conformément aux conditions de régularisation applicables au moment de l'envoi de leur déclaration.

B.19.6. Le mot « introduites » utilisé à l'article 19, alinéa 2, de la loi du 11 juillet 2013 peut toutefois aussi être interprété en ce sens qu'il faut entendre par celui-ci « remises au Point de contact-régularisations ou à la poste ».

Dans cette interprétation, l'ancien système de régularisation est applicable à toutes les déclarations-régularisations qui ont été remises au Point de contact-régularisations ou à la poste avant le 15 juillet 2013 et il n'est pas porté atteinte à l'intérêt des justiciables d'être en mesure de prévoir les effets juridiques de leurs actes.

B.20.1. L'article 307, §§ 2 à 5, du Code des impôts sur les revenus 1992, invoqué par la partie requérante, règle la manière dont une déclaration d'impôt sur les revenus peut être introduite. L'introduction d'une déclaration-régularisation est en revanche réglée à l'article 124 de la loi-programme du 27 décembre 2005.

B.20.2. Contrairement à l'article 307 du Code des impôts sur les revenus 1992, l'article 124 de la loi-programme du 27 décembre 2005 ne prévoit pas un droit à l'aide d'un fonctionnaire lors de l'introduction d'une déclaration. L'absence de ce droit ne découle pas, contrairement à ce qu'affirme la partie requérante, des dispositions relatives à l'entrée en vigueur des nouvelles conditions de régularisation mais bien de l'article 124 de la loi-programme du 27 décembre 2005.

B.20.3. Par ailleurs, une différence de traitement entre des catégories déterminées de personnes qui découle de l'application de règles de procédure différentes dans des circonstances différentes n'implique aucune discrimination en soi. Il ne saurait y avoir de discrimination que si la différence de traitement résultant de l'application de ces règles entraînait une limitation disproportionnée des droits des personnes concernées à cet égard.

Le fait que des personnes n'aient pas droit à l'aide d'un fonctionnaire pour introduire une déclaration-régularisation ne saurait être qualifié en l'espèce de restriction disproportionnée des droits de ces personnes.

B.21. Sous réserve de l'interprétation mentionnée en B.19.6, les premier et deuxième moyens ne sont pas fondés en ce qui concerne l'entrée en vigueur des nouvelles conditions de régularisation.

2. Les deux types de régularisation pour les revenus fiscalement non prescrits

B.22. Ainsi qu'il a été rappelé en B.4.3, le nouveau régime de régularisation prévoit deux types de régularisations pour les revenus fiscalement non prescrits.

Le premier type est réglé à l'article 122 de la loi-programme du 27 décembre 2005, modifié par l'article 3 de la loi du 11 juillet 2013. En vertu de cette disposition, les revenus fiscalement non prescrits sont en principe soumis à leur tarif d'imposition normal majoré d'une amende de 15 points de pourcentage, « pour autant [toutefois] que l'article 122/1 ne soit pas d'application ».

L'article 122/1, § 2, de la loi-programme du 27 décembre 2005, tel qu'il a été inséré par l'article 4 de la loi du 11 juillet 2013, règle le second type de régularisations et concerne les revenus fiscalement non prescrits « issus de la fraude fiscale grave et organisée qui met en œuvre des mécanismes complexes ou qui use de procédés à dimension internationale ». Ces revenus sont en principe soumis au tarif normal d'imposition, majoré d'une amende de 20 points de pourcentage.

B.23. Selon la partie requérante, le législateur est resté en défaut de préciser clairement les circonstances dans lesquelles des revenus peuvent être régularisés aux conditions fixées à l'article 122, ou aux conditions fixées à l'article 122/1. La critique de la partie requérante porte essentiellement sur la notion de revenus « issus de la fraude fiscale grave et organisée qui met en œuvre des mécanismes complexes ou qui use de procédés à dimension internationale ».

B.24.1. Avant l'entrée en vigueur de la loi du 11 juillet 2013, il n'était pas possible de régulariser des revenus issus de « la fraude fiscale grave et organisée qui met en œuvre des mécanismes complexes ou qui use de procédés à dimension internationale », puisque l'article 123, 1°, de la loi-programme du 27 décembre 2005 disposait qu'une régularisation fiscale ne pouvait produire d'effet « si les revenus régularisés [provenaient] 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 du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme ».

En vertu de l'ancien article 3 de la loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme - dans sa version antérieure aux modifications apportées par la loi du 18 janvier 2010 modifiant la loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme, et le Code des

sociétés -, l'origine de l'argent ou des actifs est illégale pour l'application de cette loi, notamment, lorsque ceux-ci proviennent d'une infraction liée à « une fraude fiscale grave et organisée qui met en œuvre des mécanismes complexes ou qui use de procédés à dimension internationale ».

B.24.2. Lors de l'adoption de la loi attaquée du 11 juillet 2013, le législateur a expressément eu l'intention de remédier à l'impossibilité qui existait auparavant de régulariser des revenus provenant de la fraude fiscale grave et organisée, ce qui ressort non seulement de l'article 122/1, § 2, de la loi-programme du 27 décembre 2005, inséré par l'article 4 de la loi du 11 juillet 2013, mais également de l'article 123, 1°, de la loi-programme du 27 décembre 2005, modifié par l'article 5 de la loi du 11 juillet 2013.

L'article 123, 1°, de la loi-programme du 27 décembre 2005 dispose en effet depuis cette modification que la régularisation ne produit pas d'effet, notamment, « si les revenus régularisés proviennent d'une infraction visée à l'article 5, § 3, de la loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme », à l'exception toutefois, notamment, de « l'infraction visée à l'article 5, § 3, 1°, onzième tiret, de la même loi ».

L'infraction visée à l'article 5, § 3, 1°, onzième tiret, de la loi précitée concerne précisément la fraude fiscale grave.

B.24.3. Bien que les mots « fraude fiscale grave et organisée qui met en œuvre des mécanismes complexes ou qui use de procédés à dimension internationale » contenus dans l'article 5, § 3, 1°, onzième tiret, de la loi précitée du 11 janvier 1993, aient été remplacés, en vertu de l'article 2 de la loi du 15 juillet 2013 portant des dispositions urgentes en matière de lutte contre la fraude, par les termes « fraude fiscale grave, organisée ou non », les travaux préparatoires de la loi attaquée font apparaître que les mots « fraude fiscale grave et organisée qui met en œuvre des mécanismes complexes ou qui use de procédés à dimension internationale » contenus dans l'article 122/1, § 2, de la loi-programme du 27 décembre 2005, inséré par l'article 4 de la loi du 11 juillet 2013, doivent être interprétés de la même manière qu'à l'article 5, § 3, 1°, onzième tiret, de la loi du 11 janvier 1993, avant sa modification par l'article 2 de la loi du 15 juillet 2013 (*Doc. parl.*, Chambre, 2012-2013, DOC 53-2874/001, p. 11).

B.24.4. L'exposé des motifs de la loi-programme du 27 avril 2007, insérant un article 14^{quinquies} (ultérieurement : article 28) dans la loi précitée du 11 janvier 1993, a précisé comme suit la notion de « fraude fiscale grave et organisée qui met en œuvre des mécanismes complexes ou qui use de procédés à dimension internationale » :

« La fraude fiscale grave et organisée telle que visée à l'article 14^{quinquies} en projet est celle qui consiste en un évitement ou un remboursement illicite d'impôts, réalisé à l'appui d'un faux en écriture, commise en exécution d'un montage initié à cette fin, comportant une succession de transactions et/ou l'intervention d'un ou plusieurs intermédiaires, ainsi que le recours, au plan national ou international, à des mécanismes de simulation ou de dissimulation, notamment des structures sociétaires ou des constructions.

Dans un récent avis du Conseil d'Etat (Doc. Sénat 3-1610/2), la difficulté de délimiter les cas de fraude fiscale grave et organisée qui met en œuvre des mécanismes complexes ou qui usent de procédés à dimension internationale a été mise en avant. Le Conseil d'Etat a notamment précisé qu'il ne pouvait pas s'agir d'étendre cette notion à toutes les infractions de fraude fiscale comportant un faux commis en vue d'éluder l'impôt. Le faux en écriture confère certes un caractère de gravité, mais le faux n'implique nullement que la fraude est organisée et s'identifie à un mécanisme complexe.

Le législateur rencontre ainsi la préoccupation exprimée en prévoyant que le Roi par arrêté royal délibéré en Conseil des ministres pourra fixer des indicateurs qui aideront les personnes et organismes visés par la loi d'informer la CTIF chaque fois qu'ils soupçonnent l'existence d'une fraude fiscale grave et organisée à l'origine des opérations suspectes d'être du blanchiment.

Même si l'application de la mesure envisagée est certainement appelée à augmenter le nombre de déclarations faites par les personnes et organismes visés par la loi, l'objectif directement poursuivi par cette mesure reste essentiellement de clarifier une situation ambiguë dans laquelle les déclarants pourraient être amenés à ne pas faire de déclaration de soupçons à la Cellule de traitement des informations financières alors qu'aux termes de leurs obligations, ils seraient tenus de le faire.

Les indicateurs ainsi définis devront préciser les deux critères retenus pour caractériser la fraude fiscale lorsqu'elle doit être considérée comme une des infractions de base du blanchiment au sens de la loi du 11 janvier 1993.

On répond ainsi aux remarques du Conseil d'Etat.

Le premier critère est celui de la gravité, soit essentiellement :

- la confection et/ou l'usage de faux documents;

- le montant élevé de la transaction et le caractère anormal de ce montant eu égard aux activités ou à l'état de fortune du client.

Le second critère est celui de l'organisation. L'organisation de la fraude requiert en effet l'utilisation d'un montage qui prévoit des transactions successives et/ou l'intervention d'un ou plusieurs intermédiaires, dans lequel sont utilisés soit des mécanismes complexes, soit des procédés à dimension internationale (même s'ils sont utilisés au niveau national).

Les mécanismes complexes se traduisent par l'usage de mécanismes de simulation ou de dissimulation faisant appel notamment à des structures sociétaires ou des constructions.

Les indicateurs déterminés par l'arrêté royal portant exécution de l'article 14^{quinquies} de la loi du 11 janvier 1993 sont évalués tous les deux ans en concertation avec la Cellule du traitement des informations financières, la Fédération belge du secteur financier et la Commission bancaire, financière et des assurances » (*Doc. parl.*, Chambre, 2006-2007, DOC 51-3058/001, pp. 51-52).

B.24.5. Les indicateurs dont il est question dans l'extrait précité des travaux préparatoires de la loi-programme du 27 avril 2007 ont été reproduits dans l'arrêté royal du 3 juin 2007 portant exécution de l'article 28 de la loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme.

Par son arrêt n° 102/2008 du 10 juillet 2008, la Cour a notamment jugé, en ce qui concerne ces indicateurs et l'obligation pour les avocats de communiquer à la Cellule de traitement des informations financières des faits ou opérations qu'ils soupçonnent être liés au blanchiment de capitaux provenant d'une fraude fiscale grave et organisée mettant en œuvre des mécanismes complexes ou usant de procédés à dimension internationale :

« En adoptant l'article 14^{quinquies}, le législateur n'ajoute pas un cas nouveau dans lequel l'obligation d'information s'appliquerait, notamment aux avocats, et ne crée pas à l'égard de ces derniers une nouvelle incrimination complémentaire, mais vise à permettre à toutes les personnes concernées de mieux voir dans quelles circonstances l'obligation d'information en matière de fraude fiscale grave et organisée existe. La délégation donnée au Roi en vue de déterminer, par un arrêté délibéré en Conseil des ministres, les ' indicateurs ' qui permettent de présumer l'existence d'une telle fraude, ne change rien au fait que le législateur a énuméré lui-même avec suffisamment de précision, à l'article 3 de la loi du 11 janvier 1993, à propos de la fraude fiscale visée, les cas dans lesquels l'obligation d'information pourrait exister, y compris pour les avocats ».

B.24.6. Il découle de ce qui précède que la distinction établie par la loi attaquée entre les deux types de régularisation des revenus fiscalement non prescrits repose sur une notion qui était déjà contenue dans la législation existante, plus précisément dans la loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme et qui, eu égard également aux travaux préparatoires mentionnés en B.24.4 et aux indicateurs établis dans l'arrêté royal du 3 juin 2007 précité, est suffisamment précise pour permettre aux personnes qui tendent à régulariser des revenus fiscalement non prescrits de faire le choix adéquat entre les deux types de régularisation prévus dans la loi attaquée.

B.25. La partie requérante critique également les dispositions attaquées en ce qu'il n'est pas clairement défini sous quel type de régularisation les revenus fiscalement non prescrits doivent être déclarés, lorsque le déclarant n'a pas été informé de l'origine des revenus.

B.26.1. Les travaux préparatoires de la loi attaquée mentionnent :

« [Le] secrétaire d'Etat à la Lutte contre la fraude sociale et fiscale, adjoint au premier ministre, cite l'exemple d'une PME qui a fraudé dans les années septante et dont les agissements ne sont pas encore prescrits. Dans un tel cas, les nouveaux propriétaires de la PME devront assumer les conséquences de ces pratiques frauduleuses. Sous le régime de la législation actuelle, il est impossible de régulariser cette fraude. Le projet de loi à l'examen remédie à cette situation, notamment en ce qui concerne l'abus de biens sociaux. M. [...] estime que les enfants qui ont simplement hérité des actions d'une PME qui a fraudé dans le passé ne peuvent pas être considérés comme des grands fraudeurs » (*Doc. parl.*, Chambre, 2012-2013, DOC 53-2874/004, p. 19).

B.26.2. En ce qui concerne l'« explication succincte sur le schéma de fraude » qui doit être jointe à la déclaration, les travaux préparatoires mentionnent en outre :

« L'explication succincte 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 celle-ci soit connu[e] par celui qui régularise » (*Doc. parl.*, Chambre, 2012-2013, DOC 53-2874/001, p. 12).

B.26.3. Il en ressort que le législateur n'a pas voulu empêcher les personnes n'ayant pas connaissance de l'origine des revenus fiscalement non prescrits de faire régulariser ces revenus et que les dispositions attaquées doivent être comprises en ce sens que ces personnes peuvent opter pour le premier type de régularisation, plus précisément pour le régime visé à l'article 122 de la loi-programme du 27 décembre 2005.

B.27. Sans qu'il soit nécessaire en l'espèce d'examiner si les tarifs de régularisation instaurés par les dispositions attaquées doivent être considérés comme des peines au sens de l'article 14 de la Constitution et de l'article 7 de la Convention européenne des droits de l'homme, ou comme des impôts au sens de l'article 170 de la Constitution, il suffit de constater que les articles 122 et 122/1, § 2, de la loi-programme du 27 décembre 2005, respectivement modifié et inséré par les dispositions attaquées, sont suffisamment précis pour permettre à des personnes qui souhaitent régulariser des revenus fiscalement non prescrits de faire le choix adéquat entre les deux types de régularisation prévus dans la loi.

B.28. Sous réserve de l'interprétation mentionnée en B.26.3, le premier moyen, en ce qu'il concerne l'imprécision des deux types de régularisation pour les revenus fiscalement non prescrits, n'est pas fondé.

3. L'obligation de joindre une « explication succincte sur le schéma de fraude » à la déclaration-régularisation

B.29. L'article 124, alinéa 2, de la loi-programme du 27 décembre 2005, inséré par l'article 6, 2°, attaqué, de la loi du 11 juillet 2013, dispose :

« 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 l'ampleur et l'origine des capitaux régularisés et des revenus, la période pendant laquelle les capitaux et les revenus sont apparus et les comptes financiers utilisés pour les montants régularisés ».

B.30. La partie requérante critique, tant dans le premier que dans le deuxième moyen, l'obligation contenue dans cette disposition d'introduire, en annexe de la déclaration-régularisation, une « explication succincte [du] schéma de fraude ». Sa critique porte

essentiellement sur le fait que des personnes qui ne sont pas à l'origine de la fraude et qui, de ce fait, n'ont pas accès aux informations devant figurer dans le schéma de fraude sont exclues de la possibilité d'introduire une déclaration-régularisation.

B.31.1. En ce qui concerne l'« explication succincte [du] schéma de fraude », les travaux préparatoires mentionnent :

« En pratique, la procédure de régularisation pour le type I (c. à d. pour les revenus qui ne proviennent pas d'opérations de blanchiment ou d'un délit sous-jacent visé à l'article 5, § 3, de la loi du 11 janvier 1993) reste inchangée à l'exception du fait que le contribuable doit désormais joindre une explication succincte sur le schéma de fraude et l'ampleur et l'origine des capitaux régularisés et des revenus, la période pendant laquelle les capitaux et les revenus sont apparus et les comptes financiers utilisés pour les montants régularisés.

L'explication succincte 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 celle-ci soit connu[e] par celui qui régularise.

L'objectif de cette explication vise à légitimer le choix du type I et non à obliger le contribuable à s'incriminer personnellement » (*Doc. parl.*, Chambre, 2012-2013, DOC 53-2874/001, p. 12).

B.31.2. Il en ressort que « l'explication succincte sur le schéma de fraude » est dictée par l'intention de justifier le choix du type de régularisation et concerne une description succincte de données relatives à l'origine historique et à l'accumulation des revenus et capitaux déclarés.

Il en ressort également que l'on ne saurait attendre des personnes qui ne sont pas au courant de l'origine historique et de l'accumulation des sommes déclarées, qu'elles fournissent des informations à ce sujet dans leur déclaration. Il a déjà été constaté en B.26.3, dans le cadre de l'examen du premier moyen en ce qu'il concerne l'imprécision des types de régularisation pour les revenus fiscalement non prescrits, que, dans ces circonstances, ces personnes entraînent néanmoins en considération pour la régularisation.

B.32. Les premier et deuxième moyens, en ce qu'ils concernent l'« explication succincte sur le schéma de fraude », ne sont pas fondés.

4. Le fait que les dispositions attaquées prévoient des tarifs de régularisation plus élevés qu'auparavant

B.33. Les revenus fiscalement non prescrits sont en principe soumis, en vertu des articles 122 et 122/1, § 2, de la loi-programme du 27 décembre 2005, respectivement modifié et inséré par les articles 3 et 4 de la loi du 11 juillet 2013, à leur taux d'imposition normal majoré d'une amende de 15 ou 20 points de pourcentage. Les capitaux fiscalement prescrits sont, en vertu de l'article 122/1, § 1er, de la loi-programme précitée, tel qu'il a été inséré par l'article 4 de la loi du 11 juillet 2013, soumis à un prélèvement égal à un tarif de 35 points de pourcentage du capital.

Avant l'entrée en vigueur de la loi attaquée, les « revenus professionnels » pouvaient en principe être régularisés au tarif d'imposition normal et les « autres revenus » au tarif d'imposition normal majoré d'une amende de 10 points de pourcentage.

B.34. La partie requérante fait valoir qu'en violation de l'article 7.1, seconde phrase, de la Convention européenne des droits de l'homme, les dispositions attaquées prévoient, pour les personnes qui entraient en considération pour demander une régularisation avant l'entrée en vigueur de celles-ci, mais qui ne l'ont pas fait, des peines plus lourdes que celles qui étaient applicables auparavant.

B.35.1. L'article 7.1 de la Convention européenne des droits de l'homme dispose :

« Nul ne peut être condamné pour une action ou une omission qui, au moment où elle a été commise, ne constituait pas une infraction d'après le droit national ou international. De même il n'est infligé aucune peine plus forte que celle qui était applicable au moment où l'infraction a été commise ».

B.35.2. La formulation de l'article 7.1 de la Convention européenne des droits de l'homme fait apparaître que la seconde phrase de cette disposition vise à attribuer des droits aux personnes auxquelles une peine est « infligée » et qui « sont donc condamnées ».

Etant donné que les dispositions attaquées n'obligent personne à introduire une déclaration-régularisation ni à payer une taxe de régularisation, la seconde phrase de l'article 7.1 de la Convention européenne des droits de l'homme ne saurait s'appliquer en l'espèce.

Du reste, les personnes qui obtiennent une régularisation bénéficient de l'exonération des poursuites pénales et de l'application d'une clause d'excuse absolutoire, visée à l'article 127 de la loi-programme du 27 décembre 2005.

B.36. Le premier moyen en ce qu'il concerne le fait que les dispositions attaquées prévoient des tarifs supérieurs aux tarifs appliqués auparavant n'est pas fondé.

5. Le régime de régularisation des capitaux fiscalement prescrits sous la forme d'assurances-vie

B.37. Tant dans le premier que dans le deuxième moyen, la partie requérante critique l'égalité de traitement entre, d'une part, les personnes qui déclarent des capitaux fiscalement prescrits sous la forme d'assurances-vie et, d'autre part, les personnes qui déclarent des capitaux fiscalement prescrits provenant d'une fraude fiscale grave.

B.38. La critique de la partie requérante porte sur l'article 122/1, § 1er, de la loi-programme du 27 décembre 2005, inséré par l'article 4 de la loi du 11 juillet 2013, qui dispose :

« Les capitaux fiscalement prescrits issus de délits fiscaux définis à l'article 127, § 1er, 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.

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 ».

B.39.1. Ni l'article 122/1, § 1er, alinéa 1er, ni l'article 122/1, § 1er, alinéa 2, de la loi-programme du 27 décembre 2005 n'établissent une distinction entre « la fraude fiscale ordinaire » et « la fraude fiscale grave ».

La circonstance qu'une telle distinction est effectivement faite pour les revenus fiscalement non prescrits ne permet pas de déduire l'obligation, pour le législateur, eu égard également au large pouvoir d'appréciation dont il dispose en l'espèce, de prévoir une même distinction pour les capitaux fiscalement prescrits. En effet, cette différence essentielle entre les deux catégories s'explique par le fait que l'administration fiscale ne dispose plus d'aucun pouvoir d'imposition à l'égard des capitaux fiscalement prescrits.

B.39.2. Dans la mesure où l'alinéa 2 de l'article 122/1, § 1er, de la loi-programme du 27 décembre 2005 prévoit que les capitaux fiscalement prescrits sous la forme d'assurances-vie peuvent être régularisés à « un taux de 35 points [de pourcentage du] capital », il n'ajoute rien, en termes de contenu, à l'alinéa 1er de cet article, étant donné qu'il n'est possible de régulariser des capitaux sous la forme d'assurances-vie que s'ils proviennent d'infractions fiscales.

A ce sujet, les travaux préparatoires mentionnent expressément :

« [Le] *secrétaire d'Etat* [...] répond que seuls les capitaux fiscalement prescrits qui se présentent sous la forme d'assurances sur la vie et qui sont d'origine ' grise ' ou ' noire ' doivent être déclarés dans le cadre de la déclaration de régularisation. Aucune déclaration ne doit naturellement avoir lieu si l'origine du capital est parfaitement légale et si elle est donc, en d'autres termes, parfaitement ' blanche '. Le déclarant doit lui-même décider de la partie de son capital qu'il déclare en vue d'une régularisation » (*Doc. parl.*, Chambre, 2012-2013, DOC 53-2874/004, p. 26).

L'article 122/1, § 1er, alinéa 2, de la loi-programme du 27 décembre 2005 doit donc être interprété en ce sens que le législateur a explicitement voulu indiquer que les capitaux fiscalement prescrits ayant été utilisés comme prime pour la constitution d'une assurance-vie entrent aussi en considération pour une régularisation.

B.40. L'égalité de traitement entre les personnes qui déclarent des capitaux fiscalement prescrits sous la forme d'assurances-vie et les personnes qui déclarent des capitaux fiscalement prescrits provenant, notamment, d'une fraude fiscale grave n'est pas dénuée de justification raisonnable.

B.41. Les premier et deuxième moyens en ce qu'ils concernent le régime de régularisation applicable aux capitaux fiscalement prescrits sous la forme d'assurances-vie ne sont pas fondés.

6. La modification d'une déclaration-régularisation introduite antérieurement

B.42. Dans le deuxième moyen, la partie requérante fait notamment valoir que les personnes qui avaient introduit une déclaration-régularisation avant le 15 juillet 2013 n'ont pas eu la possibilité de corriger leur déclaration après cette date, ce qui, selon elle, n'est pas raisonnablement justifié compte tenu du respect dû aux droits de la défense.

Elle estime également qu'il n'est pas raisonnablement justifié que la catégorie précitée de personnes n'ait pas la possibilité de corriger la déclaration, alors que la catégorie de personnes qui introduit une déclaration-régularisation après le 15 juillet 2013 le peut pendant un délai de six mois à compter de cette introduction.

Elle considère aussi que les dispositions attaquées font naître une différence de traitement injustifiée entre, d'une part, les personnes qui introduisent une déclaration fiscale dans le cadre des impôts sur les revenus et, d'autre part, les personnes qui introduisent une déclaration-régularisation, en ce que les premières peuvent encore corriger leur déclaration *a posteriori*, alors que les secondes ne le peuvent pas ou ne le peuvent que pendant un délai de six mois.

Dans le premier moyen, la partie requérante fait en outre valoir que le « Point de contact-régularisations » dispose d'un pouvoir discrétionnaire trop large pour décider si une modification d'une déclaration-régularisation introduite antérieurement relève des nouvelles ou des anciennes conditions de régularisation.

B.43.1. Avant l'entrée en vigueur de l'article 7 de la loi du 11 juillet 2013 au 1er janvier 2014, l'article 124, alinéa 2, de la loi-programme du 27 décembre 2005, tel qu'il a été complété par l'article 6, 1^o, de la loi du 11 juillet 2013, disposait :

« La déclaration-régularisation est introduite auprès du ‘ Point de contact-régularisations ’ au moyen d’un formulaire de déclaration dont le modèle est établi par le Roi. Ce formulaire de déclaration mentionne notamment le nom du déclarant et, le cas échéant, celui de son mandataire, l’origine et le montant des sommes déclarées et la date de dépôt de la déclaration. Les pièces sous-jacentes peuvent être introduites jusqu’à 6 mois après l’introduction de la déclaration-régularisation ».

B.43.2. Le délai de six mois prévu par cette disposition concerne la possibilité d’introduire, après l’introduction de la déclaration-régularisation, des pièces sous-jacentes.

Il ressort des travaux préparatoires que le législateur a voulu donner aux personnes ayant introduit une déclaration-régularisation la possibilité de communiquer, après le dépôt de cette déclaration, d’autres éléments de preuve concernant l’« explication succincte sur le schéma de fraude, [...] l’ampleur et l’origine des capitaux régularisés et des revenus, la période pendant laquelle les capitaux et revenus sont apparus et les comptes financiers utilisés », ainsi que le prévoit l’article 124, alinéa 2, de la loi-programme du 27 décembre 2005 (*Doc. parl.*, Chambre, 2012-2013, DOC 53-2874/004, p. 8).

Le délai précité de six mois ne concerne donc pas, en soi, la possibilité de corriger une déclaration introduite.

B.44.1. Quant à la modification d’une déclaration-régularisation introduite antérieurement, les travaux préparatoires mentionnent :

« *M.* [...] demande ce qu’il en est des déclarations qui sont encore introduites selon l’ancienne procédure, mais auxquelles une modification est apportée après le 14 juillet 2013. Quel régime s’y applique alors: l’ancien ou le nouveau ?

[...]

Le secrétaire d’Etat [...] répond que la législation existante en matière de régularisation reste d’application pour toutes les déclarations introduites jusqu’au 14 juillet 2013. Le nouveau régime s’applique à toutes les déclarations-régularisation introduites à partir du 15 juillet 2013. Une modification après le 14 juillet 2013 d’une déclaration introduite avant le 15 juillet 2013 sera considérée comme une nouvelle déclaration. Par conséquent, le nouveau régime s’appliquera à cette modification. 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 » (*Doc. parl.*, Chambre, 2012-2013, DOC 53-2874/004, p. 38).

B.44.2. Il en ressort que le législateur n'a pas eu l'intention de priver les personnes qui ont commis des erreurs matérielles dans leur déclaration-régularisation de la possibilité de rectifier ces erreurs ultérieurement. Les personnes qui ont introduit une déclaration-régularisation avant le 15 juillet 2013 peuvent aussi rectifier d'éventuelles erreurs matérielles après cette date.

Il ressort toutefois des travaux préparatoires cités qu'en la matière, il convient d'établir une distinction entre, d'une part, la rectification d'erreurs matérielles – qui n'est pas de nature à rendre applicables les nouvelles conditions de régularisation – et, d'autre part, une « modification du fond », telle qu'une déclaration de revenus supplémentaires provenant d'autres comptes bancaires – qui constitue en réalité une nouvelle déclaration, à laquelle s'appliquent par conséquent les nouvelles conditions de régularisation. Cette différence de traitement découle de l'intention de prévenir les abus et n'est donc pas dénuée de justification raisonnable.

B.44.3. Les lignes directrices selon lesquelles le « Point de contact-régularisations » doit apprécier si une modification d'une déclaration introduite antérieurement doit ou non être considérée comme une nouvelle déclaration à laquelle s'appliquent les nouvelles conditions de régularisation sont, eu égard également à l'objectif poursuivi par le législateur d'éviter les abus lorsqu'il s'agit de compléter des déclarations introduites antérieurement, suffisamment définies, de sorte que le pouvoir d'appréciation sur ce plan n'est pas incompatible avec les dispositions constitutionnelles et conventionnelles invoquées dans le premier moyen.

B.45. Les premier et deuxième moyens en ce qu'ils concernent la modification de déclarations-régularisations introduites antérieurement ne sont pas fondés.

7. L'absence de recours contre la taxe de régularisation

B.46. Dans le deuxième moyen, la partie requérante fait valoir qu'en prévoyant que le prélèvement est définitivement acquis au Trésor, l'article 124, alinéa 4, de la loi-programme du 27 décembre 2005, complété par l'article 6, 3^o, de la loi du 11 juillet 2013, entraîne que les personnes qui demandent une régularisation ne disposent pas de la possibilité d'introduire un recours juridictionnel contre la taxe de régularisation. Elle estime que cette disposition n'est

dès lors pas compatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution, combinés avec les articles 6.1 et 6.2 de la Convention européenne des droits de l'homme et avec l'article 1er du Premier Protocole additionnel à cette Convention.

B.47. Sans qu'il soit nécessaire d'examiner si les articles 6.1 et 6.2 de la Convention européenne des droits de l'homme sont applicables en l'espèce, il suffit de constater que le droit d'accès au juge garanti par ces dispositions découle en outre d'un principe général de droit qui doit être garanti à chacun dans le respect des articles 10 et 11 de la Constitution.

B.48. L'article 124, alinéa 4, de la loi-programme du 27 décembre 2005, tel qu'il a été complété par l'article 6, 3°, de la loi du 11 juillet 2013, dispose :

« Le paiement du prélèvement doit s'opérer dans les 15 jours qui suivent la date d'envoi de ce courrier et est définitivement acquis au Trésor ».

B.49.1. Les travaux préparatoires de la loi attaquée mentionnent :

« La régularisation produira pleinement ses effets pour autant que le paiement du prélèvement ait été effectué correctement par rapport de l'article 122 ou article 122/1. Le paiement du prélèvement effectué dans le cadre de la présente loi sera définitivement acquis au Trésor. Ceci signifie que seul le contribuable pourra être tenu pour responsable du choix qu'il a effectué de régulariser ses revenus.

Si, lors du paiement de la taxe, une erreur matérielle s'est produite, comme par exemple le versement d'un montant trop important, cette erreur peut être rectifiée en appliquant les dispositions de droit commun en vigueur. Dans cet exemple, les sommes versées en trop seront donc reversées » (*Doc. parl.*, Chambre, 2012-2013, DOC 53-2874/001, p. 12).

B.49.2. Le Conseil des ministres fait valoir qu'en ajoutant le segment de phrase « et est définitivement acquis au Trésor », le législateur a voulu éviter que les personnes qui demandent la régularisation conformément à l'un des deux types de régularisation valables pour les revenus fiscalement non prescrits ne demandent au Point de contact-régularisations, après le paiement de la taxe de régularisation, de traiter à nouveau leur déclaration-régularisation et ce, conformément à l'autre type de régularisation. Il souligne à cet égard que les dispositions de régularisation doivent être comprises en ce sens que le contribuable est responsable du choix qu'il a fait pour régulariser ses revenus et que le « Point de contact-régularisations » ne dispose pas d'un pouvoir d'instruction.

B.49.3. En ce qui concerne l'absence de contrôle judiciaire alléguée par la partie requérante, le Conseil des ministres fait valoir qu'en insérant le segment de phrase « et est définitivement acquis au Trésor », le législateur n'a pas eu l'intention de soustraire l'opération de régularisation au contrôle judiciaire. A cet égard, il fait plus précisément valoir que le contrôle judiciaire de la taxe de régularisation est régi par les dispositions de droit commun du Code judiciaire.

B.50. En vertu de l'article 569, alinéa 1er, 32°, du Code judiciaire, le tribunal de première instance connaît des contestations relatives à l'application d'une loi d'impôt. En vertu de l'article 568 de ce Code, le tribunal connaît en outre de toutes les demandes, sauf celles qui sont directement dévolues à la cour d'appel et la Cour de cassation.

Dans l'interprétation selon laquelle l'article 124, alinéa 4, de la loi-programme du 27 décembre 2005, complété par l'article 6, 3°, de la loi du 11 juillet 2013, n'empêche pas les personnes ayant payé une taxe de régularisation d'introduire, sur la base des articles précités du Code judiciaire, un recours juridictionnel contre cette taxe auprès du tribunal de première instance, cette disposition est compatible avec les dispositions constitutionnelles et conventionnelles invoquées dans le deuxième moyen par la partie requérante.

B.51. Sous réserve de l'interprétation mentionnée en B.50, le deuxième moyen en ce qu'il concerne l'absence d'un recours juridictionnel n'est pas fondé.

Par ces motifs,

la Cour

- annule

1) dans l'article 121, 8°, de la loi-programme du 27 décembre 2005, inséré par l'article 2, *d*), de la loi du 11 juillet 2013 modifiant le régime de régularisation fiscale et instaurant une régularisation sociale, les mots « , 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 », dans la mesure où ils portent sur les impôts régionaux en matière de droits de succession et d'enregistrement visés à l'article 3, alinéa 1er, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions;

2) dans l'article 123, 1°, premier tiret, de la loi-programme du 27 décembre 2005, remplacé par l'article 5, *b*), de la loi précitée du 11 juillet 2013, les mots « , aux articles 133 et 133*bis* du Code des droits de succession, aux articles 206 et 206*bis* du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe », dans la mesure où ils portent sur les impôts régionaux en matière de droits de succession et d'enregistrement visés à l'article 3, alinéa 1er, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions;

3) dans l'article 127, § 1er, de la loi-programme du 27 décembre 2005, modifié par l'article 9, 1°, de la loi précitée du 11 juillet 2013, les mots « , aux articles 133 et 133*bis* du Code des droits de succession, aux articles 206 et 206*bis* du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe », dans la mesure où ils portent sur les impôts régionaux en matière de droits de succession et d'enregistrement visés à l'article 3, alinéa 1er, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions;

- maintient définitivement les effets des dispositions annulées;

- sous réserve des interprétations mentionnées en B.14.2, B.19.6, B.26.3 et B.50, rejette le recours pour le surplus.

Ainsi rendu en langue néerlandaise, en langue française et en langue allemande, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, le 19 septembre 2014.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

A. Alen