

Memorandum

JOYN Legal SCRL/CVBA
Ch. de La Hulpe - 181/24 - Terhulpesteeg
B-1170 Brussels - Belgium
www.joynlegal.be
T : +32 2 738 02 80
F : +32 2 738 02 81

From : JOYN Tax – Benoît PHILIPPART DEFOY & Antoine DAYEZ
Date : 27 October 2016

L'ISI torpille la DLU Quater

La presse de ce 26 octobre 2016 rapporte que l'ISI de Gand a transmis une plainte à tous les parquets de Belgique, portant sur 61.546 dossiers de contribuables belges qui auraient introduit, au cours de ces 12 dernières années, une demande de régularisation fiscale dans le cadre des procédures dites « DLU (2004), DLU bis (2005 à juillet 2013) et DLU ter (juillet à décembre 2013) ».

La plainte aurait pour objet des faits de fraude fiscale et de blanchiment des capitaux non-régularisés.

Régularisation fiscale et blanchiment

Ce qui surprend d'abord, c'est l'étendue de la plainte déposée par l'ISI : 61.546 dossiers concernés. Lorsque l'on sait que le nombre total de dossiers introduits dans le cadre des DLU bis et ter est en dessous de 33.000, on reste perplexe. La manière dont ces dossiers ont été transmis à l'ISI est en outre une autre question qu'il conviendra d'éclaircir étant donné que la loi relative aux DLU bis et ter interdisait explicitement, sauf dans certains cas limités, au Point de Contact Régularisation de communiquer des informations « à d'autres services du Service public fédéral Finances ».

Ensuite, il est difficile de comprendre en quoi l'introduction d'une demande de régularisation fiscale pourrait, en soi, être constitutive d'un délit de blanchiment. En effet, aux termes de l'article 505 du Code pénal, un contribuable fraudeur commettra un acte de blanchiment portant sur le produit de sa fraude uniquement lorsqu'il aura :

- converti ou transféré le produit de sa fraude dans le but de dissimuler ou de déguiser son origine illicite ;
- dissimulé ou déguisé la nature, l'origine, l'emplacement, la disposition, le mouvement ou la propriété du produit de sa fraude.

Le problème viendrait du fait que la plupart des régularisations fiscales ne portent pas sur l'intégralité des revenus et capitaux non déclarés.

Régularisation complète mais limitée v. régularisation incomplète

A cet égard, il nous paraît toutefois important d'éviter un amalgame trop souvent reproduit dans la presse et de distinguer ce que l'on peut appeler une « *régularisation complète mais limitée* » d'une « *régularisation incomplète* ».

La première désigne selon nous une régularisation dans laquelle le contribuable mentionne l'intégralité de ses avoirs non déclarés, mais limite sa régularisation aux seuls revenus et capitaux pour lesquels le fisc peut encore enrôler l'impôt, à l'exclusion donc des revenus et capitaux « fiscalement prescrits ». La seconde désigne le cas d'un contribuable qui ne mentionne dans sa régularisation qu'une partie de ses avoirs non déclarés ; par exemple, les comptes au Luxembourg mais pas ceux au Liechtenstein.

Il va de soi qu'au regard du délit de blanchiment, la différence est de taille : en effet, dans ce dernier cas, on continue de dissimuler aux yeux du fisc une partie de ses « capitaux noirs » tout en se donnant une apparence de « repentir » tandis que, dans le premier cas (*déclaration complète mais limitée*), on ne dissimule plus rien.

Dans le cadre des DLU bis et ter la plupart des contribuables qui ont introduit une demande de régularisation fiscale ont limité leur demande de régularisation aux seuls revenus et capitaux fiscalement non prescrits. Jusqu'à la DLU ter, ils n'étaient d'ailleurs le plus souvent pas en mesure de régulariser l'intégralité de leurs revenus, par défaut de documentation suffisante permettant d'en déterminer le montant. Or, le seul fait d'introduire une telle demande de régularisation *complète mais limitée*, ne rentre manifestement pas dans les deux cas de blanchiment tels que définis ci-dessus. Et s'il est probable que certains contribuables n'ont pas mentionné la totalité de leurs avoirs non déclarés dans leur régularisation fiscale, ces cas de *déclaration incomplète* sont certainement marginaux. En tout cas incommensurables avec les 61.546 dossiers dont fait état la plainte de l'ISI.

Position de l'ISI de Gand

Il semble donc bien que l'ISI de Gand ait décidé que tout contribuable ayant introduit une demande de régularisation fiscale dans laquelle il limite sa demande aux revenus et capitaux non-prescrits fiscalement (*déclaration complète mais limitée*), doit être poursuivi pour faits de fraude fiscale et de blanchiment, comme ceux qui auraient fait des déclarations incomplètes.

Cette position laisse perplexe :

- d'abord, on le répète, on voit mal en quoi le simple dépôt d'une demande de régularisation fiscale *complète mais limitée*, dans la mesure où elle mentionne tous les comptes non déclarés mais se limite à la régularisation des seuls revenus et capitaux non-prescrits, pourrait, en soi, constituer un délit de blanchiment ; il faut nécessairement qu'il y ait d'autres faits ; or, a priori, il doit s'agir de faits antérieurs à la régularisation : en effet, si un contribuable a mentionné l'intégralité de ses comptes dans une déclaration-régularisation, on voit mal en quoi des faits (transfert vers d'autres comptes, investissement dans d'autres instruments...) postérieurs à cette régularisation pourraient permettre (ou avoir pour but) une quelconque dissimulation – ce qui est pourtant par essence l'élément constitutif du blanchiment ;
- ensuite, si les faits visés par la plainte (fraude fiscale et blanchiment du produit de la fraude fiscale) sont antérieurs à la régularisation, ils devront nécessairement être également antérieurs à la *période régularisée*, compte tenu de l'effet (parfaitement valable) d'amnistie fiscale et pénale prévue par les DLU, ce qui posera d'évidents problèmes de preuve et de prescription (rappelons que dans le cadre d'une enquête pénale, le contribuable n'a aucune obligation de collaborer à l'enquête) ;

- enfin, la volonté de l'ISI de Gand de systématiser les poursuites pénales à l'égard des seuls contribuables « repentis », alors même que ces poursuites sont rarissimes dans le cas de contribuables qui se sont faits prendre suite à un contrôle, paraît se heurter aux principes d'égalité et de non-discrimination inscrits aux articles 10 et 11 de la Constitution ; et, de façon très pragmatique, on peut se poser la question de savoir si les parquets disposent réellement des moyens nécessaires pour effectuer des devoirs d'enquête dans ces 61.546 dossiers.

Les effets immédiats de la plainte

Quoi qu'il en soit, il ne fait pas de doute qu'en procédant de la sorte l'ISI de Gand « torpille » la DLU quater : pour ceux qui ont déjà effectué une DLU bis ou ter « complète mais limitée », et qui envisageaient éventuellement de la compléter avec une DLU Quater pour régulariser également les capitaux fiscalement prescrits, cette démarche est devenue parfaitement inutile puisque la plainte de l'ISI de Gand prive une telle DLU Quater de toute protection pénale (art. 10, §1^{er} de la loi du 21 juillet 2016) ; pour ceux qui n'avaient pas encore régularisé leurs avoirs non déclarés, la plainte aura inmanquablement pour effet de saper la confiance des contribuables dans la solidité juridique de la procédure. Le gouvernement appréciera certainement le geste...