

Titre : Circulaire 2020/C/48 concernant l'échelle des majorations du minimum des bénéfices imposables

Résumé : Cette circulaire traite des modifications apportées par l'arrêté royal du 29.07.2019 (MB 26.08.2019) à l'art. 182, AR/CIR 92. Commentaire de l'arrêté royal du 29.07.2019 établissant l'échelle des majorations du minimum des bénéfices imposables prévue à l'article 342, § 4, alinéa 2, du Code des impôts sur les revenus 1992 en cas d'absence de déclaration ou de remise tardive de celle-ci par une entreprise soumise à l'impôt des sociétés ou à l'impôt des non-résidents (MB 26.08.2019).

Mots-clefs : [bénéfice imposable](#), [absence de déclaration](#), [déclaration tardive](#)

Date du document : 27/03/2020

Date Fisconet *plus*  : 27/03/2020

Notes



Vos notes :

Public ?

 Ajouter note

Circulaire 2020/C/48 concernant l'échelle des majorations du minimum des bénéfices imposables

Sommaire

Cette circulaire traite des modifications apportées par l'arrêté royal du 29.07.2019 (MB 26.08.2019) à l'art. 182, AR/CIR 92

Commentaire de l'arrêté royal du 29.07.2019 établissant l'échelle des majorations du minimum des bénéfices imposables prévue à l'article 342, § 4, alinéa 2, du Code des impôts sur les revenus 1992 en cas d'absence de déclaration ou de remise tardive de celle-ci par une entreprise soumise à l'impôt des sociétés ou à l'impôt des non-résidents (MB 26.08.2019).

SPF Finances, le 27.03.2020

Administration générale de la Fiscalité – Procédure de taxation et Obligations

Table des matières

[I. Dispositions réglementaires – Arrêté royal du 29.07.2019 \(MB 26.08.2019\) \(ci-après « AR »\)](#)

[II. Modification de l'article 182, AR/CIR 92 \(art. 1, AR\)](#)

[1. Texte coordonné](#)

[2. Commentaire](#)

[2.1. Application de l'art. 342, § 4, CIR 92](#)

[2.2. Echelle de majorations \(articles 182, § 2/1, AR/CIR 92\)](#)

[2.3. Détermination du pourcentage de majoration du minimum des bénéfices imposables à appliquer \(article 182, § 2/2, AR/CIR 92\)](#)

2.3.1. Notion d'infraction

2.3.2. Infraction prise en compte pour la détermination du pourcentage de majoration applicable

2.3.3. Infraction commise pour un des 4 derniers exercices

2.3.4. Application cumulative de l'art. 342, § 4, CIR 92 et de sanctions administratives

3. Entrée en vigueur

I. Dispositions réglementaires – Arrêté royal du 29.07.2019 (MB 26.08.2019)

(ci-après « AR »)

Art. 1. Dans l'article 182 de l'AR/CIR 92, modifié en dernier lieu par l'arrêté royal du 21 décembre 2006, sont insérés les paragraphes 2/1 et 2/2 rédigés comme suit :

" § 2/1. Le minimum des bénéfiques imposables fixé en vertu de l'article 342, § 4, du même Code, en cas d'absence de déclaration ou de remise tardive de celle-ci par une société soumise à l'impôt des sociétés ou à l'impôt des non-résidents conformément à l'article 227, 2°, du même Code, est majoré de :

- 25 p.c. en cas d'une deuxième infraction ;*
- 50 p.c. en cas d'une troisième infraction ;*
- 100 p.c. en cas d'une quatrième infraction ;*
- 200 p.c. en cas d'une cinquième infraction ou d'une infraction suivante.*

§ 2/2. Pour la détermination du pourcentage de majoration du minimum de bénéfiques imposables à appliquer en vertu du § 2/1, les infractions antérieures ne sont pas prises en compte si aucune infraction n'a été sanctionnée pour les 4 derniers exercices d'imposition qui précèdent celui au cours duquel la nouvelle infraction d'absence de déclaration ou de remise tardive de celle-ci est commise. "

Art. 2. Le ministre qui a les Finances dans ses attributions est chargé de l'exécution du présent arrêté.

II. Modification de l'article 182, AR/CIR 92 (art. 1, AR)

1. Texte coordonné

Art. 182 – § 1. Le minimum des bénéfiques imposables dans le chef des firmes étrangères opérant en Belgique qui sont taxables selon la procédure de comparaison prévue à l'article 342, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, du Code des impôts sur les revenus 1992, est fixé comme suit:

1° exploitations agricoles, exploitations horticoles ou pépinières: barème forfaitaire établi pour les contribuables belges exerçant une profession similaire dans la même région agricole;

2° entreprises appartenant à:

- a) l'industrie chimique: 22.000 euros par membre du personnel (nombre moyen pour l'année envisagée);*
- b) l'industrie alimentaire: 12.000 euros par membre du personnel (nombre moyen pour l'année envisagée);*
- c) l'industrie métallurgique, l'industrie de la mécanique de précision, les exploitations et les entreprises d'extraction et de transformation de minéraux non énergétiques, l'industrie de la construction et toutes autres industries, exploitations et entreprises, non visées sub a et b ci-avant: 7.000 euros par membre du personnel (nombre moyen pour l'année envisagée);*

3° entreprises des secteurs du commerce et de la fourniture de services:

- a) commerce en gros, commerce de détail, transports, horeca, bureaux d'ingénieurs et d'études, informatique et électronique et autres services aux entreprises: 2,50 euros par 25 euros de chiffre d'affaires avec un minimum de 7.000 euros par membre du personnel (nombre moyen pour l'année envisagée);*
- b) intermédiaires du commerce et des transports: 2,50 euros par 25 euros de chiffre d'affaires, avec un minimum de 14.500 euros par membre du personnel (nombre moyen pour l'année envisagée);*
- c) banques, établissements de crédit et de change: 24.000 euros par membre du personnel (nombre moyen pour l'année envisagée);*

d) assurances: 2,50 euros par 25 euros de primes encaissées;

e) toutes autres exploitations et entreprises de commerce et de fourniture de services: 2,50 euros par 25 euros de chiffre d'affaires, avec un minimum de 7.000 euros par membre du personnel (nombre moyen pour l'année envisagée).

§ 2. En aucun cas, le montant des bénéfices imposables déterminé conformément au § 1^{er} ne peut être inférieur à 19.000 euros.

En cas d'absence de déclaration ou de remise tardive de celle-ci, le montant minimum prévu à l'alinéa 1^{er} est également applicable aux profits imposables des titulaires de profession libérale.

§ 2/1. Le minimum des bénéfices imposables fixé en vertu de l'article 342, § 4, du même Code, en cas d'absence de déclaration ou de remise tardive de celle-ci par une société soumise à l'impôt des sociétés ou à l'impôt des non-résidents conformément à l'article 227, 2^o, du même Code, est majoré de:

- 25 % en cas d'une deuxième infraction;
- 50 % en cas d'une troisième infraction;
- 100 % en cas d'une quatrième infraction;
- 200 % en cas d'une cinquième infraction ou d'une infraction suivante.

§ 2/2. Pour la détermination du pourcentage de majoration du minimum de bénéfices imposables à appliquer en vertu du § 2/1, les infractions antérieures ne sont pas prises en compte si aucune infraction n'a été sanctionnée pour les 4 derniers exercices d'imposition qui précèdent celui au cours duquel la nouvelle infraction d'absence de déclaration ou de remise tardive de celle-ci est commise.

§ 3. Les revenus imposables fixés conformément au § 1^{er} ne comprennent pas les plus-values visées à l'article 228, § 2, 9^o, g et i, du même Code.

2. Commentaire

2.1. Application de l'art. 342, § 4, CIR 92

L'article 342, § 4, al. 1^{er}, CIR 92 (commenté dans la [Circulaire 2018/C/64](#)) prévoit qu'en cas d'absence de déclaration ou de remise tardive de celle-ci par une entreprise soumise à l'impôt des sociétés ou à l'impôt des non-résidents conformément à l'article 227, 2^o, CIR 92, le minimum des bénéfices imposables de cette entreprise est fixé :

- à 34.000 euros à partir du 01.01.2018 et est applicable à partir de l'exercice d'imposition 2019 se rattachant à une période imposable qui débute au plus tôt le 01.01.2018 ;
- à 40.000 euros à partir du 01.01.2020 et est applicable à partir de l'exercice d'imposition 2021 se rattachant à une période imposable qui débute au plus tôt le 01.01.2020 ;
- à 40.000 euros indexé annuellement selon les règles de l'article 178, § 2, AR/CIR 92 à partir de l'exercice d'imposition 2022.

L'article 342, § 4, al. 2, CIR 92 prévoit que le montant prévu à l'alinéa 1^{er} est majoré en cas d'infractions répétées selon une échelle dont les graduations sont déterminées par le roi et allant de 25 % minimum à 200 % maximum. L'article 182, § 2/1 et 2/2, AR/CIR 92 a pour but de mettre en place cette échelle des majorations.

2.2. Echelle des majorations (articles 182, § 2/1, AR/CIR 92)

En cas d'absence de déclaration ou de remise tardive de celle-ci, le minimum des bénéfices imposables est désormais majoré selon l'échelle suivante :

Si la déclaration n'est pas déposée ou si la déclaration est déposée tardivement pour la première fois (1 ^{re} infraction)	Pas de majoration
Si la déclaration n'est pas déposée ou si la déclaration est déposée tardivement pour la deuxième fois (2 ^e infraction)	Majoration de 25 % du minimum des bénéfices imposables applicable pour l'exercice d'imposition concerné
Si la déclaration n'est pas déposée ou si la déclaration est déposée tardivement pour la	Majoration de 50 % du minimum des bénéfices imposables applicable pour l'exercice d'imposition

troisième fois (3 ^e infraction)	concerné
Si la déclaration n'est pas déposée ou si la déclaration est déposée tardivement pour la quatrième fois (4 ^e infraction)	Majoration de 100 % du minimum des bénéfices imposables applicable pour l'exercice d'imposition concerné
Si la déclaration n'est pas déposée ou si la déclaration est déposée tardivement pour la cinquième fois (5 ^e infraction et suivantes)	Majoration de 200 % du minimum des bénéfices imposables applicable pour l'exercice d'imposition concerné

2.3. Détermination du pourcentage de majoration du minimum des bénéfices imposables à appliquer (article 182, § 2/2, AR/CIR 92)

2.3.1. Notion d'infraction

L'échelle des majorations mise en place par l'AR ne s'applique qu'en cas d'absence ou de remise tardive de la déclaration et ce de manière répétée.

Les autres types d'infraction ne sont donc pas pris en compte.

2.3.2. Infraction prise en compte pour la détermination du pourcentage de majoration applicable

Pour la détermination du pourcentage de majoration du minimum des bénéfices imposables applicable pour l'exercice d'imposition pour lequel la déclaration n'a pas été remise ou a été remise tardivement, une infraction précédente n'est prise en compte que si cette infraction a entraîné l'enrôlement de l'impôt sur la base de l'article 342, § 4, CIR 92.

Les infractions précédentes ne sont donc pas prises en considération lorsque :

a. la remise tardive ou absence de déclaration a été sanctionnée uniquement par l'application de l'article 444, CIR 92 (accroissements d'impôt) et/ou de l'article 445, CIR 92 (amende administrative) ;

b. suite à la remise tardive ou l'absence de déclaration ayant entraîné l'envoi d'une notification d'imposition d'office (dans laquelle l'administration manifeste son intention d'appliquer l'article 342, § 4, CIR 92), le contribuable parvient à apporter la preuve du chiffre exact de ses revenus imposables et des autres éléments à envisager dans son chef (article 352, al. 1^{er}, CIR 92).

En effet, comme indiqué dans la Circulaire 2018/C/64, cela concerne l'application d'un moyen de preuve basé sur une présomption réfragable liée à un montant forfaitaire de bénéfices imposables. Si le contribuable parvient à apporter la preuve du chiffre exact de ses revenus imposables et des autres éléments à envisager dans son chef, la cotisation ne sera pas, par conséquent, établie sur base du montant forfaitaire prévu par l'article 342, § 4, CIR 92 mais bien sur base du montant réel de ses revenus.

Il est rappelé qu'une déclaration introduite tardivement n'est pas nécessairement suffisante pour apporter la preuve exacte des revenus imposables et autres éléments à envisager dans le chef du contribuable.

Les pertes antérieures prouvées peuvent être déduites du montant forfaitaire prévu par l'article 342, § 4, CIR 92 (ainsi que du montant de la majoration prévu par l'échelle de majorations) (1).

(1) Voir circulaire [Ci.RH.243/603.990](#) (IPP) et arrêt de la [Cour de cassation du 22.05.2014](#) (ISoc).

Il faudra cependant, le cas échéant, tenir compte des limitations de déduction prévues à l'art. 207, al. 7, CIR 92 (2).

(2) Voir [circulaire C/2019/132 du 16.12.2019](#) (Isoc)

Pour la détermination du pourcentage de majoration, une infraction est prise en compte, suite à l'application du montant de base du minimum des bénéfices (en cas de première infraction) ou d'un pourcentage de majoration du minimum des bénéfices imposables (en cas de 2^e infraction ou suivante), même si l'impôt enrôlé sur base de l'article 342, § 4, CIR 92 s'élève finalement à zéro en raison de la déduction des pertes antérieures prouvées (et qu'aucun accroissement d'impôt n'est appliqué (cf. art. 207, al 7 CIR 92)).

Si, pour cet exercice d'imposition précédent, l'impôt n'est finalement pas enrôlé sur base de l'article 342, § 4, CIR 92, l'infraction antérieure ne sera pas prise en compte.

2.3.3. Infraction commise pour un des 4 derniers exercices

Les infractions liées à l'application de l'art. 342, § 4, CIR 92 (montant de base du minimum des bénéfiques imposables (première infraction) ou application d'un pourcentage de majoration du minimum des bénéfiques imposables (2^e infraction ou suivante)) ne sont prises en compte, que pour autant qu'au moins une d'entre elles ait été commise pour l'un des 4 derniers exercices d'imposition qui précèdent celui au cours duquel la nouvelle infraction d'absence de déclaration ou de remise tardive de celle-ci est commise.

Il convient de prendre comme point de départ de la période de 4 exercices d'imposition précédents, l'exercice d'imposition pour lequel la déclaration n'a pas été déposée ou a été déposée tardivement, sans avoir égard au moment où la déclaration a été déposée (en cas de remise tardive) ou aurait dû être déposée (en cas de non-dépôt).

Les infractions ayant donné lieu à un enrôlement sur base de l'article 342, § 4, CIR 92 **dans la période précédant** les 4 derniers exercices d'imposition peuvent également être prises en compte si au moins une infraction liée à l'application de l'art. 342, § 4, CIR 92, a eu lieu pour un de ces 4 derniers exercices d'imposition.

A la nouvelle infraction sera appliqué le pourcentage de majoration qui suit directement celui appliqué à la dernière infraction ayant conduit à l'application de l'article 342, § 4, CIR 92 au cours de l'une des quatre exercices d'imposition précédents.

Exemple

La société X n'a pas introduit sa déclaration pour l'exercice d'imposition 2024. Afin de déterminer si l'échelle d'accroissement peut être appliquée, il convient de vérifier si un impôt a été enrôlé au moins une fois sur base de l'article 342, § 4, CIR 92 pour les exercices d'imposition 2020, 2021, 2022 et/ou 2023. Si c'est le cas, les infractions commises précédemment peuvent également être prises en compte. Dès lors :

- Si la société X avait déjà introduit une déclaration tardive pour l'exercice d'imposition 2021 et que l'impôt a été enrôlé sur base de l'article 342, § 4, CIR 92 : la nouvelle infraction (pour l'exercice d'imposition 2024) est considérée comme une deuxième infraction ;
- Si la société X avait déjà introduit une déclaration tardive pour l'exercice d'imposition 2019 et que l'impôt a été enrôlé sur base de l'article 342, § 4, CIR 92 : la nouvelle infraction est considérée comme une première infraction ;
- Si la société X avait déjà introduit une déclaration tardive pour les exercices d'imposition 2019 et 2021 et que pour ces deux exercices l'impôt a été enrôlé sur base de l'article 342, § 4, CIR 92 : la nouvelle infraction est considérée comme une troisième infraction.

2.3.4. Application cumulative de l'art. 342, § 4, CIR 92 et de sanctions administratives

L'art. 342, § 4, CIR 92 fait partie du chapitre IV du Titre VII du CIR 92 et constitue donc un moyen de preuve de l'administration, en particulier une présomption légale réfragable.

La disposition précitée a été introduite à l'époque afin d'inciter les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés ou à l'impôt des non-résidents/sociétés de respecter leurs obligations fiscales en matière de dépôt de la déclaration. La sensibilisation au respect de cette obligation de dépôt a encore été accentuée par la possibilité accordée au roi de majorer par paliers, de 25 % minimum à 200 % maximum, le montant minimum absolu de bénéfiques imposables en cas de manquements répétés à l'obligation de remise de la déclaration ou de remise récurrente de celle-ci en dehors des délais légaux (Trav. Parl., Chambre, 2017-2018, 54K2864/001, p. 114). Il ne s'agit donc pas d'une disposition répressive.

Par conséquent, le principe non bis in idem ne s'applique pas ici et l'administration peut appliquer cumulativement l'art. 342, § 4, CIR 92 (en ce inclus l'application des pourcentages de majoration du minimum des bénéfiques imposables) et les sanctions administratives telles que prévues aux art. 444 et 445, CIR 92.

3. Entrée en vigueur

L'art. 182, AR/CIR 92, tel que modifié par l'AR du 29.07.2019, est d'application à partir du 05.09.2019, soit le 10^e jour qui suit la publication de l'AR du 29.07.2019 au Moniteur belge (MB 26.08.2019).

L'échelle des majorations peut donc être appliquée si le non-dépôt ou le dépôt tardif a eu lieu à partir du 05.09.2019. Elle peut donc en principe être appliquée aux déclarations relatives à l'exercice d'imposition 2019 puisque la date limite de dépôt pour certaines déclarations relatives à l'exercice d'imposition 2019 a été fixée au 14.10.2019 (2).

(2) <https://finances.belgium.be/sites/default/files/downloads/162-tableau-delais-declaration-ex-2019.pdf>.

Toutefois, l'échelle des majorations ne peut être appliquée que si une infraction a déjà entraîné l'application de l'article 342, § 4, CIR 92. L'article susmentionné – introduit par la loi du 25.12.2017 (MB 29.12.2017) – est entré en vigueur le 01.01.2018 et est applicable à partir de l'exercice d'imposition 2019 se rattachant à une période imposable qui débute au plus tôt le 01.01.2018.

Pour cette raison, l'échelle des majorations ne peut être appliquée au plus tôt qu'à partir de l'exercice d'imposition 2020 en fonction de la période imposable sur laquelle porte la déclaration.

Réf. interne : 722.433

[TOP](#)