



Circulaire 2019/C/14 - Addendum à la circulaire 2017/C/56 concernant les obligations complémentaires de déclaration en matière de prix de transfert

Résumé : Cette circulaire traite de l'introduction d'un paragraphe 3 à l'art. 445, CIR 92, par la loi-programme du 01.07.2016 (MB 04.07.2016), des modifications apportées à ce paragraphe 3 de l'art. 445, CIR 92, par la loi portant des dispositions fiscales diverses III du 25.12.2017 (MB 29.12.2017) et de l'arrêté royal d'exécution du 29.06.2018 de l'art. 445, § 3, CIR 92.

Commentaire des articles 63 et 64, 1° de la loi-programme du 01.07.2016 (MB 04.07.2016).

Commentaire de l'article 13 de la loi portant des dispositions fiscales diverses III du 25.12.2017 (MB 29.12.2017).

Commentaire de l'arrêté royal d'exécution du 29.06.2018 de l'article 445, § 3, du Code des impôts sur les revenus 1992 relatif à la détermination de l'échelle des amendes administratives en ce qui concerne les prix de transfert et leurs modalités d'application (MB 09.07.2018).

impôts sur les revenus ; prix de transfert ; formulaires 275LF, 275MF, 275CBC, 275CBCNOT ; sanctions ; amendes administratives

SPF Finances, le 08.02.2019

Administration générale de la Fiscalité – Procédure de taxation et Obligations

Table des matières

- I. Dispositions légales et réglementaires
- II. Nouvelles dispositions en matière de procédure
 - 1. Modification de l'art. 445, CIR 92 (art. 63, LP et art. 13, LD)
 - 2. Arrêté royal d'exécution du 29.06.2018 de l'article 445, § 3, du Code des impôts sur les revenus 1992, relatif à la détermination de l'échelle des amendes administratives en ce qui concerne les prix de transfert et leurs modalités d'application, MB 09.07.2018
 - 3. Commentaire
 - A. Ajout d'un paragraphe 3 à l'art. 445, CIR 92 (art. 63, LP) : introduction de sanctions spécifiques relatives aux obligations de documentation en matière de prix de transfert
 - B. Modification du paragraphe 3 de l'art. 445, CIR 92 (art. 13, LD)
 - C. Insertion du nouvel art. 229/5 dans le chapitre 3, section XVII, de l'AR/CIR 92 – Echelle des amendes administratives et leurs modalités d'application (art. 1er, AR)
 - 4. Entrée en vigueur
 - A. Infractions non imputables à la mauvaise foi ou à l'intention d'éluider l'impôt
 - B. Infractions imputables à la mauvaise foi ou à l'intention d'éluider l'impôt
 - 5. Application concrète
 - A. Généralités
 - B. Exemples



I. Dispositions légales et réglementaires

- Loi-programme du 01.07.2016, MB 04.07.2016 (ci-après : LP)

Art 63

L'article 445 du même Code, modifié en dernier lieu par cette loi, est complété par un paragraphe 3, rédigé comme suit :

« § 3. Par dérogation au § 1^{er}, alinéa 1^{er}, le fonctionnaire délégué par le conseiller général compétent peut, pour une infraction des dispositions des articles 321/1 à 321/6, ainsi que des arrêtés pris pour leur exécution, appliquer une amende de 1 250 EUR à 25 000 EUR à partir de la deuxième infraction.

Le Roi fixe l'échelle des amendes administratives et règle les modalités d'application de celles-ci. »

- Loi portant des dispositions fiscales diverses III du 25.12.2017, MB 29.12.2017 (ci-après : LD)

Section 5. – Amende administrative

Art 13

L'article 445, § 3, alinéa 1^{er}, du Code des impôts sur les revenus 1992, inséré par la loi-programme du 1^{er} juillet 2016, est complété par les phrases suivantes :

« Pour les infractions dues à la mauvaise foi ou avec intention d'éluider l'impôt, une amende de 12.500 EUR pourra être infligée pour la première infraction. A partir de la seconde infraction, une amende de 25.000 EUR pourra être infligée. ».

- Arrêté royal d'exécution du 29.06.2018 de l'article 445, § 3, du Code des impôts sur les revenus 1992 relatif à la détermination de l'échelle des amendes administratives en ce qui concerne les prix de transfert et leurs modalités d'application, MB 09.07.2018 (ci-après : AR)

Article premier

Dans le chapitre 3, section XVII, de l'AR/CIR 92, il est inséré un article 229/5 rédigé comme suit :

« Art. 229/5. L'échelle des amendes administratives concernant des infractions visées à l'article 445, § 3, du Code des impôts sur les revenus 1992, est fixée comme suit :

<u>Aard van de overtredingen</u> <u>Nature des infractions</u>	<u>Geldboete</u> <u>Amende administrative</u>
A. Overtreding ten gevolge van omstandigheden onafhankelijk van de wil van de belastingplichtige:	Nihil
A. Infraction due à des circonstances indépendantes de la volonté du contribuable :	Néant
B. Overtreding niet toe te schrijven aan kwade trouw of aan het opzet de belasting te ontduiken:	
- 1e overtreding:	Nihil
- 2e overtreding:	1.250,00 EUR
- 3e overtreding:	6.250,00 EUR
- 4e overtreding:	12.500,00 EUR



- Volgende overtredingen:	25.000,00 EUR
B. Infraction non imputable à la mauvaise foi ou à l'intention d'éluider l'impôt ;	
- 1 ^{re} infraction :	Néant
- 2 ^e infraction :	1.250,00 EUR
- 3 ^e infraction :	6.250,00 EUR
- 4 ^e infraction :	12.500,00 EUR
- Infractions suivantes :	25.000,00 EUR
C. Infraction due à la mauvaise foi ou à l'intention d'éluider l'impôt (y compris la remise de déclarations volontairement incomplètes ou inexactes)	
- 1 ^{re} infraction :	12.500,00 EUR
- Infractions suivantes :	25.000,00 EUR
C. Overtreding toe te schrijven aan kwade trouw of aan het opzet de belasting te ontduiken (daaronder begrepen het indienen van vrijwillig onvolledige of onjuiste aangiften):	
- 1e overtreding:	12.500,00 EUR
- Volgende overtredingen:	25.000,00 EUR

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

II. Nouvelles dispositions en matière de procédure

1. Modification de l'art. 445, CIR 92 (art. 63, LP et art. 13, LD)

Texte légal coordonné :

Article 445, CIR 92 :

§ 1. Le fonctionnaire délégué par le conseiller général peut appliquer pour toute infraction aux dispositions du présent Code, ainsi que des arrêtés pris pour leur exécution, une amende de 50 euros à 1.250 euros.

Le Roi fixe l'échelle des amendes administratives et règle les modalités d'application de celles-ci.

Cette amende est établie et recouvrée suivant les règles applicables en matière d'impôt des personnes physiques.

Par dérogation à l'alinéa 2, l'amende, enrôlée simultanément avec le précompte auquel elle se rapporte, est établie et recouvrée suivant les règles applicables en matière de précompte mobilier et de précompte professionnel.

Aucune amende n'est appliquée lorsque :

- le contribuable démontre que le montant des dépenses, visées à l'article 57 ou des avantages de toute nature visés aux articles 31, alinéa 2, 2^o, et 32, alinéa 2, 2^o, est compris dans une déclaration introduite par le bénéficiaire conformément à l'article 305 ou dans une déclaration analogue introduite à l'étranger par le bénéficiaire ;
- la réintégration dans la comptabilité de bénéfices dissimulés, visée aux articles 219 et 233, alinéa 2, est faite dans un exercice comptable postérieur à l'exercice comptable au cours duquel le bénéfice dissimulé a été réalisé dans les conditions visées au même article 219, alinéa 4.



§ 2. Par dérogation au § 1^{er}, alinéa 1^{er}, le fonctionnaire délégué par le conseiller général applique une amende de 6.250 euros en cas de non-respect de l'obligation prévue à l'article 307, § 1^{er}/1, alinéa 1^{er}, c, § 1^{er}/3 et § 1^{er}/4.

L'amende précitée est appliquée par année et par construction juridique non mentionnée.

§ 3. Par dérogation au § 1^{er}, alinéa 1^{er}, le fonctionnaire délégué par le conseiller général compétent peut, pour une infraction des dispositions des articles 321/1 à 321/6, ainsi que des arrêtés pris pour leur exécution, appliquer une amende de 1.250 euros à 25.000 euros à partir de la deuxième infraction. Pour les infractions dues à la mauvaise foi ou avec intention d'éluder l'impôt, une amende de 12.500 euros pourra être infligée pour la première infraction. A partir de la seconde infraction, une amende de 25.000 euros pourra être infligée.

Le Roi fixe l'échelle des amendes administratives et règle les modalités d'application de celles-ci.

2. Arrêté royal d'exécution du 29.06.2018 de l'article 445, § 3, du Code des impôts sur les revenus 1992, relatif à la détermination de l'échelle des amendes administratives en ce qui concerne les prix de transfert et leurs modalités d'application, MB 09.07.2018

→ Voir ci-dessus point I.

3. Commentaire

La disposition introduite dans l'art. 445, CIR 92, par l'art. 63, LP, prévoit une sanction spécifique en cas de non-respect des obligations de documentation prévues en matière de prix de transfert.

La disposition prévue par l'art. 13, LD, vise à réparer la base juridique en permettant d'appliquer des amendes administratives à partir de la 1^{re} infraction en cas de mauvaise foi ou d'intention d'éluder l'impôt (lorsque les obligations de documentation prévues par les art. 321/1 à 321/6, CIR 92, ne sont pas respectées).

A. Ajout d'un paragraphe 3 à l'art. 445, CIR 92 (art. 63, LP) : introduction de sanctions spécifiques relatives aux obligations de documentation en matière de prix de transfert

L'art. 445 modifié par cette loi, est complété par un paragraphe 3 :

§ 3. Par dérogation au § 1^{er}, alinéa 1^{er}, le fonctionnaire délégué par le conseiller général compétent peut, pour une infraction des dispositions des articles 321/1 à 321/6, ainsi que des arrêtés pris pour leur exécution, appliquer une amende de 1.250 euros à 25.000 euros à partir de la deuxième infraction.

Le Roi fixe l'échelle des amendes administratives et règle les modalités d'application de celles-ci.

Sont donc visés les cas où la déclaration pays par pays (art. 321/2, CIR 92) , le fichier principal (art. 321/4, CIR 92) ou le fichier local (art. 321/5, CIR 92) n'est pas déposé, est déposé tardivement ou est incomplet (1) ou inexact, ainsi que lorsqu'il n'est pas satisfait à l'obligation de notification (art. 321/3, CIR 92). Le fonctionnaire délégué par le conseiller général peut appliquer une amende de 1.250 euros à 25.000 euros (à partir de la deuxième infraction).

(1) Dans le cadre de la déclaration pays par pays, l'obligation d'une déclaration complète s'apprécie différemment selon que cette obligation de déclaration est remplie par l'entité mère (ultime ou de substitution) ou sur une autre entité constitutive (cf. circ. 2017/C/56, d.d. 04.09.2017, n° 15).

B. Modification du paragraphe 3 de l'art. 445, CIR 92 (art. 13, LD)

Le texte initial du premier alinéa de l'art. 445, § 3, CIR 92, ne permettait pas d'appliquer une amende en cas de mauvaise foi ou d'intention d'éluder l'impôt pour la première infraction aux dispositions des art. 321/1 à 321/6 du CIR 92, ainsi que de leurs arrêtés d'exécution.



L'application d'une amende n'était dès lors possible qu'à partir de la seconde infraction.

Il n'a toutefois jamais été dans l'intention du législateur de ne pas sanctionner la première infraction en cas de mauvaise foi ou d'intention d'éluder l'impôt.

La modification apportée vise à remédier à cette anomalie et a complété le paragraphe trois, alinéa 1^{er} de l'art. 445, CIR 92, par le texte suivant :

« Pour les infractions dues à la mauvaise foi ou avec intention d'éluder l'impôt, une amende de 12.500 euros pourra être infligée pour la première infraction. A partir de la seconde infraction, une amende de 25.000 euros pourra être infligée. »

C. Insertion du nouvel art. 229/5 dans le chapitre 3, section XVII, de l'AR/CIR 92 – Echelle des amendes administratives et leurs modalités d'application (art. 1^{er}, AR)

a) Fixation de l'échelle de graduations des amendes

L'art. 445, § 3, CIR 92, habilite le Roi à fixer l'échelle de graduations de ces amendes en tenant compte notamment de la gravité de l'infraction, le présent arrêté royal précise cette échelle de graduations des amendes pour :

- Les infractions dues à des circonstances indépendantes de la volonté du contribuable,
- Les infractions non imputables à la mauvaise foi ou à l'intention d'éluder l'impôt,

et confirme l'échelle de graduation des amendes pour les infractions dues à la mauvaise foi, ou à l'intention d'éluder l'impôt, y compris la remise de déclarations volontairement incomplètes ou inexactes.

L'art. 445, § 3, CIR 92 et l'arrêté royal créent un effet dissuasif en cas de non-respect des obligations de documentation en matière de prix de transfert, et inciteront les entreprises multinationales à respecter leurs obligations fiscales. Ils permettront de sanctionner le non-respect de ces obligations selon la nature et la gravité de l'infraction.

Le tableau repris ci-dessus comprend trois volets : A, B et C. La dernière échelle du volet C est reprise par souci de clarté vu qu'elle n'ajoute rien à l'art. 445, § 3 du CIR 92.

b) Détermination du rang de l'infraction

Pour déterminer le rang de l'infraction, il n'y a pas lieu d'avoir égard à toutes les infractions qui ont été commises par un même contribuable, mais uniquement à celles qui peuvent être rangées sous un même littéra (volet A, B ou C) du tableau présenté à l'art. 229/5, AR/CIR 92. En outre, toutes les infractions aux obligations prévues aux art. 321/1 à 321/6 doivent être prises en compte globalement à l'intérieur d'un même littéra.

Lorsque l'infraction précédente a été sanctionnée par une amende, pour déterminer le montant de l'amende applicable à la nouvelle infraction, on considère qu'il y a deuxième infraction ou infraction subséquente si, au moment où cette nouvelle infraction est commise, il a été porté à la connaissance du contrevenant, qu'une infraction antérieure de même nature (c-à-d punissable sous le même littéra de l'Art. 229/5, AR/CIR 92) a été relevée à sa charge.

Le contribuable est valablement informé de l'établissement d'une infraction antérieure par l'envoi d'un avis d'amende relatif à cette infraction.

c) Etablissement et recouvrement de l'amende

L'amende que prévoit l'amende prévue par l'art. 445, § 3, CIR 92, est établie et recouvrée suivant les règles applicables en matière d'impôt des personnes physiques. L'art. 445, § 1^{er}, alinéa 3, CIR 92, s'applique également aux infractions visées à l'art. 445, § 3, CIR 92. En effet, cette dernière disposition ne déroge qu'à l'art. 445, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, CIR 92, mais pas au troisième alinéa de cette disposition.



4. Entrée en vigueur

A. Infractions non imputables à la mauvaise foi ou à l'intention d'éluider l'impôt

Pour les infractions non imputables à la mauvaise foi ou à l'intention d'éluider l'impôt, l'AR fixe l'échelle de graduation des amendes. Dès lors, l'art. 445, § 3, CIR 92, ne peut dans ce cas s'appliquer qu'aux infractions qui ont été commises à partir de l'entrée en vigueur dudit AR.

L'AR est applicable aux infractions commises au plus tôt 10 jours après sa date de publication dans le Moniteur belge (le 09.07.2018), donc le 19.07.2018.

B. Infractions imputables à la mauvaise foi ou à l'intention d'éluider l'impôt

En ce qui concerne les infractions imputables à la mauvaise foi ou à l'intention d'éluider l'impôt, l'art. 445, § 3, al 1^{er}, CIR 92, tel que modifié par l'art. 13 de la LD, est applicable aux infractions commises à partir du 08.01.2018.

A défaut de disposition spécifique réglant l'entrée en vigueur, l'art. 13 de la LD est en effet entré en vigueur 10 jours après la date de publication de la loi au Moniteur Belge et est donc applicable aux infractions commises à partir du 08.01.2018.

Comme indiqué supra au point 3. C. a), pour les infractions imputables à la mauvaise foi ou à l'intention d'éluider l'impôt, l'AR ne fait que confirmer l'échelle de graduation prévue par la LD pour l'application des amendes.

5. Application concrète

A. Généralités

- Pour les infractions dues à des circonstances indépendantes de la volonté du contribuable, aucune sanction ne sera appliquée : mention « néant » dans l'arrêté royal d'exécution. L'infraction ne prend pas rang. Dès lors, peu importe la date à laquelle ce type d'infraction sera commise.
- Pour les infractions non imputables à la mauvaise foi ou à l'intention d'éluider l'impôt, la première sanction appliquée est « néant ». L'infraction prend donc rang. Par conséquent, la seconde infraction de même nature sera sanctionnée à l'échelle subséquente, c.-à-d. à hauteur de 1.250,00 euros.
Pour la 1^{re} infraction, il faut se référer à la date d'entrée en vigueur de l'AR, soit le 19.07.2018.
- En cas d'infraction due à la mauvaise foi ou à l'intention d'éluider l'impôt, le littéra C du tableau repris à l'art. 229/5, AR/CIR 92 ne fait que confirmer l'échelle déjà reprise à l'art. 445, § 3, CIR 92. Dès lors, il faudra se référer à l'entrée en vigueur de la loi du 29.12.2017 modifiant pour ces circonstances l'art. 445, § 3, soit le 08.01.2018.
- L'année au cours de laquelle l'infraction est commise détermine l'exercice d'imposition de l'amende.

Les dispositions concernées sont d'application pour les infractions commises à partir de la date d'entrée en vigueur mentionnée ci-dessus. La date à laquelle l'infraction est commise dépend de l'obligation méconnue :

- Dans le cas d'une absence de dépôt ou dépôt tardif du formulaire relatif au fichier local, à la déclaration pays par pays, au fichier principal ou à la notification (275CBCNot) correctement et complètement rempli, il s'agira de la date d'expiration du délai de dépôt.
Dans le cas du fichier local, la date d'expiration du délai de dépôt du fichier correspond à la date d'expiration du délai de dépôt de la déclaration fiscale.
- Dans le cas d'un dépôt (tardif ou non tardif) du formulaire relatif au fichier local, à la déclaration pays par pays, au fichier principal ou à la notification (275CBCNot) incomplet ou erroné, il s'agira de la date du dépôt du fichier, de la déclaration ou de la notification.



B. Exemples

Exemple 1

Une société résidente belge qui est l'entité mère ultime d'un groupe multinational a un exercice comptable courant du 01.01 au 31.12. C'est également la période déclarable du groupe. Son assemblée générale a lieu en mars. Elle omet de rentrer son fichier local en annexe à sa déclaration ISoc relative à l'exercice d'imposition 2018. Elle n'est pas de mauvaise foi et n'a pas d'intention d'éluder l'impôt. C'est sa première infraction aux dispositions des art. 321/1 à 6, CIR 92.

Sa déclaration et son fichier local devaient être rentrés pour le 01.10.2018.

L'infraction est commise le 01.10.2018. Elle est postérieure au 19.07.2018 et une amende peut être appliquée.

Le contribuable recevra un avis d'amende « néant ».

Exemple 2

On part de l'exemple 1.

Le fichier principal relatif à la période déclarable qui se clôture le 31.12.2017 et qui doit en principe être déposé au plus tard le 31.12.2018 peut, suite à une prolongation du délai, être déposé pour le 28.02.2019 au plus tard. La société ne dépose pas ce fichier principal. La date de cette infraction est le 28.02.2019.

On considère que l'infraction est commise sans mauvaise foi ni intention d'éluder l'impôt.

Hypothèse 1

L'avis d'amende relatif à l'infraction commise le 01.10.2018 (voir exemple 1 ci-dessus) est envoyé en janvier 2019.

Cela signifie :

- qu'au moment où la société commet l'infraction le 28.02.2019, elle a été avertie que l'administration avait établi l'infraction commise le 01.10.2018 et qu'elle avait l'intention de sanctionner cette infraction comme une première infraction commise sans mauvaise foi ou sans intention d'éluder l'impôt ;
- que la nouvelle infraction commise le 28.02.2019, pouvait, pour la détermination de son rang, être considérée comme une infraction subséquente à celle commise le 01.10.2018 ;
- qu'un avis relatif à l'infraction commise le 28.02.2019 sera envoyé, qui annoncera une amende de 1.250 euros comme sanction d'une deuxième infraction commise sans mauvaise foi ou intention d'éluder l'impôt.

Hypothèse 2

L'avis d'amende relatif à l'infraction commise le 01.10.2018 (voir exemple 1 ci-dessus) est seulement envoyé en mai 2019.

Cela signifie :

- qu'au moment où la société commet l'infraction le 28.02.2019, elle n'a pas encore été avertie que l'administration avait établi l'infraction commise le 01.10.2018 et qu'elle avait l'intention de sanctionner cette précédente infraction ;
- que la nouvelle infraction commise le 28.02.2019, ne peut, pour la détermination de son rang, être considérée comme une infraction subséquente à celle commise le 01.10.2018 ;
- que tant pour l'infraction commise le 01.10.2018 (voir exemple 1 ci-dessus) que pour celle commise le 28.02.2019, il s'agira d'une première infraction commise sans mauvaise foi ou intention d'éluder l'impôt et un avis d'amende « néant » sera envoyé.



Exemple 3

On part de l'exemple 1 et du fait que l'avis d'amende relatif à l'infraction constatée dans cet exemple a été envoyé en janvier 2019.

Le fichier principal relatif à la période déclarable qui se clôture le 31.12.2017 et qui doit en principe être déposé au plus tard le 31.12.2018 peut, suite à une prolongation du délai, être déposé pour le 28.02.2019 au plus tard. La société ne dépose pas ce fichier principal. La date de cette infraction est le 28.02.2019.

On considère néanmoins que l'infraction est commise avec mauvaise foi ou intention d'éluder l'impôt.

L'infraction peut être sanctionnée en application de l'art. 445, § 3, CIR 92, en particulier, en application du texte légal ajouté à cet article par la LD du 25.12.2017, entré en vigueur le 08.01.2018.

Etant donné qu'il s'agit d'une infraction due à la mauvaise foi ou avec intention d'éluder l'impôt, il ne faut pas tenir compte, pour la détermination du rang de cette nouvelle infraction du 28.02.2019, des infractions précédentes. Les infractions précédentes étaient en effet considérées comme des infractions sans mauvaise foi ou sans intention d'éluder l'impôt.

Un avis d'amende relatif à l'infraction commise le 28.02.2019 sera envoyé, qui annoncera une amende de 12.500 euros comme sanction d'une première infraction commise avec mauvaise foi ou intention d'éluder l'impôt.

Réf. interne : 711.171