

Conférence du 26 mars 2014

35 ème EXPOSE/DISCUSSION

T.V.A.

LES AMENDES ET INTERETS DE RETARD EN TVA  
UN REGIME MODIFIE ...QUI PEUT TUER...

Organisée par Charles Félix

Félix et Félix Expert Comptable et Conseil Fiscal SPRL

T.V.A.  
**LES AMENDES ET INTERETS DE RETARD EN TVA**  
**UN REGIME MODIFIE ...QUI PEUT TUER...**

**TVA = Tendresse Volupté Amour**

1. Les amendes TVA
  - 1.1 Les amendes proportionnelles
    - 1.1.2 Echelle de réduction des amendes
  - 1.2 Les amendes non proportionnelles
    - 1.2.1 Petit bout d'histoire des amendes réduites
2. La remise et la réduction des amendes
  - 2.1 La remise et la réduction par l'administration
  - 2.2 La remise par les cours et tribunaux
    - 2.2.1 La Cour européenne des droits de l'homme
    - 2.2.2 La Cour constitutionnelle
    - 2.2.3 La Cour de Cassation
3. La remise et la réduction des intérêts de retard
  - 3.1 La remise et la réduction par l'administration
  - 3.2 La remise par les cours et tribunaux
    - 3.2.1 Les tribunaux de première instance
    - 3.2.2 La Cour constitutionnelle
4. Arrêté royal n° 44 du 9 juillet 2012, fixant le montant des amendes fiscales non proportionnelles en matière de taxe sur la valeur ajoutée.
  - 4.1 Section 1 – Obligations déclaratives
  - 4.2 Section 2 – Factures et autres documents prévu par ou en vertu de la réglementation
  - 4.3 Section 3 – Obligations en matière de comptabilité
  - 4.4 Section 4 – Mesures de contrôle
  - 4.5 Section 5 – International
  - 4.6 Section 6 – Dispositions diverses

**T.V.A.**  
**LES AMENDES ET INTERETS DE RETARD EN TVA**  
**UN REGIME MODIFIE ...QUI PEUT TUER...**

## 1. Les amendes TVA

Il s'agit d'amendes administratives.

L'obligation de payer les amendes se trouve dans la loi.

Compte tenu des nombreuses obligations reposant sur les assujettis. (Obligations administratives, obligations de déclarer, obligation de payer).

Ces amendes ont pour but de garantir le fonctionnement du système de la TVA.

### Les catégories d'amendes

- Les proportionnelles (% des taxes dues)
- Les non proportionnelles (ou administratives), un montant fixe par infraction

#### 1.1 Les amendes proportionnelles

Article 70 C. TVA ( 70, § 1<sup>er</sup> ; 70, § 1<sup>er</sup> bis ; 70, § 2)

#### Article 70

*(Le texte de l'art. 70, § 2, alinéa 1er, est remplacé à partir du 01.01.2013. (Art. 41, L 17.12.2012 (I), M.B. 21.12.2012 - Ed. 2))*

§ 1er. Pour toute infraction à l'obligation d'acquitter la taxe, il est encouru une amende égale à deux fois la taxe éludée ou payée tardivement.

Cette amende est due individuellement par chacune des personnes qui, en vertu des articles 51, §§ 1er, 2 et 4, 51bis, 52, 53, 53ter, 53nonies, 54, 55 et 58 ou des arrêtés pris en exécution de ces articles, sont tenues au paiement de la taxe.

§ 1bis Quiconque a déduit indûment ou abusivement la taxe, encourt une amende égale au double du montant de cette taxe, dans la mesure où cette infraction n'est pas réprimée par le § 1er, alinéa 1er.

**T.V.A.**  
**LES AMENDES ET INTERETS DE RETARD EN TVA**  
**UN REGIME MODIFIE ...QUI PEUT TUER...**

§ 2. Lorsque la facture ou le document en tenant lieu, dont l'émission ou l'établissement est prescrit par les articles 53, 53decies et 54, ou par les arrêtés pris en exécution de ces articles, n'a pas été émis ou établi ou qu'il contient des indications inexactes quant au numéro d'identification, au nom ou à l'adresse des parties intéressées à l'opération, à la nature ou à la quantité des biens livrés ou des services fournis, au prix ou à ses accessoires, il est encouru une amende égale à deux fois la taxe due sur l'opération, avec un minimum de 50 euros.

Cette amende est due individuellement par le fournisseur et par son cocontractant. Elle n'est cependant pas applicable lorsque les irrégularités peuvent être considérées comme purement accidentelles, notamment eu égard au nombre et à l'importance des opérations non constatées par des documents réguliers, comparés au nombre et à l'importance des opérations qui ont fait l'objet de documents réguliers, ou lorsque le fournisseur n'avait pas de raison sérieuse de douter de la qualité de non-assujetti du cocontractant.

Quand une personne encourt, pour une même infraction, à la fois l'amende prévue au § 1er et l'amende prévue au § 2, seule cette dernière est applicable.

Cette amende est solidairement due.

Ne vise pas l'irrégularité purement accidentelle

### **1.1.2 Echelle de réduction des amendes**

Article 84 alinéa 3, A.R. n°41 du 30 janvier 1987, modifié A.R. 9 juillet 2012

#### **Article 84 (alinéa 3)**

*(Le texte de l'art. 84 est applicable à partir du 06.04.1999. (Art. 57, L 15.03.1999))*

La solution des difficultés qui peuvent s'élever relativement à la perception de la taxe avant l'introduction des instances appartient au Ministre des Finances.

Le Ministre des Finances conclut les transactions avec les redevables, pourvu qu'elles n'impliquent pas exemption ou modération d'impôt.

Dans les limites prévues par la loi, le montant des amendes fiscales proportionnelles prévues par le présent Code ou par les arrêtés pris pour son exécution, est fixé selon une échelle dont les graduations sont déterminées par le Roi.

**T.V.A.**  
**LES AMENDES ET INTERETS DE RETARD EN TVA**  
**UN REGIME MODIFIE ...QUI PEUT TUER...**

A.R. n° 41 Article 1

(Le texte de l'AR n° 41, article 1, est applicable à partir du 01.11.1993. (Art.1, AR 21.10.1993))

L'échelle de réduction des amendes fiscales proportionnelles en matière de taxe sur la valeur ajoutée est fixée :

1° pour les infractions commises avant le 1er novembre 1993, au tableau A, et pour les infractions commises après le 31 octobre 1993, au tableau G de l'annexe au présent arrêté, en cas d'infractions visées à l'article 70, § 1er, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée;

2° pour les infractions commises avant le 1er novembre 1993, au tableau B, et pour les infractions commises après le 31 octobre 1993, au tableau H de l'annexe au présent arrêté, en cas d'infractions visées à l'article 70, § 1erbis, du même Code;

3° au tableau C de l'annexe au présent arrêté, en cas d'infractions visées à l'article 70, § 2, du même Code;

Toutefois, l'échelle de réduction prévue aux tableaux A à J de l'annexe au présent arrêté n'est pas applicable en cas d'infractions commises dans l'intention d'éluider ou de permettre d'éluider la taxe.

L'échelle de réduction ne s'applique qu'en cas d'infraction non intentionnelle.

Remise entière des amendes si régularisation spontanée

Régularisation spontanée = « *Sans intervention de l'administration fiscale* »

L'annonce d'un contrôle est une intervention de l'administration

Contrairement à l'article 444 du Cir 92, l'administration ne peut jamais renoncer totalement à l'application de l'amende

## 1.2 Les amendes non proportionnelles ou forfaitaires

Article 70 C. TVA ( 70, § 4 ) et A.R. n° 44 du 9 juillet 2012

Non respect des obligations ou formalités

- Absence de dépôt de déclaration périodique
- Non utilisation formulaire de paiement ou de la communication structurée
- Absence de présentation du livre journal
- ...

T.V.A.  
**LES AMENDES ET INTERETS DE RETARD EN TVA**  
**UN REGIME MODIFIE ...QUI PEUT TUER...**

**1.2.1 Petit bout d'histoire des amendes réduites**

- 1995, en accord avec le ministre des finances et sur base article 84 alinéa 2 C. TVA, barème de réduction des amendes (amendes réduites)
- 1999, abrogation article 84. Utilisation par le ministre de la compétence prévue à l'article 9 de l'arrêté du régent du 18 mars 1831
- 2002, Circulaire 19/2002, avec version annexée du barème des réductions
- 01/07/2012, suppression du barème de réduction
- 09/07/2012, A.R. 44, relèvement du barème des amendes

T.V.A.  
**LES AMENDES ET INTERETS DE RETARD EN TVA**  
**UN REGIME MODIFIE ...QUI PEUT TUER...**

## 2. La remise et la réduction des amendes

### 2.1 La remise par l'administration

- Pas prévu par le Code TVA de manière expresse
- Suppression du droit du ministre de 1999 d'accorder des remises
- Depuis 1999, application de l'article 9 de l'arrêté n°78 du régent
  
- *« le ministre des finances ou le fonctionnaire qu'il a délégué à cet effet conserve la compétence de diminuer ou remettre les amendes. Le ministre a délégué cette compétence au directeur général et aux directeurs régionaux de l'administration de la TVA ».*
  
- Pratiquement il appartient d'introduire une requête auprès du directeur régional
  
- Problème : Exercice de la compétence en dehors de tout critère légal
  
- Problème : Pouvoir discrétionnaire d'appréciation (même s'ils doivent de respecter les principes généraux de bonne administration et, partant les principes de proportionnalité et de sécurité juridique.

### 2.2 La remise par les cours et tribunaux

#### 2.2.1 La Cour européenne des droits de l'homme

Article 6 – Droit à un procès équitable

*« Toute personne a droit à ce que sa cause soit entendue équitablement, publiquement et dans un délai raisonnable, par un tribunal indépendant et impartial, établi par la loi, qui décidera, soit des contestations sur ses droits et obligations de caractère civil, soit du bien-fondé de toute accusation en matière pénale dirigée contre elle »*

Selon jurisprudence : La lourdeur des amendes administratives peut leur donner une qualification de sanction pénale

Arrêt important de 2004 « *Silverster's Horeca Service* »

T.V.A.  
**LES AMENDES ET INTERETS DE RETARD EN TVA**  
**UN REGIME MODIFIE ...QUI PEUT TUER...**

### **2.2.2 La Cour constitutionnelle**

A jugé que le régime belge est discriminatoire à défaut pour le contribuable d'introduire un recours permettant au juge de contrôler la décision administrative.

La Cour revendique la pleine juridiction qui implique que le juge a les mêmes pouvoirs que le ministre des finances ainsi que l'arrêté du Régent.

### **2.2.3 La Cour de Cassation**

Fait la distinction entre en le contrôle de proportionnalité et le contrôle d'opportunité

Contrôle de proportionnalité :

Le juge peut fonder son raisonnement sur la gravité de l'infraction

Contrôle d'opportunité :

Se fonde sur d'autres éléments : pression des concurrents et pratique étendue, pas de bénéfice pour l'assujetti ou les administrateurs, condamnation correctionnelle déjà rendue et faible risque de récidive.

T.V.A.  
**LES AMENDES ET INTERETS DE RETARD EN TVA**  
**UN REGIME MODIFIE ...QUI PEUT TUER...**

### **3 La remise et la réduction des intérêts de retard**

Article 84 bis du C. TVA et ses commentaires :

#### **3.1 La remise et la réduction par l'administration**

*« Dans certains cas spéciaux le directeur régionale peut accorder l'exonération de tout ou partie des intérêts prévus par l'article 91, §§1<sup>er</sup> et 2 »*

- Facilité de paiement n'égale pas l'annulation ou la réduction
- Renoncement aux intérêts de retard uniquement si la situation financière difficile est due à des causes indépendantes de la volonté de contribuable ;
- Difficulté telle que les acomptes sont à peine suffisants pour apurer les intérêts de retard
- Tenir comptes des biens, de l'état de la fortune
- Eviter réalisation forcée, inopportune ou désavantageuse de leurs biens
- De nombreux cas spéciaux peuvent arriver
- Une réduction est de justice gracieuse
- Cas de la surtaxe manifeste et irréparable
- Surséance en l'attente retour à meilleure fortune
- Les infractions n'entraînant aucun préjudice au Trésor
- Le cas de la faute de l'administration
- Le cas de force majeure
- Les organismes subsistant exclusivement des pouvoirs publics
- Les retards de paiement des pouvoirs publics
- ...

#### **3.2 La remise par les cours et tribunaux**

##### **3.2.1 Les tribunaux de première instance**

Le juge ne peut priver le Directeur régional d'apprécier

Une mesure de faveur ne peut être prise que par le Directeur Régional

L'intérêt n'est pas une sanction mais la réparation du préjudice du Trésor

T.V.A.  
**LES AMENDES ET INTERETS DE RETARD EN TVA**  
**UN REGIME MODIFIE ...QUI PEUT TUER...**

### **3.2.2 La Cour constitutionnelle**

Sur base du principe d'égalité garanti par la Constitution, rien de ce qui relève de l'appréciation de l'Administration ne doit pouvoir échapper au contrôle du juge.

## **Arrêté royal n° 44, du 9 juillet 2012, fixant le montant des amendes fiscales non proportionnelles en matière de taxe sur la valeur ajoutée**

*(Exécution de l'article 70, § 4, alinéa 1er du Code)*

*(Coordination officieuse)*

*(Cet arrêté royal remplace, à partir du 01.07.2012, l' Arrêté royal n° 44, du 21 octobre 1993, fixant le montant des amendes fiscales non proportionnelles en matière de taxe sur la valeur ajoutée.)*

### **Article 1**

*(Le texte de l'AR n° 44, dd. 09.07.2012, article 1, est applicable à partir du 01.07.2012 (Art. 1, AR 09.07.2012, M.B. 17.07.2012))*

Les montants des amendes fiscales non proportionnelles en cas d'infractions visées à l'article 70, § 4, alinéa 1<sup>er</sup>, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, sont fixés dans l'annexe au présent arrêté.

### **Article 2**

*(Le texte de l'AR n° 44, dd. 09.07.2012, article 2, est applicable à partir du 01.07.2012 (Art. 2, AR 09.07.2012, M.B. 17.07.2012))*

Lorsque l'infraction a été commise dans le but d'éluider la taxe, le montant de l'amende la plus élevée prévu pour cette infraction est doublé sans pouvoir dépasser 5.000 euros par infraction.

### **Article 3**

*(Le texte de l'AR n° 44, dd. 09.07.2012, article 3, est applicable à partir du 01.07.2012 (Art. 3, AR 09.07.2012, M.B. 17.07.2012))*

Pour la détermination du montant de l'amende à appliquer, les mêmes infractions sont prises en considération pendant une période de quatre années précédant le moment où l'infraction est commise.

Les infractions sont considérées comme des premières infractions lorsque des mêmes infractions n'ont pas été réprimées préalablement à la date où elles ont été commises.

### **Article 4**

*(Le texte de l'AR n° 44, dd. 09.07.2012, article 4, est applicable à partir du 01.07.2012 (Art. 4, AR 09.07.2012, M.B. 17.07.2012))*

Le présent arrêté remplace l'arrêté royal n° 44 du 21 octobre 1993 fixant le montant des amendes fiscales non proportionnelles en matière de taxe sur la valeur ajoutée.

### **Article 5**

*(Le texte de l'AR n° 44, dd. 09.07.2012, article 5, est applicable à partir du 01.07.2012 (Art. 5, AR 09.07.2012, M.B. 17.07.2012))*

Le présent arrêté produit ses effets le 1er juillet 2012.

### **Article 6**

*(Le texte de l'AR n° 44, dd. 09.07.2012, article 6, est applicable à partir du 01.07.2012 (Art. 6, AR 09.07.2012, M.B. 17.07.2012))*

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

**ANNEXE****SECTION 1re : OBLIGATIONS DÉCLARATIVES****I. Déclaration visée à l'article 53, § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, 2<sup>o</sup>, du Code**

A. Non-dépôt	1.000 EUR par déclaration
B. Dépôt tardif	100 EUR par déclaration et par mois de retard (1) avec un maximum de 1.000 EUR
C. Non remplie correctement	Par déclaration : - Irrégularités purement accidentelles : 80 EUR - Autres irrégularités : 500 EUR
D. Non-respect des conditions relatives à la périodicité de dépôt	250 EUR par déclaration
E. Non-respect de la procédure de dépôt	400 EUR par déclaration
F. Non-utilisation du formulaire de paiement fourni par l'administration ou de la communication structurée notifiée par celle-ci	50 EUR par paiement

**II. Déclarations visées aux articles 53ter, 1<sup>o</sup> et 58bis, § 2, 4<sup>o</sup> du Code et à l'article 2, alinéa 1er, de l'arrêté royal n° 14**

A. Non-dépôt	1.000 EUR par déclaration
B. Dépôt tardif	100 EUR par déclaration et par mois de retard (1) avec un maximum de 1.000 EUR
C. Non remplie correctement	Par déclaration : - Irrégularités purement accidentelles : 80 EUR - Autres irrégularités : 500 EUR
D. Non-respect de la procédure de dépôt	400 EUR par déclaration
E. Non-utilisation du formulaire de paiement fourni par l'administration ou de la communication structurée notifiée par celle-ci	50 EUR par paiement

**III. Autres déclarations**

A. Non-dépôt	500 EUR par déclaration
B. Dépôt tardif	100 EUR par déclaration et par mois de retard (1) avec un maximum de 500 EUR
C. Non remplie correctement	Par déclaration : - Irrégularités purement accidentelles : 80 EUR - Autres irrégularités : 300 EUR
D. Non-respect de la procédure de dépôt	200 EUR par déclaration
E. Non-utilisation du formulaire de paiement fourni par l'administration ou de la communication structurée notifiée par celle-ci	50 EUR par paiement

**IV. Listes et relevés****1. Liste annuelle des clients assujettis à la T.V.A. visée à l'article 53quinquies du Code**

A.	Non-dépôt	3.000 EUR par liste
B.	Dépôt tardif	Par liste :
	a) retard de maximum 3 mois	- liste néant : 50 EUR - autre liste : 25 EUR par client à reprendre avec un minimum de 75 EUR et un maximum de 1.500 EUR
	b) retard de maximum 9 mois	- liste néant : 150 EUR - autre liste : 75 EUR par client à reprendre avec un minimum de 225 EUR et un maximum de 2.250 EUR
	c) retard de plus de 9 mois	3.000 EUR par liste
C.	Irrégularités	
	a) données manquantes	150 EUR par donnée manquante avec un maximum de 1.350 EUR
	b) données erronées	
	- données exactes communiquées dans les deux mois suivant la date de dépôt effective	25 EUR par donnée erronée avec un minimum de 50 EUR et un maximum de 750 EUR
	- autres cas	50 EUR par donnée erronée avec un maximum de 1.200 EUR
	c) non-respect de la procédure de dépôt	400 EUR par liste

**2. Relevé des opérations intracommunautaires visé à l'article 53sexies, § 1er, du Code et liste des livraisons intracommunautaires de moyens de transport neufs visée à l'article 53sexies, § 2, du Code**

A.	Non-dépôt	3.000 EUR par document
B.	Dépôt tardif	Par document :
	a) retard de maximum 2 mois	25 EUR par personne à reprendre avec un minimum de 75 EUR et un maximum de 1.500 EUR
	b) retard de maximum 6 mois	75 EUR par personne à reprendre avec un minimum de 225 EUR et un maximum de 2.250 EUR
	c) retard de plus de 6 mois	3.000 EUR par document
C.	Irrégularités	
	a) données manquantes	150 EUR par donnée manquante avec un maximum de 1.350 EUR
	b) données erronées	
	- données exactes reprises dans le relevé ou la liste visé(e) suivant(e) à déposer	25 EUR par donnée erronée avec un minimum de 50 EUR et un maximum de 750 EUR
	- autres cas	50 EUR par donnée erronée avec un maximum de 1.200 EUR
	c) non-respect de la procédure de dépôt	400 EUR par document
	d) non-respect des conditions relatives à la périodicité de dépôt	250 EUR

**3. Autres listes et relevés**

A. Non-dépôt	250 EUR par document
B. Dépôt tardif	50 EUR par document et par mois de retard (1) avec un maximum de 250 EUR
C. Données manquantes ou erronées	50 EUR par donnée manquante ou erronée avec un maximum de 200 EUR
D. Non-respect de la procédure de dépôt	200 EUR par document

**SECTION 2 : FACTURES ET AUTRES DOCUMENTS PREVUS PAR OU EN VERTU DE LA REGLEMENTATION****I. Facture et document en tenant lieu**

A. Non établi ou délivré dans le délai prévu par ou en vertu de la réglementation	Par facture ou document en tenant lieu : - 1ère infraction : 50 EUR avec un maximum de 500 EUR - 2ème infraction : 125 EUR avec un maximum de 1.250 EUR - infractions suivantes : 250 EUR avec un maximum de 5.000 EUR
B. Ne satisfait pas à une autre obligation prévue par ou en vertu de la réglementation, à l'exception des infractions visées aux autres sections	Par facture ou document en tenant lieu : - 1ère infraction : * Purement accidentelle ou qui ne porte aucun préjudice aux intérêts du Trésor : 25 EUR avec un minimum de 50 EUR et un maximum de 250 EUR * Autre : 50 EUR avec un maximum de 500 EUR - 2ème infraction : 125 EUR avec un maximum de 1.250 EUR - infractions suivantes : 250 EUR avec un maximum de 5.000 EUR

**II. Ticket de caisse et note ou reçu**

A. L'utilisation d'un système de caisse qui ne satisfait pas à l'arrêté royal du 30 décembre 2009 fixant la définition et les conditions auxquelles doit répondre un système de caisse enregistreuse dans le secteur horeca	- 1ère infraction : 1.500 EUR - 2ème infraction : 3.000 EUR - infractions suivantes : 5.000 EUR
B. Non-respect de l'obligation de délivrance d'un ticket de caisse, note ou reçu visés à l'arrêté royal n° 1	Par ticket de caisse, note ou reçu : - 1ère infraction : 50 EUR avec un maximum de 500 EUR - 2ème infraction : 125 EUR avec un maximum de 1.250 EUR - infractions suivantes : 250 EUR avec un maximum de 5.000 EUR

- |    |   |   |
|----|---|---|
| C. | En remplacement de la note ou du reçu, utilisation d'une caisse enregistreuse non autorisée ou d'une procédure non autorisée en vertu de l'article 22, § 9 de l'arrêté royal n° 1, ou qui ne satisfait pas aux conditions requises par ou en vertu de la réglementation | <ul style="list-style-type: none"> <li>- 1ère infraction : 1.000 EUR</li> <li>- 2ème infraction : 2.000 EUR</li> <li>- infractions suivantes : 3.000 EUR</li> </ul> |
| D. | Défaut de justification de la destination des notes ou reçus émanant de l'imprimeur   | <ul style="list-style-type: none"> <li>- 1ère infraction : 500 EUR</li> <li>- 2ème infraction : 2.000 EUR</li> <li>- infractions suivantes : 3.000 EUR</li> </ul>   |
| E. | Infractions aux obligations imposées aux imprimeurs agréés par ou en vertu de la réglementation   | <ul style="list-style-type: none"> <li>- 1ère infraction : 1.000 EUR</li> <li>- infractions suivantes : 2.000 EUR</li> </ul>  |

### III. Autres documents et rapports prévus par ou en vertu de la réglementation

- |  |   |
|--|---|
| Non établi dans le délai prévu par ou en vertu de la réglementation ou non-conforme à celle-ci | Par document ou rapport : <ul style="list-style-type: none"> <li>- 1ère infraction : 50 EUR avec un maximum de 250 EUR</li> <li>- 2ème infraction : 100 EUR avec un maximum de 1.000 EUR</li> <li>- infractions suivantes : 250 EUR avec un maximum de 2.500 EUR</li> </ul> |
|--|---|

## SECTION 3 : OBLIGATIONS EN MATIERE DE COMPTABILITÉ

### I. Livres, registres et journaux dont la tenue est prescrite par ou vertu de la réglementation

- |    |   |  |
|----|---|--|
| A. | Non tenu  | Par livre, registre ou journal : <ul style="list-style-type: none"> <li>- 1ère infraction : 1.500 EUR</li> <li>- 2ème infraction : 3.000 EUR</li> <li>- infractions suivantes : 5.000 EUR</li> </ul>   |
| B. | Ne satisfait pas à une ou plusieurs obligations de forme prévue(s) par ou en vertu de la réglementation                     | Par livre, registre ou journal : <ul style="list-style-type: none"> <li>- 1ère infraction : 500 EUR</li> <li>- 2ème infraction : 1.000 EUR</li> <li>- infractions suivantes : 2.000 EUR</li> </ul>   |
| C. | Ne se trouve pas ou n'est pas accessible à l'endroit prévu par ou en vertu de la réglementation                             | 200 EUR par livre, registre ou journal   |
| D. | Une inscription requise n'est pas effectuée dans le délai prescrit par ou en vertu de la réglementation                     | Par inscription : <ul style="list-style-type: none"> <li>- 1ère infraction : 50 EUR avec un maximum de 500 EUR</li> <li>- 2ème infraction : 125 EUR avec un maximum de 1.250 EUR</li> <li>- infractions suivantes : 250 EUR avec un maximum de 5.000 EUR</li> </ul>                      |
| E. | Une inscription ou rectification effectuée n'est pas conforme aux dispositions prévues par ou en vertu de la réglementation | Par inscription : <ul style="list-style-type: none"> <li>- 1ère infraction : 25 EUR avec un minimum de 50 EUR et un maximum de 250 EUR</li> <li>- 2ème infraction : 50 EUR avec un maximum de 500 EUR</li> <li>- infractions suivantes : 125 EUR avec un maximum de 1.250 EUR</li> </ul> |

**II. Doubles de documents visés à l'article 8 de l'arrêté royal n° 1**

Non établi

Par double :

- 1ère infraction : 50 EUR avec un maximum de 500 EUR
- 2ème infraction : 125 EUR avec un maximum de 1.250 EUR
- infractions suivantes : 250 EUR avec un maximum de 5.000 EUR

**III. Autres documents et données à établir/tenir par ou vertu de la réglementation**

Non établi ou non tenu

Par infraction :

- 1ère infraction : 250 EUR
- 2ème infraction : 500 EUR
- infractions suivantes : 1.000 EUR

**SECTION 4 : MESURES DE CONTRÔLE****I. Obligation de communication du numéro d'identification visée à l'article 53quater du Code**

Non-respect

250 EUR par infraction

**II. Obligations d'information à l'administration prévues par ou en vertu de la réglementation**

Non-respect

250 EUR par infraction

**III. Obligation visée à l'article 60 du Code**

A. Défaut de conservation

- 1ère infraction : 1.000 EUR
- 2ème infraction : 2.000 EUR
- infractions suivantes : 5.000 EUR

B. Conservation non-conforme

- 1ère infraction : 500 EUR
- 2ème infraction : 1.000 EUR
- infractions suivantes : 2.500 EUR

**IV. Obligations visées aux articles 61, 62, 62bis et 63 du Code**

Non-respect

- 1ère infraction : 1.000 EUR
- 2ème infraction : 2.000 EUR
- infractions suivantes : 5.000 EUR

**SECTION 5 : INTERNATIONAL****I. Articles 39, 39bis, 39quater, 40, 40bis, 41 et 42 du Code - Article 81 de l'arrêté royal n° 4 du 29 décembre 1969**

A. Irrégularités relatives aux pièces et documents produits pour justifier le droit à l'exemption

Par pièce ou document :

- 1ère infraction : 50 EUR avec un maximum de 500 EUR
- 2ème infraction : 125 EUR avec un maximum de 1.250 EUR
- infractions suivantes : 250 EUR avec un maximum de 5.000 EUR

- B. Infractions relatives à l'octroi ou à l'utilisation de l'autorisation prévue par la réglementation
- 1ère infraction : 250 EUR
  - 2ème infraction : 500 EUR
  - infractions suivantes : 1.000 EUR

## II. Article 52 du Code

Infractions autres que celles visées à l'article 70, §§ 1er et 3, du Code, en ce qui concerne l'obligation de déclarer les biens dans les conditions prescrites par l'article 52, § 1er, du Code

125 EUR par infraction

## SECTION 6 : DISPOSITIONS DIVERSES

**Toute obligation prévue par le Code ou les arrêtés pris pour son exécution, autre que celles visées aux sections 1 à 5 de cette annexe**

- 1ère infraction : 250 EUR
- 2ème infraction : 500 EUR
- infractions suivantes : 1.000 EUR

(1) Toute fraction de mois est comptée pour un mois entier.

**AR n° 44 (2012) - Liste des mises à jour**

<b>Mise à jour</b>	<b>Pages à remplacer</b>
Mise à j. 01 / 17.07.2012	Edition complète

**Circulaire n° Ci.RH.243/588.588 (AFER 25/2008) dd. 13.08.2008**[Fermer](#)**Document**Contenu existe en : [fr](#) [nl](#)

Rechercher dans le texte:

 [Rechercher](#)[Imprimer](#) [E-mail](#) [Montrer les propriétés](#)**CIRC 13.08.08/2****Circulaire n° Ci.RH.243/588.588 (AFER 25/2008) dd. 13.08.2008****FRAIS PROFESSIONNELS***Amende administrative**Amende**Amende cartel européenne**Frais professionnels déductibles***CIRCULAIRE***Directives en ce qui concerne le caractère déductible ou non de diverses amendes.***A tous les fonctionnaires des niveaux A, B et C.****I. INTRODUCTION**

1. La présente circulaire a pour objet de préciser les directives en ce qui concerne le caractère déductible ou non des amendes à la lumière de l'évolution de la jurisprudence. Les services centraux ont en effet constaté que cette évolution provoque dans la pratique, un certain nombre de malentendus et de conclusions erronées.

En outre, cette circulaire reprend également les conclusions de l'examen auquel il a été procédé afin de savoir si peuvent encore être appliquées les directives du n° 53/110.1, Com.IR 92, en vertu desquelles les dénommées "amendes cartel UE" [à savoir les amendes infligées pour violation des règles de concurrence prévues aux art. 85 et 86 (actuellement 81 et 82) du Traité instituant la CEE (actuellement Union européenne)] sont déductibles à titre de frais professionnels.

**II. GENERALITES**

2. Conformément à l'art. 53, 6°, CIR 92, les amendes, y compris les amendes transactionnelles, les confiscations et les pénalités de toute nature ne constituent pas des frais professionnels déductibles, même si ces amendes ou pénalités sont encourues par une personne qui perçoit du contribuable des rémunérations visées à l'article 30, CIR 92.

3. Sur base de cette disposition, l'administration estimait initialement que notamment les amendes

administratives proportionnelles visées à l'art. 70, Code TVA, ne pouvaient pas être considérées comme des frais professionnels.

La Cour de Cassation a cependant décidé que les amendes administratives dont il est question à l'art. 70, § 2, Code TVA, étaient bien déductibles à titre de frais professionnels (Cass., 12.1.1995, "SPRL Société Fermière Rochefort-Ardenne-Ets Mathot" et 15.11.1996 "SA Metalced" - cf. n° 53/97, Com.IR 92).

Dans les arrêts précités, la Cour s'appuyait sur les travaux préparatoires de la L 20.11.1962, et plus particulièrement sur le passage qui précise que "... les termes 'pénalités de toute nature' ne visent pas les accroissements d'impôts dont seraient majorés ceux des impôts et taxes qui, en vertu de ce qui précède, conserveront le caractère de frais professionnels déductibles".

Les amendes administratives visées dans ces arrêts (art. 70, § 2, Code TVA) consistent en l'augmentation d'un impôt **déductible** dû. Dans cette optique, la Cour a jugé que ces "accroissements" sous forme d'amendes n'avaient pas le caractère d'une sanction pénale et ne constituaient donc pas des pénalités au sens de l'art. 50, 5°, CIR (actuellement art. 53, 6°, CIR 92). Elles étaient par conséquent considérées comme des frais professionnels déductibles. L'administration s'est ralliée à cette position (cf. n° 53/97, Com.IR 92).

Déjà à cette époque, certains avaient accordé trop d'importance à l'absence de caractère pénal de ces amendes pour justifier leur caractère déductible, en négligeant ainsi les véritables raisons pour lesquelles la Cour de Cassation avait conclu à leur caractère déductible.

### III. INFLUENCE ET EVOLUTION DE LA JURISPRUDENCE CONCERNANT LE CARACTERE PENAL

4. Depuis quelques années, un revirement semble s'opérer dans la jurisprudence concernant le caractère pénal des amendes fiscales administratives.

Ainsi deux arrêts de la Cour de Cassation du 5.2.1999 relèvent que les amendes proportionnelles visées à l'art. 70, Code TVA, peuvent effectivement avoir le caractère d'une sanction pénale au sens de l'art. 6 de la Convention Européenne de sauvegarde des Droits de l'Homme et des Libertés fondamentales, usuellement appelée Convention Européenne des Droits de l'Homme, ou en abrégé CEDH.

De plus, la Cour d'Arbitrage (l'actuelle Cour Constitutionnelle) a, dans un arrêt du 24.2.1999, également jugé, en référence à l'article 6, CEDH précité, que les amendes visées à l'art. 70, § 2, Code TVA, ont un caractère répressif.

5. Dans un arrêt de la Cour de Cassation du 25.5.1999, la Cour affirme - plus explicite que dans ses arrêts du 5.2.1999 - qu'une sanction administrative peut être une sanction pénale au sens de l'art. 6, CEDH. Selon la Cour, le caractère pénal dépend particulièrement des éléments suivants :

- a. concerner sans distinction tous les contribuables et pas seulement un groupe déterminé doté d'un statut particulier;
- b. prescrire un comportement déterminé et prévoir une sanction en vue de son respect;
- c. ne pas uniquement concerner une réparation pécuniaire d'un préjudice mais essentiellement tendre à sanctionner afin d'éviter la réitération d'agissements similaires;
- d. se fonder sur une norme à caractère général dont le but est à la fois répressif et préventif;
- e. être très sévère eu égard à son montant.

6. Il ressort de jugements ultérieurs que les tribunaux se basent sou-vent sur ces critères pour juger si une amende a ou non un caractère pénal. Ainsi, la Cour d'appel d'Anvers a jugé le 10.1.2000 qu'une amende administrative de 200 % (cf. art. 70, § 1 bis, Code TVA) pour déduction à tort de TVA, était une sanction pénale en se basant sur les cinq critères cités ci-avant. De même, dans leurs arrêts respectifs des 19.10.2005 et 13.12.2006, les Tribunaux de Première instance de Hasselt et de Gand se basèrent sur ces critères pour apprécier le caractère pénal d'une amende. Dans les deux cas, il s'agissait d'une amende pour non-paiement de l'eurovignette, égale à trois fois le montant de la vignette non acquittée.

A chaque fois la détermination du caractère pénal a cependant été effectuée dans le but de confronter ces amendes administratives à l'art. 6, CEDH. Cette disposition garantit, sur base du principe d'égalité, à celui à qui

une administration a imposé une amende d'une sévérité telle qu'elle peut être considérée comme une véritable sanction, le droit qu'un juge indépendant puisse se pencher sur la question de savoir si et dans quelle mesure une amende est due et cela de la même manière que s'il s'agissait d'une pénalité infligée par des instances judiciaires. Sur base de cette disposition de la convention, le tribunal dispose également d'un plein pouvoir juridictionnel de pouvoir remettre ou réduire l'amende, en raison, entre autres, de la disproportion entre l'infraction et la sanction.

7. Dans une autre affaire, concernant une amende pour non-paiement de l'eurovignette, le contribuable voulait effectivement porter cette amende en déduction au titre de frais professionnels et pour cela, se référait à l'arrêt de la Cour de Cassation du 12 janvier 1995. Le Tribunal de Première instance de Gand estimait cependant que la Cour de Cassation avait modifié sa position concernant le caractère pénal des amendes administratives et décida également, eu égard aux critères précités, que l'amende visée avait bien un caractère pénal et que, par conséquent, elle ne pouvait pas être considérée comme des frais professionnels déductibles (Trib. Gand, 13.11.2003).

8. Ce dernier arrêt a toutefois été annulé par un arrêt de la Cour d'appel de Gand du 27.3.2007. Dans cet arrêt, la Cour conclut que la qualification d'une amende administrative en amende pénale au sens de l'art. 6, CEDH, n'a pas pour conséquence que cette amende soit de nature pénale pour la législation belge, de sorte que cette amende peut malgré tout être considérée comme des frais professionnels déductibles.

Sur base particulièrement de ce dernier arrêt, certains contribuables prétendent avoir des arguments pour ne devoir considérer comme des frais professionnels non déductibles, que les amendes qui, en droit belge, sont considérées comme des sanctions pénales.

#### IV. POINT DE VUE DE L'ADMINISTRATION

##### A. Incidence de la jurisprudence

9. Avant toute chose, l'administration confirme, même après le revirement de la jurisprudence concernant le caractère pénal - du moins au sens de l'art. 6, CEDH - des amendes administratives proportionnelles TVA, que de telles amendes administratives doivent, en règle générale, être considérées comme des frais professionnels déductibles. Les accroissements d'impôts relatifs aux impôts et taxes qui sont eux-mêmes déductibles au titre de frais professionnels, sont en effet également déductibles au titre de frais professionnels selon le principe "l'accessoire suit le principal". A cet égard, on peut se référer aussi bien aux travaux préparatoires (cités au n° 3) de la loi du 20.11.1962, aux arrêts des 12.1.1995 et 15.11.1996 de la Cour de Cassation, qu'aux directives reprises aux n°s 53/67, 68 et 110, Com.IR 92.

Ce principe ne vaut bien entendu pas seulement en matière de TVA, mais également pour les accroissements d'impôts ou les amendes administratives proportionnelles (c.-à-d. perçues sous la forme de majoration de droits) qui se rapportent à d'autres impôts **déductibles** (tels que les droits d'enregistrement ou l'eurovignette), ainsi que pour les majorations de cotisations sociales (cf. n° 53/111, Com.IR 92). Dans cette optique, il est donc logique qu'aucun pourvoi en Cassation n'ait été introduit par l'administration contre l'arrêt précité du 27.3.2007 de la Cour d'appel de Gand. Même si cela concernait une amende administrative sévère, c.-à-d. 300 % du droit élué, elle devait cependant être considérée comme un accroissement d'un impôt déductible, à savoir l'eurovignette.

Ces dernières amendes, qui consistent donc en un accroissement d'impôt proportionnel ou non, ne sont en fait pas censées être des amendes ou pénalités de toute nature au sens de l'art. 53, 6°, CIR 92, mais doivent plutôt être considérées comme faisant partie intégrante de l'impôt, la taxe ou la redevance auquel elles se rapportent. Cela ressort d'ailleurs également, entre autres, des dispositions des art. 53, 5° et 198, 3°, CIR 92. En reprenant aux articles précités et donc pas à l'article 53, 6°, CIR 92, les accroissements d'impôts afférents à l'impôt des personnes physiques et à l'impôt des sociétés **non-déductibles**, il est en fait confirmé qu'ils sont considérés, non pas comme des amendes et pénalités de toute nature visées à ce dernier article, mais comme étant non-déductibles sur base de l'impôt (non-déductible) auquel ils se rapportent. Dans le même ordre d'idées, il est donc également logique que les accroissements d'impôts relatifs aux impôts déductibles ne soient pas non plus considérés comme faisant partie de l'art. 53, 6°, CIR 92.

10. Le point de vue précité ne porte cependant pas préjudice au régime fiscal des amendes **proprement dites**. Il ne ressort ni de la lecture littérale de l'art. 53, 6°, CIR 92 (cf. n° 2), ni des travaux préparatoires de la loi du 20.11.1962, que le législateur ne visait que les amendes à caractère pénal.

Sur base des dispositions légales précitées, sont donc, entre autres, exclues de la déduction au titre de frais professionnels :

- toutes les amendes fixes mentionnées dans le CIR 92, aussi bien les amendes administratives (art. 445, CIR 92) que les amendes pénales (entre autres, art. 449, 450, 452 et 456, CIR 92);
- les amendes TVA non-proportionnelles ou fixes (entre autres art. 70, § 4, Code TVA);
- les amendes de roulage (mais pas, par exemple, les accroissements d'impôt appliqués suite au paiement tardif de la taxe de circulation;
- les amendes judiciaires transactionnelles;
- les amendes encourues par les travailleurs et qui incombent à l'employeur;
- les amendes appliquées conformément à l'art. 129bis du Code des sociétés suite au non dépôt ou au dépôt tardif des comptes annuels clôturés à partir du 31.12.2002 et avant le 1.10.2005 (cf. circ. AFER 12/2007 du 18.4.2007);
- les amendes pour violation de la réglementation des prix ou de la qualité, de la législation de l'environnement, des règles de concurrence, etc.

11. L'administration ne souhaite pas non plus suivre une logique erronée selon laquelle une amende ne peut seulement être considérée que comme une amende non-déductible conformément à l'art. 53, 6°, CIR 92, que lorsqu'un caractère pénal peut lui être attribué.

A ce sujet, il est d'ailleurs remarqué que dans la jurisprudence citée ci-avant (à l'exception de l'arrêt précité du 27.3.2007 de la Cour d'appel de Gand), la discussion se déroulait totalement hors du contexte de la déductibilité des amendes, mais portait spécialement, dans le cadre de l'application de l'art. 6, CEDH, sur la possibilité offerte au contribuable de faire apprécier par un juge, l'équité de lourdes amendes administratives. Ceci était possible en qualifiant ces amendes de sanctions pénales pour l'application de l'art. 6, CEDH (mais pas nécessairement pour l'application en matière fiscale).

En outre, aucune des amendes visées dans cette jurisprudence ne concerne une amende proprement dite au sens de l'art. 53, 6°, CIR 92, mais s'agit-il, vu les raisons exposées au n° 9, toujours des "accroissements" qui sont qualifiés "d'amendes" et qui doivent de toute façon être considérés comme des frais professionnels déductibles.

12. L'administration ne peut dès lors pas se rallier à la thèse soutenue par certains contribuables qui prétendent, par référence à la jurisprudence qui précède, que les amendes visées à l'art. 53, 6°, CIR 92, concernent exclusivement des sanctions pénales selon le droit belge. Un tel point de vue dénaturerait complètement la disposition légale en question et serait en outre en contradiction avec le principe de légalité. En effet, on ne peut affirmer, ni sur base des termes de l'art. 53, 6°, CIR 92, ni sur base des travaux préparatoires de la loi du 20.11.1962, que cette disposition légale n'a d'effets que lorsque l'amende est infligée sur base d'une loi pénale. Ainsi par exemple, sur base de cette disposition légale, sont considérées comme des amendes non-déductibles, non seulement les amendes fiscales qui relèvent de sanctions pénales (cf. art. 449 et suivants, CIR 92), mais également les amendes mentionnées à l'art. 445, CIR 92, qui relèvent de sanctions administratives.

#### B. Amendes cartel européennes

13. L'examen ci-avant en matière de déductibilité ou non des amendes a également contribué à une meilleure perception du régime fiscal des amendes cartel UE.

Les amendes cartel UE peuvent s'élever jusqu'à 10 % du chiffre d'affaires total des entreprises concernées et peuvent donc être très sévères. Ces amendes sont aussi sévères parce qu'il s'agit d'une punition devant avoir un effet dissuasif aussi important que possible. De telles amendes ont, en effet, pour but de prévenir la formation de cartels et de garantir ainsi la libre circulation des marchandises et des services dans l'Union européenne.

A l'origine, ces amendes cartel UE n'étaient pas considérées comme des frais professionnels déductibles, eu égard aux dispositions explicites de l'art. 53, 6°, CIR 92 (cf. ancien n° 53/105, Com.IR 92).

A un certain moment, ce passage du commentaire administratif a été, à la demande du Ministre des Finances de l'époque, supprimé et remplacé par une disposition qui stipule que les amendes visées peuvent être considérées comme des frais professionnels déductibles (cf. l'actuel n° 53/110.1, Com.IR 92).

La demande de ne plus considérer de telles amendes comme des dépenses non admises était notamment basée sur l'arrêt de la Cour de Cassation du 12.1.1995 (cf. n° 3). Selon le Ministre des Finances de l'époque, les amendes cartel UE étaient comparables aux amendes TVA visées dans cet arrêt, parce que les deux amendes étaient calculées proportionnellement, ce qui impliquait qu'elles devaient subir le même traitement fiscal, c.-à-d. qu'elles devaient être considérées comme des frais professionnels déductibles.

Toutefois, sur base de l'examen mené dans le cadre de cette affaire, l'administration est arrivée à la conclusion que cette position ne peut plus être défendue et ceci notamment pour les raisons suivantes.

### 1. L'amende cartel UE est une véritable amende

14. Ce n'est pas parce que cette amende est déterminée sur base d'un pourcentage du chiffre d'affaires, que cette amende est comparable aux accroissements d'impôts dont il est question au n° 9. Contrairement aux amendes proportionnelles TVA précitées, il ne s'agit pas en ce qui concerne les amendes cartel UE, d'un accroissement d'impôt ou d'une amende administrative proportionnelle sur un impôt ou un prélèvement déductible au titre de frais professionnels, mais tout simplement d'une amende telle que visée au n° 10. Une telle amende cartel ne constitue donc pas l'accessoire du principal, étant un impôt ou un prélèvement déductible, mais constitue elle-même le principal. Le fait que cette amende soit déterminée sur base d'un pourcentage du chiffre d'affaires, n'est qu'une modalité de calcul du montant de l'amende et ne lui donne pas pour autant le caractère d'un "accroissement d'impôt".

En outre, bien que, sur base des critères exposés au n° 5, une amende cartel UE peut être qualifiée aisément de sanction pénale au sens de l'art. 6, CEDH, ce n'est pas le caractère pénal qui est déterminant pour décider si cette amende cartel peut être considérée comme des frais professionnels déductibles mais bien le fait de savoir s'il s'agit d'une amende visée à l'art. 53, 6°, CIR 92. Sur base de l'analyse qui précède, il doit être répondu, sans aucun doute, par l'affirmative à cette question.

Dans cette optique, ce qui est précisé au n° 53/110.1, Com.IR 92, est donc en contradiction avec les stipulations expresses de l'art. 53, 6°, CIR 92, qui vise toutes les amendes (autres que les "accroissements d'impôts" mentionnés au n° 9 et ce, nonobstant le fait qu'elles soient ou non de nature pénale. Cette interprétation "contra legem" constitue donc une différence de traitement non justifiée par rapport à toutes les autres amendes administratives qui, sur pied de l'art. 53, 6°, CIR 92, sont considérées comme non-déductibles.

15. Par ailleurs, parmi les autres amendes administratives nondéductibles précitées, sont également comprises les amendes infligées pour violation de la législation belge sur les règles de la concurrence. La loi actuelle relative à la protection de la concurrence économique, telle que coordonnée le 15 septembre 2006 (MB 29 septembre 2006, 3<sup>ème</sup> éd.), est du reste inspirée en grande partie des règles européennes sur la concurrence.

### 2. Non-déductibilité des amendes cartel UE dans les autres pays de l'UE

16. Différents spécialistes ont signalé en leur temps que de telles amendes cartel UE ne sont pas déductibles dans d'autres pays de l'UE. Un examen a démontré que les amendes cartel UE ne sont déductibles ni en France, ni aux Pays-Bas (où toutes les amendes UE sont expressément considérées comme non-déductibles).

L'autorisation de déduire comme frais professionnels, des amendes cartel UE infligées, impliquerait donc une discrimination grave à l'égard de ces pays.

De plus, l'autorisation de déduire des amendes cartel UE infligées comme frais professionnels à charge du

Trésor belge reviendrait à ce que l'Etat belge subsidie partiellement ces amendes européennes, infligées suite à de graves infractions sur le plan des règles de la concurrence, ce qui ne peut en être le but. D'autant plus que le contribuable belge ferait dans ce cas deux fois les frais d'une violation des règles de la concurrence, à savoir, une première fois par le paiement d'un prix de consommation plus élevé suite aux accords non autorisés de prix entre les partenaires du cartel et une seconde fois, suite à la prise en charge par la communauté (via la déduction au titre de frais professionnels) d'une quotité des amendes à payer par ces partenaires du cartel.

### 3. Principes de bonne administration et principe de légalité

17. Il ressort d'un certain nombre de litiges pendants (dans lesquels l'amende cartel n'est pas acceptée comme frais professionnels) que les contribuables concernés se prévalent des principes de bonne administration, et plus spécialement du droit à la sécurité juridique et au principe de confiance, pour revendiquer la déduction de ces amendes, particulièrement sur base de ce qui est précisé au n° 53/110.1, Com.IR 92.

A ce sujet, il est signalé qu'il a été jugé à plusieurs reprises que le droit à la sécurité juridique n'est pas un droit illimité et que dans certaines circonstances, il doit céder devant le principe de légalité qui garantit la sécurité juridique et l'égalité au profit de tous les contribuables (voir e.a. Cassation, 3.11.2000).

En outre, la jurisprudence a également confirmé la primauté du principe de légalité sur les circulaires administratives lorsque celles-ci sont contra le-gem (Cassation, 29.5.1992 et Liège, 4.3.1998). Le Ministre des Finances actuel s'y rallie également et précise que la matière fiscale est dominée par le principe de légalité, dont il résulte que le respect des directives administratives ne peut être invoqué en faveur du contribuable ou en faveur de l'administration si la loi n'y apporte pas de fondement (Bull., QR, Chambre, 2003-2004, n° 26 - question n° 117 du 12.11.2003, Repr. Leterme).

Enfin, il ressort de la jurisprudence de la Cour de Cassation que la Cour fait toujours primer le principe de légalité sur le principe de confiance dès que se pose une question de droit et ce que celle-ci soit relative à la portée d'une disposition légale, à la qualification de certains revenus, à l'imposabilité ou à l'exonération de revenus déterminés, à la déductibilité des frais professionnels, etc. (voir entre autres, Cassation, 18.1.1999, 3.11.2000, 6.11.2000, 26.10.2001 et 14.6.2002).

18. Comme il ressort du n° 14, les directives du n° 53/110.1, Com.IR 92, sont en contradiction avec les dispositions de l'art. 53, 6°, CIR 92, qui sont d'ordre public. Etant donné, qu'en l'occurrence, une question de droit se pose, les contribuables ne peuvent dès lors retirer des directives administratives précitées aucune attente légitime pour revendiquer la déduction d'une amende cartel UE, la primauté doit être donnée au principe de légalité, qui interdit cette déduction.

### **V. CONCLUSION**

19. Eu égard à ce qui précède, il faut conclure, en règle générale, que les amendes proprement dites, telles que visées au n° 10, ne peuvent jamais être considérées comme des frais professionnels déductibles, conformément aux dispositions expresses de l'art. 53, 6°, CIR 92, et ce nonobstant le fait qu'elles soient ou non de nature pénale.

En ce qui concerne plus spécifiquement la déduction d'une amende cartel UE au titre de frais professionnels, il est évident que cette déduction ne peut être autorisée, sur pied de ce qui est précisé au n° 53/110.1, Com.IR 92, étant donné que ces directives administratives sont en contradiction avec les dispositions légales de l'art. 53, 6°, CIR 92.

Les directives reprises au n° 53/110.1, Com.IR 92, deviennent donc sans objet.

Il sera précisé au n° 53/105, Com.IR 92, que ne sont pas déductibles comme frais professionnels, eu égard aux dispositions expresses de l'art. 53, 6°, CIR 92, les amendes qui sont infligées aux entreprises pour violation des règles de concurrence, telles que stipulées aux art. 81 et 82 du Traité instituant l'Union européenne, ainsi que pour violation des règles de concurrence, telles que stipulées dans la législation belge.

Le commentaire administratif relatif au caractère déductible ou non au titre de frais professionnels de diverses amendes sera adapté conformément à ce qui précède.

Les directives reprises dans cette circulaire sont applicables immédiatement, à tous les stades de la procédure, y compris les litiges pendants et à venir.

AU NOM DU MINISTRE :  
Pour l'administrateur  
Petites et Moyennes Entreprises :

J. VANHOUTTE  
Directeur

