



Propriétés

Titre : Circulaire 2025/C/49 relative aux modifications apportées à l'art. 444, CIR 92 par la loi-programme du 18.07.2025

Résumé : Cette circulaire commente les modifications apportées par la loi- programme du 18.07.2025 (MB 29.07.2025) à l’article 444 du Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 92) relatif aux accroissements d’impôts applicables en matière d’impôts sur les revenus. Commentaire des articles 38 et 39 de la loi-programme du 18.07.2025.

Mots clefs :sanction administrativeaccroissement d'impôtprésomptionbonne foi

Date du document : 28/07/2025

Date Fisconet*plus* Date de publication initiale sur Fisconet*plus* : 28/07/2025

Circulaire 2025/C/49 relative aux modifications apportées à l'art. 444, CIR 92 par la loi-programme du 18.07.2025

Résumé

Cette circulaire commente les modifications apportées par la loi- programme du 18.07.2025 (MB 29.07.2025) à l’article 444 du Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 92) relatif aux accroissements d’impôts applicables en matière d’impôts sur les revenus.

Commentaire des articles 38 et 39 de la loi-programme du 18.07.2025.

Sanctions administratives ; Accroissement d'impôt ; Présomption de bonne foi

SPF Finances, le 28.07.2025

Administration générale de la Fiscalité – Procédure de taxation et Obligations

Table des matières

- 1. Modifications apportées par la loi-programme (ci-après LP) à l'art. 444, CIR 92
- 2. Version coordonnée de l'art. 444, CIR 92
- 3. Dispositions pertinentes de l'AR/CIR 92
- 4. Rappel des principes généraux applicables en matière d'accroissement
 - 4.1. Cas d'application des accroissements
 - 4.2. Calcul de l'accroissement
 - A. Base de calcul
 - B. Taux applicable
 - C. Détermination du rang de l'infraction
 - 4.3. Motivation de l'accroissement
- 5. Commentaires des modifications de l'art. 444, CIR 92
 - 5.1. Principes
 - 5.2. Principes applicables en matière de déclaration en matière d'impôts sur les revenus
 - 5.2.1. La présomption de bonne foi ne s'applique que pour une première infraction
 - 5.2.2. Présomption de bonne foi réfragable : renversement par l'administration
 - 5.2.3. Prise de rang de l'infraction pour laquelle il a été renoncé à l'accroissement
 - 5.2.4. Succession d'infractions constatées à l'occasion d'un même contrôle
 - 5.2.5. La notion de bonne foi
 - 5.2.5.1. La notion de bonne foi
 - 5.2.5.2. Bonne foi vs. intention d'éluder l'impôt
 - 5.2.5.3. Exemples de bonne foi
 - 5.2.6. La notion de mauvaise foi
 - 5.2.6.1. La notion de mauvaise foi
 - 5.2.6.2. Exemples de mauvaise foi
 - 5.2.7. Absence de présomption de bonne foi en cas d'imposition d'office
 - 5.3. Application des principes précités en matière de précompte mobilier et de précompte professionnel
- 6. Entrée en vigueur de la modification de l'art. 444, CIR 92

1. Modifications apportées par la loi-programme (ci-après LP) à l'art. 444, CIR 92

Art. 38. Dans l'article 444 du Code des impôts sur les revenus 1992, modifié en dernier lieu par la loi du 22 décembre 2023, l'alinéa 3 est remplacé comme suit :

« Il est renoncé à l'accroissement d'impôt pour la première infraction commise de bonne foi.

La bonne foi est, jusqu'à preuve du contraire, présumée exister dans le chef du contribuable qui a commis une première infraction, sauf en cas d'application de l'article 351. »

Art. 39. Le présent chapitre s'applique à des impositions enrôlées à partir de la publication de la présente loi au *Moniteur belge*.

2. Version coordonnée de l'art. 444, CIR 92

En cas d'absence de déclaration, de remise tardive de celle-ci ou en cas de déclaration incomplète ou inexacte, les impôts dus sur la portion des revenus non déclarés ou déclarés tardivement, déterminés avant toute imputation de précomptes, de crédits d'impôt, de quotité forfaitaire d'impôt étranger et de versements anticipés, sont majorés d'un accroissement d'impôt fixé d'après la nature et la gravité de l'infraction, selon une échelle dont les graduations sont déterminées par le Roi et allant de 10 % à 200 % des impôts dus sur la portion des revenus non déclarés ou déclarés tardivement.

En cas de déclaration inexacte ayant donné lieu à une dispense de versement du précompte professionnel visée au titre 6, chapitre 1^{er}, section 4, sous-section 3, les précomptes dus sont majorés d'un accroissement fixé d'après la nature et la gravité de l'infraction, selon une échelle dont les graduations sont déterminées par le Roi et allant de 10 % à 200 % de la dispense de versement de précompte professionnel incorrectement déclaré.

Il est renoncé à l'accroissement d'impôt pour la première infraction commise de bonne foi.

La bonne foi est, jusqu'à preuve du contraire, présumée exister dans le chef du contribuable qui a commis une première infraction, sauf en cas d'application de l'article 351.

Le total des impôts dus sur la portion des revenus non déclarés ou déclarés tardivement et de l'accroissement d'impôt visé à l'alinéa 1^{er} ne peut dépasser le montant des revenus non déclarés ou déclarés tardivement.

L'accroissement visé à l'alinéa 1^{er} ne s'applique que si les revenus non déclarés ou déclarés tardivement atteignent 2.500 euros.

3. Dispositions pertinentes de l'AR/CIR 92

Art. 225. L'échelle des accroissements d'impôt applicables en cas d'absence de déclaration ou de déclaration tardive, autre qu'en matière de précomptes mobilier et professionnel, est fixée comme suit :

Nature des infractions	Accroissements
A. Absence de déclaration ou déclaration tardive due à des circonstances indépendantes de la volonté du contribuable :	Néant
B. Absence de déclaration ou déclaration tardive sans intention d'éluder l'impôt :	

- 1 ^{ère} infraction (sans tenir compte des absences de déclaration ou des déclarations tardives visées sub A) :	10 %
- 2 ^e infraction :	20 %
- 3 ^e infraction :	30 %
A partir de la 4 ^e infraction, les infractions de cette nature sont classées sub C et sanctionnées comme telles.	
C. Absence de déclaration ou déclaration tardive avec intention d'éluder l'impôt :	
- 1 ^{ère} infraction :	50 %
- 2 ^e infraction :	100 %
- 3 ^e infraction et infractions suivantes :	200 %
D. Absence de déclaration ou déclaration tardive accompagnée soit d'une inexactitude ou omission par faux ou d'un usage de faux au cours de la vérification de la situation fiscale, soit d'une corruption ou d'une tentative de corruption de fonctionnaire : dans tous les cas :	200 %

Art. 226. L'échelle des accroissements d'impôt applicables en cas de déclaration incomplète ou inexacte, autre qu'en matière de précomptes mobilier et professionnel, est fixée comme suit :

Nature des infractions	Accroissements
A. Déclaration incomplète ou inexacte due à des circonstances indépendantes de la volonté du contribuable :	Néant
B. Déclaration incomplète ou inexacte sans intention d'éluder l'impôt :	
- 1 ^{ère} infraction (compte non tenu des cas visés sub A) :	10 %
- 2 ^e infraction :	20 %
- 3 ^e infraction :	30 %
A partir de la 4 ^e infraction, les infractions de cette nature sont classées sub C et sanctionnées comme telles.	
C. Déclaration incomplète ou inexacte avec intention d'éluder l'impôt :	
- 1 ^{ère} infraction :	50 %
- 2 ^e infraction :	100 %
- 3 ^e infraction et infractions suivantes :	200 %
D. Déclaration incomplète ou inexacte accompagnée de faux ou d'un usage de faux ou d'une corruption ou d'une tentative de corruption de fonctionnaire : Dans tous les cas :	200 %

Art. 227. Pour la détermination du pourcentage d'accroissements d'impôt à appliquer, les infractions antérieures visées sub B et C des articles 225 et 226, sont négligées si aucune infraction en matière de déclaration aux impôts sur les revenus n'est sanctionnée pour les 4 derniers exercices d'imposition qui précèdent celui pour lequel la nouvelle infraction doit être pénalisée.

Art. 228. L'échelle des accroissements d'impôt applicables en cas d'absence de déclaration, de déclaration tardive ou en cas de déclaration incomplète ou inexacte en matière de précomptes mobilier et professionnel allant de pair avec une absence ou insuffisance de paiement desdits précomptes est fixée comme suit :

Nature des infractions	Accroissements
A. Infraction due à des circonstance indépendantes de la volonté du redevable :	Néant
B. Infraction sans intention d'éluder l'impôt :	
- 1 ^{ère} infraction :	Néant
- 2 ^e infraction :	10 %
- 3 ^e infraction :	20 %
- 4 ^e et 5 ^e infractions :	30 %
A partir de la 6 ^e infraction, les infractions de cette nature sont classées sub C et sanctionnées comme telles.	
C. Infraction avec intention d'éluder l'impôt :	
- 1 ^{ère} infraction :	50 %
- 2 ^e et 3 ^e infractions :	75 %
- 4 ^e et 5 ^e infractions :	100 %
- 6 ^e et 7 ^e infractions :	150 %
- 8 ^e infraction et infractions suivantes :	200 %
D. Infraction accompagnée de faux ou d'un usage de faux ou d'une corruption ou d'une tentative de corruption de fonctionnaire : dans tous les cas :	200 %

Pour la détermination du pourcentage d'accroissements d'impôt à appliquer, les infractions antérieures visées sub B et C sont négligées si aucune infraction en matière de déclaration et de paiement des précomptes mobilier et professionnel, envisagés distinctement, n'est sanctionnée pour 4 échéances mensuelles, trimestrielles ou annuelles consécutives.

Art. 228/1. Par dérogation à l'article 228, l'échelle des accroissements d'impôts applicable en cas de déclaration inexacte ayant donné lieu à une dispense de versement du précompte professionnel visée au titre 6, chapitre 1^{er}, section 4, sous-section 3 du Code des impôts sur les revenus 1992 est fixée comme suit :

Nature des infractions	Accroissements
A. Infraction due à des circonstances indépendantes de la volonté du redevable :	Néant
B. Infraction sans intention d'éluder l'impôt :	
- 1 ^{ère} infraction :	10 %
- 2 ^e infraction :	20 %
- 3 ^e infraction :	30 %
A partir de la 4 ^e infraction, les infractions de cette nature sont classées sub C et sanctionnées comme telles.	
C. Infraction avec intention d'éluder l'impôt :	
- 1 ^{ère} infraction :	50 %
- 2 ^e et 3 ^e infractions :	75 %

- 4° et 5° infractions :	100 %
- 6° et 7° infractions :	150 %
- 8° infraction et infractions suivantes :	200 %
D. Infraction accompagnée de faux ou d'un usage de faux ou d'une corruption ou d'une tentative de corruption de fonctionnaire : dans tous les cas :	200 %

Pour la détermination du pourcentage d'accroissements d'impôt à appliquer, les infractions antérieures visées sub B et C sont négligées si aucune infraction en matière de déclaration et de paiement des précomptes professionnel, envisagés distinctement, n'est sanctionnée pour 4 échéances mensuelles, trimestrielles ou annuelles consécutives.

Art. 229. Pour la détermination du pourcentage des accroissements d'impôt à appliquer en vertu des articles 225, 226, 228 et 228/1, il y a deuxième infraction ou infraction subséquente si, au moment où une nouvelle infraction est commise, il a été donné connaissance au contrevenant de l'accroissement qui a sanctionné l'infraction antérieure.

4. Rappel des principes généraux applicables en matière d'accroissement

4.1. Cas d'application des accroissements

L'art. 444, al. 1^{er}, CIR 92, prévoit qu'un accroissement est en principe appliqué dans les cas suivants :

- absence de déclaration,
- déclaration tardive,
- déclaration incomplète ou inexacte.

En matière d'impôts sur les revenus, l'échelle d'accroissement applicable est prévue :

- à l'art. 225 de l'AR/CIR 92, en cas d'absence de déclaration ou de déclaration tardive ;
- à l'art. 226 de l'AR/CIR 92, en cas de déclaration incomplète ou inexacte.

En matière de précomptes mobilier et professionnel, l'échelle d'accroissement applicable est prévue :

- à l'art. 228 de l'AR/CIR 92, en cas d'absence de déclaration, de déclaration tardive ou en cas de déclaration incomplète ou inexacte en matière de précomptes mobilier et professionnel allant de pair avec une absence ou insuffisance de paiement desdits précomptes ;
- à l'art. 228/1 de l'AR/CIR 92, en cas de déclaration inexacte ayant donné lieu à une dispense de versement du précompte professionnel visée au titre 6, chapitre 1^{er}, section 4, sous-section 3 du Code des impôts sur les revenus 1992.

Il n'y a toutefois pas lieu d'appliquer d'accroissement :

- lorsqu'en matière d'impôts sur les revenus, les revenus non déclarés ou déclarés tardivement n'atteignent pas 2.500 euros (art. 444, al. 5, CIR 92).

Cette exception s'applique également en matière de précomptes mobilier et professionnel. Il est toutefois rappelé que pour constituer une infraction, l'absence de déclaration, la déclaration tardive ou la déclaration incomplète ou inexacte en matière de précomptes mobilier et professionnel doit aller de pair avec une absence ou insuffisance de paiement desdits précomptes.

Dans ce cas, bien qu'aucun accroissement d'impôt ne sera appliqué si les revenus non déclarés ou déclarés tardivement n'atteignent pas 2.500 euros, l'infraction prendra néanmoins rang ;

- lorsque l'absence de déclaration, la déclaration tardive ou la déclaration incomplète ou inexacte est due à des circonstances indépendantes de la volonté du contribuable (art. 225, 226, 228, et 228/1 AR/CIR 92). Il s'agit, en l'occurrence, des circonstances qui relèvent exclusivement de la force majeure, à savoir des événements indépendants de la volonté que le contribuable n'a pu prévoir ou prévenir.

L'appréciation de la notion de force majeure est une question de fait. On peut ranger parmi les circonstances indépendantes de la volonté du contribuable la maladie grave, l'absence de longue durée, lorsqu'elles constituent un obstacle insurmontable à l'exécution de son obligation par le contribuable. En revanche, ne constitue pas un cas de force majeure le fait qu'un comptable ait assuré au contribuable que la déclaration avait été introduite alors que celle-ci n'avait pas été déposée. Un mandant est responsable du choix de son mandataire et ne peut invoquer face à l'administration fiscale des erreurs que celui-ci commet lorsqu'il agit en vertu de ce mandat (Anvers, 15.01.2013). Il est en effet considéré que le mandataire agit au nom et pour compte de son mandant.

Lorsqu'une infraction est due à des circonstances indépendantes de la volonté du contribuable, elle ne prend pas rang ;

- lorsque des redevables du P.R.M ou du P.R.P s'abstiennent de souscrire une déclaration ou produisent une déclaration au précompte inexacte mais ont versé régulièrement le précompte dû à la source.

Dans un tel cas, l'infraction ne prend pas rang.

4.2. Calcul de l'accroissement

A. Base de calcul

En matière d'impôts sur les revenus, l'accroissement d'impôt ne peut être appliqué qu'aux impôts dus sur la portion des revenus non déclarés ou déclarés tardivement déterminés avant toute imputation de précomptes, de crédits d'impôt, de quotités forfaitaires d'impôt étranger et de versements anticipés.

Par revenus non déclarés, il faut entendre notamment : les majorations de revenus bruts, les rejets de frais et de pertes professionnelles, le rejet de dépenses déductibles de l'ensemble des revenus nets (ERN), etc.

Le rejet d'une dépense déductible de l'ERN est assimilé à une majoration de revenus puisque ce rejet augmente le Revenu Imposable Globalement (RIG). L'impôt supplémentaire qui en résulte est donc susceptible d'accroissement.

Par contre, même si le rejet d'une réduction d'impôt engendre le plus souvent une augmentation d'impôt, il ne résulte pas de l'imposition d'une majoration de revenus. Par conséquent, l'accroissement appliqué n'aura pas d'impact financier (il sera égal à 0 euro).

L'infraction prend rang, dans tous les cas.

En cas d'absence de déclaration, de déclaration tardive ou de déclaration incomplète ou inexacte en matière de précomptes mobilier et professionnel allant de pair avec une absence ou insuffisance de paiement desdits précomptes, les accroissements sont calculés sur les précomptes dus sur la portion de revenus non déclarés ou déclarés tardivement.

En cas de déclaration inexacte ayant donné lieu à une dispense de versement du précompte professionnel visée au titre 6, chapitre 1^{er}, section 4, sous-section 3, CIR 92, les précomptes dus sont majorés d'un accroissement allant de 10 % à 200 % de la dispense de versement de précompte professionnel incorrectement déclarée.

B. Taux applicable

Pour déterminer le taux d'accroissement applicable, il faut tenir compte :

1. de l'échelle d'accroissement applicable en fonction de la nature de l'infraction commise, à savoir :

- une absence de déclaration ou une déclaration tardive, autre qu'en matière de précomptes mobilier et professionnel (art. 225, AR/CIR 92) ;
- une déclaration incomplète ou inexacte, autre qu'en matière de précomptes mobilier et professionnel (art. 226, AR/CIR 92) ;
- une absence de déclaration, une déclaration tardive ou une déclaration incomplète ou inexacte en matière de précomptes mobilier et professionnel allant de pair avec une absence ou insuffisance de paiement desdits précomptes (art. 228, AR/CIR 92) ;
- une déclaration inexacte ayant donné lieu à une dispense de versement du précompte professionnel visée au titre 6, chapitre 1^{er}, section 4, sous-section 3, CIR 92 (art. 228/1, AR/CIR 92).

2. de la gravité de l'infraction :

- L'infraction est-elle due à des circonstances indépendantes de la volonté du contribuable ?
- L'infraction a-t-elle été commise avec ou sans intention d'éluder l'impôt ?
- L'infraction commise est-elle accompagnée de faux ou d'un usage de faux ou d'une corruption ou d'une tentative de corruption de fonctionnaire ?

3. du rang de l'infraction.

C. Détermination du rang de l'infraction

Pour déterminer le rang de l'infraction, il convient de tenir compte des règles suivantes :

- les infractions antérieures ne doivent pas être prises en considération si, pour les quatre derniers exercices d'imposition précédents ou, en matière de précomptes, les quatre dernières échéances, aucune infraction de même nature (soit une absence de déclaration ou une déclaration tardive soit une déclaration incomplète ou inexacte) et de même gravité (avec ou sans intention d'éluder l'impôt) n'a été sanctionnée ;
- il n'y a deuxième infraction ou infraction subséquente que si, au moment où une nouvelle infraction est commise, il a été donné connaissance au contrevenant de l'accroissement qui a sanctionné l'infraction antérieure (art. 229, AR/CIR 92). **Cette sanction ressort de la mention portée sur l'avertissement-extrait de rôle (AER) ou la note de calcul qui l'accompagne.** Le fait que cette sanction n'a pas eu de conséquence financière pour le contribuable est sans relevance en l'espèce ;
- lorsque des infractions de même nature (soit une absence de déclaration ou une déclaration tardive, soit une déclaration incomplète ou inexacte) et de même gravité (avec ou sans intention d'éluder l'impôt) sont constatées simultanément pour plusieurs échéances, années ou exercices d'imposition dans le chef d'un même contribuable, il n'y a lieu de retenir qu'une seule infraction et d'appliquer le pourcentage d'accroissement correspondant pour chacune des échéances, années ou exercices d'imposition envisagés ;

- lorsqu'il n'y a pas lieu à application d'accroissement, sur la base du litt. A des art. 225, 226, 228 et 228/1, AR/CIR 92 (circonstances indépendantes de la volonté du contribuable, voir point 4.1.), il faut considérer qu'il n'y a pas infraction au sens de cet art. 444, CIR 92, et que ces cas ne doivent pas entrer en ligne de compte pour déterminer le rang des infractions commises ultérieurement.

4.3. Motivation de l'accroissement

L'application d'un accroissement d'impôt doit être motivée, cette obligation de motivation découle de la loi du 29 juillet 1991 relative à la motivation formelle des actes administratifs.

Conformément à cette loi, lorsque des accroissements d'impôt sont appliqués, le contribuable doit être informé, dans tous les cas, de la disposition légale concernée et, arguments à l'appui, de l'accroissement d'impôt applicable (mention de la nature, de la gravité (c-à-d intention ou non d'éluder l'impôt) et du rang de l'infraction). Ces dispositions s'inscrivent donc dans une interprétation de l'art. 109, L 04.08.1986 conforme aux art. 10 et 11 de la Constitution, et elles doivent être scrupuleusement respectées. La motivation doit comporter les motifs de droit complets et de fait précis. Rappelons que lorsque l'administration applique un accroissement d'impôt pour sanctionner une infraction commise avec une intention d'éluder l'impôt, il lui appartient de motiver l'intention d'éluder l'impôt.

La motivation doit être mentionnée dans l'avis de rectification, ou dans la notification d'imposition d'office, ou en l'absence de ceux-ci, dans un courrier ordinaire.

5. Commentaires des modifications de l'art. 444, CIR 92

5.1. Principes

Avant sa modification par l'art. 38, LP, l'art. 444, al. 3, CIR 92, prévoyait qu'en l'absence de mauvaise foi du contribuable, il pouvait être renoncé au minimum de 10 % d'accroissement d'impôt.

L'art. 444, al. 3, CIR 92, tel que remplacé par la LP, prévoit désormais qu'il est renoncé à l'accroissement d'impôt pour la première infraction sans intention d'éluder l'impôt commise de bonne foi par le contribuable.

Le nouvel art. 444, al. 4, CIR 92, introduit une présomption réfragable de bonne foi dans le chef du contribuable lorsqu'il est en situation d'infraction pour la première fois. Cette présomption de bonne foi n'est toutefois pas applicable en cas d'application de la procédure d'imposition d'office prévue par l'art. 351, CIR 92.

5.2. Principes applicables en matière de déclaration en matière d'impôts sur les revenus

5.2.1. La présomption de bonne foi ne s'applique que pour une première infraction

Le nouvel art. 444, al. 4, CIR 92, prévoit que la bonne foi est, jusqu'à preuve du contraire, présumée exister dans le chef du contribuable qui a commis une première infraction sans intention d'éluder l'impôt. Cette présomption de bonne foi ne s'applique toutefois que pour la première infraction commise sans intention d'éluder l'impôt (et ne s'applique par ailleurs pas en cas d'application de la procédure d'imposition d'office, voir point 5.2.7.).

Pour déterminer s'il s'agit d'une première infraction, il convient de se référer à l'art. 227, AR/CIR 92, qui prévoit que : *« Pour la détermination du pourcentage d'accroissements d'impôt à appliquer, les infractions antérieures (...), sont négligées si aucune infraction en matière de déclaration aux impôts sur les revenus n'est sanctionnée pour les 4 derniers exercices d'imposition qui précèdent celui pour lequel la nouvelle infraction doit être pénalisée »*. En d'autres mots, si aucune infraction de même nature (soit une absence de déclaration ou une déclaration tardive, soit une déclaration incomplète ou inexacte) et de même gravité (c-à-d avec ou sans intention d'éluder l'impôt) (voir point 4.2., C.), n'a été sanctionnée pour les 4 derniers exercices d'imposition qui précèdent l'exercice d'imposition concerné par la nouvelle infraction, alors cette dernière pourra être qualifiée de première infraction.

En matière de précompte, voir les art. 228 et 228/1, in fine, AR/CIR 92 (voir aussi point 5.3.).

En revanche, si le contribuable commet une nouvelle infraction alors qu'une infraction de même nature et de même gravité (voir point 4.2., C.) avait été sanctionnée pour un ou plusieurs des 4 derniers exercices d'imposition précédents, alors cette nouvelle infraction prendra rang et se verra appliquer un accroissement d'impôt dont le taux dépendra de la nature de l'infraction, de l'absence ou non d'intention d'éluder l'impôt dans le chef du contribuable et du rang de l'infraction. En d'autres mots, cette nouvelle infraction ne pourra être qualifiée de « première infraction » et il ne pourra pas être renoncé à l'accroissement d'impôt.

Pour rappel, il n'y a deuxième infraction ou infraction subséquente que si, au moment où une nouvelle infraction est commise, il a été donné connaissance au contrevenant de l'accroissement qui a sanctionné l'infraction antérieure. Cette sanction ressort de la mention portée sur l'avertissement-extrait de rôle ou la note de calcul qui l'accompagne. Le fait que cette sanction n'a pas eu de conséquence financière pour le contribuable est sans relevance.

Exemple

Un contribuable assujéti à l'impôt des personnes physiques lance son activité professionnelle d'indépendant durant l'année 2024 (exercice d'imposition 2025) et décide d'utiliser une partie de son logement à des fins professionnelles. Une erreur est toutefois commise quant à la détermination de la surface du logement effectivement utilisée pour l'activité professionnelle : le contribuable l'estime à 30 % alors qu'elle n'est que de 20 %. Au regard des circonstances concrètes, il y a lieu de considérer qu'une infraction sans intention d'éluder l'impôt est commise par le contribuable. La présomption de bonne foi s'applique-t-elle ?

- Si, pour les 4 derniers exercices d'imposition précédents (2021, 2022, 2023, 2024), aucune infraction de même nature et de même gravité (déclaration incomplète ou inexacte commise sans intention d'éluder l'impôt) n'a été sanctionnée, alors il s'agira d'une 1^{ère} infraction et la présomption de bonne foi s'appliquera.

- En revanche, si pour l'un des 4 derniers exercices d'imposition précédents (2021, 2022, 2023, 2024), une infraction de même nature et de même gravité (déclaration incomplète ou inexacte commise sans intention d'éluder l'impôt) a été commise, alors il ne s'agira plus d'une première infraction et la présomption de bonne foi ne s'appliquera pas. L'infraction sera sanctionnée par l'accroissement correspondant au rang de celle-ci. Si le contribuable avait par exemple omis de déclarer les rentes alimentaires perçues durant l'année 2021 (exercice d'imposition 2022), que cette infraction avait pris rang et devait être considérée comme première infraction (application d'un accroissement d'impôt de 10 % pour mauvaise foi ou renonciation aux 10 % d'accroissement pour absence de mauvaise foi), alors le contribuable se verra appliquer un accroissement de 20 % pour l'infraction relative à l'exercice d'imposition 2025.

5.2.2. Présomption de bonne foi réfragable : renversement par l'administration

Le nouvel art. 444, al. 4, CIR 92, instaure une présomption réfragable de bonne foi dans le chef du contribuable qui a commis une première infraction sans intention d'éluder l'impôt. Comme précisé au point 5.2.1., une telle présomption ne s'applique toutefois pas dans le cadre d'une procédure d'imposition d'office prévue à l'art. 351, CIR 92.

La présomption de bonne foi instaurée par l'art. 444, al. 4, CIR 92, est une présomption réfragable. L'administration dispose dès lors de la possibilité de renverser cette présomption en démontrant que le contribuable :

1. soit n'est pas de bonne foi ;
2. soit a agi avec intention d'éluder l'impôt.

Au regard de ce qui précède, il y a lieu de conclure qu'un contribuable :

1. qui commet une première infraction avec intention d'éluder l'impôt se verra toujours appliquer un accroissement de 50 %. La charge de la preuve de l'intention d'éluder l'impôt repose toujours sur l'administration ;
2. qui commet une première infraction sans intention d'éluder l'impôt et qui ne fait pas l'objet d'une procédure d'imposition d'office est présumé de bonne foi et ne se verra en principe pas appliquer d'accroissement, à moins que l'administration ne parvienne à renverser la présomption de bonne foi du contribuable en démontrant que celui-ci n'est pas de bonne foi. En d'autres mots, la charge de la preuve de l'absence de bonne foi du contribuable repose sur l'administration. Dans ce dernier cas, un accroissement d'impôt de 10 % sera appliqué au contribuable.
3. qui commet une première infraction sans intention d'éluder l'impôt et qui fait l'objet d'une procédure d'imposition d'office se verra appliquer un accroissement de 10 %, à moins qu'il ne puisse démontrer sa bonne foi. Dans ce cas, la charge de la preuve repose sur le contribuable (voir point 5.2.7.).

5.2.3. Prise de rang de l'infraction pour laquelle il a été renoncé à l'accroissement

Lorsqu'un contribuable commet une première infraction pour laquelle la présomption de bonne foi s'applique, il est renoncé à l'application de l'accroissement d'impôt. Toutefois, cette première infraction prendra rang malgré la renonciation à l'accroissement. Pour rappel, comme l'indique le point 4.2., C.), une infraction prend rang lorsque la sanction de celle-ci est portée à la connaissance du contribuable, préalablement à la commission d'une nouvelle infraction, par le biais de la mention portée sur l'avertissement-extrait de rôle ou la note de calcul qui l'accompagne. Bien qu'il ait été renoncé à l'accroissement, l'infraction concernée sera dès lors prise en considération pour la détermination du pourcentage d'accroissement applicable à l'infraction suivante de même nature (soit une absence de déclaration ou une déclaration tardive, soit une déclaration incomplète ou inexacte) et de même gravité (c-à-d avec ou sans intention d'éluder l'impôt).

Dès lors, pour une deuxième infraction de même nature (soit une absence de déclaration ou une déclaration tardive, soit une déclaration incomplète ou inexacte) également commise sans intention d'éluder l'impôt, le contribuable se verra infliger un accroissement d'impôt de 20 %.

Pour rappel, l'art. 227 de l'AR/CIR 92, prévoit que *« Pour la détermination du pourcentage d'accroissements d'impôt à appliquer, les infractions antérieures (...), sont négligées si aucune infraction en matière de déclaration aux impôts sur les revenus n'est sanctionnée pour les 4 derniers exercices d'imposition qui précèdent celui pour lequel la nouvelle infraction doit être pénalisée »*.

5.2.4. Succession d'infractions constatées à l'occasion d'un même contrôle

Comme indiqué précédemment (voir point 4.2., C.), lorsque des infractions de même nature et de même gravité (c-à-d avec ou sans intention d'éluder l'impôt) sont constatées simultanément pour plusieurs échéances, années ou exercices d'imposition dans le chef d'un même contribuable (p. ex. : un contrôle porte sur plusieurs exercices d'imposition), il n'y a lieu de retenir qu'une seule infraction et d'appliquer le pourcentage d'accroissements correspondant pour chacune des échéances, années ou exercices d'imposition envisagés.

Au regard de ce qui précède il y a lieu de considérer que si :

- de nouvelles infractions portant sur différents exercices d'imposition ont été constatées à l'occasion d'un même contrôle,
- il n'y a pas d'infraction de même nature et de même gravité (avec ou sans intention d'éluder l'impôt) antérieure à ces nouvelles infractions constatées,
- ces infractions ont toutes été commises sans intention d'éluder l'impôt, et
- la procédure d'imposition d'office n'a pas été appliquée,

alors, l'ensemble des infractions constatées à l'occasion du contrôle (portant sur plusieurs exercices d'imposition) devront être considérées comme des premières infractions auxquelles la présomption de bonne foi est appliquée. Il sera renoncé à l'accroissement d'impôt, à moins que l'administration ne parvienne à démontrer la mauvaise foi du contribuable. Dans ce dernier cas, un accroissement de 10 % sera appliqué pour chacune de ces infractions (qui seront toutes de rang 1).

Par exemple

Fin novembre 2022, un travailleur intérimaire décide de changer d'agence d'intérim et conclut un contrat avec une nouvelle agence. Durant le mois de décembre 2022, il effectue une mission dans une entreprise et est payé le 31 décembre 2022. Au moment de rentrer sa déclaration à l'impôt des personnes physiques pour l'exercice d'imposition 2023 (revenus 2022), l'intérimaire omet de mentionner les revenus perçus pour sa mission exercée durant le mois de décembre 2022.

Par ailleurs, pour l'année de revenus 2023 (exercice d'imposition 2024), le contribuable, propriétaire d'une maison à l'étranger, a omis de déclarer les revenus immobiliers liés à cette maison restée inoccupée toute l'année.

En 2025, l'administration fiscale décide de procéder au contrôle de la situation fiscale du contribuable pour les exercices d'imposition 2023 et 2024 et constate les erreurs commises par celui-ci. Au regard des circonstances de fait précises du dossier, aucune infraction n'avait été commise pour les exercices d'imposition antérieurs et il convient de considérer que le contribuable n'avait pas l'intention d'éluder l'impôt.

Puisque :

- les infractions liées aux exercices d'imposition 2023 et 2024 ont été constatées simultanément à l'occasion du même contrôle ;
- les infractions liées aux exercices d'imposition 2023 et 2024 sont des infractions de même nature et de même gravité (déclaration incomplète ou inexacte sans intention d'éluder l'impôt) ;
- aucune infraction de même nature et de même gravité antérieure à ces nouvelles infractions constatées (pour les exercices d'imposition 2023 et 2024) n'a été sanctionnée pour les 4 exercices d'impositions précédents ;
- la procédure d'imposition d'office n'a pas été appliquée,

alors, il y a lieu de considérer chacune de ces deux infractions comme étant des premières infractions commises de bonne foi, pour lesquelles il est renoncé à l'accroissement d'impôt. Ce n'est que si l'administration parvient à démontrer la mauvaise foi du contribuable qu'un accroissement de 10 % sera appliqué pour chacune de ces deux infractions.

5.2.5. La notion de bonne foi

5.2.5.1. La notion de bonne foi

Il y a lieu de considérer que la bonne foi, en droit fiscal, désigne la conviction intime d'une personne qu'elle se trouve dans une situation conforme à la loi et qu'elle agit sans porter atteinte aux droits d'autrui ([OP n° 220 \(Veerle Wouters\) d.d. 7 mars 2013](#), Questions et Réponses, Chambre, 2012-13, QRVA 53/107 d.d. 2 avril 2013, p. 216).

La notion de bonne foi est une notion factuelle qui dépend étroitement des éléments concrets du dossier.

5.2.5.2. Bonne foi vs. intention d'éluder l'impôt

La bonne foi est à distinguer de l'absence d'intention d'éluder l'impôt, ce qui implique qu'un contribuable pourrait ne pas agir de bonne foi sans toutefois que cela n'implique qu'il agisse avec une intention d'éluder l'impôt.

Exemple

Un contribuable qui n'introduit pas, volontairement, les déclarations qu'il devrait introduire, uniquement dans le but de ralentir le travail de l'administration alors que lesdites déclarations laisseraient apparaître des montants en faveur de ce même contribuable, agit de mauvaise foi mais n'a pas d'intention d'éluder l'impôt.

En conclusion, un contribuable qui est de mauvaise foi n'agit pas nécessairement avec l'intention d'éluder l'impôt : il peut parfaitement avoir commis une infraction sans intention d'éluder l'impôt.

5.2.5.3. Exemples de bonne foi

Peut être, en principe, considéré de bonne foi :

- le contribuable qui, sur la base d'une mauvaise lecture de son attestation de garde d'enfants, dépose une déclaration avec un montant erroné ;
- le contribuable qui utilise 20 % de la surface de son logement à des fins professionnelles alors qu'il estime cette surface à 30 % dans sa déclaration. La bonne foi peut être présumée, sauf élément(s) contraire(s) ;
- le contribuable qui dépose une déclaration incomplète ou inexacte dans les délais car il n'avait pas reçu l'ensemble des fiches fiscales nécessaires pour compléter correctement sa déclaration et la rentrer dans les délais ([OP n° 56000767C de monsieur Jean-Luc Crucke, n° 56000989C de monsieur Benoît Piedboeuf et n° 56001112C de monsieur Steven Matheï du 25.11.2024](#)).

5.2.6. La notion de mauvaise foi

5.2.6.1. La notion de mauvaise foi

Suivant l'art. 1.9 du Code Civil, une personne est de mauvaise foi, lorsqu'elle connaît les faits ou l'acte juridique auxquels doit se rapporter sa bonne foi ou lorsqu'elle aurait dû les connaître, eu égard aux circonstances concrètes.

5.2.6.2. Exemples de mauvaise foi

Pourrait être considéré comme étant de mauvaise foi (et agissant plus que probablement avec une intention d'éluder l'impôt) :

- le contribuable qui déduit sciemment et volontairement des frais qui ne sont manifestement pas professionnels ;
- le contribuable qui utilise effectivement 20 % de la surface de son logement à des fins professionnelles alors qu'il indique dans sa déclaration que 80 % de son logement est utilisé à des fins professionnelles ;
- la société qui reçoit un transfert intra-groupe dans la situation suivante. Au sein d'un groupe, toutes les conditions sont remplies pour permettre un transfert intra-groupe (art. 205/5, CIR 92) et un accord est effectivement conclu basé sur la réalité économique. La société qui réalise le transfert intra-groupe le prend fiscalement en charge dans l'année d'imposition convenue. Cependant, la société qui reçoit le transfert intra-groupe ne l'enregistre pas dans son bénéfice du même exercice d'imposition. La société qui reçoit le transfert intra-groupe n'agit donc pas de bonne foi ;
- une entreprise multinationale qui réduit la solvabilité de certaines de ses entités belges par une restructuration intra-groupe, tout en concluant parallèlement des financements intra-groupe importants à un taux d'intérêt supérieur de 1 % à un taux d'intérêt conforme au marché : cela a pour conséquence de créer une déduction d'intérêts pour les entités belges, tandis que ces intérêts sont imposés dans des entités faiblement taxées. L'administration peut, lors d'une correction fiscale, en fonction des faits, argumenter qu'il n'y a pas de bonne foi. Le groupe a créé une construction fiscale, a été conseillé par des experts, et cela a des conséquences fiscales importantes.

5.2.7. Absence de présomption de bonne foi en cas d'imposition d'office

Le nouvel art. 444, al. 4, CIR 92, précise que la présomption de bonne foi ne s'applique pas lorsque le contribuable qui a commis une première infraction fait l'objet d'une procédure d'imposition d'office prévue à l'art. 351, CIR 92.

Cela implique que pour une première infraction commise sans intention d'éluder l'impôt par un contribuable qui fait l'objet d'une procédure d'imposition d'office prévue par l'art. 351, CIR 92, l'administration appliquera un accroissement d'impôt de 10 %, à moins que le contribuable ne puisse démontrer qu'il a agi de bonne foi. En d'autres mots, la charge de la preuve de la bonne foi du contribuable repose sur celui-ci.

Cependant, dans les cas où la notification d'imposition d'office a été précédée d'une certaine correspondance (rappels, etc.) ou dans ceux où une obstruction délibérée à l'enquête fiscale a pu être constatée, il sera assez difficile pour le contribuable de prouver sa bonne foi. Toutefois, concernant le premier cas, aucune imposition d'office n'est en principe établie avant l'expiration du délai mentionné dans la lettre de rappel, ni avant l'envoi de cette lettre de rappel. Ceci a pour conséquence que l'article 444, alinéa 3, CIR92 s'applique. Cela signifie que pour une première infraction commise sans intention d'éluder l'impôt le contribuable est présumé de bonne foi.

Concrètement, la notification d'imposition d'office mentionnera toujours un accroissement d'impôt de 10 % en cas de 1^{ère} infraction sans intention d'éluder l'impôt, la bonne foi du contribuable n'étant pas dans ce cas présumée.

Par conséquent, un contribuable qui fait l'objet d'une procédure d'imposition d'office et qui a commis une infraction aux dispositions du CIR 92, pour laquelle un accroissement d'impôt est applicable sera sanctionné comme suit :

- s'il s'agit d'une première infraction commise sans intention d'éluder l'impôt, un accroissement de 10% sera appliqué, à moins que le contribuable n'apporte la preuve qu'il est de bonne foi ;
- s'il s'agit d'une première infraction commise sans intention d'éluder l'impôt mais que le contribuable parvient à démontrer sa bonne foi, il sera renoncé à l'application de l'accroissement d'impôt de 10 % mais l'infraction prendra rang ;
- s'il s'agit d'une deuxième infraction commise sans intention d'éluder l'impôt, un accroissement de 20 % sera appliqué, et ce, peu importe que le contribuable puisse démontrer ou non sa bonne foi ;
- s'il s'agit d'une première infraction commise avec intention d'éluder l'impôt, un accroissement de 50 % sera appliqué (la question de la bonne foi du contribuable ne se pose pas, un contribuable agissant avec l'intention d'éluder l'impôt étant nécessairement de mauvaise foi).

5.3. Application des principes précités en matière de précompte mobilier et de précompte professionnel

Les modifications apportées à l'art. 444, CIR 92, sont également applicables en matière de précompte mobilier et de précompte professionnel. Les principes développés ci-dessus s'appliquent donc mutatis mutandis aux précomptes précités.

Il convient néanmoins d'être attentif au fait que l'échelle d'accroissement d'impôt applicable en cas d'absence de déclaration, de déclaration tardive ou en cas de déclaration incomplète ou inexacte en matière de précomptes mobilier et professionnel allant de pair avec une absence ou insuffisance de paiement desdits précomptes prévoit déjà que l'accroissement d'impôt pour une première infraction commise sans intention d'éluder l'impôt est « néant », l'infraction prenant néanmoins rang. La modification de l'art. 444, CIR 92, qui instaure une présomption de bonne foi dans le chef du contribuable n'a dès lors pas, dans ce cas spécifique, de conséquence puisque la première infraction sans intention d'éluder ne fait pas l'objet d'un accroissement d'impôt.

Exemple : un employeur a omis de déclarer les avantages de toute nature relatifs à l'utilisation privée des ordinateurs portables mis à disposition de son personnel. Aucun précompte professionnel n'a bien évidemment ni été retenu ni été payé par l'employeur.

Il s'agit donc ici d'une déclaration inexacte allant de pair avec une insuffisance de paiement. Lors d'une première infraction sans intention d'éluder l'impôt, l'accroissement d'impôt prévu est fixé à « néant » mais l'infraction prend bien entendu rang.

La présomption de bonne foi est également applicable en cas de déclaration inexacte ayant donné lieu à une dispense de versement du précompte professionnel visée au titre 6, chapitre 1^{er}, section 4, sous-section 3, sauf en cas d'application de l'art. 351, CIR 92.

6. Entrée en vigueur de la modification de l'art. 444, CIR 92

Les nouveaux al. 3 et 4 de l'art. 444, CIR 92, s'appliquent à des impositions enrôlées à partir de la date de publication de la LP au moniteur belge, à savoir le 29 juillet 2025.

Par exemple : durant l'année 2023, un contribuable a donné en location un immeuble à un locataire personne physique qui l'utilise exclusivement à des fins professionnelles. Le contribuable a omis de déclarer les revenus locatifs réels de ce bien immobilier dans sa déclaration à l'impôt des personnes physiques relative à l'exercice d'imposition 2024. Suite à un contrôle réalisé durant l'année 2025, l'administration établit un supplément d'impôt par le biais d'un avis de rectification envoyé le 30 juin 2025. L'administration reçoit la réponse du contribuable le 15 juillet 2025. Le supplément d'impôt est enrôlé le 11 août 2025. Le dossier fiscal du

contribuable laisse apparaître qu'il s'agit d'une première infraction sans intention d'éluder l'impôt. Puisque la cotisation supplémentaire est enrôlée après le 29 juillet 2025, les nouveaux alinéas 3 et 4 de l'art. 444, CIR 92 s'appliquent. Le contribuable est donc présumé de bonne foi et aucun accroissement d'impôt ne sera appliqué pour cette première infraction. Néanmoins, cette dernière prendra rang.

Le rang des infractions pour lesquelles un accroissement d'impôt a été enrôlé doit être déterminé selon les principes mentionnés ci-dessus.

Par exemple : un contribuable avait omis de déclarer des rentes alimentaires perçues durant l'année 2023 (exercice d'imposition 2024). Suite à la rectification des revenus déclarés, un accroissement d'impôt de 10 % lui avait été appliqué. Cette infraction avait été mentionnée sur l'AER qui avait été envoyé début 2025 et avait donc pris rang. Pour l'exercice d'imposition 2026, le contribuable commet une nouvelle infraction de même nature (déclaration incomplète ou inexacte) en déduisant à 100 % des frais de restaurant alors que la déduction de tels frais est légalement limitée à 69 %. Cette dernière infraction doit être considérée comme une deuxième infraction commise sans intention d'éluder l'impôt et sera sanctionnée par un accroissement d'impôt de 20 %.

Réf. interne : 746.614