

SOMMAIRE

- p. 1/ Les modifications apportées au précompte mobilier par la loi-programme du 28 juin 2013
- p. 5/ Cotisation sur commissions secrètes : nouveau texte de loi et nouvelle circulaire

Les modifications apportées au précompte mobilier par la loi-programme du 28 juin 2013

Le 1^{er} juillet 2013, la loi-programme du 28 juin 2013 a été publiée au *Moniteur belge*. Dans cet article, nous commentons les modifications qu'apporte cette loi au précompte mobilier, à savoir l'augmentation du précompte sur les boni de liquidation, la réduction temporaire de celui-ci pour la distribution de réserves qui sont immédiatement incorporées au capital et l'instauration (la réinstauration) d'un précompte réduit pour certains dividendes.

Augmentation du précompte mobilier sur les boni de liquidation

De 10 % à 25 %

Si les boni de liquidation ont été épargnés ces dernières années par les augmentations du précompte mobilier, le taux qui leur est applicable est à présent porté de 10% à 25%, le taux standard du précompte mobilier depuis la loi-programme du 27 décembre 2012 (abrogation des articles 171, 2°, f et 269, 5°, du CIR 1992)

Seulement à partir du 1^{er} octobre 2014

L'augmentation n'entre en vigueur qu'à partir du 1^{er} octobre 2014. L'exposé des motifs précise que cette entrée en vigueur est indépendante de la date de dissolution de la société.¹ Cela signifie que le boni de liquidation doit avoir été attribué ou avoir été mis en paiement avant le 1^{er} octobre 2014 si l'on souhaite encore pouvoir bénéficier du taux de 10%. Supposons p. ex. qu'une société est dissoute en août 2014, mais que la liquidation n'est clôturée qu'en décembre 2014. Dans ce cas, un précompte mobilier de 25% sera normalement dû sur le boni de liquidation. Ce taux peut cependant être évité (en partie) en payant déjà avant le 1^{er} octobre 2014 un acompte sur le boni de liquidation. La commission de ruling a accepté il y a quelques

années qu'un acompte de ce type puisse être considéré comme une attribution ou une mise en paiement² (même s'il ne s'agit pas encore en l'occurrence d'un revenu définitivement acquis), de sorte que le taux de 10% y serait encore applicable.

Réduction temporaire du précompte mobilier pour la distribution de réserves qui sont immédiatement incorporées au capital

Principe

Les sociétés qui ne sont pas liquidées avant le 1^{er} octobre 2014 ont également la possibilité de distribuer leurs réserves taxées moyennant un précompte mobilier de 10%. La principale condition à remplir pour bénéficier de ce régime favorable est que le montant net des réserves distribuées, donc 90% de celles-ci,³ doit être immédiatement incorporé au capital (nouvel art. 537 du CIR 1992).

Régime temporaire

Le régime est temporaire. Il ne peut en effet être utilisé que depuis le 1^{er} juillet 2013, et la distribution et l'incorporation au capital doivent avoir lieu durant le dernier exercice comptable clôturé avant le 1^{er} octobre 2014.

Les sociétés dont l'exercice comptable concorde avec l'année civile – la plupart des sociétés donc – ont six mois pour faire usage du régime, à savoir du 1^{er} juillet 2013 au 31 décembre

2 Décision anticipée n° 800.245 du 16 septembre 2008.

3 Wim Vandenberghe fait observer dans *'Fiscale Actualiteit'* que cette limitation à 90% doit également s'appliquer aux actionnaires qui bénéficient d'une exonération de précompte mobilier, parce que si tel n'est pas le cas, ceux-ci peuvent souscrire à l'augmentation de capital pour un montant supérieur à leur part proportionnelle dans le capital (W. Vandenberghe, *'Uitkering en incorporatie: fiscaal en vennootschapsrechtelijk'*, in *Fiscale Actualiteit*, 2013, n° 21, 5-6).

1 Projet de loi-programme, exposé des motifs, *Doc. parl.*, Chambre, 2012-2013, 53K2853/001, 4.

2013. Pour ces sociétés, le dernier exercice comptable clôturé avant le 1^{er} octobre 2014 est en effet l'exercice comptable 2013.

Les sociétés ayant un exercice comptable décalé ont plus ou moins de six mois pour faire usage du régime, selon que leur date de bilan se situe avant ou après le 1^{er} octobre.

Exemples :

- une société dont la date de bilan est fixée au 30 septembre a 15 mois pour faire usage du régime temporaire, à savoir du 1^{er} juillet 2013 au 30 septembre 2014;
- une société dont la date de bilan est fixée au 31 octobre n'a que quatre mois pour faire usage du régime temporaire, à savoir du 1^{er} juillet 2013 au 31 octobre 2013.

Il n'y a guère de sens d'encore modifier la date de clôture de l'exercice comptable. En effet, toute modification apportée à la date de clôture à partir du 1^{er} mai 2013 est sans effet pour cette disposition.

Distribution

Les réserves visées par ce régime sont les réserves taxées qui ont été approuvées par l'assemblée générale au plus tard le 31 mars 2013. Pour les sociétés dont l'exercice comptable concorde avec l'année civile, il s'agira généralement des réserves des comptes annuels relatifs à l'exercice 2011. L'assemblée générale qui a approuvé les comptes annuels de l'exercice 2012 n'a en effet eu lieu dans la plupart des cas qu'après le 31 mars 2013. Tenez cependant compte du fait que si dans ce cas, les réserves taxées de l'exercice 2012 sont inférieures aux réserves taxées de l'exercice 2011, le montant maximum à distribuer est égal aux réserves taxées pour l'exercice 2012. Il n'est en effet pas possible de distribuer des réserves qui n'existent plus.

Exemple: une société a un exercice comptable qui concorde avec l'année civile et l'assemblée générale a lieu le deuxième lundi du mois de mai. Selon les comptes annuels de l'exercice 2011, les réserves taxées s'élèvent à € 500.000. Pour l'exercice 2012, la société a réalisé un bénéfice de € 50.000, de sorte que fin 2012, les réserves taxées s'élèvent à € 550.000. Le dividende (brut) maximum à distribuer dans le cadre du régime temporaire est dans ce cas égal à € 500.000. Si la société avait cependant subi une perte de 50.000 au cours de l'exercice 2012, le dividende brut maximum à distribuer dans le cadre du régime temporaire ne s'élèverait qu'à € 450.000 (€ 500.000 – € 50.000).

Remarque :

- la distribution de ces réserves constitue un dividende, mais n'est pas prise en considération pour le calcul de la limite de 13% dans le cadre du taux réduit à l'impôt des sociétés. Une société ne peut donc pas être privée du taux réduit à l'impôt des sociétés parce qu'elle fait usage de ce régime temporaire;
- la distribution constituera normalement un 'dividende intérimaire', décidé par une assemblée générale spéciale (et non par l'assemblée annuelle);

- les seules réserves entrant en ligne de compte pour le régime temporaire sont les réserves disponibles et le bénéfice reporté. En effet, les autres réserves figurant au bilan sont soit des réserves non taxées (p. ex. la réserve d'investissement, la partie encore exonérée des plus-values soumises à la taxation étalée), soit des réserves non distribuables (p. ex. la réserve légale, les réserves indisponibles). Les réserves 'occultes' (p. ex. les excédents d'amortissement) ne figurent, pour leur part, pas au bilan et ne peuvent donc pas être distribuées.

Augmentation de capital

Les réserves distribuées doivent être 'immédiatement' incorporées au capital de la société. Il ne s'agit cependant pas à proprement parler d'une 'incorporation de réserves', mais bien d'une augmentation de capital par apport. Dans le cas d'une incorporation de réserves, les réserves ne sont en effet pas distribuées dans un premier temps. L'apport peut être un apport en numéraire ou un apport en nature. Il s'agira d'un apport en numéraire lorsque la société a effectivement payé le montant net des réserves aux actionnaires. En revanche, si les actionnaires reçoivent uniquement une créance sur leur société à concurrence du montant net des réserves distribuées, nous avons affaire à un apport en nature. Une augmentation de capital par un apport en numéraire nécessite le versement de l'argent sur un compte bloqué ouvert au nom de la société. Un apport en nature requiert en principe un rapport d'un réviseur d'entreprises.

Remarque: d'un point de vue fiscal, l'argent apporté ou la créance apportée constitue réellement du capital libéré. L'apport entraîne donc e.a. une augmentation de la limite de 13% dans le cadre du taux réduit de l'impôt des sociétés, de sorte que la société pourra à l'avenir distribuer un dividende plus élevé sans perdre le bénéfice du taux réduit.

Parfois également une cotisation distincte

Les sociétés qui attribuent habituellement des dividendes pourraient choisir de s'en abstenir maintenant et de remplacer entièrement ces dividendes 'habituels' par des dividendes distribués dans le cadre du régime temporaire. Ces sociétés ne devraient dans ce cas payer que 10% de précompte mobilier sur des dividendes sur lesquels il faut 'normalement' retenir 25%. Le gouvernement souhaitait éviter cette situation et a dès lors prévu une disposition anti-abus spécifique.

Lorsqu'une société réalise un bénéfice comptable pour l'exercice comptable au cours duquel elle fait usage de ce régime temporaire et lorsque des dividendes décrétés par l'assemblée générale ont été alloués ou attribués au cours d'au moins un des cinq exercices précédents, la société est éventuellement redevable d'une cotisation distincte de 15%. Cette cotisation est calculée sur la différence positive entre

- d'une part, le bénéfice comptable de l'exercice au cours duquel la société fait usage du régime temporaire, multiplié par la somme des dividendes alloués ou attribués au

cours des cinq exercices précédents et divisé par la somme des résultats comptables de ces cinq exercices;

- et, d'autre part, les dividendes qui ont été effectivement alloués ou attribués aux actionnaires comme bénéfice de l'exercice au cours duquel la société fait usage du régime temporaire (ce sont donc les dividendes 'ordinaires' de cet exercice, c'est-à-dire les dividendes autres que ceux distribués dans le cadre du régime temporaire).

Cela signifie qu'une cotisation distincte ne sera en tout cas jamais établie pour les sociétés qui n'ont distribué des dividendes au cours d'aucun des cinq exercices comptables précédents visés, pas plus que pour les sociétés qui n'ont pas réalisé de bénéfice au cours de l'exercice comptable dans lequel elles font usage du régime temporaire.

Remarque :

- la cotisation distincte constitue une dépense non admise pour la société;
- dans la formule, il ne faut tenir compte que des résultats comptables et non des résultats fiscaux;
- selon l'exposé des motifs (mais pas selon le texte littéral de la loi), il ne faut tenir compte que des résultats comptables positifs des cinq exercices précédents et non des pertes;⁴
- au moment où un dividende est distribué dans le cadre du régime temporaire, deux données intervenant dans le calcul de la formule ne sont pas encore connues, à savoir le bénéfice comptable et les dividendes 'ordinaires' de l'exercice comptable au cours duquel il est fait usage du régime temporaire.⁵

Exemple : une société a un exercice comptable qui concorde avec l'année civile. En novembre 2013, elle distribue, dans le cadre du régime temporaire, un dividende de € 85.000. Les résultats comptables et les dividendes distribués au cours des cinq exercices précédents sont les suivants :

Exercice comptable	Résultat comptable	Dividende distribué
2008	€ 70.000	€ 10.000
2009	€ - 20.000	€ 0
2010	€ 45.000	€ 0
2011	€ 75.000	€ 25.000
2012	€ 60.000	€ 0

En mai 2014 se tient l'assemblée générale qui approuve les comptes annuels de 2013. Ce n'est qu'à ce moment que l'on peut calculer si une cotisation distincte doit être établie et à concurrence de quel montant. Examinons trois hypothèses :

1. Le résultat comptable de l'exercice 2013 s'élève à € - 10.000 et la société ne distribue pas de dividende 'ordinaire'. Le résultat de la formule est dans ce cas le sui-

⁴ Projet de loi-programme, exposé des motifs, *Doc. parl.*, Chambre, 2012-2013, 53K2853/001, 10 - 11.

⁵ Pour les sociétés dont l'exercice comptable concorde avec l'année civile, il s'agit de l'exercice 2013.

vant : $(€ 0 \times € 35.000^6 / € 250.000^7) - € 0 = € 0$. Il n'y a donc pas lieu d'établir de cotisation distincte.

2. Le résultat comptable de l'exercice 2013 s'élève à € 70.000 et la société ne distribue pas de dividende 'ordinaire'. Le résultat de la formule est dans ce cas le suivant : $(€ 70.000 \times € 35.000 / € 250.000) - € 0 = € 9.800$. La cotisation distincte s'élève des lors à € 1.470 (= € 9.800 x 15%).
3. Le résultat comptable de l'exercice 2013 s'élève à € 70.000 et la société distribue un dividende 'ordinaire' de € 10.000. Le résultat de la formule est dans ce cas le suivant : $(€ 70.000 \times € 35.000 / € 250.000) - € 10.000 = - € 200$. Il n'y a donc pas lieu d'établir de cotisation distincte, car le résultat de la formule est négatif.

Distribution ultérieure des réserves incorporées au capital

Une réduction de capital ultérieure est réputée provenir d'abord des réserves distribuées qui ont été incorporées au capital dans le cadre de ce régime temporaire.⁸ La distribution de ce capital est exonérée d'impôt, pour autant qu'elle n'intervienne qu'après un certain délai. Selon que la société est considérée, pour l'exercice d'imposition de l'incorporation, comme une petite ou une grande société sur la base de l'article 15 du C. Soc, ce délai s'élève respectivement à quatre et huit ans.

Les distributions des réserves incorporées qui interviennent avant l'expiration de ce délai sont considérées comme des dividendes. Les taux du précompte mobilier et de l'impôt des personnes physiques sur ces dividendes dépendent du moment de la réduction de capital, selon le tableau ci-dessous :

Moment de la réduction de capital		taux
Petite société	Grande société	
Pendant les deux premières années suivant l'incorporation	Pendant les quatre premières années suivant l'incorporation	15%
Pendant la troisième année suivant l'incorporation	Pendant la cinquième et la sixième année suivant l'incorporation	10%
Pendant la quatrième année suivant l'incorporation	Pendant la septième et la huitième année suivant l'incorporation	5%

Intéressant ou non ?

Sur les réserves qui seront distribuées et incorporées au capital dans le cadre de ce régime, il n'y a certes lieu de payer que 10% de précompte mobilier au lieu de 25%, mais par ailleurs, ces 10% doivent être payés maintenant. La réponse à la question de savoir s'il est intéressant ou non de faire usage de ce régime temporaire dépend donc essentiellement de ce que la société a l'intention de faire de ces réserves. Si elle

⁶ € 10.000 + € 25.000.

⁷ € 70.000 + € 45.000 + € 75.000 + € 60.000. Conformément à l'exposé des motifs, il n'est pas tenu compte de la perte de l'exercice 2009.

⁸ Il s'agit d'une dérogation aux règles d'imputation normales en vigueur pour une réduction de capital. Normalement, la société peut en effet choisir sur quel capital elle impute la réduction. Si elle n'effectue pas de choix, l'imputation s'opère de manière proportionnelle.

envisage p. ex. de les distribuer d'ici quelques années, p. ex. à l'occasion de la liquidation de la société, mais éventuellement aussi sous la forme d'un dividende ordinaire (p. ex. pour alléger la société dans l'optique d'une reprise des actions ou parts), il est préférable d'opter pour ce régime temporaire. Si le but est cependant de maintenir ces moyens au sein de la société pendant encore une longue période, il est plus intéressant de ne pas payer maintenant 10% de précompte mobilier, mais d'immobiliser cet argent dans la société. L'entreprise peut alors utiliser l'argent pour investir ou le placer. Selon le retour sur investissement ou sur placement et le délai dans lequel l'argent restera dans la société, le rendement total de l'argent dans l'entreprise peut être supérieur à la différence entre 10% et 25% de précompte mobilier, autrement dit supérieur au revenu du choix pour utiliser cette disposition. Le retour de l'investissement ou sur placement est dépend bien entendu de facteurs tels que les changements de management, les règles fiscales, les évolutions sectorielles et macro-économiques, et ne peut dès lors pas être prédit avec certitude. Vous pouvez conseiller et informer aussi bien que possible votre client, la décision finale lui reviendra et elle sera toujours, au moins en partie, subjective.

Précompte mobilier réduit pour certains dividendes de petites sociétés

Conditions et taux

Depuis la suppression du 'régime VVPR' par la loi-programme du 27 décembre 2012, il n'existait plus qu'un seul taux de précompte mobilier applicable aux dividendes, à savoir 25%. À présent, un taux de précompte mobilier réduit est cependant de nouveau instauré pour certains dividendes de petites sociétés (nouvel article 269, § 2, du CIR 1992).

Les conditions à remplir pour bénéficier de ce précompte mobilier réduit sont les suivantes :

- les actions ou parts auxquelles sont attribuées les dividendes doivent être nouvelles et nominatives, avoir été acquises au moyen de nouveaux apports en numéraire effectués à partir du 1^{er} juillet 2013 et ne pas provenir de réserves taxées qui ont été distribuées et immédiatement incorporées au capital moyennant un précompte mobilier de 10% (dans le cadre du régime temporaire exposé ci-dessus);
- les actions ou parts doivent avoir été entièrement libérées et ne peuvent pas être préférentielles;
- la société dans laquelle l'apport a lieu doit être considérée, pour l'exercice d'imposition lié à la période imposable au cours de laquelle l'apport a lieu, comme une petite société conformément aux conditions visées à l'article 15 du C. Soc.;
- la société doit être une société ayant un capital minimum légal et ne peut donc pas être une SNC, une SCS, une SCRI ou une Société agricole, sauf si une société revêtant l'une de ces formes dispose, à l'issue de l'apport du capital nouveau, d'un capital social au moins égal au capital minimum d'une SPRL (€ 18.550);

- le contribuable doit avoir détenu la pleine propriété de ces actions ou parts de façon ininterrompue depuis l'apport;
- ces dividendes doivent être alloués ou attribués lors de la répartition bénéficiaire des deuxième exercice comptable ou suivants après celui de l'apport.

Pour les dividendes alloués ou attribués lors de la répartition bénéficiaire du deuxième exercice comptable après celui de l'apport, le taux du précompte mobilier est de 20% et pour les dividendes alloués ou attribués lors de la répartition bénéficiaire des exercices suivants, il est de 15%.⁹ Si des dividendes sont déjà attribués ou mis en paiement lors de la répartition bénéficiaire du premier exercice comptable après celui de l'apport, le taux normal du précompte mobilier, c'est-à-dire 25%, est d'application.

Dispositions anti-abus spécifiques

Le gouvernement voulait éviter que les sociétés fassent un usage abusif de ce régime en remplaçant leur capital (ou le capital de sociétés liées ou associées) qui ne donne pas droit au précompte mobilier réduit par un capital qui y donne droit. Pour ce faire, des dispositions anti-abus spécifiques ont été instaurées.

Le précompte mobilier réduit n'est applicable qu'aux dividendes qui sont attribués au capital

- qui a été apporté dans la société par le biais d'une augmentation de capital qui a eu lieu après une réduction de capital organisée à partir du 1^{er} mai 2013, sauf dans la mesure où l'augmentation de capital dépasse la réduction de capital;
- qui provient d'une réduction de capital organisé à partir du 1^{er} mai 2013 d'une société ou autre personne morale au sens des articles 11 et 12 du C. Soc. liée ou associée ou d'une personne physique qui a acquis l'argent investi à la suite d'une réduction de capital d'une société à laquelle elle est liée ou associée. En ce qui concerne les personnes physiques, cette disposition s'applique également au conjoint, aux parents et aux enfants mineurs non émancipés de celles-ci.

Une disposition anti-abus a également été prévue pour le mouvement inverse (une augmentation de capital suivie d'une réduction de capital). Une société qui a augmenté son capital dans le cadre de cette mesure et qui procède par la suite à une réduction de capital doit imputer prioritairement la réduction sur le capital nouveau.

Aliénation ultérieure des actions ou parts

Si les actions ou parts sont aliénées, elles ne donnent plus droit au précompte réduit, étant donné que l'une des conditions pour bénéficier du régime de faveur est que le contri-

⁹ Ce sont également les taux de la cotisation distincte à l'impôt des personnes physiques (nouvel article 171, 3^{es} sexes, du CIR 1992), dans les cas exceptionnels où ces dividendes seraient déclarés.

buable doit détenir la pleine propriété des actions ou parts de façon ininterrompue (voir *supra*).

Certains changements de propriété sont cependant réputés ne pas avoir eu lieu. C'est notamment le cas pour :

- la transmission, en ligne directe ou entre conjoints, des actions ou parts résultant d'une succession ou d'une donation en pleine propriété;
- la transmission, en ligne directe ou entre conjoints, des actions ou parts avec un partage de la pleine propriété en nue-propriété et usufruit en faveur des héritiers et du conjoint survivant, si cette transmission est la conséquence d'une succession légale ou d'une succession qui a lieu d'une manière similaire à la succession légale ou d'un partage d'ascendant ne portant pas atteinte à l'usufruit du conjoint survivant;

- l'échange ou l'aliénation d'actions ou parts dans le cadre d'apports, de fusions, de scissions et d'opérations assimilées effectués en neutralité d'impôts.

Les héritiers ou donataires ou les sociétés qui acquièrent les actions ou parts se substituent au contribuable dans les avantages et obligations de cette mesure.

Entrée en vigueur

Le régime s'applique aux apports effectués à partir du 1^{er} juillet 2013. Toute modification apportée à la date de clôture des comptes annuels à partir du 1^{er} mai 2013 est sans effet pour l'application de cette mesure.

Felix VANDEN HEEDE
Juriste fiscalist

Cotisation sur commissions secrètes : nouveau texte de loi et nouvelle circulaire

Depuis que l'administration fiscale a fait savoir dans une circulaire de décembre 2010 qu'elle appliquerait de manière plus stricte la cotisation sur commissions secrètes, cette cotisation, rebaptisée par la presse d'« amende monstre », a provoqué une vive controverse. Deux addenda à la circulaire n'ayant pas aidé à calmer les esprits, le gouvernement a finalement décidé de modifier le texte de loi. C'est chose faite avec la loi du 17 juin 2013 portant des dispositions fiscales et financières et des dispositions relatives au développement durable. Le nouveau texte de la loi ne doit toutefois pas être lu seul mais conjointement avec une nouvelle circulaire, qui contredit d'emblée la loi sur certains points.

Contexte

La circulaire du 1^{er} décembre 2010 et ses addenda

Bien que la cotisation sur commissions secrètes existe depuis des décennies, elle n'a suscité la controverse que suite à une circulaire de 2010¹ dans laquelle le fisc mettait fin à un certain nombre de tolérances administratives. Ces tolérances avaient jusqu'alors fait en sorte que la cotisation n'était que rarement appliquée.

La décision de l'administration souleva de nombreuses critiques et, très rapidement, des articles consacrés à l'« amende monstre » de 309% furent publiés dans la presse ordinaire. Le fisc réagit aux critiques en ajoutant deux « addenda » à la

circulaire, un du 23 décembre 2011 et un du 1^{er} juillet 2012, sans que ceux-ci ne suffisent à rétablir le calme.

Modification de la loi et nouvelle circulaire

Finalement, lors de l'élaboration du budget en novembre 2012, les partis au gouvernement ont décidé d'assouplir la cotisation sur commissions secrètes via une modification de la loi, réalisée par la loi du 17 juin 2013 portant des dispositions fiscales et financières et des dispositions relatives au développement durable (M.B., 28 juin 2013).

Quiconque se baserait uniquement sur les nouveaux textes de loi pour connaître les règles désormais applicables en matière de cotisation sur commissions secrètes serait toutefois trompé. Les nouveaux textes doivent en effet être lus conjointement avec une circulaire qui, d'emblée, rend la loi en partie inopérante.

Les nouveaux textes de loi

Articles 219 et 223 CIR 1992

En matière d'impôt des sociétés, les dispositions légales relatives à la cotisation sur commissions secrètes figurent à l'article 219 CIR 1992. Cet article a été modifié sur deux points par la loi du 17 juin 2013.

La première modification est purement formelle, à savoir l'insertion des mots « avantages financiers » dans le deuxième alinéa de l'article.

1 Circulaire n° Ci.RH. 421/605.074 (AGFisc n° 71/2010) du 1^{er} décembre 2010.

La deuxième modification est par contre importante et touche au contenu. L'article 219 CIR 1992 est en effet complété par un cinquième alinéa rédigé comme suit : « *Lorsque le montant des dépenses visées à l'article 57 ou des avantages de toute nature visés aux articles 31, alinéa 2, 2°, et 32, alinéa 2, 2°, n'est pas compris dans une déclaration introduite par le bénéficiaire conformément à l'article 305, la cotisation n'est pas applicable si le montant est compris dans une imposition établie avec l'accord du bénéficiaire dans son chef dans le délai visé à l'article 354, alinéa 1^{er} ».*

Cela signifie que la loi prévoit dorénavant deux dérogations légales à la cotisation sur commissions secrètes. La première dérogation, qui existe depuis des années, s'applique si le contribuable (= la société) démontre que le montant des dépenses ou des avantages de toute nature est compris dans une déclaration introduite par le bénéficiaire dans les formes et délais précisés par la loi. La deuxième dérogation, qui est nouvelle, s'applique lorsque le montant des dépenses ou des avantages de toute nature n'est pas compris dans une déclaration introduite dans les délais fixés mais est toutefois imposé avec l'accord du bénéficiaire dans son chef dans le délai d'imposition 'ordinaire' de trois ans (à compter du 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition à l'impôt des personnes physiques). A noter cependant que selon l'exposé des motifs, la nouvelle exception est conditionnée à une imposition établie de manière définitive, c'est-à-dire à une imposition qui n'est plus susceptible d'aucune réclamation. Par conséquent, *'si le caractère définitif de la cotisation ne peut être garanti au terme du délai d'imposition (délai de réclamation non encore expiré), la cotisation distincte devra être établie et le cas échéant dégrevée par la suite.'*²

L'article de loi relatif à la cotisation sur commissions secrètes en matière d'impôt des personnes morales, à savoir l'article 223 CIR 1992, est lui aussi modifié. Les deux dérogations légales sont en effet insérées dans cet article.³

Les modifications sont applicables à partir de l'exercice d'imposition 2014.

Articles 197, 198 et 223 CIR 1992

Les modifications de loi en matière d'impôt des sociétés ne se limitent pas à l'article 219 CIR 1992. Deux articles concernant la déductibilité des dépenses sont également adaptés.

La cotisation sur commissions secrètes, de même que les dépenses et avantages non justifiés soumis à la cotisation étaient déjà considérés comme des dépenses déductibles à l'impôt des sociétés et rien ne change en la matière. L'article le stipulant, à savoir l'article 197 CIR 1992, est désormais complété par un

deuxième alinéa qui précise que les dépenses non justifiées, qui ne sont pas soumises à la cotisation sur commissions secrètes parce qu'elles ont été déclarées dans les délais par le bénéficiaire (première dérogation légale), constituent elles aussi des frais professionnels déductibles. Il s'agit là simplement d'une confirmation de la pratique administrative.

L'article 198, § 1^{er} CIR 1992, qui reprend une liste de dépenses non admises, est quant à lui complété par un 15°, à savoir *'le montant des frais à concurrence des avantages de toute nature (...) dans les situations visées à l'article 219, alinéa 5 CIR 1992'* (deuxième dérogation légale).

Une disposition similaire est insérée en matière d'impôt des personnes morales, à savoir dans l'article 223, alinéa premier CIR 1992, avec l'ajout d'un 5°.⁴

Ces modifications s'appliquent elles aussi à partir de l'exercice d'imposition 2014.

Quelles sont dorénavant les possibilités en vertu de la loi ?

En vertu des textes de loi, les situations suivantes sont dorénavant possibles en ce qui concerne la cotisation sur commissions secrètes en matière d'impôt des sociétés :

1. Les dépenses ou les avantages sont mentionnés sur une fiche 281 : pas de cotisation sur commissions secrètes et les dépenses sont en principe déductibles (l'art. 219 CIR 1992 ne s'applique pas).
2. Les dépenses ou les avantages ne sont pas mentionnés sur une fiche 281, mais la société démontre que le bénéficiaire a repris le revenu dans une déclaration (à l'impôt des personnes physiques) introduite dans les formes et délais requis : pas de cotisation sur commissions secrètes, et les dépenses sont en principe déductibles (art. 219, quatrième alinéa et art. 197, deuxième alinéa CIR 1992).
3. Les dépenses ou les avantages ne sont pas mentionnés sur une fiche 281 et la société ne peut prouver la déclaration par le bénéficiaire, mais le revenu peut encore être imposé dans le chef du bénéficiaire avec son accord dans le délai d'imposition de trois ans : pas de cotisation sur commissions secrètes, mais les dépenses ne sont pas déductibles ou, s'il s'agit d'un avantage pour lequel aucune dépense n'est faite, le montant de l'avantage doit être déduit des dépenses déductibles (art. 219, cinquième alinéa et art. 198, § 1^{er}, 15° CIR 1992).
4. Les dépenses ou les avantages ne sont pas mentionnés sur une fiche 281, ils n'ont pas été déclarés par le bénéficiaire et ne peuvent être imposés dans le chef du bénéficiaire avec son accord dans le délai d'imposition de trois ans : cotisation sur commissions secrètes, mais les dépenses non justifiées et la cotisation même sont déductibles (art. 219, premier et deuxième alinéas, art. 197, alinéa premier CIR 1992).

2 Projet de loi portant des dispositions fiscales et financières et des dispositions relatives au développement durable, Exposé des Motifs, Doc. Parl. Chambre 2012-13, n° 53K2756/001, 18.

3 Bien que l'article 223, quatrième alinéa CIR 1992 ne requière pas l'accord du bénéficiaire du revenu à propos de l'imposition établie dans son chef, la circulaire stipule que le législateur a précisé qu'était visée ici la même situation que celle prévue en matière d'impôt des sociétés (voir point 17 de la circulaire). D'autre part, l'administration admet que cet accord n'est en réalité pas non plus nécessaire pour pouvoir appliquer la dérogation en matière d'impôt des sociétés (voir *infra*).

4 Une disposition similaire à l'article 197 deuxième alinéa CIR 1992 n'est pas nécessaire puisqu'en matière d'impôt des personnes morales, il n'est pas question de frais professionnels déductibles.

Circulaire du 22 juillet 2013

La cotisation sur commissions secrètes devient l'exception

A peine un mois après la modification de la loi, le fisc a diffusé une nouvelle circulaire relative à la cotisation sur commissions secrètes.⁵ Cette circulaire contient une 'remarque préliminaire' dans laquelle l'Administrateur général de la Fiscalité recommande à ses fonctionnaires 'd'appliquer correctement ces nouvelles dispositions et instructions et de ne plus considérer dorénavant l'établissement de la cotisation distincte que comme une mesure d'exception, si et seulement si l'impôt effectif et définitif à l'impôt des personnes physiques dans le chef du bénéficiaire n'est pas (plus) possible dans les termes de la législation modifiée'.⁶ Avec cette circulaire, le fisc abandonne donc sa position plus stricte des dernières années, et nous revenons à une situation où la cotisation sur commissions secrètes ne sera pratiquement jamais appliquée.

Tolérances administratives concernant la nouvelle dérogation légale

Il est étonnant de constater que la circulaire interprète elle-même la nouvelle dérogation légale de manière très souple.

Concrètement, le fisc accepte en effet que la cotisation sur commissions secrètes ne soit pas appliquée lorsque l'imposition est encore possible dans le chef du bénéficiaire, même si cette taxation se fait en dehors du délai d'imposition de trois ans⁷ et même si l'impôt est établi sans l'accord du bénéficiaire.⁸ En outre, la circulaire stipule, par un renvoi à une question parlementaire récente, mais en contradiction flagrante avec le texte de l'article 198, § 1^{er}, 15^o CIR 1992, que dans cette situation, 'en particulier lorsqu'il est manifestement question de bonne foi', 'la double imposition économique doit être évitée dans la mesure du possible'⁹, et que par conséquent 'l'adjonction des coûts au résultat fiscal de l'entreprise peut ne pas être appliquée'.¹⁰

Cela ne change rien pour les deux premières situations exposées ci-dessus mais, sur la base de la circulaire, les règles pour la troisième et la quatrième situation sont les suivantes :

3. Les dépenses ou les avantages ne sont pas mentionnés sur une fiche 281 et la société ne peut prouver la déclaration par le bénéficiaire, mais le revenu peut encore être imposé effectivement et définitivement dans le chef du bénéficiaire : pas de cotisation sur commissions secrètes et, sauf s'il est question de mauvaise foi, les dépenses sont en principe

déductibles ou, s'il s'agit d'un avantage pour lequel aucune dépense n'est faite, le montant de l'avantage ne doit pas être déduit des dépenses déductibles (art. 219, cinquième alinéa, interprété de manière large, et art. 198, § 1^{er}, 15^o CIR 1992 uniquement appliqué en cas de mauvaise foi).

4. Les dépenses ou les avantages ne sont pas mentionnés sur une fiche 281, ils n'ont pas été déclarés par le bénéficiaire et ne peuvent plus être imposés effectivement et définitivement dans le chef du bénéficiaire : cotisation sur commissions secrètes, mais les dépenses non justifiées et la cotisation elle-même constituent des frais professionnels déductibles (art. 219, premier et deuxième alinéas, art. 197, alinéa 1^{er} CIR 1992).

Confirmation des tolérances administratives existantes

La circulaire confirme par ailleurs que la tolérance administrative mentionnée dans l'addendum du 20 juillet 2012 à la circulaire du 1^{er} décembre 2010 est maintenue. Il s'agit ici de la tolérance administrative relative aux petites erreurs de calcul et fautes légères commises de bonne foi concernant des avantages de toute nature évalués forfaitairement, pour autant que le bénéficiaire des avantages ait rectifié spontanément sa situation fiscale. La circulaire du 22 juillet 2013 ajoute encore que cette tolérance s'applique également aux avantages de toute nature résultant d'une utilisation mixte.¹¹ Non seulement la cotisation sur commissions secrètes ne doit pas être appliquée dans ce cas mais les dépenses afférentes aux avantages sont de plus déductibles dans le chef de la société. A noter cependant que cette tolérance administrative n'aurait en réalité plus dû être mentionnée séparément puisque la nouvelle dérogation légale prévue à l'article 219, 5^{ème} alinéa CIR 1992, telle qu'interprétée par le fisc, implique automatiquement cette tolérance.

La circulaire renvoie également à l'addendum du 20 juillet 2012 pour le traitement fiscal des frais de restaurant exagérés.¹² L'addendum stipulait à cet effet que les frais de restaurant exagérés à caractère professionnel ne constituent pas des avantages de toute nature. Ils ne peuvent dès lors être soumis à la cotisation sur commissions secrètes, mais le contrôleur de la société peut toutefois considérer la quotité déraisonnable de tels frais comme des dépenses non admises en vertu de l'article 53, 10^o CIR 1992.

Egalement applicable pour le passé

Bien que les nouvelles dispositions légales ne soient applicables qu'à partir de l'exercice d'imposition 2014, la circulaire précise malgré tout que 'les litiges pendants et les dossiers en cours, même s'ils ont trait à des exercices d'imposition antérieurs, peuvent – là où les délais d'imposition à l'impôt des personnes physiques ne sont pas encore expirés – être résolus dans l'esprit des nouvelles dispositions légales et de la présente circulaire'.¹³

5 Ci. RH. 421/628.803 (AGFisc n° 30/2013) du 22 juillet 2013.

6 Mots soulignés par l'administration.

7 Point 20 de la circulaire.

8 Point 7 de la circulaire.

9 A noter que légalement, seule la double imposition juridique est en principe interdite, pas la double imposition économique. Il n'est question de double imposition juridique que lorsque la même matière imposable est soumise deux fois au même impôt dans le chef du même contribuable. En cas de double imposition économique, la même matière imposable est également imposée deux fois mais dans le chef de deux contribuables différents.

10 Point 13 de la circulaire.

11 Point 14 de la circulaire. Selon une lecture littérale de l'addendum du 20 juillet 2012, ce n'était pas le cas, voir F. Vanden Heede, 'Un second addendum à la circulaire relative à la cotisation sur commissions secrètes', *Pacioli*, 2012, n° 348, 2.

12 Point 10 de la circulaire.

13 Point 19 de la circulaire.

Les tolérances antérieures à 2010 ne sont pas réinstaurées

Pour éviter tout malentendu, signalons que les tolérances administratives appliquées avant la circulaire du 1^{er} décembre 2010 ne sont pas réinstaurées. Concrètement, il n'est donc plus possible d'échapper à la cotisation sur commissions secrètes en ajoutant les avantages de toute nature aux dépenses non admises de la société¹⁴ ou en attendant un contrôle pour inscrire alors les avantages de toute nature au débit du compte-courant. A noter toutefois qu'une inscription au compte-courant dans les délais, c'est-à-dire avant la clôture des comptes annuels de l'exercice au cours duquel l'avantage a été octroyé, est et reste bien une alternative pour une imposition à l'impôt des personnes physiques.

Evaluation

Les bonnes nouvelles

La modification de la loi et de la nouvelle circulaire constituent avant tout une bonne nouvelle. Vous pouvez rassurer vos clients: le risque qu'ils soient encore confrontés, lors d'un prochain contrôle, à une 'amende monstre' sur des avantages de toute nature non déclarés est pratiquement nul. Par ailleurs, le fisc accepte que lorsque les avantages sont taxés dans le chef du bénéficiaire, les dépenses sont en principe déductibles dans le chef de la société, de sorte que vos clients ne courent normalement plus non plus le risque de devoir payer deux fois des impôts sur un même avantage, à savoir en tant que rémunération à l'impôt des personnes physiques et en tant que dépense non admise à l'impôt des sociétés. En ce qui concerne ce dernier point, la pratique devra toutefois encore montrer comment les contrôleurs interpréteront la notion de 'mauvaise foi' (car en cas de mauvaise foi, une double imposition économique est encore possible).

Les moins bonnes nouvelles

Parmi les moins bonnes nouvelles, signalons que le Ministre des Finances a de nouveau opté pour des tolérances administratives qui, sur certains points, sont en contradiction flagrante avec les toutes nouvelles dispositions légales.

Il n'y a pas si longtemps encore, le fisc précisait, dans une circulaire relative à la nouvelle disposition anti-abus,¹⁵ les règles applicables pour l'interprétation de textes de loi. Il y expliquait notamment ceci, en renvoyant à de nombreux

cas de jurisprudence et à la doctrine: « (...) *L'interprétation textuelle doit être stricte, c'est-à-dire rigoureuse et pas plus étroite ni plus large que la signification que les notions ont normalement (...). Lorsqu'une interprétation textuelle permet de comprendre le texte, on ne peut passer à la deuxième phase. Traditionnellement, ceci s'exprime dans l'adage 'ce qui est clair ne s'interprète pas' (...). Ce n'est que lorsque l'interprétation textuelle n'apporte aucun résultat qu'on peut passer à la deuxième phase de l'interprétation, durant laquelle l'intention du législateur sera examinée. (...)* »

On ne peut que constater que la circulaire du 22 juillet 2013 va à l'encontre de cette analyse, ou encore, que selon cette analyse, la circulaire du 22 juillet 2013 est manifestement illégale sur certains points. Tant l'article 219, cinquième alinéa CIR 1992 que l'article 198, § 1^{er}, 15^o CIR 1992 sont en effet des textes clairs. Etant donné que l'interprétation textuelle permet de comprendre les textes, on ne peut procéder à une interprétation sur la base de travaux parlementaires préparatoires et de questions parlementaires. Or c'est précisément ce que fait le fisc dans la circulaire du 22 juillet 2013.

Cela signifie qu'un contrôleur individuel qui, en invoquant le principe de légalité, se bornerait à appliquer la loi sans tenir compte de la circulaire dans la mesure où celle-ci est contraire à la loi, aurait très probablement gain de cause en justice. Par le passé, au moins une Cour d'appel a déjà estimé qu'un contribuable ne pouvait invoquer des tolérances administratives en matière de cotisation sur commissions secrètes dans la mesure où ces tolérances sont contraires à la loi.¹⁶ Heureusement, il est peu probable que de nombreux contrôleurs aillent à l'encontre des instructions explicites émanant de leur direction, ne fût-ce que parce que le fisc entend veiller, par des coups de sonde, à la correcte application de ces instructions.¹⁷ De plus, un tel contrôleur 'contraire' devrait encore, en cas de réclamation, être suivi par le directeur.

Ce qui est plus fâcheux, c'est que la direction du fisc puisse revenir à tout moment sur des tolérances administratives comme elle l'a fait avec la circulaire du 1^{er} décembre 2010, qui a précisément suscité une vive controverse à propos de 'l'amende monstre'. Espérons que ce scénario ne se répétera pas dans quelques années avec les nouvelles tolérances administratives.

Felix VANDEN HEEDE
Juriste fiscale

14 Une pratique qui était certes admise par certains contrôleurs mais jamais par l'administration en tant que telle.

15 Circulaire Ci.RH.81/616.207 du 4 mai 2012.

16 Liège, 14 janvier 2000, FJF 2000/182.

17 Voir 'Remarque préliminaire' dans la circulaire du 22 juillet 2013.