

## LES COMMISSIONS SECRETES, ou : la procession d'Echternach

Article paru dans l'Echo du 25.11.2008

Les entreprises, personnes physiques ou sociétés, versant des rémunérations à leurs dirigeants ou salariés, doivent retenir le précompte professionnel sur leur montant et, en début d'année suivante, adresser à l'administration fiscale, dans les délais, les fiches et relevé visés à l'article 57 CIR.

Cette formalité, prévue à des fins d'information (permettre la taxation des bénéficiaires), est considérée comme essentielle, au point que tout manquement est lourdement sanctionné.

Jadis, l'omission de l'envoi des fiches et relevé se trouvait être sanctionnée de manière similaire chez les personnes physiques et les sociétés : sanction lourde, puisqu'elle consistait en la non déductibilité de ces charges. Ainsi, l'employeur négligent, ayant omis d'accomplir la formalité de l'article 57, était-il réduit à payer l'impôt sur des rémunérations versées à des tiers.

La sanction était évidemment identique en cas de versement de commissions, honoraires ou redevances à des bénéficiaires volontairement non identifiés, parce que ne désirant pas l'être. L'on se trouvait bien, en cette dernière hypothèse, en présence de « commissions secrètes » au sens strict du terme, dont le caractère occulte dissimulait vraisemblablement une infraction pénale de corruption publique ou privée (« pots de vin »).

C'est à partir de l'entrée en vigueur de la loi du 25 juin 1973 qu'une sanction plus lourde a pu être appliquée aux sociétés. Les « commissions secrètes » (« pots de vin » - et rémunérations non reprises dans les fiches et relevés) n'étaient dorénavant plus considérées comme des « dépenses non admises » simplement passibles de l'impôt des sociétés, mais se trouvaient soumises à une « cotisation spéciale » qui, à l'époque, était égale... *à la différence entre 67,5 % du triple des charges concernées et la quotité de l'impôt des sociétés se rapportant proportionnellement au triple des mêmes charges* (sic !). Cette cotisation, de surcroît, n'était pas déductible au titre de frais professionnels (DNA).

Le 7 décembre 1988, la matière a été revue. La cotisation a été fixée à 200 % du montant des commissions. La loi du 30 mars 1994 a porté le taux à 300 %, majoré de la contribution complémentaire de crise, soit un total de 309 %. Cette cotisation est toutefois devenue une dépense déductible.

### De nombreux problèmes

a) Une première question qui s'est posée est celle de savoir si l'administration pouvait traiter comme des « commissions secrètes », non seulement les versements faits à des bénéficiaires

non identifiés et les dépenses visées à l'article 57 « qui ne sont pas justifiées par la production de fiches et relevé », mais toute somme ayant, d'une manière ou d'une autre, « disparu » du bénéfice, et donc toute différence entre le bénéfice déclaré et le bénéfice réel.

On saisit l'importance de la question : si, à l'occasion d'un contrôle, l'administration prétend qu'au cours d'un exercice antérieur, la société n'a pas déclaré la totalité du bénéfice réalisé, cette différence ne constitue-t-elle pas nécessairement une « commission secrète », puisqu'il s'agit d'une part de bénéfice qui s'est « volatilisée » ? (On exclut évidemment de cette problématique toute rectification résultant exclusivement de la réinsertion dans le bénéfice d'une dépense déduite à tort.)

La question a été âprement débattue devant les tribunaux, la Cour de cassation la tranchant en faisant valoir qu'il incombait à l'administration d'apporter une triple preuve :

- 1° l'existence du bénéfice dissimulé (un bénéfice réalisé supérieur au bénéfice déclaré);
- 2° le bénéfice dissimulé a quitté le patrimoine de la société;
- 3° le bénéfice dissimulé a servi à des dépenses visées à l'article 57 CIR.

Et c'est par une loi du 4 mai 1999 que le législateur, volant au secours de l'administration, a définitivement réglé la question, en complétant comme suit le premier alinéa de l'article 219 CIR : « *Une cotisation distincte est établie à raison des dépenses visées à l'article 57, qui ne sont pas justifiées par la production de fiches individuelles et d'un relevé récapitulatif ainsi qu'à raison des bénéfices dissimulés qui ne se retrouvent pas parmi les éléments du patrimoine de la société.* »

b) L'on s'est également demandé si l'omission, dans les fiches et relevés, non de la rémunération elle-même, mais des avantages de toute nature octroyés au salarié ou dirigeant, pouvait donner lieu à une application de la cotisation spéciale, puisque le texte ne faisait référence qu'aux seules « dépenses » non reprises. Toujours très attentif aux desiderata de l'administration, le législateur a donc complété le texte dans les termes suivants, par la loi du 11 mai 2007 : « *Une cotisation distincte est établie à raison des dépenses visées à l'articles 57 et des avantages de toute nature visés aux articles 31, alinéa 2, 2° et 32 alinéa 2, 2°, qui ne sont pas justifiés par la production de fiches individuelles et d'un relevé récapitulatif...* »

c) Une autre question s'est aussi posée. Fallait-il établir des fiches et un relevé pour les commissions et honoraires versés à des bénéficiaires étrangers ? La jurisprudence avait répondu par la négative, jusqu'à ce que la loi du 24 décembre 2002 intervienne, une fois de plus en faveur de l'administration fiscale, ajoutant les mots « imposables ou non en Belgique » à l'article 57, 1° CIR.

d) Mais la question la plus importante soulevée par l'article 219 CIR est celle de savoir si l'administration peut prétendre réclamer une cotisation spéciale sur commission secrète à une société, alors même qu'elle a découvert, en temps utile pour le taxer, l'identité du bénéficiaire de la commission. Il y aurait là, non seulement double imposition, mais une double imposition particulièrement lourde, soit un impôt à charge du bénéficiaire de la « commission », au besoin majoré d'un accroissement, et une cotisation de 309 % à charge de la société !

L'administration argumente que l'article 219 CIR ne prohibe pas les doubles impositions, au contraire, par exemple, de l'article 26 (« ...sauf si les avantages interviennent pour déterminer les revenus imposables des bénéficiaires. »). Il peut être répondu à cela que, si la sanction est aussi lourde (309 % !), c'est précisément parce que le bénéficiaire des sommes en

cause ne peut être taxé, le montant de la cotisation spéciale étant supposé couvrir la perte, par l'Etat, de l'impôt et des cotisations de sécurité sociale qui eussent pu lui être réclamés. De sorte qu'il est absurde de prétendre qu'il puisse y avoir coexistence entre une imposition du bénéficiaire et une cotisation spéciale.

L'argument était à ce point difficile à parer que le législateur, cette fois, est venu au secours des contribuables. Mais il l'a fait en termes si (volontairement ?) maladroits, que ce « pas en arrière » est... millimétrique. La loi du 27 novembre 2002 a en effet ajouté à l'article 219 l'alinéa suivant : « *Cette cotisation n'est pas applicable si le contribuable démontre que le montant des dépenses, visées à l'article 57, est compris dans une déclaration introduite par le bénéficiaire conformément à l'article 305.* »

C'est évidemment absurde. La société qui veut échapper à une cotisation spéciale n'a pas à démontrer que le bénéficiaire a déclaré ce revenu, mais qu'il l'a reçu. Si l'administration est toujours dans les délais pour le taxer, c'est au bénéficiaire lui-même qu'un impôt doit être réclamé, non à la société qui a payé la rémunération ou l'honoraire. Le principe de prohibition des doubles impositions est aujourd'hui consacré par des conventions internationales, et doit donc être admis aussi en droit interne belge.

Le plus extravagant est que l'administration elle-même accepte de ne pas réclamer la cotisation spéciale, lorsque le montant en cause est réintégré dans le patrimoine et la comptabilité de la société, ou lorsqu'il est imposé, avec leur accord, dans le chef des administrateurs ou associés à titre de revenu professionnel.

Il existe donc une distorsion entre le texte légal et la pratique administrative, ce qui entraîne pour conséquence une insécurité juridique regrettable. Si un accord n'intervient pas avec l'administration sur des bases qu'elle admet elle-même, les tribunaux seront à première vue contraints d'appliquer le texte légal, plus rigoureux.

« A première vue », car la question se pose de savoir si les tribunaux ne disposent pas du droit de « moduler » la cotisation spéciale, dans la mesure où l'administration s'arroge elle-même le droit de le faire. Mais ceci est un autre problème.

## **Conclusion**

L'article 219 CIR permet à l'administration, en de certaines hypothèses, de réclamer aux sociétés résidentes une cotisation spéciale sur commissions secrètes, d'un montant particulièrement lourd (309 %).

Le texte de cette disposition a été revu à plusieurs reprises, dans l'intérêt du fisc, par un législateur littéralement servile.

La conséquence en est qu'aujourd'hui, ce texte va plus loin que l'administration elle-même ne le souhaitait, permettant des doubles impositions dans des conditions ahurissantes. Cette insécurité juridique ne peut persister.

Jean-Pierre BOURS  
Avocat (BOURS & associés)  
Chargé de cours ULg/HEC  
jpbours@skynet.be