



Cotisation spéciale de 309 % et dépenses non justifiées : état des lieux

Justine SELECK, avocat

Le contribuable est en principe tenu de justifier au moyen de fiches et relevés récapitulatifs tout avantage en nature ou tout paiement en espèces de revenus professionnels sous peine d'être imposé à 309 % sur les montants non justifiés.

Bien que l'administration fiscale ait récemment décidé d'appliquer cette sanction de manière plus stricte qu'auparavant, il existe encore plusieurs moyens d'y échapper.

1. La législation actuelle

La législation fiscale impose que tout avantage en nature ou tout paiement en espèces qui représente des revenus professionnels dans le chef de son bénéficiaire soit justifié auprès de l'Administration fiscale au moyen de fiches et de relevés récapitulatifs prévus à cet effet. Ces fiches et relevés doivent être rentrés dans les délais prescrits, à savoir, pour le 1^{er} mars de l'année qui suit celle à laquelle ces documents se rapportent lorsqu'il s'agit de dépenses soumises au précompte professionnel et pour le 30 juin dans les autres cas. À défaut, ces dépenses ne pourront être déduites à titre de frais professionnels.

Le non-respect de cette obligation entraîne une seconde conséquence fiscale pour les sociétés débitrices : l'application d'une cotisation spéciale de 309% à ces sommes non justifiées, nommées communément les « commissions secrètes ». Très simplement : accordez un avantage de toute nature d'un montant de 100 euros à l'un de vos dirigeants, sans le déclarer à l'Administration, il vous en coûtera une cotisation de 309 euros.

Les lourds effets de cette cotisation peuvent s'avérer désastreux, mais aussi déplorables dans le chef du contribuable victime d'un oubli, de sa propre négligence ou de la qualification erronée d'une somme attribuée.

Si vous avez failli à vos obligations, sachez toutefois que des échappatoires existent.

2. Portes de sorties

2.1. L'exception légale

La loi prévoit un premier cas de non-application de la cotisation : si la société débitrice apporte la preuve que le bénéficiaire des dépenses ou avantages de toute nature a mentionné les montants

de ceux-ci dans sa déclaration d'impôt, de sorte qu'ils seront taxés dans son chef, elle échappera à la cotisation.

2.2. La tolérance administrative

Outre la dérogation légale, il faut également mentionner la tolérance dont fait preuve l'Administration en cas de rentrée tardive des fiches et relevés. Bien entendu, cette tolérance est soumise à diverses conditions : il faut que le retard soit dû à des raisons indépendantes de la volonté du contribuable et ne soit pas systématique ou volontaire, que le contribuable ne soit pas animé d'une intention de soustraire une matière imposable, mais également, que l'Administration puisse toujours imposer le bénéficiaire sans que la taxation ne soit rendue plus compliquée.

2.3. Les avantages de toute nature non déclarés : état des lieux

L'Administration, d'abord par une circulaire de décembre 2010, ensuite par une instruction interne de juillet 2011, avait proclamé l'application systématique de la cotisation spéciale à ces avantages non renseignés et annonçait des contrôles internes pour s'assurer de la bonne et stricte application de cette règle. Elle mit ainsi fin aux tolérances dont faisaient preuve certains fonctionnaires au stade du contrôle.

L'intransigeance de l'Administration fut cependant atténuée par les propos du Ministre des finances, interrogé sur le sujet en novembre dernier. La circulaire de décembre 2010 vient ainsi d'être adaptée fin de l'année dernière.

La situation actuelle peut ainsi être résumée comme suit :

- Pour les avantages fixés de manière forfaitaire par l'article 18 de l'AR/CIR (et avantages liés à la disposition d'un GSM, mise à disposition d'immeuble, de voitures, ...) et qui apparaissent lors d'un contrôle entamé avant le 1^{er} juillet 2012 : il pourra être renoncé à la cotisation à la condition que les avantages puissent encore être imposés dans le chef des bénéficiaires dans les délais légaux.
- Pour l'ensemble des avantages de toute nature qui n'apparaissent pas lors d'un contrôle entamé avant le 1^{er} juillet 2012 : ils peuvent être déclarés spontanément au service de contrôle de l'impôt des personnes physiques jusqu'au 30 juin 2012.
- Nouvelle tolérance administrative pour les avantages à caractère social ou culturel (titres repas, éco-chèques, ...) : s'il existe une divergence d'interprétation raisonnable quant à leur imposition, la cotisation spéciale ne sera pas appliquée si les sommes peuvent être imposées dans le chef du bénéficiaire dans les délais légaux.

En règle générale, la pratique des services de contrôle qui consistait à accepter la régularisation des avantages de toute nature non déclarés par un simple rejet du coût dans le chef de la société ou par leur comptabilisation au débit du compte-courant du bénéficiaire n'est toujours pas admise. Il pourra toutefois être dérogé à cette interdiction si le contribuable est de bonne foi, si le défaut de déclaration revêt un caractère exceptionnel ou encore si le manquement présente une importance relative par rapport au respect de ses autres obligations fiscales.

Et enfin ... le caractère pénal de la cotisation spéciale ?

Enfin, si l'Administration entendait coûte que coûte confirmer l'application de la cotisation spéciale, il demeurerait encore une dernière échappatoire : celle de la voie judiciaire. Certaines juridictions ont effet estimé que la cotisation spéciale présentait le caractère d'une véritable sanction pénale. L'enjeu de cette reconnaissance est de taille puisque cette qualification permet au juge de réduire le taux de 309%, voire d'annuler purement et simplement la cotisation, comme l'a récemment ordonné la Cour d'appel de Bruxelles. Certaines juridictions s'y sont toutefois refusées jusqu'à présent.

Conclusion

Particulièrement en matière d'avantages de toute nature, la non-application de la cotisation spéciale semble encore dépendre de critères forts subjectifs, laissés à l'appréciation de l'Administration et susceptibles de conduire le contribuable devant les tribunaux dont on déplore l'absence de position unanime sur la question du caractère pénal de la cotisation. À défaut de remède certain, prudence et attention sont donc de mise.