



Cotisation spéciale de 309 % et dépenses non justifiées : une nouvelle échappatoire vient de voir le jour

Jonathan PICALET, avocat

Après avoir annoncé une application plus stricte de la cotisation spéciale de 309 %, le (nouveau) ministre des Finances et son administration ont exprimé leur volonté de considérer dorénavant cette cotisation comme une mesure d'exception.

Cette volonté résulte notamment de l'instauration d'une seconde exception légale à l'application de la cotisation spéciale lorsque la dépense ou l'avantage de toute nature non justifiés par la production d'une fiche individuelle sont imposés au nom du bénéficiaire.

1. La législation antérieure

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.

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 % prévue par l'article 219, C.I.R. 1992 à ces sommes non justifiées, nommées communément « commissions secrètes ».

Les moyens d'échapper à l'application de cette cotisation étaient jusqu'il y a peu très limités¹ et ont donné lieu à de nombreux litiges avec l'administration fiscale notamment suite à la volonté de celle-ci d'appliquer la cotisation spéciale de manière plus stricte.

Un nouveau moyen légal d'y échapper vient toutefois de voir le jour.

¹ J. Seleck, « Cotisation spéciale de 309 % et dépenses non justifiées : état des lieux », Brève du barreau du 10 février 2012

2. Nouvelle exception légale et Circulaire

La législation fiscale² prévoit désormais que la cotisation spéciale ne sera plus établie dans le chef de la société s'il y a un impôt effectif et définitif (c'est-à-dire plus susceptible de recours) à l'impôt des personnes physiques qui est dû dans le chef du bénéficiaire des sommes non justifiées.

L'imposition du bénéficiaire doit toutefois intervenir dans le délai d'imposition de trois ans commençant à courir à partir du 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition.

Pour éviter l'application de la cotisation spéciale sur un avantage de toute nature ou une dépense consenti en 2011 et qui n'a pas fait l'objet d'une fiche, il faudra que cet avantage ou cette dépense soit imposé dans le chef de son bénéficiaire pour le 31 décembre 2014 au plus tard.

L'imposition dans le chef du bénéficiaire s'accompagnera en principe toujours du rejet des dépenses dans le chef de la société.

Il résulte par ailleurs d'une Circulaire du 22 juillet 2013³ que l'administration doit laisser la possibilité aux contribuables de régulariser d'initiative leur situation fiscale avant de procéder à l'application de la cotisation spéciale.

Aussi l'établissement de la cotisation distincte constitue-t-elle dorénavant une mesure d'exception qui ne doit être appliquée que si et seulement si l'impôt effectif et définitif à l'impôt des personnes physiques dans le chef du bénéficiaire n'est pas (ou plus) possible.

3. Application immédiate

À noter que même si cette nouvelle échappatoire n'entrera en vigueur qu'à partir de l'exercice d'imposition 2014, c'est-à-dire pour les revenus de l'année 2013, l'administration fiscale admet, dans la Circulaire précitée du 22 juillet 2013, que les litiges pendants et les dossiers en cours, même s'ils ont trait à des exercices d'imposition antérieurs, peuvent, lorsque l'imposition du bénéficiaire est encore possible, être résolus dans l'esprit de cette nouvelle exception légale.

² Article 219, alinéa 5 du Code des impôts sur les revenus 1992

³ Circulaire n° Ci.RH.421/628.803 (AGFisc n° 30/2013)