

Fiscalité

Cour de Cassation
Hof van Cassatie

1^{ère} chambre : Jeudi
1^{ste} kamer : Vrijdag

2^{ème} chambre : Lundi
2^{de} kamer : Dinsdag



Dans la grande pièce des commissions secrètes, la Cour de cassation vient de fermer une porte d'entrée de l'Administration...

ROGER LASSAUX

Conseiller Service Etude IEC
Conseil fiscal

Au coeur de sourdes polémiques qui ont débouché sur de nombreux recours devant les cours et tribunaux, la problématique méritait assurément un coup d'éclairage. Après un premier assouplissement du régime introduit par la loi du 27 novembre 2002 (MB du 10 décembre 2002) annihilant toute possibilité d' enrôler une cotisation spéciale sur commissions secrètes, lorsque le montant des commissions, honoraires non justifiés est compris dans une déclaration fiscale introduite par le bénéficiaire en Belgique, c'est maintenant un autre pan traditionnel de discussion qui vient de s'effondrer. A lire l'arrêt rendu le 12 septembre 2003 par la Cour de cassation, ces fiches et relevés ne doivent pas être établis, lorsque le bénéficiaire réside à l'étranger et s'avère non imposable en

DES CONDITIONS FORMELLES STRICTES

L'histoire est connue et somme toute logique. Pour assurer une corrélation entre la déduction des dépenses dans le chef du débiteur et leur taxation dans le chef du bénéficiaire, pour qui elles constituent, en règle générale, des revenus professionnels imposables, certaines dépenses ne sont acceptées comme frais professionnels que si elles sont justifiées par la production de fiches individuelles et d'un relevé récapitulatif établis dans des formes et délais bien déterminés. C'est l'objet de l'article 57 du CIR 92.

Quoi et comment ?

De quelles dépenses s'agit-il ? D'une première lecture des précisions apportées par l'article 57/62 et suivants du commentaire administratif, on peut conclure que les fiches fiscales individuelles 281.50 (et le relevé récapitulatif 325.50) devront être établis dans tous les cas où le débiteur n'a pas reçu ou enregistré une facture du bénéficiaire pour les prestations effectuées. Parce que les commissions, honoraires, avantages en nature et autres frais ont été payés ou attribués soit à des personnes physiques qui ne sont pas soumises à

la loi comptable du 17 juillet 1975 (avocats, notaires, même si les prestations visées ont été effectuées à titre d'appoint), soit à des personnes visées par cette même loi, mais qui, en vertu du Code TVA, sont dispensées de délivrer des factures pour les prestations qu'elles effectuent.

En affinant quelque peu la focale de notre analyse, il apparaît, en effet, que quatre catégories de dépenses s'inscrivent dans ce cadre contraignant.

Passons-les en revue.

❶ Les commissions, courtages, ristournes commerciales, gratifications, etc., qui sont alloués aux personnes physiques et morales (commerçants et les sociétés commerciales au sens large du terme) tenues aux obligations du droit commun comptable, sauf si elles sont expressément dispensées, en vertu des articles 44 et 53 du CTVA, de délivrer des factures pour les prestations qu'elles effectuent (*Com. IR n°57/62*). La même règle vaut également dans tous les cas où l'obligation de délivrer une pièce en guise de facture est assumée par le client ou le preneur de services, un système notamment appliqué dans les relations entre un courtier ou mandataire et son commettant ou mandant.



En pratique, le débiteur de la commission, du courtage est légalement tenu d'établir une fiche 281.50, chaque fois qu'une facture n'a pas été enregistrée. Dans le cas contraire, les factures suffisent, en effet, largement à l'Administration pour contrôler si les revenus s'y rapportant ont été déclarés.

② Les vacations, honoraires ou rétributions alloués aux titulaires de professions libérales, charges, offices ou occupations lucratives, non soumis à la loi précitée du 17 juillet 1975. Peu importe que les personnes visées soient assujetties à la T.V.A. (experts fiscaux, géomètres-experts immobiliers, architectes, ingénieurs-conseils, vétérinaires, etc.) ou ne le soient pas, en application de l'article 44 du Code T.V.A. (notaires, avocats, huissiers de justice, médecins, dentistes, personnes exerçant une profession paramédicale, artistes et professionnels du sport engagés dans les liens d'un contrat de louage d'ouvrage ou d'entreprise, etc.).

En pratique, tombent donc dans le champ d'application de l'art. 57, 1°, CIR 92, toutes les rétributions allouées à des personnes qui exercent une profession ou une activité visée à l'art. 27, al. 1er, CIR 92, même exercée à titre occasionnel.

③ Les avantages imposables de toute nature, quelle qu'en soit la nature, octroyés à des travailleurs indépendants par leurs fournisseurs, leurs commettants, etc. Appartiennent à cette catégorie les voyages touristiques privés ou en groupe que certaines entreprises offrent gratuitement ou à prix très réduit à des détaillants, représentants, etc., les objets usuels durables que des commerçants reçoivent gratuitement de fournisseurs, les cadeaux en nature que des titulaires de professions libérales reçoivent de tiers qui s'efforcent ainsi de favoriser leurs affaires et de majorer leurs bénéfices. Le montant des avantages à indiquer est tou-

jours égal au prix de revient ou au coût (T.V.A. comprise) réellement supporté par celui qui les attribue, diminué, le cas échéant, de l'intervention pécuniaire du bénéficiaire.

④ Les frais exposés ou effectivement pris en charge pour le compte du bénéficiaire.

Comme il vous est loisible de le constater en parcourant ce condensé d'informations pratiques qu'est chaque année l'*avis A aux débiteurs de commissions, courtages, ristournes, vacations, honoraires, gratifications, rétributions ou avantages de toute nature* (<http://fiscus.fgov.be/interfaioiffr/Publicaties/Gratis/schuldenaars.htm>), les fiches 281.50 et relevés 325.50 (ne perdez pas de vue qu'il faut mentionner le véritable bénéficiaire et non les coordonnées de l'intermédiaire), doivent, en principe, être établis pour la période imposable au cours de laquelle les commissions, courtages, etc., sont considérés comme des frais professionnels, en d'autres termes, pour

la période imposable au cours de laquelle ces frais ont été réellement payés ou supportés ou ont acquis le caractère de dette certaine et liquide et ont été comptabilisés comme tels. Il arrive en pratique que l'année de déduction des honoraires, etc., à titre de frais professionnels dans le chef du débiteur, ne correspond pas à l'année de taxation de ces honoraires dans le chef du bénéficiaire (p.ex. : lorsque le débiteur d'honoraires dus à un titulaire de profession libérale ne les a pas encore payés, mais les a néanmoins comptabilisés comme une dette certaine et liquide). Dans ce cas, le montant des commissions, courtages, etc., effectivement payé, qui diffère du montant comptabilisé, doit être repris distinctement au cadre f de la fiche. Toujours rayon timing, ces fiches et les relevés dûment complétés doivent être remis à l'Administration fiscale avant le 30 juin de l'année qui suit celle à laquelle se rapportent les fiches (art. 30, al. 2, AR exc. CIR 92).

Des exceptions ?

Guidées par d'évidentes raisons pratiques, la rigueur de ces règles connaît des exceptions. Outre le cas des bénéficiaires non-résidents, selon des modalités dont nous traitons en détail dans la rubrique «La Cour de cassation change la donne pour les non-résidents», deux types de dépenses, a priori visées par les dispositions de l'article 57 CIR 92, ne doivent cependant pas faire l'objet de fiches 281.50 ni de relevés récapitulatifs 325.50. D'une part, les sommes payées ou les avantages accordés, dont le montant global ou la valeur totale ne dépasse pas annuellement 125,00 EUR par bénéficiaire. Lorsqu'un cadeau d'affaires constitue pour le bénéficiaire un revenu visé à l'art. 25 ou 27 CIR 92, imposable à titre d'avantage de toute nature, quelle qu'en soit la valeur, la dépense est déductible à 100 % à titre de frais professionnels, si elle donne lieu à l'établissement d'une fiche 281.50 au nom du

Cour de Cassation :
Les dépenses non justifiées par une fiche et un relevé ne peuvent plus être sanctionnées par la cotisation distincte spéciale, si elles constituent un revenu divers dans le chef du bénéficiaire.

bénéficiaire (voir aussi 53/167 et 57/64, 1°). D'autre part, les ristournes commerciales portées directement en déduction sur les factures relatives aux fournitures mêmes auxquelles elles se rapportent, lorsque ces factures sont enregistrées, avec ces déductions, dans les écritures.

Parce que la question est souvent source de problèmes, précisons également que si des fiches individuelles et relevés récapitulatifs doivent, en principe, être repris pour les « management fees », mentionnant par année civile les nom et adresse des bénéficiaires ainsi que le montant payé/attribué, les 'managements fees' payés ou attribués à une société belge, par exemple, constituant la rémunération d'un mandat d'administrateur et qui ne sont pas soumis à la TVA, ne sont pas visées par cette obligation (Com. IR n° 57/62).

LA PROBLÉMATIQUE DES COMMISSIONS SECRÈTES

Dans la plupart des cas, la sanction prévue pour pallier au défaut d'établissement des fiches individuelles et du relevé récapitulatif tombe comme un couperet sur la tête des contribuables. Si le débiteur est soumis à l'IPP, il verra ni plus ni moins les frais visés rejetés au titre de dépenses non admises. Rien de pareil à l'impôt des sociétés. Si le débiteur de ces dépenses non justifiées de manière adéquate est une société, elles demeurent déductibles, mais les montants non repris sur lesdites fiches et relevés seront alors soumis à une cotisation distincte: rien moins que 309% de la dépense non justifiée (art. 197 et 219 CIR 92). Seul petit bémol: cette cotisation est intégralement déductible dans le chef de la société qui en a subi la foudre, sauf si elle est soumise à l'impôt des personnes morales (voyez art. 57/61 à 57/85 Com. IR 92).

Même s'il peut paraître exorbitant, assez paradoxalement, ce n'est pas

tant le taux qui pose problème. Un taux moins pénalisant aurait sans doute peu dissuadé tous ceux qui, pour l'une ou l'autre raison, seraient tentés de se soustraire à leur obligation d'établir des fiches et relevés fiscaux des rémunérations, avantages, honoraires et autres vacations alloués ou attribués. Le hic, c'est l'interprétation, pour le moins divergente du champ d'application de cette disposition que l'on dresse généralement des deux côtés de la table. Là où l'Administration utilise un télescope pour en mesurer l'étendue, c'est plutôt au moyen d'un microscope que les contribuables en toisent les proportions. Les praticiens savent que l'Administration fiscale n'a jamais beaucoup hésité à user de l'arme de la cotisation spéciale sur commissions secrètes en justifiant son application sur la base du seul constat du dépôt tardif des fiches et relevés requis (alors même que les bénéficiaires de ces revenus avaient déclaré ces revenus ou qu'elle était toujours dans le délai pour les imposer). Une position confortée dans la jurisprudence récente (Mons, 5 mai 2000, Bruxelles, 15 février 2001, Cassation, 16 janvier 2003), même s'il est vrai que la Cour d'arbitrage avait, quelques années

plus tôt, considéré comme contraire à la Constitution, le fait d'appliquer la cotisation spéciale sur commissions secrètes, alors que les bénéficiaires des revenus avaient eux-mêmes été imposés sur les montants non repris sur lesdites fiches par le débiteur des commissions, honoraires, avantages (arrêt du 11 janvier 2000). Rappelons toutefois que la Cour d'arbitrage n'avait vu de discrimination injustifiée que dans l'hypothèse où le débiteur était une société soumise à l'impôt des personnes morales, en raison du fait que la déduction de la cotisation spéciale de la base imposable n'est alors pas possible. Et, surtout qu'ensuite, dans un autre arrêt rendu le 19 février 2003, cette même Cour a confirmé que l'application de cette cotisation n'avait rien de discriminatoire, lorsqu'elle était infligée dans le cadre d'avantages de toute nature octroyés à des dirigeants et non justifiés par des documents ad hoc, dès lors qu'il s'agit en l'espèce de prévenir la fraude fiscale pour protéger les intérêts du Trésor en favorisant au maximum la collaboration entre l'Administration fiscale et le contribuable. L'absence ou non de mauvaise foi ne saurait dès lors être un critère déterminant pour appliquer la cotisation spéciale.

L'objectivité commande d'ailleurs de reconnaître qu'il est pratiquement ardu, voire impossible, de déterminer les parts respectives de la mauvaise foi et de la négligence dans le cadre du comportement adopté par un contribuable.

Dans un tel contexte, c'est donc avec plaisir que l'on rappellera que le spectre de la double taxation des commissions, honoraires, avantages s'est aujourd'hui heureusement éloigné, lorsque le bénéficiaire avait mentionné l'avantage ou le revenu dans sa déclaration fiscale, alors que la société, par inadvertance, avait oublié de rentrer les documents justificatifs dans les délais. En tout cas, dans son principe. Plus question, à compter de l'exercice d'imposition, d'enrôler une cotisation secrète, si la société débitrice démontre que, bien que n'ayant pas fait l'objet de fiches 281.50, le montant des commissions, honoraires, etc., qu'il a payé ou attribué au cours de l'année civile, est compris dans une déclaration fiscale introduite en Belgique par le bénéficiaire (nouvel art. 219, 4° CIR introduit par la loi

du 27 novembre 2002, *M.B.* du 10 décembre 2002). Une preuve qui incombe donc au débiteur, mais à l'élaboration de laquelle, selon les termes du ministre des Finances, en Commission de la Chambre, l'Administration serait contrainte de collaborer pour retrouver si le bénéficiaire a repris le montant contesté dans sa propre déclaration.

On aurait toutefois tort de croire qu'en pratique, toutes les difficultés seront de facto aplanies. Prenons le cas, au demeurant, pas exceptionnel où les avantages de toute nature calculés sur la mise à la disposition d'un véhicule de société pour les déplacements à caractère privé (qui, rappelons-le, comprennent tous les déplacements purement privés, mais également ceux établis journalièrement entre le domicile et le lieu de travail) se voient majorés lors d'un contrôle. Si l'Administration est encore dans les délais d'imposition, la déclaration IPP du bénéficiaire se trouvera majorée du supplément, mais, strictement parlant, le nouvel alinéa introduit dans l'article 219

CIR ne trouvera pas à s'appliquer, puisque, par définition, ce montant n'aura pas été repris dans la déclaration à l'impôt des personnes physiques, de sorte que la société sera bien entendu dans l'impossibilité d'apporter la preuve requise.

LA COUR DE CASSATION CHANGE LA DONNE POUR LES NON-RÉSIDENTS

Dès lors que la ratio legis de l'article 57 du CIR 92 est d'établir une corrélation entre la déduction de certaines dépenses par leurs débiteurs et leur imposition dans le chef des bénéficiaires, au moyen de fiches individuelles et de relevés récapitulatifs, il tombe sous le sens que l'établissement de ces documents ne présente aucun intérêt pratique, lorsque lesdites dépenses constituent, pour leurs bénéficiaires non-résidents, des revenus qui ne sont pas soumis à l'impôt en Belgique. L'Administration en convient d'ailleurs, puisque dans l'article 57/64 du commentaire, elle stipule que les honoraires, vacations, commissions, courtages, ristournes, gratifications, rétributions et avantages de toute nature qui sont alloués à des non-résidents (personne physique ou morale) pour lesquels ils constituent des bénéfices, ne doivent pas faire l'objet d'une fiche 281.50, lorsque ces personnes ne possèdent pas d'établissement belge au sens de l'art. 229 CIR 92 ou d'établissement stable au sens d'une convention préventive de la double imposition (...), et ces revenus ne constituent pas des bénéfices résultant de l'aliénation ou de la location de biens immobiliers sis en Belgique ainsi que de la constitution ou de la cession d'un droit d'emphytéose ou de superficie ou de droits immobiliers similaires visés à l'art. 228, §2, 3°, a, CIR 92.

Les choses se compliquent toutefois puisqu'en poursuivant un tant soit peu la lecture du commentaire, on s'aperçoit que cette dérogation ne



s'applique pas aux dépenses dont les bénéficiaires sont des non-résidents dont le domicile ou le siège social est situé dans certains pays avec lesquels la Belgique a des obligations en matière d'échange d'informations au niveau fiscal (voir *Com. IR*, 57/65). En clair, les documents visés doivent tout de même être établis pour les personnes physiques ou morales dont le domicile ou le siège social est situé en Allemagne, en Australie, en Autriche, au Canada, au Danemark, en Espagne, aux Etats-Unis d'Amérique, en Finlande, en France, en Grèce, en Irlande, en Italie, au Japon, au Luxembourg, en Norvège, en Nouvelle-Zélande, aux Pays-Bas, au Portugal, au Royaume-Uni ou en Suède. Dans une telle hypothèse, qui, assez paradoxalement, englobe également les Etats de l'Union européenne, ces fiches individuelles 281.50 et les relevés récapitulatifs 325.50 (le cas échéant, regroupés par pays), doivent alors être adressés au Bureau central de Taxation Bruxelles « Etranger », place Jean Jacobs 10, bte 2, à 1000 Bruxelles.

La Cour de cassation vient de tempérer les ardeurs de l'Administration en la matière. En appuyant son raisonnement sur l'intention du législateur à la base de la mise en place du système de justification spéciale de certaines dépenses, énoncé à l'article 57, 1° du CIR 92, notre Cour suprême rappelle qu'il découle de l'économie de la loi « que les dépenses qui y sont visées ne doivent être justifiées de la sorte que si elles constituent dans le chef de leurs bénéficiaires des revenus professionnels imposables en Belgique ou des indemnités

**Restera-t-il
obligatoire, à
l'avenir, d'établir des
fiches pour les
commissions
versées à des
bénéficiaires non
soumis à l'impôt sur
les revenus belge ?**

forfaitaires en remboursement de dépenses propres à l'employeur».

Cette formulation est lourde de conséquences. De la référence aussi explicitement faite aux seuls revenus professionnels, on peut déduire a contrario que toute dépense visée à l'article 57 CIR 92 et non justifiée par une fiche 281.50 et un relevé 325.50, ne pourrait dès lors plus se voir appliquer la cotisation distincte spéciale de 309% dans le chef de la société qui l'a payée, si elle constitue un revenu divers dans le chef du bénéficiaire. De plus, dès lors qu'il convient que ces revenus professionnels soient dans le chef de leurs bénéficiaires taxés à l'impôt belge sur les revenus, ce libellé met en porte à faux l'interprétation administrative, selon laquelle il est obligatoire d'établir des fiches et des

relevés pour les dépenses qui constituent pour leurs bénéficiaires des revenus imposables dans des pays avec lesquels la Belgique a conclu une convention créant des obligations en matière d'échange de renseignements fiscaux. Y compris, en toute logique, pour les « management fees » payés ou attribués à une société étrangère, pour autant qu'elle ne dispose pas d'un établissement stable en Belgique.

Le ministre des Finances partage-t-il cette analyse ? Difficile à dire, en tout cas au moment où nous terminons ces lignes. Interrogé le 12 novembre 2003 en Commission des Finances sur la portée de cet arrêt et partant sur le maintien de l'obligation d'établir des fiches pour les commissions versées à des bénéficiaires non soumis à l'impôt sur les revenus belges, comme il est actuellement de pratique courante, Didier Reynders est resté fort prudent : il attend, en effet, la clôture de l'examen de l'arrêt qu'a entrepris son Administration. Parions, sans trop de risques, que cette attente est partagée par la plupart des professionnels comptables et fiscaux soucieux de savoir si cette pierre sur l'édifice de la simplification administrative présente la solidité d'une fondation. Et que dans l'incertitude actuelle, compte tenu de possibilités réelles de voir sa responsabilité professionnelle engagée, la prudence commande sans doute de ne pas laisser tomber trop vite le bic au moment de remplir la fiche et les relevés, y compris si le bénéficiaire des commissions, courtages, est établi hors de nos frontières et n'est pas imposable en Belgique.¶

