

c) En pratique

▪ Rémunérations non justifiées – Avantage financier ou de toute nature (ATN)

S'agissant des rémunérations, commissions, courtages ou ATN imposables, il n'était pas exceptionnel que des comptabilisations par compte courant soient effectuées après la clôture de l'exercice comptable et même après que l'existence de tels avantages eut été établie par les services de taxation. Depuis de longues années, le commentaire administratif indiquait, en effet, que, même si elles ne sont pas renseignées sur les fiches, certaines dépenses ne doivent pas être soumises à la cotisation sur commissions secrètes si : a) soit elles « ont été taxées à titre de revenus professionnels dans le chef des administrateurs ou associés avec leur accord », à condition que cet accord intervienne « à un moment où il est encore possible d'imposer, dans les délais légaux, les bénéficiaires des attributions » (ancien Com.IR 1992, n° 219/3, 4°) ; b) soit sont réintégrées, après adaptation de la comptabilité, dans le patrimoine de la société.

Si par le passé, cette tolérance n'était admise que pour régulariser des avantages de toute nature initialement renseignés de bonne foi et non pour régulariser des avantages non déclarés, elle a aujourd'hui disparu du commentaire.

En commission des Finances et du Budget de la Chambre, le 9 novembre 2011, en réponse [aux questions des députés Clarival et Wouters](#), le ministre n'a pas manqué de souligner que « *la pratique qui consiste à ne pas établir de fiches et à attendre simplement le contrôle fiscal pour inscrire au compte courant du bénéficiaire de l'avantage le montant qui aurait dû être mentionné de la manière requise, ne peut être acceptée* ». Dans [une autre réponse parlementaire](#), le ministre énonce encore « *Il est donc exact que l'application de la cotisation distincte à des avantages de toute nature qui n'ont pas été justifiés par la production des fiches individuelles et relevé requis ne peut pas être évitée en procédant à une régularisation a posteriori (notamment à l'occasion d'un contrôle) des comptes annuels approuvés antérieurement par l'AG. À cet égard, il convient de préciser que, nonobstant l'absence des fiches et relevés précités, la cotisation distincte ne trouvera pas à s'appliquer si l'avantage est compris dans une déclaration introduite conformément à l'article 305 CIR 92 (art. 219, alinéa 4, CIR 92).* »

« En dépit de la rigueur apparente du texte légal, il semble judicieux au ministre notamment en vue de « ne pas favoriser le gonflement du contentieux administratif et judiciaire, de permettre aux agents de l'Administration chargés du contrôle, de tenir compte du fait qu'un avantage de toute nature, non déclaré, puisse encore être imposé dans le chef du bénéficiaire ». Sans généraliser cette position, il lui apparaît également raisonnable « qu'il puisse être tenu compte de la bonne foi de la société qui aurait commis le manquement ou l'erreur, du caractère exceptionnel du défaut de déclaration, de l'importance relative du manquement du contribuable par rapport au respect de ses autres obligations fiscales, etc. ». »

Il s'en déduit logiquement que la cotisation sur commissions secrètes ne peut être évitée :

- 1) par un traitement comptable adéquat que si cette comptabilisation intervient avant l'approbation des comptes annuels par l'assemblée générale. À l'exclusion donc (sauf, en toute vraisemblance, dans le cadre des bénéfices dissimulés) de toute rectification ultérieure, avec dépôt de comptes annuels modifiés ;
- 2) en raison du fait que la déclaration à l'impôt des personnes physiques a été déposée dans les délais et les formes visés à l'article 305 du CIR 92.

La régularisation des ATN via une inscription au débit du compte courant du bénéficiaire appartient-elle pour autant au passé ? Oui et non !

Oui, en tout cas, si l'inscription intervient, en ce compris avec l'accord express du bénéficiaire, **a posteriori** pour la période imposable du contrôle de l'ATN non déclaré et du supplément d'ATN. Toute rectification « tardive » par le débit du compte courant n'est plus jamais autorisée, selon l'instruction interne du 27 juillet 2011.

Non, pour ce qui est des régularisations **a priori par le débit du compte courant...** Dans sa réponse à la [question parlementaire](#) visée, le ministre souligne, en effet, en toute logique, que : « *Lorsque le montant total d'un avantage de toute nature ... est comptabilisé pendant la période imposable à l'impôt des personnes physiques et à l'impôt des non-résidents « personnes physiques » au cours de laquelle cet avantage est octroyé, sur le compte courant du bénéficiaire, en constatation d'une créance certaine et liquide dont la société qui a octroyé l'avantage dispose à l'égard du bénéficiaire, il peut être admis que ce montant ne soit pas imposable pour l'exercice d'imposition relatif à cette période imposable, de sorte qu'il ne doit pas être mentionné sur la fiche fiscale de l'intéressé pour l'exercice d'imposition en question* ».

▪ **Bénéfices dissimulés**

Par bénéfices dissimulés, il faut entendre notamment les bénéfices constatés par l'Administration qui ne sont pas compris dans le résultat comptable de la société et qui, par voie de conséquence, ne se retrouvent pas davantage dans le patrimoine de la société. Pour l'essentiel : le chiffre d'affaires réalisé en noir par une entreprise. Les bénéfices visés à l'article 24, al. 1^{er}, 2° à 4°, comme les réserves occultes qui correspondent à des sous-estimations des éléments de l'actif ou des surestimations des éléments du passif, ne sont pas considérés comme des bénéfices dissimulés (cf. art. 219, al. 3, CIR 92). La cotisation ne s'applique pas davantage aux sociétés étrangères, sans établissement stable, qui sont actives en Belgique, ni aux minima imposables visés à l'article 342, § 2 et 3, CIR 92.

La cotisation spéciale frappe ces bénéfices dissimulés si, selon l'arrêt du 11 mars 2011 de la Cour d'appel de Liège, l'Administration apporte la double preuve suivante : l'existence d'un bénéfice dissimulé et le fait qu'il a servi à des dépenses visées à l'article 576 du CIR 92.

À lire la nouvelle version de l'article 219/12 du Com.IR 92, telle que mise à jour au 1^{er} décembre 2011, et la réponse du ministre qui confirme sa position antérieure (BPQR, n° 52047 du 02-02-2009, QP du 20 janvier 2009, I. Claes) : « *la cotisation spéciale ne trouve pas à s'appliquer au cas où ces bénéfices sont réintégrés dans le patrimoine de la société après adaptation, si le droit comptable le permet, des comptes annuels de l'exercice comptable pendant lequel ils ont été réalisés par la société. Cette correction doit avoir lieu dans les délais légaux d'imposition des revenus de la période imposable en question* ». Mais, dans ce cadre, le ministre a précisé que la seule hypothèse visée est, en l'occurrence, celle d'une réintégration par suite d'une erreur matérielle sur le plan comptable.

À noter encore que la tolérance qui permettait d'éviter la cotisation distincte, lorsque les bénéfices dissimulés étaient taxés avec accord, à titre de revenus professionnels dans le chef des administrateurs ou des associés de la société qui étaient censés être les bénéficiaires de ces bénéfices dissimulés à un moment où il était encore possible de les imposer, n'est aujourd'hui plus reprise dans le commentaire.