

La cotisation distincte sur commissions secrètes et les bénéfices dissimulés : *Catch Them If You Can* ⁽¹⁾

SABINE GARROY ⁽²⁾

« Une occasion manquée se retrouve,
tandis qu'on ne revient jamais d'une démarche précipitée »

Pierre Choderlos de Laclos – Les liaisons dangereuses (1782)

Résumé

L'administration fiscale peut imposer une cotisation distincte sur commissions secrètes notamment lorsque des bénéfices dissimulés ne se retrouvent pas parmi les éléments du patrimoine de la société qui fait l'objet d'un contrôle. À défaut d'une définition légale, les contours de ces deux conditions d'application, à savoir d'une part, l'existence de bénéfices dissimulés et, d'autre part, le fait que ces bénéfices ne se retrouvent pas parmi les éléments du patrimoine de la société concernée, demeurent particulièrement flous.

Dans la pratique, une kyrielle de positions existe sur la question de savoir quand une cotisation distincte sur commissions secrètes peut être effectivement appliquée. Il est un point en particulier qui divise littéralement tant les auteurs que les cours et tribunaux : des dépenses non admises peuvent-elles être considérées comme des bénéfices dissimulés ?

Le 20 février 2014, la Cour de cassation a rendu une décision nuancée à ce propos, en distinguant deux catégories de dépenses non admises selon que la raison qui justifie le rejet des dépenses en cause est ou non l'absence de contreprestations réelles. Cette jurisprudence et les conséquences qu'elle a pu avoir sur l'application de la cotisation distincte sur commissions secrètes font l'objet d'un examen détaillé dans la présente contribution.

La loi-programme du 19 décembre 2014 a sensiblement modifié l'article 219 du C.I.R. 1992. Le nouvel article 219, alinéa 5 prévoit que les bénéfices dissimulés ne sont soumis à la cotisation distincte sur commissions secrètes que dans le cas où ils ne sont pas le résultat d'un rejet de frais professionnels. Ce nouveau texte est-il en phase avec la jurisprudence de la Cour de cassation ? Enfin et surtout, le nouveau régime de la cotisation distincte sur commissions secrètes peut-il mettre fin aux nombreuses controverses et être le vecteur de la sécurité juridique tant promise qu'espérée ?

Samenvatting

De fiscale administratie mag een afzonderlijke aanslag geheime commissielonen opleggen wanneer verdoken opbrengsten niet terug te vinden zijn in het vermogen van de vennootschap die gecontroleerd wordt. Bij afwezigheid van een wettelijke definitie blijven de twee toepassingsvoorwaarden, met name de aanwezigheid van verdoken meerwinsten en het feit dat deze meerwinsten niet terug te vinden zijn in het vermogen van de betreffende vennootschap, bijzonder wazig.

In de praktijk bestaan er tal van standpunten omtrent de vraag wanneer een afzonderlijke aanslag geheime commissielonen mag worden opgelegd. Een punt split letterlijk de doctrine en rechtbanken: kunnen verworpen uitgaven worden beschouwd als verdoken meerwinsten?

Het Hof van Cassatie heeft hierover op 20 februari 2014 een genuanceerde beslissing geveld, door twee soorten van verworpen uitgaven te onderscheiden, al naargelang de reden van de verwerping van de uitgaven bestaat uit de al dan niet aanwezigheid van reële prestaties. Deze rechtspraak, en de gevolgen die zij kan hebben op de toepassing van de afzonderlijke aanslag geheime commissielonen, worden in huidige bijdrage grondig onderzocht.

De programmwet van 19 december 2014 heeft artikel 219 WIB/1992 grondig gewijzigd. Het nieuw artikel 219, lid 5 voorziet dat verdoken meerwinsten niet zijn onderworpen aan de afzonderlijke aanslag geheime commissielonen wanneer zij het gevolg zijn van een verwerping van beroepskosten. Is deze nieuwe tekst in lijn met de rechtspraak van het Hof van Cassatie? En kan de nieuwe regeling van de afzonderlijke aanslag geheime commissielonen een einde maken aan de talrijke controverses en de sleutel vormen van de beloofde en verhoopte rechtszekerheid?

⁽¹⁾ Mes remerciements les plus vifs vont tout d'abord au Professeur Marc Bourgeois qui m'a accompagnée précieusement tout au long de la rédaction de cette contribution. Je souhaiterais aussi remercier Messieurs Darté, Dewael, Henkes, Stevenart Meeûs, Van Brustem et Vandevyver pour leur disponibilité et leurs conseils avisés.

⁽²⁾ Aspirante F.R.S.-F.N.R.S. – Tax Institute de l'Université de Liège.

Introduction

Un contribuable, dans le cadre de sa profession, qui verse à un bénéficiaire une somme visée à l'article 57 du Code des impôts sur les revenus (ci-après : C.I.R. 1992) (notamment les commissions, les courtages, les rémunérations, les indemnités forfaitaires remboursées au titre de frais propres à l'employeur) peut déduire cette dépense en tant que frais professionnels, en vertu de l'article 49 du C.I.R. 1992.

Afin de faciliter le contrôle des revenus déclarés par le bénéficiaire, par le biais d'un recoupement, l'arrêté royal d'exécution du Code des impôts sur les revenus (ci-après : A.R./C.I.R. 1992) prévoit l'obligation pour le débiteur de consigner cette dépense dans une fiche individuelle et un relevé récapitulatif⁽³⁾.

Si le contribuable ne produit pas lesdits documents ou les présente tardivement, des sanctions sont prévues. Ces sanctions diffèrent selon que le débiteur du revenu est une personne physique ou une personne morale ; dans le cas d'un débiteur personne morale, les sanctions diffèrent encore en fonction de l'impôt sur les revenus auquel le contribuable est assujéti.

Si le débiteur de la dépense est une personne physique, la déduction sera refusée en vertu de l'article 57 du C.I.R. 1992. Selon cette disposition, les dépenses qu'elle énonce⁽⁴⁾ ne sont considérées comme des frais professionnels que si elles sont justifiées par la production de fiches individuelles et d'un relevé récapitulatif établis dans les formes et délais déterminés par le Roi. Selon les travaux préparatoires de l'époque, il s'agit de lier la déductibilité de la dépense dans le chef du débiteur à l'imposabilité de celle-ci chez le bénéficiaire⁽⁵⁾.

Si le débiteur de la dépense est une personne morale (soumise à l'impôt des sociétés, à l'impôt des personnes morales ou à l'impôt des non-résidents), la sanction consiste en l'imposition d'une cotisation distincte sur commissions secrètes (ci-après : cotisation distincte) sur les montants qui n'ont pas fait l'objet de fiches individuelles et d'un relevé récapitulatif.

Dans les lignes qui suivent, nous n'examinerons pas les spécificités de l'application de la cotisation distincte à l'impôt des personnes morales⁽⁶⁾ (voy. les articles 223, alinéa 1^{er}, 1^o et 3^o, et 225, alinéa 2, 4^o, du C.I.R. 1992), à l'impôt des non-résidents/personnes morales (voy. les articles 227, 3^o, et 234, alinéa 1^{er}, 4^o et 5^o, du C.I.R. 1992) et à l'impôt des non-résidents/sociétés (voy. les articles 227, 2^o, 233, alinéa 2, et 239 du C.I.R. 1992)⁽⁷⁾.

Le champ d'application de la cotisation distincte sur commissions secrètes à l'impôt des sociétés ne se limite pas aux dépenses non justifiées visées à l'article 57 du C.I.R. 1992. En effet, l'article 219 du C.I.R. 1992 permet de soumettre le contribuable à la cotisation distincte dans trois occurrences, à savoir :

- si certaines dépenses (visées à l'article 57 du C.I.R. 1992) ou certains avantages de toute nature (visés aux articles 31, alinéa 2, 2^o, et 32, alinéa 2, 2^o, du C.I.R. 1992⁽⁸⁾) n'ont pas été justifiés de manière *ad hoc* (c'est-à-dire par des fiches individuelles et un relevé récapitulatif) ;
- si des bénéfices dissimulés ne se retrouvent pas parmi les éléments du patrimoine de la société ;
- si des avantages financiers ou de toute nature (visés à l'article 53, 24^o, du C.I.R. 1992 ; cela concerne des « pots-de-vin ») ont été octroyés⁽⁹⁾.

⁽³⁾ Voy. les articles 30 à 33 de l'A.R./C.I.R. 1992.

⁽⁴⁾ À savoir : 1^o commissions, courtages, ristournes commerciales ou autres, vacations ou honoraires occasionnels ou non, gratifications, rétributions ou avantages de toute nature qui constituent pour les bénéficiaires des revenus professionnels imposables ou non en Belgique, à l'exclusion des rémunérations visées à l'article 30, 3^o ; 2^o rémunérations, pensions, rentes ou allocations en tenant lieu, payées aux membres du personnel, aux anciens membres du personnel ou à leurs ayants droit, à l'exclusion des avantages sociaux exonérés dans le chef des bénéficiaires ; 3^o indemnités forfaitaires allouées aux membres du personnel en remboursement de frais effectifs propres à l'employeur.

⁽⁵⁾ Voy. *Doc. parl.*, Chambre, sess. 1972-1973, n^o 521/7, pp. 38-39 ; Com.I.R., n^o 57/61.

⁽⁶⁾ Les personnes morales de droit public visées à l'article 220, 1^o, du C.I.R. 1992 ne sont pas visées.

⁽⁷⁾ Nous attirons simplement l'attention du lecteur sur le fait qu'à l'impôt des personnes morales, la taxation est limitée à certains éléments de revenus, que l'on qualifie généralement de revenus passifs ; il n'est donc pas étonnant que l'on ne retrouve pas les « bénéfices dissimulés » parmi le champ d'application de la cotisation distincte pour ce régime d'imposition (cette remarque vaut également pour les assujettis à l'I.N.R./personnes morales). Voy. notamment : S. GARROY et D. DARTE, *L'impôt des personnes morales*, Limal, Anthemis, 2014, pp. 91 et s.

⁽⁸⁾ Ces avantages de toute nature ont été introduits dans le champ d'application de l'article 219 du C.I.R. 1992 par une loi-programme du 27 décembre 2006, *M.B.*, 28 décembre 2006.

⁽⁹⁾ Jusqu'à la loi du 11 mai 2007, la déduction de pures commissions secrètes était autorisée sous conditions (en vertu de l'article 58 du C.I.R. 1992). Sous la pression de l'OCDE, et dans un but de lutte contre la corruption, la Belgique a adapté sa législation : la loi du 11 mai 2007 adaptant la législation en matière de lutte contre la corruption (*M.B.*, 8 juin 2007) a abrogé l'article 58 du C.I.R. 1992 (article 9), a introduit une interdiction générale de déductibilité des « pots-de-vin » via l'introduction d'un article 53, 24^o, du C.I.R. 1992 (article 10) et a intégré les avantages financiers ou de toute nature dans le champ d'application de l'article 219 du C.I.R. 1992 (article 11).

Cette contribution sera axée sur un pan particulier de l'article 219 du C.I.R. 1992, à savoir les bénéfices dissimulés qui ne se retrouvent pas parmi les éléments du patrimoine de la société.

Plan

Les bénéfices dissimulés n'ont pas toujours fait partie du champ d'application de l'article 219 du C.I.R. 1992. Dans une première partie historique, nous identifierons l'origine de cette notion et les raisons qui ont justifié cette consécration légale (I).

Pour permettre l'imposition d'une cotisation distincte, deux conditions doivent être établies par l'administration fiscale, à savoir l'existence de bénéfices dissimulés, d'une part, et le fait que ceux-ci ne se retrouvent pas parmi les éléments du patrimoine de la société inquiétée, d'autre part. Concernant la première condition, il apparaît que la notion de bénéfices dissimulés n'est pas définie par la loi. Des indices çà et là permettent d'en deviner les contours, de manière insatisfaisante toutefois. Par exemple, le syntagme « bénéfices dissimulés » peut-il viser tant des *recettes* que des *dépenses* de la société concernée ? À cette absence de définition correspond, concernant les dépenses de la société, une divergence de positions tant en doctrine que parmi les cours et tribunaux. La question qui divise est la suivante : des dépenses non admises peuvent-elles être considérées comme des bénéfices dissimulés ? La seconde condition d'application, le fait que les bénéfices dissimulés ne se retrouvent pas parmi les éléments du patrimoine de la société concernée, sera également examinée. Comment l'administration peut-elle rapporter la preuve de ce fait négatif ? C'est à cet ensemble de questions que la seconde partie tentera de répondre (II).

Le 20 février 2014, la Cour de cassation a rendu une décision importante relative à l'application de la cotisation distincte aux bénéfices dissimulés. Cet arrêt fera l'objet d'une analyse approfondie dans le cadre d'une troisième partie. Nous nous interrogerons sur les conséquences de cette jurisprudence sur l'application de la cotisation distincte aux bénéfices dissimulés (III).

Enfin, le gouvernement Michel a produit une nouvelle mouture du régime de la cotisation distincte : la

loi-programme du 19 décembre 2014 a sensiblement modifié l'article 219 du C.I.R. 1992. Nous entamerons cette quatrième et dernière partie par un exposé de l'ancien régime afin de mieux comprendre l'ampleur de la réforme. Les nouvelles règles qui encadrent l'application de la cotisation distincte aux bénéfices dissimulés feront l'objet d'un commentaire plus substantiel dans un second temps (IV).

I. Historique

Avant la loi du 4 mai 1999, seules les dépenses non justifiées visées par l'article 57 du C.I.R. 1992 composaient le champ d'application de la cotisation distincte.

Le texte de l'article 219 du C.I.R. 1992 se présentait comme suit⁽¹⁰⁾ :

« Une cotisation distincte spéciale est établie à raison des dépenses visées à l'article 57, qui ne sont pas justifiées par la production de fiches et relevés.

Cette cotisation est égale à 300 p.c. de ces dépenses ».

En pratique, il était difficile pour l'administration de débusquer ces dépenses et d'en prouver tant l'existence que leur destinataire (bénéficiaire) ; cette difficulté tient à la nature même desdites dépenses : elles sont payées « au noir ».

C'est pourquoi l'administration a orienté ses recherches non pas vers ces dépenses mais vers la *source* de ces dépenses, à savoir les revenus clandestins de la société⁽¹¹⁾. Ainsi, selon une position administrative, les bénéfices dissimulés qui ne se retrouvent pas parmi les éléments du bilan d'une société devaient être assimilés aux dépenses non justifiées visées par l'article 57 du C.I.R. 1992⁽¹²⁾.

Par le biais de cette assimilation, l'administration souhaitait contrer l'économie parallèle et justifiait son action par la logique suivante : lorsque des bénéfices n'ont pas été déclarés par la société et qu'en outre ces bénéfices ont quitté le patrimoine de la société, il ne peut s'agir que de sommes allouées à des bénéficiaires non identifiés sous la forme de revenus professionnels⁽¹³⁾. Deux portes de sortie étaient

⁽¹⁰⁾ Article 219 du C.I.R. 1992, tel que modifié par l'article 15 de la loi portant exécution du plan global en matière de fiscalité du 30 mars 1994 (*M.B.*, 31 mars 1994). Cette loi a porté le taux de la cotisation de 200 à 300 %.

⁽¹¹⁾ J. VAN DYCK, « Des "frais rejetés" peuvent-ils être des "bénéfices dissimulés" ? », *Fiscologue*, n° 1272, 11 octobre 2011, pp. 4 et s.

⁽¹²⁾ Voy. Com.I.R., n° 132/3, b).

⁽¹³⁾ Voy. Com.I.R., n° 219/2, 2° (ancien). Le commentaire renvoie à différents cas de jurisprudence (Bruxelles, 23 décembre 1959, *Bull.*, 366, p. 1070 ; Bruxelles, 27 novembre 1963, confirmé par Cass., 4 mars 1969, *Bull.*, 470, p. 99 ; Bruxelles, 29 avril 1969, *Bull.*, 474, p. 726) ainsi qu'à la réponse apportée à la question parlementaire n° 25 posée par M. Lavens le 20 décembre 1961, *Questions et Réponses*, Chambre, sess. 1961-1962, n° 6, p. 324).

néanmoins prévues : la cotisation n'était pas appliquée si la société établissait que les bénéfices en question se trouvaient dans son patrimoine et, au besoin, adaptait sa comptabilité en conséquence⁽¹⁴⁾ ; la cotisation n'était pas non plus appliquée si les bénéfices en question étaient taxés à titre de revenus professionnels dans le chef des bénéficiaires, administrateurs ou associés, avec leur accord et dans les délais légaux d'imposition⁽¹⁵⁾.

Dans un premier temps, l'administration se dispensait de faire la preuve de l'affectation concrète des sommes ; cette position administrative était suivie, au départ, par la jurisprudence, comme en attestent des arrêts de cours d'appel anciens⁽¹⁶⁾.

Ensuite, cette position *contra legem* – l'article 57 auquel l'article 219 se réfère ne contient aucune indication concernant des bénéfices – sera remise en cause tant par une partie de la jurisprudence que par la doctrine⁽¹⁷⁾ ; les cours et tribunaux vont élaborer un nouveau triptyque probatoire⁽¹⁸⁾.

Les conditions de l'application de la cotisation vont être précisées comme suit. L'administration devait dorénavant démontrer :

1. l'existence de bénéfices dissimulés ;
2. leur départ du patrimoine de la société en cause et ;
3. leur affectation à des dépenses visées à l'article 57 du C.I.R. 1992.

Par un arrêt du 26 mai 1994, la Cour de cassation a rappelé que, pour pouvoir valablement établir la cotisation distincte, outre le bénéfice dissimulé lui-même, l'administration doit établir que ce bénéfice a servi à une dépense au sens des articles 57 et 219 C.I.R. et qu'il a ainsi quitté le patrimoine de la société. La Cour a précisé que « rien ne s'oppose à ce qu'elle [l'administration] établisse par présomptions que le bénéfice supplémentaire a été attribué à des bénéficiaires non identifiés et qu'il a ainsi quitté le patrimoine de la société »⁽¹⁹⁾.

Néanmoins, très souvent, l'administration se retrouvait en mauvaise posture : si elle use de présomptions⁽²⁰⁾ pour conclure à l'existence même des bénéfices dissimulés, il ne lui était plus permis de recourir au même mode probatoire afin de démontrer l'affectation de ces bénéfices, sous peine de contrarier la règle probatoire selon laquelle « présomption sur présomption ne vaut » (voy. *infra*, p. 264).

Selon cette règle, il n'est pas permis d'utiliser le résultat d'une première présomption comme un fait *commu* destiné à établir un deuxième fait inconnu que l'on prétend démontrer ; le résultat d'une première présomption n'est qu'un fait *probable* ou *vraisemblable*⁽²¹⁾.

Or, en pratique, l'administration recourt fréquemment aux présomptions pour prouver l'existence de bénéfices dissimulés : reconstitution du chiffre d'affaires après un rejet d'une comptabilité jugée non probante, taxation par comparaison⁽²²⁾, etc.⁽²³⁾

⁽¹⁴⁾ Voy. Com.I.R., n° 132/3, b) et Com.I.R., n° 132/4, d) ; Com.I.R., n° 219/2, 2° et Com.I.R., n° 219/3, 4° (anciens).

⁽¹⁵⁾ Voy. Com.I.R., n° 132/4, d) (qui n'évoquait pas encore que l'accord devait intervenir dans les délais légaux d'imposition) ; Com.I.R., n° 219/3, 4° (ancien).

⁽¹⁶⁾ Voy. notamment Bruxelles, 23 décembre 1959, *Bull.*, 366, p. 1070 ; Bruxelles, 27 novembre 1963, confirmé par Cass., 4 mars 1969, *Bull.*, 470, p. 99 ; Bruxelles, 29 avril 1969, *Bull.*, 474, p. 726 ; Gand, 2 juin 1991 cité dans les travaux parlementaires : *Doc. parl.*, Chambre, sess. 1998-1999, n° 49-1949/8, p. 42 ; Gand, 25 juin 1991, *F.J.F.*, n° 91/178. Voy. encore sur ce point la jurisprudence citée par J. Van Gompel : J. VAN GOMPEL, « De afzonderlijke aanslag op de geheime commissielonen anno 2000 », *T.F.R.*, 2000, n° 183, pp. 543-558, spéc. p. 555.

⁽¹⁷⁾ Voy. notamment sur ce point L. DE BROE et Ph. HINNEKENS, « "De aanslag op geheime commissielonen". Het belasten van geheime commissielonen sedert 50 jaar », *T.F.R.*, 1988, n° 81-82, pp. 232-261. Voy. aussi la doctrine citée par J. Van Gompel : J. VAN GOMPEL, *op. cit.*, p. 555.

⁽¹⁸⁾ Voy. notamment Cass., 26 mai 1994, *F.J.F.*, n° 94/213 ; S. HUYSMAN, « Commissions secrètes : preuve », *Fiscologue*, n° 503, 27 janvier 1995, p. 10, « Flash – Bénéfices dissimulés – Toujours soumis à la cotisation sur commissions secrètes », *Cour. fisc.*, n° 1999/6, www.monkey.be ; Liège, 13 mars 1985, *F.J.F.*, n° 85/161 ; Bruxelles, 28 juin 1988, *F.J.F.*, n° 89/10 ; Bruxelles, 21 avril 1992, *Cour. fisc.*, 1992, pp. 508-509 ; Anvers, 7 mai 1990, *F.J.F.*, n° 90/130, *Cour. fisc.*, 1990, pp. 500-504 ; Anvers, 23 mars 1993, *F.J.F.*, n° 93/187 ; Anvers, 20 novembre 1995, *R.G.F.*, 1996, p. 114 ; Anvers, 27 novembre 1995, *F.J.F.*, n° 96/40 ; Gand, 5 février 1998, *F.J.F.*, n° 98/167 ; Anvers, 10 novembre 1998, *F.J.F.*, n° 99/76 ; Bruxelles, 15 octobre 1999, *F.J.F.*, n° 99/256 ; Anvers, 7 décembre 1999, *T.F.R.*, 2000, n° 179, pp. 350-358 ; Bruxelles, 27 octobre 2006, B 06/92 www.monkey.be ; Mons, 19 janvier 2007, BE 07/4 www.monkey.be.

⁽¹⁹⁾ Cass., 26 mai 1994, *F.J.F.*, n° 94/213, S. HUYSMAN, *op. cit.*, p. 10, « Flash – Bénéfices dissimulés – Toujours soumis à la cotisation sur commissions secrètes », *Cour. fisc.*, n° 1999/6, www.monkey.be.

⁽²⁰⁾ Voy. les articles 1349 et suivants du Code civil. L'article 1349 du Code civil prévoit que « Les présomptions sont des conséquences que la loi ou le magistrat tire d'un fait connu à un fait inconnu ».

⁽²¹⁾ C. LENOIR, « Les moyens de preuve en matière d'impôts directs », in X, *Manuel de procédure fiscale*, 2^e éd., 2015, Limal, Anthemis, pp. 239-296, spéc. p. 256.

⁽²²⁾ Article 342 du C.I.R. 1992.

⁽²³⁾ B. ZDRAVKOV, « Cotisation distincte sur "commissions secrètes" : état des lieux », *Comptabilité et fiscalité pratiques*, 2012/4, p. 12 ; B. ZDRAVKOV, « Considérations sur la notion de "bénéfices dissimulés" », *Liber Amicorum Maurice Eloy*, Limal, Anthemis, 2014, pp. 263-264.

C'est en réaction à cette situation que le législateur modifie, par une loi du 4 mai 1999⁽²⁴⁾, l'article 219 du C.I.R. 1992⁽²⁵⁾ :

« 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.

Cette cotisation est égale à 300 p.c. de ces dépenses.

Ne sont pas considérées comme des bénéfices dissimulés, les réserves visées à l'article 24, alinéa 1^{er}, 2^o à 4^o ».

Cette loi du 4 mai 1999⁽²⁶⁾ étend le champ d'application de la cotisation distincte sur commissions secrètes aux bénéfices dissimulés qui ne se trouvent pas parmi les éléments du patrimoine de la société.

Les travaux parlementaires de cette loi révèlent clairement l'écueil auquel l'administration était confrontée et, partant, l'objet de la réforme mise en œuvre :

« Cette démonstration est souvent interprétée par le juge comme une cascade de présomptions et, dès lors, rejetée par lui. *Pour éviter une telle cascade de fardeaux de preuve au niveau de l'administration (ce qui aboutit très souvent à la preuve impossible)*⁽²⁷⁾ et revenir en fait à l'interprétation antérieure de l'article 219 du C.I.R. 1992⁽²⁸⁾, il est proposé de modifier cet article afin que l'application de la cotisation distincte soit établie explicitement à raison des bénéfices dissimulés précités et de telle manière *qu'il ne doive pas être démontré par l'administration que ces bénéfices ont quitté l'entreprise de la manière visée à l'article 57, C.I.R. 92* (c'est-à-dire sous la forme de commissions, indemnités et autres salaires versés en noir) »⁽²⁹⁾.

L'action du législateur est double : *descriptive* tout d'abord, une vieille pratique administrative est consacrée ; *modificatrice* ensuite, le législateur fige mais surtout allège la charge de la preuve qui incombe à l'administration fiscale car, en reprenant explicitement à l'article 219 du C.I.R. 1992 « les bénéfices dissimulés qui ne se retrouvent pas parmi les

éléments du patrimoine de la société », il dispense l'administration de l'obligation de démontrer que ces bénéfices ont quitté l'entreprise de la manière visée à l'article 57 du C.I.R. 1992.

Précisons enfin que la loi du 4 mai 1999 instaure un aménagement terminologique puisque l'on ne parle plus de « cotisation distincte spéciale » mais de « cotisation distincte ».

II. Les conditions d'établissement de la cotisation distincte

§ 1. Principes

A. Deux conditions d'établissement

Pour appliquer la cotisation distincte, deux conditions doivent être réunies :

1. l'existence de bénéfices dissimulés ;
2. le fait que les bénéfices dissimulés ne se retrouvent pas parmi les éléments du patrimoine.

B. La charge de la preuve

Cette double charge de la preuve incombe à l'administration fiscale.

Ce principe a été récemment rappelé par la Cour de cassation : « Pour pouvoir établir la cotisation distincte à raison des bénéfices dissimulés, il suffit que l'administration apporte la preuve de l'existence de bénéfices dissimulés et de l'absence de ces bénéfices au sein du patrimoine de la société. L'administration ne doit pas prouver que le bénéfice a quitté la société sous une des formes visées par l'article 57 du Code des impôts sur les revenus 1992 »⁽³⁰⁾.

De longue date, la jurisprudence a affirmé que le recours à la procédure de taxation d'office⁽³¹⁾ (notamment en l'absence d'une déclaration remise par le contribuable⁽³²⁾) ne dispense pas l'administration de rapporter la preuve des deux conditions d'établissement⁽³³⁾.

⁽²⁴⁾ Loi du 4 mai 1999, *M.B.*, 12 juin 1999.

⁽²⁵⁾ Article 219 du C.I.R. 1992, tel que modifié par l'article 21 de la loi du 4 mai 1999 portant des dispositions fiscales diverses (*M.B.*, 12 juin 1999).

⁽²⁶⁾ Article 21 de la loi du 4 mai 1999 portant des dispositions fiscales diverses, *M.B.*, 12 juin 1999.

⁽²⁷⁾ C'est nous qui soulignons.

⁽²⁸⁾ Une interprétation antérieure qui, pour rappel, était *contra legem*.

⁽²⁹⁾ *Doc. parl.*, Chambre, sess. 1998-1999, n° 49-1949/8, p. 42.

⁽³⁰⁾ Cass. 13 février 2014, F.13.0024.N/3.

⁽³¹⁾ Voy. les articles 351, 352 et 352bis du C.I.R. 1992.

⁽³²⁾ Voy. art. 351, al. 1^{er}, 1^{er} tiret, du C.I.R. 1992.

⁽³³⁾ Voy. notamment : Civ. Liège, 8 août 2006, C. BUYSSE, « Cotisation spéciale : sanction supplémentaire pour non-déclaration ? », *Fiscologue*, n° 1049, 1^{er} décembre 2006, p. 13 ; Gand, 29 mars 2011, *Cour. fisc.*, 2011, pp. 307 et s. ; Anvers,

Sur la base du principe selon lequel « présomption sur présomption ne vaut » (voy. *supra*, p. 262), il n'est pas permis d'utiliser le résultat d'une première présomption comme un fait *connu* destiné à établir un deuxième fait inconnu. *In casu*, si la première condition est présumée rencontrée, elle ne peut servir à établir la seconde condition. Ainsi, ce n'est que si l'administration démontre, à l'aide de preuves, que des bénéfices dissimulés existent (1^{re} condition) qu'il lui sera permis de recourir aux présomptions pour inférer que ces bénéfices dissimulés ne se retrouvent pas parmi les éléments du patrimoine de la société concernée (2^e condition)⁽³⁴⁾.

Toutefois, dans un arrêt du 22 mai 2014⁽³⁵⁾, la Cour de cassation semble revenir sur ce principe d'interdiction⁽³⁶⁾.

La Cour évoque tout d'abord l'article 1349 du Code civil selon lequel les présomptions sont des conséquences tirées d'un fait connu en vue d'établir un fait inconnu. Elle envisage ensuite l'article 1353 du Code civil en vertu duquel les présomptions de l'homme sont abandonnées aux lumières et à la prudence du magistrat. Ainsi, le juge constate de manière souveraine l'existence des faits sur lesquels il se fonde pour inférer un fait inconnu. Les faits qu'il prend comme point de départ de son raisonnement doivent être établis, c'est-à-dire qu'ils doivent être prouvés, mais aucune disposition légale n'empêche que l'admission de ce fait elle-même puisse être le résultat de présomptions.

In fine, la Cour rejette la théorie de l'interdiction de la cascade de présomptions⁽³⁷⁾ : le fait connu pris par le magistrat comme point de départ de la preuve par présomptions peut lui-même être prouvé par présomptions.

Quoi qu'il en soit, le contribuable peut toujours essayer de prouver que les conditions ne sont pas rencontrées. Plus spécifiquement, le contribuable peut, le cas échéant, démontrer que les bénéfices dissimulés se trouvent toujours dans le patrimoine de la société⁽³⁸⁾.

Si une condition d'établissement fait défaut, la cotisation distincte ne peut pas être imposée.

§ 2. Développements

A. L'existence de bénéfices dissimulés

En pratique, la première condition d'application (l'existence de bénéfices dissimulés) semble poser davantage de problèmes que la seconde (le fait que les bénéfices dissimulés ne se retrouvent pas parmi les éléments du patrimoine).

Cela tient au fait que, lors de la réforme de 1999, le législateur n'a pas défini ce que recouvre la notion de « bénéfices dissimulés ».

Des indices çà et là permettent d'en deviner les contours, de manière insatisfaisante toutefois. Par exemple, l'expression « bénéfices dissimulés » peut-elle viser tant des *recettes* que des *dépenses* dans le chef de la société concernée ?

1. Les recettes de la société

La notion de bénéfices dissimulés couvre certainement les recettes engrangées par la société et qui n'apparaissent pas dans la comptabilité. Trois éléments peuvent notamment être relevés et abondent dans ce sens⁽³⁹⁾.

9 décembre 2014, J. VAN DYCK, « Bénéfices dissimulés » : le fisc doit prouver qu'ils ont quitté la société », *Bilan*, n° 711, 31 janvier 2015, pp. 3 et s. et C. BUYSSE, « Bénéfices dissimulés : double preuve requise », *Fiscologue*, n° 1420, 27 février 2015, pp. 13 et s.

⁽³⁴⁾ Voy. notamment : Civ. Liège, 8 mars 2005 ; Civ. Anvers, 1^{er} mars 2006 ; Civ. Liège, 8 août 2006, C. BUYSSE, « Cotisation spéciale : sanction supplémentaire pour non-déclaration ? », *op. cit.*, p. 13 ; Civ. Bruxelles, 31 août 2006, *R.G.C.F.*, 2006, n° 6, pp. 364-366 ; Civ. Hasselt, 27 juin 2007, *Cour. fisc.*, 2007, n° 14, pp. 606-610 (ces cinq décisions font l'objet, ensemble, d'un commentaire par Livius Kell : *A.F.T.*, 2008, n° 1, pp. 77-79. Voy. spéc. p. 79) ; A. SOETAERT, « Afzonderlijke aanslag op verdoken meerwinsten : versoepelde bewijslast een feit ? », *T.F.R.*, 2001, n° 207, pp. 846-852, spéc. p. 852 ; A. DOOLAEGE, L. DE MEYERE, B. WESTEN, M. BREES, A. CLOCHERET et T. SCHEPENS, « Overzicht rechtspraak 2008. Inkomstenbelastingen », *A.F.T.*, 2009, n° 12, pp. 75-77, spéc. p. 77.

⁽³⁵⁾ Cass., 22 mai 2014, F.13.0086.N.

⁽³⁶⁾ Pour un commentaire de cette décision, voy. notamment : L. MAES, « Cascade de présomptions : non illicite ? », *Fiscologue*, 1407, 21 novembre 2014, pp. 5 et s. ; *Cour. fisc.*, 2014, pp. 602 et s. ; J. KIRKPATRICK, « Le fait connu, point de départ de la preuve par présomptions », *J.T.*, 2014, pp. 679-681 ; E. VAN BRUSTEM, « Présomption sur présomption vaut (parfois) », *R.G.C.F.*, n° 2014/6, pp. 415-421. Voy. aussi : P. SEUTIN, « Présomptions : la Cour de cassation entrouvre une porte béante sur l'arbitraire », *Hebdo FiscalNet*, 7 mars 2015, www.fiscalnet.be ; L. MICHEL, « Présomption sur présomption, un vent de panique qui ne s'apparente qu'à un zéphir », *Hebdo FiscalNet*, 27 juin 2015, www.fiscalnet.be.

⁽³⁷⁾ X., *Cour de cassation de Belgique – Rapport annuel 2014*, p. 44, disponible via le lien : http://justice.belgium.be/fr/binaries/Rapport%20Annuel%20Cour%20de%20cassation%202014%20_tcm421-266512.pdf.

⁽³⁸⁾ Voy. notamment : Cass. 26 mai 1994, *F.J.F.*, n° 94/213 ; S. HUYSMAN, *op. cit.*, p. 10 ; « Flash – Bénéfices dissimulés – Toujours soumis à la cotisation sur commissions secrètes », *Cour. fisc.*, n° 1999/6, www.monkey.be ; J. VAN GOMPEL, *op. cit.*, p. 558. Voy. aussi : Anvers, 16 décembre 2003, *F.J.F.*, n° 2004/163, A. VERBIST, « Afzonderlijke aanslag geheime commissielonen. De laatste 10 jaar revisited », *T.F.R.*, 2008, n° 349, pp. 903-912, spéc. p. 910.

⁽³⁹⁾ Voy. aussi B. ZDRAVKOV, « Considérations sur la notion de "bénéfices dissimulés" », *op. cit.*, pp. 264-265.

1. Tout d'abord, les travaux parlementaires de la loi du 4 mai 1999 évoquent ce qu'il faut entendre par bénéfices dissimulés : « concrètement, cela concerne des *chiffres d'affaires réalisés en noir* par une entreprise et dont le produit sert à payer de façon occulte des dépenses de même nature que celles visées à l'article 219, C.I.R. 92⁽⁴⁰⁾ »⁽⁴¹⁾.

2. Ensuite, le ministre des Finances, en réponse à une question parlementaire, a indiqué que : « Par bénéfices dissimulés, il faut entendre les bénéfices constatés par l'administration (éventuellement sur la base des articles 340 et 342, C.I.R. 1992) qui ne sont pas compris dans le résultat comptable de la société et qui, par conséquent, ne se retrouvent pas non plus parmi les éléments du patrimoine de la société. En particulier, cela concerne le *chiffre d'affaires réalisé en noir*⁽⁴²⁾ par une entreprise »⁽⁴³⁾. Cette précision du ministre des Finances se retrouve d'ailleurs dans le commentaire administratif sous le numéro 219/5.

3. Enfin, en 2001, à l'occasion d'un recours en annulation introduit à l'encontre de la « nouvelle version »⁽⁴⁴⁾ de l'article 219 du C.I.R. 1992⁽⁴⁵⁾, l'État belge a indiqué dans ses conclusions que les bénéfices dissimulés visent « l'éventuelle partie des bénéfices qui n'aurait pas été comprise dans les revenus de l'entreprise et qui, dans le chef d'une société, a été distraite du patrimoine social. En d'autres termes, il s'agit de *recettes "en noir" ou, plus simplement, non actées dans la comptabilité* »⁽⁴⁶⁾ ; nous revenons sur cet arrêt ultérieurement (voy. *infra*, p. 273).

2. Les dépenses de la société

Plus controversée est la question de savoir si des bénéfices dissimulés, au sens de l'article 219 du C.I.R.

1992, peuvent être identifiés à partir de dépenses – et non de recettes – qui seraient constatées dans le chef de la société.

Sous le régime des « lois coordonnées relatives aux impôts sur les revenus » déjà, en réponse à une question parlementaire, le ministre des Finances de l'époque s'était prononcé sur la définition à retenir du concept de bénéfices dissimulés, à savoir : « les bénéfices que la société intéressée n'a pas fait apparaître comme tels dans son bilan, dans le compte de pertes et profits ou dans les documents s'y rapportant, soit que des bénéfices n'ont pas été comptabilisés ou l'ont été sous une fausse dénomination *soit que des dépenses comptabilisées n'ont pas été effectuées ou que leur réalité n'est pas établie* »⁽⁴⁷⁾ »⁽⁴⁸⁾.

Quant à la possibilité de déduire les dépenses en noir de la base de calcul de la cotisation distincte, W. Van Kerchove évoque que le chiffre d'affaires non déclaré doit être réduit par les frais d'acquisition non déclarés correspondants, *si l'on peut prouver qu'ils existent*⁽⁴⁹⁾ ⁽⁵⁰⁾.

Comment comprendre ces deux passages ?

Si les dépenses n'ont pas été effectivement réalisées, il n'est pas question de dépenses occultes mais de dépenses tout bonnement fictives. Dans ce cas, les fausses dépenses masquent une source de revenus, c'est-à-dire un bénéfice. Ce bénéfice serait ainsi potentiellement visé par la cotisation distincte.

Dans le cadre de l'application même de la cotisation distincte, quant à la base de calcul de la cotisation, W. Van Kerchove postule que les dépenses occultes doivent venir en déduction des revenus en noir (base de calcul *nette*).

⁽⁴⁰⁾ C'est nous qui soulignons.

⁽⁴¹⁾ *Doc. parl.*, Chambre, n° 49-1949/8, p. 41.

⁽⁴²⁾ C'est nous qui soulignons.

⁽⁴³⁾ Voy. la réponse apportée à la question parlementaire n° 15 posée par Madame Annemie Van de Casteele le 1^{er} septembre 1999, *QRVA*, Chambre, sess. 1999-2000, C.R.I.V. 50, 31 janvier 2000, n° 16, p. 1772.

⁽⁴⁴⁾ La version introduite par la loi du 4 mai 1999 portant des dispositions fiscales diverses, *M.B.*, 12 juin 1999.

⁽⁴⁵⁾ Deux moyens étaient invoqués, l'un à titre principal, l'autre à titre subsidiaire. L'argument principal invoquait, d'une part, que le système créait une discrimination entre les contribuables soumis à l'impôt de sociétés et les contribuables soumis à l'impôt des personnes physiques et, d'autre part, que l'absence de définition légale de la notion de « bénéfices dissimulés qui ne se retrouvent pas parmi les éléments du patrimoine de la société » engendrait un risque d'arbitraire (cela pouvait comprendre, faute de définition, toutes rectifications de la base imposable y compris celles portant sur les dépenses non admises). Subsidiairement, il était soutenu que le nouveau régime était mis en place avec un effet rétroactif (la loi du 4 mai 1999, publiée le 12 juin 1999, devait s'appliquer à partir de l'exercice d'imposition 2009 et donc potentiellement depuis le 1^{er} janvier 1998). *In fine*, la Cour a rejeté le recours sur le premier moyen et accueilli le recours sur le second ; le caractère rétroactif de la loi a été annulé.

⁽⁴⁶⁾ C.A., 18 avril 2001, n° 45/2001, A.2.2.

⁽⁴⁷⁾ C'est nous qui soulignons.

⁽⁴⁸⁾ Réponse apportée par le ministre des Finances à la question n° 57 posée par Monsieur Derore le 12 février 1964, *Q&R*, Sénat, sess. 1963-1964, p. 478.

⁽⁴⁹⁾ C'est nous qui soulignons.

⁽⁵⁰⁾ « *De niet-aangegeven omzet dient verminderd te worden met de corresponderende niet-aangegeven aankoopkosten indien men bewijst dat die er zij geweest* ». Voy. W. VAN KERCHOVE, « De gevreesde 309 %-aanslag: huidige stand van zaken », in L. MAES e.a. (éd.), *Fiscaal praktijkboek 2011-2012. Directe belastingen*, Mechelen, Kluwer, 2011, pp. 271-348, spéc. p. 330.

Deux questions, en lien avec ces dépenses, doivent donc être distinguées : l'applicabilité de la cotisation distincte, d'une part, et la base de calcul de la cotisation distincte qui serait appliquée, d'autre part ; ces deux questions sont étroitement liées.

a. Peut-on appliquer une cotisation distincte à des dépenses ?

Nous venons de le voir, si un bénéfice dissimulé peut résulter de revenus non déclarés, il peut tout autant être révélé au départ de dépenses, à condition qu'il s'agisse de dépenses fictives, de dépenses qui n'existent pas.

b. Quelle est la base de calcul de la cotisation distincte applicable ?

Comme nous l'avons mentionné précédemment, le ministre des Finances, tant dans les travaux préparatoires que dans une réponse apportée à une question parlementaire, a porté une attention particulière à la notion de « chiffres d'affaires » (*omzet* en néerlandais) ; l'article 219 du C.I.R. 1992 vise, pour rappel, des « bénéfices ».

Selon certains, la notion de chiffre d'affaires doit servir de référence et il est évident que la cotisation distincte concerne le chiffre d'affaires total en noir et non seulement la différence entre les revenus en noir et les dépenses en noir⁽⁵¹⁾. Selon d'autres⁽⁵²⁾, le texte de loi doit primer les déclarations ministérielles de sorte que les deux notions – le chiffre d'affaires et les bénéfices – sont *in casu* interchangeables. Par conséquent, seule la différence entre les revenus en noir et les dépenses en noir doit être imposée, à juste titre.

La cotisation doit donc être appliquée sur une base nette.

B. Le fait que les bénéfices dissimulés ne se retrouvent pas parmi les éléments du patrimoine de la société concernée

Comment prouver que les « bénéfices dissimulés ne se retrouvent pas parmi les éléments du patrimoine » ?

L'administration évoque qu'il s'agit là de rapporter une preuve négative et, partant, impossible à produire. Les cours et tribunaux rejettent cet argument car la preuve d'un fait négatif peut être fournie par la preuve positive du contraire⁽⁵³⁾.

De cette manière, pour démontrer que les « bénéfices dissimulés ne se retrouvent pas parmi les éléments du patrimoine », l'administration doit prouver que les bénéfices dissimulés ont effectivement quitté le patrimoine de la société concernée⁽⁵⁴⁾.

Dans la jurisprudence, notamment dans quelques arrêts récents de la cour d'appel d'Anvers⁽⁵⁵⁾, quelques balises ont été placées. Ainsi, par exemple, l'administration ne peut pas déduire du fait que la société n'a pas introduit de déclaration et/ou produit de comptabilité contrôlable ou d'éléments probants que nous serions en présence de bénéfices dissimulés qui ont quitté le patrimoine de la société⁽⁵⁶⁾.

C. Focus sur les dépenses de la société – essai de catégorisation – examen de l'application de la cotisation distincte (situation antérieure à l'arrêt du 20 février 2014)

Comme nous l'avons indiqué ci-avant, si un bénéfice dissimulé peut résulter de revenus non déclarés, il pourrait tout autant provenir de dépenses fictives. Quand a-t-on affaire concrètement à de telles dépenses fictives ?

⁽⁵¹⁾ A. SOETAERT, *op. cit.*, p. 850.

⁽⁵²⁾ J. VERHOEYE, « Minister bevestigt clementie bij verdoken meerwinst », 25 februari 2000, <http://www.fiscalibus.be> ; P. VANHAUTE, « De bijzondere aanslag op geheime commissielonen », *Vennootschap & Belastingen*, Mechelen, Kluwer, losbl., Deel VIII, n° 770, p. 109 ; W. VAN KERCHOVE, « De gevreesde 309 %-aanslag: huidige stand van zaken », *op. cit.*, p. 330 ; B. WESTEN et R. SCHELFAUT, « Fifty Shades of Black : wat is verdoken meerwinst ? », note sous Gand, 11 septembre 2012, *T.F.R.*, 2013, n° 434, pp. 96-99, spéc. p. 98.

⁽⁵³⁾ N. VERHEYDEN-JEANMART, *Droit de la preuve*, Bruxelles, Larcier, 1991, n° 88-89, pp. 52-53.

⁽⁵⁴⁾ Voy. notamment : L. KELL, *op. cit.*, p. 79.

⁽⁵⁵⁾ Anvers, 16 septembre 2014 ; Anvers, 4 novembre 2014 ; Anvers, 9 décembre 2014 (ces trois décisions récentes rendues par la cour d'appel d'Anvers font l'objet d'un commentaire groupé : J. VAN DYCK, « "Bénéfices dissimulés" : le fisc doit prouver qu'ils ont quitté la société », *op. cit.*, pp. 3 et s. et C. BUYSE, « Bénéfices dissimulés : double preuve requise », *op. cit.*, pp. 13 et s.).

⁽⁵⁶⁾ Voy. notamment : Civ. Liège, 8 mars 2005 ; Civ. Anvers, 1^{er} mars 2006 ; Civ. Liège, 8 août 2006, C. BUYSE, « Cotisation spéciale : sanction supplémentaire pour non-déclaration ? », *op. cit.*, p. 13 ; Civ. Bruxelles, 31 août 2006, *R.G.C.F.*, 2006, n° 6, pp. 364-366 ; Civ. Hasselt, 27 juin 2007, *Cour. fisc.*, 2007, n° 14, pp. 606-610 (ces cinq décisions font l'objet, ensemble, d'un commentaire par Livius Kell, *op. cit.*, pp. 77-79) ; Gand, 29 mars 2011, *Cour. fisc.*, 2011, pp. 307 et s. ; Civ. Bruxelles, 19 avril 2012, *F.7.F.*, n° 2013/19 ; P. LAUWERS, « Cotisation spéciale pour défaut de déclaration », *Fiscologue*, n° 1358, 25 octobre 2013, p. 11 ; Anvers, 16 septembre 2014 ; Anvers, 4 novembre 2014 ; Anvers, 9 décembre 2014 (ces trois décisions récentes rendues par la cour d'appel d'Anvers font l'objet d'un commentaire groupé : J. VAN DYCK, « "Bénéfices dissimulés" : le fisc doit prouver qu'ils ont quitté la société », *op. cit.*, pp. 3 et s. et C. BUYSE, « Bénéfices dissimulés : double preuve requise », *op. cit.*, pp. 13 et s.).

En lien avec les dépenses, nous avons répertorié les quatre situations suivantes au départ desquelles nous allons réfléchir :

1. Dettes fictives maintenues au passif du bilan d'une société (hypothèse A) ;
2. Dépenses comptabilisées en charges et effectivement payées dans le cadre de prestations fictives (hypothèse B) ;
3. Dépenses comptabilisées en charges, effectivement payées dans le cadre de prestations réelles, mais rejetées fiscalement (hypothèse C) ;
4. Dépenses comptabilisées à tort en tant que charges car non effectivement payées ou seulement pour un montant inférieur (hypothèses D).

Quand, dans quel(s) cas, l'administration fiscale peut-elle imposer une cotisation distincte en réunissant les deux conditions d'établissement requises ?

Dans ce focus, nous dressons un état des lieux de la jurisprudence et de la doctrine sur cette question ; pour ce faire, nous envisageons la situation en un temps antérieur à l'arrêt de la Cour de cassation rendu le 20 février 2014. Cette décision est analysée dans la troisième partie mais précisons déjà, à ce stade, que deux aspects y sont abordés : d'une part, la définition à retenir de la notion de bénéfices dissimulés (la Cour tranche notamment la question de savoir si des frais effectivement supportés mais dont la déduction serait rejetée car les frais sont liés à de fausses factures – dans l'hypothèse B donc – peuvent constituer des bénéfices dissimulés) et, d'autre part, la détermination de l'exercice d'imposition auquel la cotisation distincte doit être rattachée.

Pour chaque cas de figure, le lecteur retrouve l'hypothèse envisagée, un exemple qui l'étaye ainsi que l'exposé de la doctrine et de la jurisprudence et, le cas échéant, des controverses.

Une synthèse critique suit l'état des lieux.

1. *Dettes fictives maintenues au passif du bilan d'une société (hypothèse A)*

a. Hypothèse

L'hypothèse A vise le maintien de dettes fictives, qui ne seront jamais acquittées, au passif du bilan d'une société.

b. Exemple

Une société X et une société Y passent un accord selon lequel « en échange de conseils visant à augmenter ses ventes (et donc les bénéfices), la société X rémunérera les prestations de la société Y par le versement d'une somme convenue entre eux.

Imaginons que, lors d'une période ultérieure à la prise en charge des factures émises par la société Y et réceptionnées par la société X, il reste une dette au passif du bilan de la société X et qu'il s'avère que cette dette ne correspond pas à une vraie dette exigible ; en d'autres termes, cette dette ne sera jamais payée pour l'une ou l'autre raison (le créancier a libéré le débiteur de sa dette sans que celui-ci n'ait acté ce fait, le créancier a cessé d'exister, le créancier a oublié l'existence de sa créance, etc. ⁽⁵⁷⁾).

Comment qualifier cette dette et comment la traiter fiscalement ?

c. Commentaire

Il s'agit, à ce stade, d'une réserve occulte. On entend par réserves occultes des réserves, c'est-à-dire des bénéfices non distribués, qui ne se retrouvent pas au bilan d'une société ou qui, tout en y étant comptabilisés, le sont sous une dénomination inexacte ⁽⁵⁸⁾.

Les réserves occultes peuvent résulter de deux situations dont celle dans laquelle un poste d'actif ou de passif du bilan est valorisé d'une manière non conforme au droit comptable ⁽⁵⁹⁾.

Par exemple, un poste de passif du bilan est valorisé d'une manière non conforme au droit comptable lorsqu'une société comptabilise des dettes fictives ⁽⁶⁰⁾ : un élément de passif est enregistré comme dette au bilan alors qu'il ne représente pas une dette réelle. Dans notre hypothèse A, une dette fictive se trouve au passif du bilan de la société X.

Le commentaire administratif des articles 24 et 25 du C.I.R. 1992, dispositions qui énumèrent certains éléments participant au bénéfice fiscal d'une entre-

⁽⁵⁷⁾ Voy. notamment. P.-F. COPPENS, *L'entreprise face au droit fiscal belge*, vol. II, Bruxelles, Larcier, 2009, pp. 162-165.

⁽⁵⁸⁾ Voy. notamment : J. KIRKPATRICK et D. GARABEDIAN, *Le régime fiscal des sociétés en Belgique*, Précis de la faculté de droit de l'Université libre de Bruxelles, 3^e éd., Bruxelles, Bruylant, 2003, n° 2.111., pp. 187-188 ; J. MALHERBE, M. DE WOLF et C. SCHOTTE, *Droit fiscal. L'impôt des sociétés*, Précis de la Faculté de droit de l'Université catholique de Louvain, Bruxelles, Larcier, 1997, p. 59.

⁽⁵⁹⁾ L'autre situation vise le cas dans lequel un poste d'actif ou de passif du bilan est valorisé conformément au droit comptable mais la société aurait dû le corriger dans sa déclaration à l'impôt des sociétés pour tenir compte d'une règle fiscale qui déroge au droit comptable. Voy. J. KIRKPATRICK et D. GARABEDIAN, *op. cit.*, n° 2.111., pp. 187-188.

⁽⁶⁰⁾ Voy. J. KIRKPATRICK et D. GARABEDIAN, *op. cit.*, n° 2.111., pp. 187-188.

prise (et donc d'une société en vertu de l'article 183 du C.I.R. 1992⁽⁶¹⁾), vise cette situation :

– « (...) Les réserves occultes, c.-à-d. [notamment] celles qui sont dissimulées dans des comptes de dettes (maintien au passif de comptes de dettes ne représentant plus des dettes réelles à concurrence du montant comptabilisé) (...) »⁽⁶²⁾ ;

– « On peut donc généralement affirmer que lorsque des éléments du passif ont été surestimés (...) à l'encontre des dispositions comptables ou fiscales, ces éléments doivent être traités comme des réserves dites "occultes", c.-à-d. des réserves dissimulées et qui n'apparaissent pas au bilan sous leur dénomination normale. (...) Sont également visées les réserves apparaissant parmi les éléments du passif sous une dénomination inexacte et *qui représentent donc en fait des bénéfices dissimulés*⁽⁶³⁾ (mention de dettes fictives ou éteintes) »⁽⁶⁴⁾.

Selon le commentaire administratif, nous avons affaire à des bénéfices dissimulés. Comment expliquer cette affirmation ?

Pour rappel, sous le régime des « lois coordonnées relatives aux impôts sur les revenus », en réponse une question parlementaire, le ministre des Finances de l'époque s'était prononcé sur la définition à retenir du concept de bénéfices dissimulés, à savoir : « les bénéfices que la société intéressée n'a pas fait apparaître comme tels dans son bilan, dans le compte de pertes et profits ou dans les documents s'y rapportant, *soit que des bénéfices n'ont pas été comptabilisés ou l'ont été sous une fausse dénomination* (...) »⁽⁶⁵⁾.

Pour rappel également, les réserves occultes sont des réserves qui ne sont pas comptabilisées ou qui le sont sous une fausse dénomination⁽⁶⁶⁾. Par ailleurs, les ré-

serves occultes constituent des bénéfices imposables en vertu de l'article 24, alinéa 1^{er}, 4^o, du C.I.R. 1992.

Une cotisation distincte est-elle dès lors applicable ?

L'article 219, alinéa 3, du C.I.R. 1992, inséré par la loi du 4 mai 1999, prévoit que les réserves visées à l'article 24, alinéa 1^{er}, 2^o à 4^o, du C.I.R. 1992 ne sont pas considérées comme des bénéfices dissimulés.

L'article 24, alinéa 1^{er}, 4^o, du C.I.R. 1992 vise spécifiquement les cas de sous-estimations d'actifs ou de surestimations de passifs ; ces réserves occultes ne sont donc pas à considérer comme des bénéfices dissimulés.

Selon le ministre des Finances de l'époque, l'introduction de l'article 219, alinéa 3, dans le C.I.R. 1992 avait pour seul but de confirmer dans un texte de loi le point de vue de l'administration⁽⁶⁷⁾. *A priori*, il y a pourtant une évidente contradiction entre l'affirmation selon laquelle il s'agit de bénéfices dissimulés (d'après le commentaire administratif) et celle selon laquelle il ne faut pas considérer les réserves occultes comme des bénéfices dissimulés (en vertu du texte de loi).

Le ministre des Finances fait référence à un autre élément quand il évoque « le point de vue de l'administration », à savoir la seconde condition d'établissement : « l'article 21 de la loi du 4 mai 1999 a pour seul but de confirmer dans un texte de loi le point de vue de l'administration selon lequel une cotisation distincte est établie à raison des bénéfices dissimulés autres que les réserves visées à l'article 24, alinéa 1^{er}, 2^o [à] 4^o, CIR 1992, *qui ne se retrouvent pas parmi les éléments du patrimoine de la société* »⁽⁶⁸⁾.

Il n'est pas inutile de préciser que, selon le texte de l'article 219 du C.I.R. 1992, sont soumis à la cotisation « les bénéfices dissimulés *qui ne se retrouvent pas*⁽⁶⁹⁾ dans le patrimoine de la société ».

⁽⁶¹⁾ En vertu de l'article 183 du C.I.R. 1992, « Sous réserve des dérogations prévues au présent titre, les revenus soumis à l'impôt des sociétés ou exonérés dudit impôt sont, quant à leur nature, les mêmes que ceux qui sont envisagés en matière d'impôt des personnes physiques ; leur montant est déterminé d'après les règles applicables aux bénéfices ». Ainsi, pour définir le bénéfice fiscal d'une société, en principe, il faut se reporter aux dispositions applicables aux bénéfices des personnes physiques (et notamment, quant à la détermination des revenus imposables, aux articles 24 à 26 du C.I.R. 1992).

⁽⁶²⁾ Com.I.R., n° 25/40.

⁽⁶³⁾ C'est nous qui soulignons.

⁽⁶⁴⁾ Com.I.R., n° 24/80.

⁽⁶⁵⁾ Réponse apportée par le ministre des Finances à la question n° 57 posée par Monsieur Derore le 12 février 1964, *Q&R*, Sénat, 1963-1964, p. 478.

⁽⁶⁶⁾ Voy. notamment : J. KIRKPATRICK et D. GARABEDIAN, *op. cit.*, n° 2.111., pp. 187-188.

⁽⁶⁷⁾ Voy. la réponse apportée à la question parlementaire n° 296 posée par Madame Annemie Van de Casteele le 29 mars 2000, *QRVA*, Chambre, sess. 2000-2001, C.R.I.V. 50, 16 octobre 2000, n° 48, pp. 5645-5646 (extrait) : « Je tiens à signaler à l'honorable membre que l'article 21 de la loi du 4 mai 1999 portant des dispositions fiscales diverses qui a remplacé l'article 219, alinéa 1^{er}, du Code des impôts sur les revenus 1992 (C.I.R. 1992) et l'a complété par un troisième alinéa, a pour seul but de confirmer dans un texte de loi le point de vue de l'administration selon lequel une cotisation distincte est établie à raison des bénéfices dissimulés autres que les réserves visées à l'article 24, alinéa 1^{er}, 2^o [et] à 4^o, C.I.R. 1992, qui ne se retrouvent pas parmi les éléments du patrimoine de la société ».

⁽⁶⁸⁾ Réponse apportée à la question parlementaire n° 296 posée par Madame Annemie Van de Casteele le 29 mars 2000, *QRVA*, Chambre, sess. 2000-2001, C.R.I.V. 50, 16 octobre 2000, n° 48, pp. 5645-5646 (extrait).

⁽⁶⁹⁾ C'est nous qui soulignons.

A contrario, si les bénéfices dissimulés se trouvent toujours dans le patrimoine de la société, la seconde condition d'établissement fait défaut ; la cotisation distincte ne peut pas être imposée⁽⁷⁰⁾.

À cet égard, sous le régime des « lois coordonnées relatives aux impôts sur les revenus », le ministre des Finances avait déjà indiqué, via une formule quelque peu alambiquée, que : « les bénéfices dissimulés qui ne se retrouvent pas parmi les divers éléments du bilan d'une société ne sont considérés comme des réserves, au point de vue fiscal, que si la société démontre que ces bénéfices sont demeurés dans son patrimoine et, au besoin, adapte sa comptabilité en conséquence »⁽⁷¹⁾. Dans le même sens, les anciennes versions du commentaire administratif⁽⁷²⁾ indiquaient que les bénéfices dissimulés qui ne se retrouvaient pas parmi les éléments du bilan d'une société devaient être soumis à la cotisation distincte, sauf si la société concernée établissait que ces bénéfices se trouvaient toujours dans son patrimoine (au moyen, le cas échéant, d'une adaptation de sa comptabilité).

Autrement dit, quand nous avons affaire à des réserves, à des éléments du patrimoine qui subsistent après la clôture de l'exercice⁽⁷³⁾, la seconde condition d'établissement fait par essence défaut.

Par conséquent, était-il nécessaire d'adopter l'article 219, alinéa 3, du C.I.R. 1992 dès lors que, par l'application des principes, il aurait fallu conclure que la cotisation distincte ne pouvait pas être appliquée ?

L'article 219, alinéa 3, du C.I.R. 1992 aurait-il été inséré pour mettre en évidence l'importance de la seconde condition d'établissement ? Si c'est le cas, la formulation de cet alinéa est pour le moins maladroite puisqu'il est dit que les réserves envisagées ne sont pas considérées comme des bénéfices dissimulés. Selon ce texte, en vertu de la loi, c'est la première condition d'application qui ferait défaut ; la seconde condition n'est même pas évoquée.

Quoi qu'il en soit, dans l'hypothèse A qui nous occupe ici, si la société X maintient, pour une période

ultérieure à la prise en charge des dépenses (liées aux factures émises par la société Y), une dette fictive au passif de son bilan, il s'agit d'une surestimation de passif et aucune cotisation distincte ne peut être envisagée.

Notons que la cour d'appel d'Anvers qualifie également de surestimation de passif la situation suivante :

Une société X et une société Y passent un accord selon lequel « en échange de conseils visant à augmenter ses ventes (et donc les bénéfices), la société X rémunérera les prestations de la société Y par un pourcentage des ventes supplémentaires réalisées par rapport aux résultats de l'année précédente ». En réalité, aucune prestation n'est fournie et la société X s'engage à verser des sommes à Y sans contreprestation réelle⁽⁷⁴⁾.

La société X n'a pas encore acquitté cette « dette ». La cour d'appel d'Anvers qualifie le montant non encore payé de surestimation de passif.

Comme nous venons de le voir, dans une telle hypothèse, aucune cotisation distincte n'est envisageable par application des principes (la seconde condition d'établissement fait défaut) et en vertu du texte explicite de l'article 219, alinéa 3, du C.I.R. 1992.

Il est toutefois permis de se demander si, dans une telle hypothèse, nous avons bien affaire à des bénéfices dissimulés (première condition d'application). Si la société X s'est engagée à verser des sommes à Y sans contreprestation réelle, peut-on parler de maintien au passif du bilan d'une « dette fictive » ?

L'expression « dette fictive », telle qu'elle apparaît dans le commentaire administratif des articles 24 et 25 du C.I.R. 1992, fait référence à une dette qui ne sera jamais honorée et ce, pour diverses raisons. Au contraire, l'expression « dette fictive » ne fait pas référence au caractère fictif de la facture (qui requiert du débiteur un paiement pour des contreprestations qui n'existent pas)⁽⁷⁵⁾. Ainsi, dans l'hypothèse en cause, il n'est pas permis de présumer que cette dette

⁽⁷⁰⁾ Voy. B. PHILIPPART DE FOY, « La cotisation distincte de 309 % sur les dépenses non justifiées et sur les bénéfices dissimulés », *R.G.F.*, n° 12, 2000, pp. 361-367, spéc. p. 364 ; L. FOGUENNE et C. VANDEVYVER, « Bénéfices dissimulés et commissions secrètes : une analyse critique de la cotisation spéciale », *Comptabilité et fiscalité pratiques*, novembre 2001, pp. 481-498, spéc. p. 488.

⁽⁷¹⁾ Voy. la réponse apportée à la question parlementaire n° 25 posée par M. Lavens le 20 décembre 1961, *Questions et Réponses*, Chambre, sess. 1961-1962, n° 6, p. 324.

⁽⁷²⁾ Voy. Com.I.R., n° 132/3 et 132/4, d) ainsi que Com.I.R., n° 219/2, 2° et 219/3, 4°.

⁽⁷³⁾ O. DUTERME, « L'indifférence comptable à l'égard des dépenses non admises et des commissions secrètes », *R.G.F.*, 1993, n° 5, pp. 160-165, spéc. p. 162.

⁽⁷⁴⁾ Ce cas est inspiré des faits de l'arrêt rendu par la cour d'appel d'Anvers le 11 octobre 2011.

⁽⁷⁵⁾ Dans le même sens, voy. B. ZDRAVKOV, « Cotisation distincte sur "commissions secrètes". Des factures fictives sont des "bénéfices dissimulés" taxables à 309 % », *Act. fisc.*, 2014, n° 20, p. 3, www.monkey.be : « L'on peut notamment se demander si des factures pour lesquelles le contribuable n'a pu démontrer la réalité des prestations sont nécessairement fictives ou fausses ».

ne sera jamais honorée. Certes, une cotisation distincte ne sera de toute façon pas envisageable puisque la seconde condition fait défaut (l'argent se trouve toujours dans le patrimoine de la société concernée) mais, de plus, la rencontre de la première condition est déjà contestable. Cette situation peut en effet évoluer de deux manières en cas de paiement :

- soit la société X paiera effectivement sa dette (voy. hypothèse B) ;
- soit la société X règlera sa facture mais ne supportera pas (ou pas entièrement) économiquement cette dette (voy. hypothèses D).

2. Dépenses comptabilisées en charges et effectivement payées dans le cadre de prestations fictives (hypothèse B)

a. Hypothèse

L'hypothèse B vise le cas dans lequel des dépenses effectivement réalisées par une société sont rejetées sur le plan fiscal car elles ne correspondent pas à des prestations effectives émanant d'une autre société.

b. Exemple

Une société X et une société Y passent un accord selon lequel « en échange de conseils visant à augmenter ses ventes (et donc les bénéfices), la société X rémunérera les prestations de la société Y par un pourcentage des ventes supplémentaires réalisées par rapport aux résultats de l'année précédente ». En réalité, aucune prestation n'est fournie et la société X s'engage à verser des sommes à Y sans contreprestation réelle.

Si l'argent destiné à la société Y a effectivement quitté le patrimoine de la société X pour être versé à la société Y, comment qualifier cette opération et comment la traiter fiscalement ?

c. Commentaire

La société X verse de l'argent à la société Y sans contreprestation réelle.

Or, pour être déductible à titre de frais professionnel, une dépense doit notamment avoir été réalisée

« en vue d'acquérir ou de conserver des revenus imposables » comme l'exige l'article 49 du C.I.R. 1992. Autrement dit, la dépense doit être « intéressée »⁽⁷⁶⁾.

Par conséquent, la dépense de la société X doit être rejetée en tant que frais professionnel et reprise parmi les dépenses non admises.

Les dépenses non admises sont les dépenses qui, d'un point de vue comptable, ont été comptabilisées comme charges dans le compte de résultat ; elles diminuent le *résultat comptable* de la société et ne se retrouvent plus dans l'avoir social de cette dernière⁽⁷⁷⁾. Sur le plan fiscal, ces dépenses sont *non admises* totalement ou partiellement parmi les frais professionnels et sont réintégrées dans le bénéfice de la société ; elles augmentent le *résultat fiscal* de la société. Le rejet de la déduction provient tantôt du non-respect des conditions générales de déduction des frais professionnels (art. 49 du C.I.R. 1992), tantôt de dispositions spécifiques qui dérogent à l'article 49 du C.I.R. 1992 (art. 53 et suivants, 198 et 198bis du C.I.R. 1992)⁽⁷⁸⁾.

Une cotisation distincte est-elle applicable ?

D'après notre énoncé, l'argent ne se trouve plus parmi les éléments du patrimoine de la société X ; la seconde condition d'établissement de la cotisation distincte est remplie.

Par contre, peut-on parler *in casu* de « bénéfices dissimulés » ?

d. Controverse

Deux visions antagonistes émaillent tant la doctrine que la jurisprudence sur cette question.

*L'interprétation extensive :
cotisation distincte possible*

La doctrine

D'après L. Vanheeswijck, la notion de bénéfices dissimulés, en l'absence d'une définition légale, peut viser toute majoration du résultat imposable où intervient une certaine dissimulation. Pareille dissimulation peut être constatée lorsque le résultat – en l'occurrence comptable – est réduit par la comptabilisation de frais non déductibles fiscalement⁽⁷⁹⁾.

⁽⁷⁶⁾ J. KIRKPATRICK et D. GARABEDIAN, *op. cit.*, n° 2.82., pp. 164-166.

⁽⁷⁷⁾ Voy. « Dépenses non admises », *Topics*, www.monkey.be.

⁽⁷⁸⁾ Voy. notamment : J. MALHERBE, M. DE WOLF et C. SCHOTTE, *op. cit.*, p. 46 ; D. DARTE et Y. NOËL, *Guide pratique de l'impôt des sociétés*, Liège, Edipro, 2011, pp. 192-193.

⁽⁷⁹⁾ « Een verhoging van de winst door een verwerping van kosten kan echter wel als een verdoken meerwinst worden belast. (...) Het feit dat het begrip "verdoken meerwinst" niet gedefinieerd is, laat o.i. wel toe om iedere verhoging van het belastbaar resultaat waar een zekere verduiking aan te pas komt, hieronder te begrijpen. Dergelijke "verduiking" kan ook aanwezig zijn indien het resultaat gedrukt wordt door boeking van niet-aftrekbare kosten » ; L. VANHEESWIJCK, « Geheime commissielonen: van steekpenningen tot sanctie voor ficheplicht », in L. MAES e.a. (éd.), *Fiscaal praktijkboek 2008-2009. Directe belastingen*, Mechelen, Kluwer, 2009, p. 337.

Pour établir une cotisation distincte, pour rappel, une seconde condition doit être rapportée par l'administration, à savoir que les bénéfices dissimulés ne se retrouvent pas parmi les éléments du patrimoine. L. Vanheeswijck affirme que cette seconde condition est *ipso facto* rencontrée par la comptabilisation d'une dépense déterminée en tant que charge⁽⁸⁰⁾.

Selon L. Foguette et C. Vandevyver, une différence entre le résultat réellement réalisé et le résultat déclaré peut correspondre à un bénéfice dissimulé. En d'autres mots, s'il y a en définitive plus de bénéfices que de bénéfices déclarés par le contribuable, il peut s'agir d'un cas de bénéfices dissimulés⁽⁸¹⁾.

La jurisprudence de la cour d'appel d'Anvers

Pour apprécier si, dans les circonstances de fait, la première condition est rencontrée, la cour d'appel d'Anvers s'appuie sur la doctrine que nous venons d'énoncer.

Selon la Cour, en reprenant de fausses factures dans sa comptabilité, la société a dissimulé une partie de son bénéfice. Le montant de ces factures constitue un bénéfice dissimulé au sens de l'article 219 du C.I.R. 1992⁽⁸²⁾.

Selon notre énoncé, la seconde condition est rencontrée. Notons que les arrêts de la cour d'appel d'Anvers sont structurés de sorte que les deux conditions à réunir sont clairement distinguées. *In casu*, dans les cas d'application de l'hypothèse B, après avoir conclu

à l'existence de bénéfices dissimulés, la Cour entreprend l'analyse de la seconde condition. Quand il s'agit de déterminer si les bénéfices dissimulés ont quitté le patrimoine de la société, la Cour vérifie si le paiement des factures fictives a eu lieu et, si c'est le cas, la preuve que les bénéfices dissimulés ont quitté le patrimoine de la société en cause est rencontrée, de sorte que la cotisation distincte peut être appliquée (les deux conditions d'établissement sont réunies).

La cour d'appel d'Anvers conclut, le cas échéant, à la validité de la cotisation enrôlée par le fisc⁽⁸³⁾.

C. Buysse a cru déceler une évolution dans la jurisprudence de la cour d'appel d'Anvers⁽⁸⁴⁾. En effet, dans un arrêt du 2 avril 2013⁽⁸⁵⁾, ce passage des conclusions de la société concernée a été repris littéralement :

« À cet égard, une distinction doit être faite entre les frais professionnels dont la déduction est rejetée tout simplement parce leur caractère professionnel n'a pas été démontré, d'une part, et les frais professionnels dont l'administration démontre qu'ils doivent être rejetés parce qu'ils n'ont pas été effectivement exposés, d'autre part. Il nous semble que seulement dans le second cas, il est effectivement question de bénéfices supplémentaires effectivement réalisés. Si l'administration démontre en outre que ces bénéfices supplémentaires ne se retrouvent pas parmi les éléments du patrimoine de la société, la cotisation distincte pourra être appliquée à juste titre »⁽⁸⁶⁾ (traduction libre).

⁽⁸⁰⁾ « Door een bepaalde uitgave als een kost te boeken, geeft de vennootschap immers uitdrukkelijk toe dat het bedrag het vermogen van de vennootschap verlaten heeft », L. VANHEESWIJCK, *op. cit.*, p. 337.

⁽⁸¹⁾ L. FOGUETTE et C. VANDEVYVER, « Bénéfices dissimulés et commissions secrètes : une analyse critique de la cotisation spéciale », *op. cit.*, p. 488. Les auteurs semblent *a priori* partisans de la thèse restrictive : « le simple rejet par l'administration de frais professionnels, au motif qu'elles ne répondent pas, selon elle, aux conditions de déductibilité de l'article 49 du C.I.R. 1992 ne signifie pas automatiquement qu'il s'agit de sommes qui ont été attribuées à des bénéficiaires non identifiés comme rémunération pour des services rendus. L'administration devra prouver de façon certaine qu'il s'agit de charges "fictives" qui ont servi à masquer d'autres dépenses » (p. 487). Par la suite, il semble, au contraire, que ces auteurs se rallient à la thèse extensive : l'article 219 du C.I.R. 1992 vise toute dissimulation de bénéfice et pas uniquement les recettes occultes (p. 488). Sur la base de l'article 219 du C.I.R. 1992, tel que modifié par la loi du 4 mai 1999, les charges fictives peuvent être mises sur pied d'égalité avec des dépenses qui ne remplissent pas les conditions de déductibilité de l'article 49 du C.I.R. 1992 de sorte que des dépenses non admises peuvent être considérées comme bénéfices dissimulés au sens de l'article 219 du C.I.R. 1992 (p. 489).

⁽⁸²⁾ « Door die valse facturen in de boekhouding op te nemen werd een deel van de winst verborgen gehouden. Het betrokken factuurbedrag betrof derhalve een verdoken meerwinst in de zin van artikel 219 WIB92 ». Voy. notamment : Anvers, 11 octobre 2011 (point 2.2.2).

⁽⁸³⁾ Anvers, 11 octobre 2011, *F.J.F.*, n° 2012/259, Y. DEWAELE, « Actualités 2011 en matière d'impôt des sociétés », *Le droit fiscal en Belgique – édition 2012*, Limal, Anthemis, 2012, pp. 195-197, *R.A.G.B.*, 2013/II, pp. 756-758 (note de J. VANDEN BRANDEN), J. VAN DYCK, « Des "frais rejetés" peuvent-ils être des "bénéfices dissimulés" ? », *op. cit.*, pp. 4 et s. ; Anvers, 6 décembre 2011, J. VAN DYCK, « Des DNA peuvent-elles être des bénéfices dissimulés ? », *Fiscologue*, n° 1283, 17 février 2012, pp. 1 et s. ; Anvers, 2 avril 2013, *www.fiscalnet.be*, C. BUYSSE, « "Bénéfices dissimulés" : Anvers vacille, mais ne cède pas (encore) », *Fiscologue*, n° 1353, 20 septembre 2013, pp. 5 et s. ; Anvers, 21 mai 2013, *www.fiscalnet.be*, C. BUYSSE, « "Bénéfices dissimulés" : Anvers vacille, mais ne cède pas (encore) », *Fiscologue*, n° 1353, 20 septembre 2013, pp. 5 et s.

⁽⁸⁴⁾ C. BUYSSE, « "Bénéfices dissimulés" : Anvers vacille, mais ne cède pas (encore) », *Fiscologue*, n° 1353, 20 septembre 2013, pp. 5 et s.

⁽⁸⁵⁾ Anvers, 2 avril 2013, *www.fiscalnet.be*.

⁽⁸⁶⁾ « In dit verband moet een onderscheid gemaakt worden tussen beroepskosten waarvan de aftrek enkel verworpen wordt omdat niet aangetoond is dat ze een beroepsmatig karakter hebben, enerzijds, en beroepskosten waarvan de Administratie aantoonde dat ze verworpen moeten worden omdat ze in werkelijkheid niet zijn gemaakt. Het komt ons voor, dat enkel in

La Cour semble ainsi approuver incidemment cette distinction (*obiter dictum*) entre les frais professionnels dont la déduction est rejetée pour la seule raison que leur caractère professionnel n'est pas démontré (cotisation non applicable – hypothèse B⁽⁸⁷⁾) et les frais professionnels dont l'administration démontre qu'ils doivent être rejetés du fait qu'ils n'ont en réalité jamais été exposés (cotisation applicable – hypothèses D – voy. ci-dessous). Ainsi, à suivre ce raisonnement, dans l'hypothèse B, une cotisation distincte n'aurait pas pu être appliquée.

Toutefois, dans les faits, la Cour campe sur ses positions : elle ne tire pas les conclusions de la distinction mise en évidence et soumet la partie effectivement payée des factures fictives (hypothèse B) à la cotisation distincte.

L'interprétation restrictive : pas de cotisation distincte applicable

La doctrine⁽⁸⁸⁾

Selon cette position restrictive, seules des dépenses fictives, à savoir des dépenses comptabilisées à tort parce qu'elles n'existent pas (ou que leur montant est surévalué)⁽⁸⁹⁾ peuvent révéler des bénéfices dissimulés.

Des dépenses non admises ne sont pas des dépenses fictives : il s'agit là, au contraire, de dépenses compta-

bilisées et effectivement payées, dont la déduction est rejetée pour des motifs fiscaux (*in casu*, le non-respect d'une des conditions de l'article 49 du C.I.R. 1992 : les dépenses ne sont pas faites « en vue d'acquérir ou de conserver les revenus imposables »). Par conséquent, des dépenses non admises ne peuvent pas être assimilées à des bénéfices dissimulés⁽⁹⁰⁾.

La notion de « bénéfices dissimulés » se rapporte à des éléments de bénéfices réalisés par la société et non à des dépenses qu'elle consentirait⁽⁹¹⁾ effectivement⁽⁹²⁾. Il existe des dispositions fiscales qui permettent de contester une dépense réelle de la société qui ne correspond pas à une prestation réelle ou un achat de biens par la société⁽⁹³⁾ ; la cotisation distincte n'en fait pas partie.

À la lumière de ce qui précède, dans l'hypothèse B, il ne peut donc être question de bénéfices dissimulés car les dépenses sont réelles (elles ont été comptabilisées comme telles et effectivement payées) même si elles sont liées à des prestations fictives⁽⁹⁴⁾.

Concernant l'appréciation de la seconde condition, notons que Y. Dewael se demande, à l'égard des bénéfices dissimulés, bénéfices réalisés par la société et qui n'ont pas été comptabilisés, « comment ils pourraient dès lors [ne pas]⁽⁹⁵⁾ se retrouver parmi les éléments de son patrimoine »⁽⁹⁶⁾.

dit tweede geval er sprake is van werkelijk gerealiseerde meerwinsten. Als de Administratie dan bovendien aantoon, dat deze meerwinsten niet terug te vinden zijn onder de bestanddelen van het vermogen van de vennootschap, zal de bijzondere aanslag terecht kunnen worden toegepast ».

⁽⁸⁷⁾ L'affaire en cause concernait une illustration du cas B. Toutefois, quand il est mis en évidence que « les frais professionnels dont la déduction est rejetée pour la seule raison que leur caractère professionnel n'est pas démontré » n'appellent pas l'application de la cotisation distincte, sans plus de précision, cette remarque peut également viser certaines occurrences du cas C : dans le cadre de prestations réelles, des dépenses pourraient être rejetées parce qu'elles ne répondent pas à l'une des conditions de l'article 49 du C.I.R. 1992 sont visées.

⁽⁸⁸⁾ Voy. notamment : B. WESTEN et R. SCHELFAUT, *op. cit.*, pp. 98-99 ; J. VANDEN BRANDEN, *op. cit.*, p. 758 ; J. ROSELETH et A. CLAES, « Geheime commissielonen. Cassatie volgt ruime interpretatie van "verdoken meerwinsten" », *Fisc. act.*, 2014, n° 27, pp. 5-9 ; P. VANHAUTE, *op. cit.*, n° 770, p. 109 ; B. ZDRAVKOV, « Considérations sur la notion de "bénéfices dissimulés" », *op. cit.*, pp. 261-283, spéc. n° 4, 12 et 18 ; B. ZDRAVKOV, « Cotisation distincte sur "commissions secrètes" : état des lieux », *op. cit.*, pp. 13-14.

⁽⁸⁹⁾ P. VANHAUTE, *op. cit.*, n° 770, p. 109.

⁽⁹⁰⁾ Voy. notamment : P. VANHAUTE, *op. cit.*, n° 770, p. 109 ; A. SOETAERT, *op. cit.*, p. 851 ; B. WESTEN et R. SCHELFAUT, *op. cit.*, pp. 98-99 ; Y. DEWAELE, « Actualités 2011 en matière d'impôt des sociétés », *op. cit.*, pp. 196-197 ; B. ZDRAVKOV, « Considérations sur la notion de "bénéfices dissimulés" », *op. cit.*, p. 283 ; B. ZDRAVKOV, « Cotisation distincte sur "commissions secrètes" : état des lieux », *op. cit.*, pp. 13-14 ; J. ROSELETH et A. CLAES, *op. cit.*, pp. 5-9 ; A. VERBIST, *op. cit.*, p. 910 ; A. DOOLAEGE, L. DE MEYERE e.a., *op. cit.*, p. 76 ; J. VAN DYCK et C. BUYSSE, *De geheimecommissielonen aanslag*, Antwerpen, Biblo, 2011, 189 p., p. 44 ; J. VAN DYCK, « Des "frais rejetés" peuvent-ils être des "bénéfices dissimulés" ? », *op. cit.*, pp. 4 et s. ; J. VAN DYCK, « Des DNA peuvent-elles être des bénéfices dissimulés ? », *op. cit.*, pp. 1 et s. ; J. VAN DYCK, « Une facture fictive acquittée n'est pas assimilable à des "bénéfices dissimulés" », *Fiscologue*, n° 1310, 28 septembre 2012, pp. 1 et s. ; J. VAN DYCK, « Des sorties financières ne sont pas des "bénéfices dissimulés" », *Fiscologue*, n° 1328, 15 février 2013, pp. 7 et s.

⁽⁹¹⁾ Voy. Y. DEWAELE, « Actualités 2011 en matière d'impôt des sociétés », *op. cit.*, pp. 196-197.

⁽⁹²⁾ Il nous semble important de mettre en exergue que les bénéfices dissimulés ne visent pas des dépenses qu'une société consentirait effectivement (des dépenses réelles), pour éviter toute confusion avec l'hypothèse D que nous envisagerons plus tard et qui a trait à des dépenses fictives.

⁽⁹³⁾ « À savoir, soit le rejet sur la base de l'article 49 du C.I.R. 1992, soit la taxation comme avantage anormal ou bénévole sur la base de l'article 26 du C.I.R. 1992, soit, le cas échéant, la taxation à la cotisation distincte, mais pour le motif que cette dépense couvre des revenus professionnels pour le bénéficiaire qui n'aurait pas été justifiés selon les formes légales prescrites », Y. DEWAELE, « Actualités 2011 en matière d'impôt des sociétés », *op. cit.*, pp. 196-197.

⁽⁹⁴⁾ J. VAN DYCK, « Des "frais rejetés" peuvent-ils être des "bénéfices dissimulés" ? », *op. cit.*, pp. 4 et s.

⁽⁹⁵⁾ La négation doit être ôtée, s'agissant d'une coquille restée dans l'écrit.

⁽⁹⁶⁾ Y. DEWAELE, « Actualités 2011 en matière d'impôt des sociétés », *op. cit.*, p. 196. La négation doit être ôtée (s'agissant d'une coquille restée dans l'écrit). Voy. aussi à ce sujet : L. CASSIMON, « Verdoken meerwinsten: eindelijk duidelijkheid ? », *T.F.R.*, 2014, n° 467, pp. 726-732, spéc. p. 730.

La jurisprudence de la Cour constitutionnelle et des cours d'appel de Gand et de Mons

Tout d'abord, il convient de revenir sur le recours en annulation introduit devant la Cour constitutionnelle à l'encontre du texte de l'article 219 du C.I.R. 1992, tel que réformé par la loi du 4 mai 1999 et évoqué précédemment (voy. *supra*, p. 265). Un des griefs avancé par la partie requérante – la S.A. Groupement d'achat Clé d'or – reposait sur l'incertitude causée par l'absence de définition de la notion de « bénéfices dissimulés qui ne se retrouvent pas parmi les éléments du patrimoine de la société » : cette notion pouvait comprendre, selon la partie demanderesse, toutes les rectifications de la base imposable y compris celles portant sur les dépenses non admises⁽⁹⁷⁾.

Le Conseil des ministres a contesté ce point de vue en soutenant que « les dépenses non admises ne peuvent davantage être confondues avec les bénéfices dissimulés puisqu'elles apparaissent en principe dans la comptabilité et la déclaration fiscale et interviennent pour former la base imposable »⁽⁹⁸⁾.

La Cour constitutionnelle évoque que la jurisprudence envisage les bénéfices dissimulés en tant que « [bénéfices] que les documents relatifs au patrimoine de la société ne mentionnent pas »⁽⁹⁹⁾ et conclut que le grief en cause doit être écarté en ce que les indications contenues dans les travaux préparatoires montrent que le législateur a entendu se référer à cette notion définie par la jurisprudence et à laquelle le commentaire administratif du C.I.R. 1992 souscrit également⁽¹⁰⁰⁾.

Selon la jurisprudence de la cour d'appel de Gand⁽¹⁰¹⁾, la facturation fictive n'est pas destinée à masquer une source de revenus non déclarés à l'égard la société concernée : tous les bénéfices réalisés se retrouvent dans ses comptes. L'administra-

tion fiscale prouve seulement que la société a effectué un paiement à une société et ce, sans aucune justification (conformément à l'article 49 du C.I.R. 1992 : les dépenses ne sont pas faites « en vue d'acquérir ou de conserver les revenus imposables »). Cet argent ne peut être retrouvé parmi les éléments du patrimoine de la société, mais il n'est nullement question de bénéfices dissimulés⁽¹⁰²⁾.

Quant à la cour d'appel de Mons, nous pouvons évoquer sa position au travers de l'arrêt du 26 avril 2013⁽¹⁰³⁾.

Les faits peuvent être résumés comme suit :

Les faits concernent la société anonyme A. – dont l'objet social consiste dans la fabrication et la vente de doubles vitrages.

Cette société fait l'objet d'un contrôle fiscal par l'administration de la fiscalité des entreprises et des revenus qui porte sur les exercices d'imposition 2005 et 2006. Lors de la vérification de sa situation fiscale pour ces deux exercices, le fonctionnaire taxateur examine plus avant une facture émise le 20 novembre 2005 par une entreprise P&C pour une « location de containers » (plus précisément, une opération de « chargement et évacuation de déchets »). Cette facture, d'un montant de plus de 35.000 euros, a été acquittée par la société A.

Pour l'agent taxateur, ce paiement a été réalisé sans aucune justification pour la simple raison que l'opération n'a jamais eu lieu. Au terme de la procédure de rectification concernant l'exercice d'imposition 2006, l'administration notifie sa décision de taxation et soumet le montant en cause à la cotisation distincte de l'article 219 du C.I.R. 1992.

L'administration obtient gain de cause en première instance : par un jugement du 12 juillet 2011, le tribunal de première instance de Mons conclut que

⁽⁹⁷⁾ C.A., 18 avril 2001, n° 45/2001, A.2.1.

⁽⁹⁸⁾ C.A., 18 avril 2001, n° 45/2001, A.2.2.

⁽⁹⁹⁾ C.A., 18 avril 2001, n° 45/2001, B.1.2.

⁽¹⁰⁰⁾ C.A., 18 avril 2001, n° 45/2001, B.3.3.

⁽¹⁰¹⁾ Gand, 11 septembre 2012, *R.A.G.B.*, 2013/II, pp. 750-756 et la note sous Gand, 11 septembre 2012 et Anvers, 11 octobre 2011 de J. VANDEN BRANDEN (« Wat moet als meerwinst worden bestaan », pp. 756-758) ; *T.F.R.*, 2013, n° 434, pp. 89-96 et la note de B. WESTEN et R. SCHELFAUT, *op. cit.*, pp. 96-99 ; J. VAN DYCK, « Une facture fictive acquittée n'est pas assimilable à des "bénéfices dissimulés" », *Fiscologue*, n° 1310, 28 septembre 2012, pp. 1 et s. Voy. également Gand, 24 janvier 2012, *Cour. fisc.*, 2012, n° 9, p. 432. Cette seconde décision, qui met en exergue la différence entre les hypothèses B et D, est également commentée par B. Westen et R. Schelfaut.

⁽¹⁰²⁾ Gand, 11 septembre 2012 (extrait) : « Er is hier evenwel geen sprake van verdoken meerwinst. De fictieve facturatie is niet bedoeld om een zwarte inkomstenbron in hoofde van de appellante te maskeren. Alle winst die de appellante behaald heeft, staat in haar boekhouding. Het enige wat de geïntimeerde aantoon, is dat de appellante aan V.D.W. nv zonder enige verantwoording (zoals voorzien in art. 49 WIB 1992) een betaling heeft gedaan. Het gaat wel om geld dat niet meer terug te vinden is onder de bestanddelen van het vermogen van de vennootschap, maar er is geen sprake van verdoken meerwinst ».

⁽¹⁰³⁾ Pour un commentaire de cette décision, voy. : C. BUYSE, « "Bénéfices dissimulés" : Anvers vacille, mais ne cède pas (encore) », *Fiscologue*, n° 1353, 2 avril 2013, pp. 5 et s. ; L. MICHEL, « Bénéfice dissimulé et factures fictives, une approche correcte de la cour d'appel de Mons contra celle de la Cour de cassation », *Hebdo FiscalNet*, 13 décembre 2014, www.fiscalnet.be.

c'est à juste titre que les sommes versées à l'entreprise P&C devaient être soumises à la cotisation distincte prévue par l'article 219 du C.I.R. 1992.

La cour d'appel de Mons évoque tout d'abord la vision extensive défendue par une certaine doctrine et mise en application par la cour d'appel d'Anvers.

Elle remarque que cette vision dépasse la notion de « bénéfices dissimulés » telle qu'elle est entendue par le commentaire administratif, commentaire qui reprend les travaux préparatoires ainsi que la position du ministre des Finances.

Elle expose plus loin des arguments en faveur de la vision restrictive pour s'y rallier ensuite : en plus d'invoquer une certaine doctrine (Y. Dewael⁽¹⁰⁴⁾), la cour d'appel de Mons se rallie explicitement à la jurisprudence de la cour d'appel de Gand selon laquelle il ne peut être question de bénéfices dissimulés lorsque les bénéfices de la société sont comptabilisés de manière complète mais que, par le fait d'une facturation fictive, des frais plus élevés sont actés⁽¹⁰⁵⁾.

In fine, la Cour décide que le montant litigieux ne devait pas être soumis à la cotisation distincte sur commissions secrètes mais simplement intégré dans les dépenses non admises et donc taxé au taux ordinaire de l'impôt des sociétés.

Selon notre énoncé, la seconde condition d'établissement est rencontrée (l'argent ne se trouve plus parmi les éléments du patrimoine de la société). Dans les arrêts des cours d'appel de Gand et Mons, la distinction entre les deux conditions d'établissement apparaît moins clairement. Pour les cas d'application de l'hypothèse B, dans chaque arrêt, il est conclu que la première condition d'établissement (l'existence de bénéfices dissimulés) fait défaut de sorte que la seconde condition n'est pas examinée dans les détails. Notons tout de même que la cour d'appel de Gand précise que, d'une certaine manière, la seconde condition (l'argent a quitté les éléments du patrimoine de la société concernée) est établie mais que la première condition (l'existence de bénéfices dissimulés) fait défaut ; la cour d'appel de Mons se rallie à la jurisprudence de la cour d'appel de Gand.

On ne peut pas déduire de la jurisprudence des cours d'appel de Gand et Mons que les frais ou dépenses ne peuvent jamais être soumis à la cotisation dis-

tincte. Ils peuvent l'être, mais cela suppose qu'il s'agisse de dépenses qui couvrent des revenus professionnels pour le bénéficiaire et qui auraient dû être reprises sur les fiches individuelles alors qu'elles ne l'ont pas été⁽¹⁰⁶⁾. Il s'agit alors là de l'hypothèse classique d'application de la cotisation distincte et non celle relative aux bénéfices dissimulés.

Notons tout de même à cet égard que, si l'obligation d'établir des fiches suppose que la dépense remplisse préalablement les conditions auxquelles l'article 49 du C.I.R. 1992 subordonne sa déductibilité, J. Van Dyck se demande s'il ne peut pas être défendu qu'une dépense qui se verrait refuser le caractère d'une dépense déductible, en raison du fait que les conditions générales de déductibilité de l'article 49 du C.I.R. 1992 ne sont pas réunies, ne doit pas faire l'objet de fiches⁽¹⁰⁷⁾.

Nous venons de le voir, dans la perspective de l'hypothèse B, selon la position défendue, le paiement effectif lié à des factures fictives emporte donc des conséquences très différentes :

- selon la thèse extensive, la circonstance que les factures ont été effectivement payées ne les rend pas moins fictives. Le fait que les factures aient été payées permet précisément de prouver que les bénéfices dissimulés ne se retrouvent plus parmi les éléments du patrimoine et, partant, d'imposer la cotisation distincte ;
- selon la thèse restrictive, la circonstance que les factures ont été effectivement payées disqualifie la situation en tant que relative à des bénéfices dissimulés puisque le paiement effectif prouve que la dépense n'est pas fictive.

Autrement dit, si selon la position extensive, le paiement effectif démontre que la seconde condition d'établissement est remplie, dans une vision restrictive, le réel paiement permet de conclure que la première condition n'est pas rencontrée.

3. Dépenses comptabilisées en charges et effectivement payées dans le cadre de prestations réelles (hypothèse C)

a. Hypothèse

L'hypothèse C a trait à des dépenses effectivement réalisées par une société qui correspondent à des prestations réelles effectuées par une société Y mais qui, pour l'une ou l'autre raison, sont rejetées fiscalement.

⁽¹⁰⁴⁾ Y. DEWAELE, « Actualités 2011 en matière d'impôt des sociétés », *op. cit.*, pp. 195-197.

⁽¹⁰⁵⁾ Gand, 11 septembre 2012.

⁽¹⁰⁶⁾ Voy. J. VAN DYCK, « Des sorties financières ne sont pas des "bénéfices dissimulés" », *Fiscologue*, n° 1328, 15 février 2013, pp. 7 et s. ; voy. aussi Y. DEWAELE, « Actualités 2011 en matière d'impôt des sociétés », *op. cit.*, p. 197.

⁽¹⁰⁷⁾ J. VAN DYCK, « Des "frais rejetés" peuvent-ils être des "bénéfices dissimulés" ? », *op. cit.*, pp. 4 et s.

b. Exemple

Une société X et une société Y passent un accord selon lequel « en échange de conseils visant à augmenter ses ventes (et donc les bénéfices), la société X rémunérera les prestations de la société Y par un pourcentage des ventes supplémentaires réalisées par rapport aux résultats de l'année précédente.

Des prestations sont effectivement fournies par la société Y en échange desquelles la société X rémunère la société Y.

L'administration rejette ces dépenses pour l'une ou l'autre raison : les dépenses ne respectent pas toutes les conditions de l'article 49 du C.I.R. 1992⁽¹⁰⁸⁾ ou la société X a omis une limitation de déduction prévue par une disposition fiscale particulière et dérogatoire à l'article 49 du C.I.R. 1992.

Si l'argent destiné à la société Y a quitté le patrimoine de la société X, comment qualifier cette opération ? Peut-on appliquer une cotisation distincte sur de telles dépenses ?

c. Commentaire

Il s'agit ici encore d'un cas de dépenses non admises.

Nous avons affaire à des dépenses comptabilisées et effectivement payées qui correspondent à de vraies prestations mais qui sont rejetées en raison de leur nature ou pour des raisons purement fiscales.

D'après notre énoncé, l'argent ne se trouve plus parmi les éléments du patrimoine de la société X ; la seconde condition d'établissement de la cotisation distincte est remplie.

Par contre, peut-on parler *in casu* de « bénéfices dissimulés » ?

Dans ce cas également, il faut composer avec les deux tendances évoquées ci-avant.

d. Controverse

L'interprétation extensive : cotisation distincte possible

Monsieur Vanheeswijck soutient pour rappel une interprétation extensive de la notion de bénéfices dissimulés (voy. *supra*, p. 270). Selon cette interprétation, toute majoration du résultat imposable où intervient une certaine dissimulation est visée. La notion ainsi interprétée est suffisamment large pour viser une majoration du résultat imposable qui résulterait du rejet de dépenses qui ont réellement été faites mais qui ne sont pas admissibles fiscale-

⁽¹⁰⁸⁾ À cet égard, il n'est pas inutile de rappeler que, depuis plus de 10 ans, une condition « supplémentaire » de causalité (outre les conditions qui figurent textuellement à l'article 49 du C.I.R. 1992) a émergé de la jurisprudence de la Cour de cassation (via un premier arrêt du 18 janvier 2001, n° F.99.0114.F, selon lequel : « en rejetant la déduction des dépenses litigieuses par la considération que la demanderesse ne démontre pas "en quoi les opérations litigieuses auraient été nécessitées par l'exercice de son activité sociale telle que celle-ci est définie dans ses statuts", l'arrêt n'ajoute pas à l'article 49 du Code des impôts sur les revenus 1992 une condition qu'il ne prévoit pas ») : pour être déductible, une dépense doit rentrer dans les limites de l'objet statutaire de la société concernée. *A contrario*, une dépense qui ne s'inscrit pas dans la définition de l'objet statutaire de ladite société doit être rejetée. Dans deux arrêts du 4 juin 2015 (Cass., 4 juin 2015, F.14.0165.F et les affaires jointes F.14.0185.F et F.14.0189.F), la Cour de cassation semble être revenue sur cette condition : « Il ne ressort pas de [l'article 44 du C.I.R. 1964 (actuel article 49 du C.I.R. 1992)] que la déduction des dépenses professionnelles d'une société serait subordonnée à la condition qu'elles soient inhérentes à son activité sociale telle qu'elle résulte de son objet statutaire ». Cette intuition a été confirmée quelques jours plus tard : dans différents arrêts du 12 juin 2015, la Cour affirme elle-même qu'elle revient ainsi sur sa jurisprudence antérieure (Cass., 12 juin 2015, F.14.0080.N et F.13.0163.N). Ainsi, le simple fait qu'une dépense ne s'inscrit pas dans la définition de l'objet statutaire de la société concernée ne suffit pas – ne suffit plus – pour rejeter sa déduction en vertu de l'article 49 du C.I.R. 1992. Voy. aussi les décisions suivantes : Cass., 12 juin 2015, F.14.0212.N et Cass., 19 juin 2015, F.13.0069.N. Pour le reste, les contours de ce revirement font l'objet de nombreux débats : par exemple, met-on un terme à la condition de causalité ou celle-ci doit-elle être simplement interprétée plus soupagement de sorte qu'un lien avec l'activité professionnelle est toujours requis ? Voy. à ce sujet : C. BUYSSE, « Obligations coréennes : pas de QFIE sans retenue à la source effective », *Fiscologue*, n° 1437, 3 juillet 2015, pp. 9 et s. ; S. GNEDASJ, « Kostenaf trek : Cassatie Ontmantelt de bom van artikel 49 », *Fisc. act.*, n° 27, 16 juillet 2015, pp. 1-8 ; D. DE SMET, « Renovatie buitenverblijf valt weer onder aftrekbare beroepskosten », *De Standaard*, 24 juillet 2015, p. 13 ; P. DE BOECK, « Des frais professionnels déductibles loin de l'objet social d'une société ? », *Le Soir*, 25 et 26 juillet 2015, p. 2 ; Y. DEWAELE, « Frais professionnels et objet social : retour au texte et... à la raison ! », *Act. fisc.*, 2015, n° 26, p. 1, www.monkey.be ; E. MASSET, « Impôt des sociétés et dépenses propres à l'objet social », *Hebdo FiscalNet*, 1^{er} août 2015, www.fiscalnet.be ; S. VAN CROMBRUGGE, « Cassation et frais professionnels : arrêts moins spectaculaires qu'il n'y paraît », *Fiscologue*, n° 1438, 7 août 2015, pp. 1 et s. ; I. RICHELLE, « Le fisc peut-il ou doit-il prendre en considération l'origine légale ou morale des revenus imposables ? », *La Libre Belgique*, 14-16 août 2015, p. 31 ; M. OTTEVAERE, « De midzomerarresten van Cassatie inzake kostenaf trek : much to do about... ? », *taxToday*, 17 août 2015, www.monkey.be ; C. BUYSSE, « Déduction de frais professionnels par des sociétés (bis) », *Fiscologue*, n° 1440, 28 août 2015, p. 13 ; P. SEUTIN, « La Cour de cassation sonne le glas de la condition de "causalité" », *Hebdo FiscalNet*, 5 septembre 2015, www.fiscalnet.be ; E. MASSET, « Impôt des sociétés et dépenses propres à l'objet social : revirement de position de la Cour de cassation, mais jusqu'où ? », *Hebdo FiscalNet*, 12 septembre 2015, www.fiscalnet.be ; J. VAN DYCK, « Frais professionnels : comment interpréter les nouveaux arrêts de cassation ? », *Fiscologue*, n° 1447, 16 octobre 2015, pp. 1 et s. ; P. MAUFORT, « Impôt des sociétés : la Cour de cassation revient sur sa jurisprudence concernant la déduction des frais professionnels », *Hebdo FiscalNet*, 24 octobre 2015, www.fiscalnet.be.

ment parce que, par exemple, elles ne s'inscrivent pas dans l'objet social ⁽¹⁰⁹⁾ de la société concernée ⁽¹¹⁰⁾.

Selon Messieurs Foguette et Vandevyver, des charges fictives peuvent être mises sur pied d'égalité avec des dépenses qui ne remplissent pas les conditions de l'article 49 du C.I.R. 1992 ⁽¹¹¹⁾.

Selon notre énoncé, la seconde condition d'établissement est rencontrée.

L'hypothèse C est donc visée par la cotisation distincte.

L'interprétation restrictive : pas de cotisation distincte applicable

L'hypothèse C concerne également des dépenses non admises. Pour les mêmes raisons que celles invoquées dans le cadre de l'hypothèse B (voy. *supra*, p. 272), la tendance restrictive conclut qu'il ne s'agit pas là de bénéfices dissimulés.

Si, par hypothèse, la seconde condition est rencontrée, la première condition fait défaut.

Une cotisation distincte ne peut pas être appliquée à l'hypothèse C ⁽¹¹²⁾.

Faut-il fermer la porte une fois pour toutes à une application de la cotisation distincte dans une telle si-

tuation ? Si la cotisation distincte est justifiée par la qualification de bénéfices dissimulés, il semble que ce soit le cas d'après la tendance restrictive. Par contre, l'administration pourrait soumettre cette dépense à la cotisation distincte au titre de « dépense non justifiée de manière *ad hoc* » (en supposant qu'elle ne l'ait effectivement pas été et que son éventuelle facturation ne l'en dispense pas ⁽¹¹³⁾ et qu'elle devait faire l'objet de fiches ⁽¹¹⁴⁾).

4. *Dépenses comptabilisées à tort en tant que charges car non effectivement payées ou seulement pour un montant inférieur (hypothèses D)*

a. Hypothèses

Les hypothèses D visent les situations dans lesquelles une société, en suite d'une facturation fictive émanant d'une autre société, comptabilise une dépense qu'elle ne supporte pas ou pas totalement.

b. Exemple

Une société X et une société Y passent un accord selon lequel « en échange de conseils visant à augmenter ses ventes (et donc les bénéfices), la société X rémunérera les prestations de la société Y par un

⁽¹⁰⁹⁾ Nous renvoyons le lecteur à la lecture de la note de bas de page n° 108 et à la jurisprudence récente de la Cour de cassation via laquelle cette dernière revient sur la condition selon laquelle une dépense doit rentrer dans les limites de l'objet social statutaire pour être déductible.

⁽¹¹⁰⁾ « Waar sommige rechtspraak het bewust boeken van uitgaven die niet vallen binnen het statutaire doel van de vennootschap, aanmerkt als frauduleus, zet dit de deur open om de verhoging van de winst die het gevolg is van het verwerpen van deze kosten ook als verdoken meerwinst te beschouwen », L. VANHEESWIJCK, « Geheime commissielonen: van steekpenningen tot sanctie voor ficheplicht », in L. MAES e.a. (éd.), *Fiscaal praktijkboek 2008-2009. Directe belastingen*, Mechelen, Kluwer, 2009, p. 337.

⁽¹¹¹⁾ L. FOGUETTE et C. VANDEVYVER, *op. cit.*, p. 489.

⁽¹¹²⁾ Voy. J. ROSELETH et A. CLAES, *op. cit.*, pp. 5-9 ; A. VERBIST, *op. cit.*, p. 910 ; A. DOOLAEGE, L. DE MEYERE e.a., *op. cit.*, p. 76 ; J. VAN DYCK et C. BUYSSE, *De geheimecommissielonenaanslag*, *op. cit.*, p. 44 ; J. VAN DYCK, « Des "frais rejetés" peuvent-ils être des "bénéfices dissimulés" ? », *op. cit.*, pp. 4 et s. ; Gand, 11 septembre 2012, *T.F.R.*, 2013, n° 434, pp. 89 et s. et l'excellente note d'observations de B. WESTEN et R. SCHELFAUT (« Fifty shades of black : wat is verdoken meerwinst ? », pp. 96-99) ; J. VANDEN BRANDEN, *op. cit.*, p. 758.

⁽¹¹³⁾ C'est-à-dire, en principe, lorsque les sommes sont payées à une personne (morale ou physique) soumise à la loi comptable, mais qui n'est pas tenue *in casu* de délivrer de facture en vertu de la législation sur la TVA (par exemple parce qu'il s'agit de prestations exonérées en vertu de l'article 44 du Code de la TVA) ou lorsque le prestataire de services n'est pas soumis à la loi comptable (même si une facture a été délivrée), voy. notamment, pour davantage de précisions (notamment quant aux exceptions) : J. VAN DYCK, « Cotisation spéciale malgré la facture d'une société andorrane ? », *Fiscologue*, n° 1265, 30 septembre 2011, pp. 1 et s. ; J. VAN DYCK, « Paiement à des non-résidents : des fiches, même en cas de facture ? », *Fiscologue*, n° 1266, 7 octobre 2011, pp. 5 et s. ; S. GARROY et D. DARTE, *op. cit.*, pp. 148-151.

⁽¹¹⁴⁾ Nous faisons ici référence à l'observation de Jan Van Dyck, évoquée dans le cadre de l'hypothèse B (voy.), selon laquelle : « [pour une dépense non admise parce qu'elle ne relève pas de l'objet social de la société, une imposition d'une cotisation au titre de dépenses non déclarées sur les fiches ne sous semble pas exclue] à première vue, pour autant que le paiement ait, dans le chef du bénéficiaire, le caractère d'un revenu professionnel imposable. En même temps, on peut se demander si une telle "dépense non admise" doit bien être portée sur une fiche (conformément à l'article 57 C.I.R. 1992) dès lors qu'elle se voit refuser le caractère d'une dépense professionnelle déductible. L'obligation d'établir des fiches ne suppose-t-elle pas, en effet, que la dépense remplisse les conditions de base auxquelles l'article 49 C.I.R. 1992 subordonne sa déductibilité (les frais doivent être faits ou supportés en vue d'acquiescer ou de conserver des revenus professionnels imposables) ? Et l'article 57 C.I.R. 1992 – qui prescrit l'établissement de fiches fiscales – n'est-il pas, vu son texte, limité par définition aux dépenses qui remplissent ces conditions de déductibilité ? Ne peut-on pas dès lors défendre l'idée que, dans notre exemple, la dépense ne doit pas faire l'objet de fiches, précisément parce qu'elle se voit refuser le caractère d'une dépense déductible en raison du fait que les conditions générales de déductibilité de l'article 49 C.I.R. 1992 ne sont pas remplies ? » (J. VAN DYCK, « Des "frais rejetés" peuvent-ils être des "bénéfices dissimulés" ? », *op. cit.*, pp. 4 et s.). L'hypothèse C est visée dans la mesure où le rejet en dépense non admise être justifié parce que la dépense en cause ne répond pas à toutes les conditions de l'article 49 du C.I.R. 1992 et non en vertu d'une disposition dérogoire à cet article 49 du C.I.R. 1992.

pourcentage des ventes supplémentaires réalisées par rapport aux résultats de l'année précédente.

Deux situations sont à distinguer :

– Hypothèse D1 : en réalité, aucune prestation n'est fournie et la société X s'engage à verser des sommes à Y sans contreprestation réelle. La société X paye la facture établie par Y mais, par le biais d'un montage, les fonds qui serviront à l'acquittement de la facture de Y sont versés à X par Y ; les dépenses ne sont pas réellement exposées.

– Hypothèse D2 : des prestations sont fournies à X mais Y surfacture – facture plus que la valeur des prestations fournies – et, pour la différence, c'est-à-dire le surplus versé par la société X à Y sans aucune justification, la société Y supporte en réalité la différence (et paye à la place de la société X) ; les dépenses sont exposées pour un montant inférieur.

Comment qualifier ces opérations ? La cotisation distincte est-elle applicable ?

c. Commentaire

Des similitudes existent entre les hypothèses B et D1 : dans les deux cas, aucune prestation n'est fournie et la société X s'engage à verser des sommes à Y sans contreprestation réelle.

Une différence de taille doit toutefois être mise en évidence entre les deux situations : dans l'hypothèse B, il y a un décaissement réel dans le chef de la société X au bénéfice de la société Y ; dans l'hypothèse D1, *in fine*, la dépense n'est pas supportée économiquement par la société X ; selon l'hypothèse D2, économiquement, la dépense n'est pas supportée entièrement⁽¹¹⁵⁾ par la société X.

Les hypothèses D peuvent découler de l'un des montages suivants : la société débitrice *prima facie* paye la facture mais les fonds ayant servi à l'acquittement de la facture sont avancés en amont⁽¹¹⁶⁾ ou remboursés en aval par la société créancière⁽¹¹⁷⁾.

En tout ou partie, le montant des factures fictives a été comptabilisé à tort en charge dans les comptes de la société X.

Dans de telles hypothèses, il s'agit de véritables dépenses fictives. Ces fausses dépenses ont servi à occulter une source de revenus non déclarés – un bénéfice – qui pourrait être soumis en tant que tel à la cotisation distincte.

Pour pouvoir valablement établir la cotisation distincte, encore faut-il s'assurer que ce bénéfice ne se retrouve pas parmi les éléments du patrimoine de la société (seconde condition d'établissement)⁽¹¹⁸⁾.

À cet égard, les fausses dépenses indûment comptabilisées ont masqué un bénéfice qui est dissimulé s'il ne se retrouve pas dans le résultat comptable de la société. Si c'est le cas, ce bénéfice a assurément servi à faire des dépenses dissimulées (c'est-à-dire des décaissements réels mais qui n'ont pas fait l'objet, cette fois, d'une comptabilisation).

Partant, on n'aperçoit pas comment ce bénéfice dissimulé pourrait dès lors se retrouver parmi les éléments du patrimoine de la société.

Il semble y avoir un consensus tant dans la jurisprudence⁽¹¹⁹⁾ que dans la doctrine⁽¹²⁰⁾ sur l'applicabilité de la cotisation distincte à ce cas.

5. Synthèse critique

À ce stade, selon notre typologie, dans quel(s) cas une cotisation distincte sur commissions secrètes peut-elle être appliquée ?

L'hypothèse A doit être exclue car la seconde condition d'établissement – le fait que les bénéfices dissimulés ne se retrouvent pas parmi les éléments du patrimoine de la société concernée – n'est pas remplie. De plus, l'article 219, alinéa 3, du C.I.R. 1992 exclut expressément la cotisation distincte dans une telle hypothèse.

Dans les hypothèses D, des dépenses ont été enregistrées à tort, en ce sens qu'elles n'ont pas été éco-

⁽¹¹⁵⁾ Voy. Gand, 23 février 1995, *Cour. fisc.*, 1995, pp. 302-304.

⁽¹¹⁶⁾ Liège, 8 novembre 1996, *F. J. F.*, n° 98/138 ; Cass., 17 avril 1998, *Cour. fisc.*, 1998, pp. 362-365.

⁽¹¹⁷⁾ Gand, 23 février 1995, *Cour. fisc.*, 1995, pp. 302-304.

⁽¹¹⁸⁾ Voy. J. VAN DYCK, « Des "frais rejetés" peuvent-ils être des "bénéfices dissimulés" ? », *op. cit.*, pp. 4 et s.

⁽¹¹⁹⁾ Pour des cas ayant mené à l'application de la cotisation, voy. Gand, 20 juin 1986, *F. J. F.*, n° 87/101 ; Gand, 23 février 1995, *Cour. fisc.*, 1995, pp. 302-304 ; Liège, 8 novembre 1996, *F. J. F.*, n° 98/138 et Cass., 17 avril 1998, *Cour. fisc.*, 1998, pp. 362-365. Pour des cas justifiant *in fine* l'inapplication de la cotisation, voy. Bruxelles, 6 novembre 2008, *Cour. fisc.*, 2008, pp. 727 et s. et Gand, 24 janvier 2012, *Cour. fisc.*, 2012, pp. 432 et s. Pour un commentaire de ces deux arrêts, voy. B. WESTEN et R. SCHEFAUT, *op. cit.*, pp. 96-99. Voy. encore Anvers, 2 avril 2013 et l'*obiter dictum* mis en évidence par C. Buysse dans C. BUYSSE, « "Bénéfices dissimulés" : Anvers vacille, mais ne cède pas (encore) », *Fiscologie*, n° 1353, 2 avril 2013, pp. 5 et s.

⁽¹²⁰⁾ Voy. A. SOETAERT, *op. cit.*, p. 851 ; B. ZDRAVKOV, « Cotisation distincte sur "commissions secrètes" : état des lieux », *op. cit.*, p. 13 ; B. WESTEN et R. SCHEFAUT, *op. cit.*, pp. 96-99, spéc. p. 99 ; J. VAN DYCK, « Des "frais rejetés" peuvent-ils être des "bénéfices dissimulés" ? », *op. cit.*, pp. 4 et s. ; P. VANHAUTE, *op. cit.*, n° 770, p. 109 ; J. ROSELETH et A. CLAES, *op. cit.*, pp. 5-9.

nomiquement supportées par la société concernée (les dépenses sont fictives) ; un bénéfice a été masqué par ce biais. S'il est établi que ce bénéfice ne se retrouve pas dans le résultat comptable de la société, et partant parmi le patrimoine de la société, une cotisation distincte est potentiellement applicable.

Comme nous venons de l'évoquer, la confrontation des visions extensive et restrictive concerne uniquement les dépenses non admises, les hypothèses B et C ; ces deux cas reçoivent un traitement identique.

– En suivant la tendance extensive, une cotisation distincte peut être appliquée aux hypothèses B et C car, en comptabilisant des dépenses non déductibles, la société concernée a dissimulé une partie de son bénéfice. Le paiement effectif des factures prouve que le bénéfice dissimulé ne se retrouve pas parmi les éléments du patrimoine de la société en cause.

– Selon la tendance restrictive, aucune cotisation distincte ne peut être appliquée aux hypothèses B et C car, comme il s'agit de dépenses non admises, la première condition d'établissement – l'existence de bénéfices dissimulés – fait défaut : les dépenses sont comptabilisées et prises en considération pour l'établissement de la base imposable de la société concernée.

Si les hypothèses B et C visent des réalités fort différentes, pour l'application de la cotisation distincte, plus spécifiquement sur la question de l'existence de « bénéfices dissimulés », notre distinction des situations B et C est purement artificielle.

Selon nous, seule la tendance restrictive respecte la notion de bénéfices dissimulés.

Historiquement, pour rappel, les bénéfices dissimulés devaient permettre à l'administration de rechercher des dépenses non justifiées « à la source », à savoir via les revenus clandestins de la société ⁽¹²¹⁾. Dans cette perspective, seules des dépenses fictives (hypothèses D) peuvent masquer une source de revenus, un bénéfice, au contraire des dépenses non admises (hypothèses B et C) qui visent des dépenses réelles réalisées par la société.

Au titre de bénéfices dissimulés, et concernant les dépenses, la nuance est donc subtile : il serait erroné de dire qu'en la matière, les dépenses ne doivent pas être prises en compte ; elles doivent être prises en considération mais uniquement lorsqu'elles n'existent pas réellement. On vise donc exclusivement les « dépenses fictives ».

Nous ne pouvons donc que rejoindre B. Zdravkov lorsqu'il écrit que « *La notion de 'bénéfices dissimulés' vise des revenus non déclarés et peut aussi concerner des dépenses rejetées si celles-ci le sont au motif qu'elles n'ont pas été payées et ont servi à cacher l'attribution de revenus en noir. Ni plus ni moins.* » ⁽¹²²⁾.

Cette vision rencontre les différentes propositions de définitions des « bénéfices dissimulés » évoquées précédemment :

– « (...) les bénéfices constatés par l'administration qui ne sont pas compris dans le résultat comptable de la société et qui, par conséquent, ne se retrouvent pas non plus parmi les éléments du patrimoine de la société. En particulier, cela concerne le *chiffre d'affaires réalisé en noir* ⁽¹²³⁾ par une entreprise » ⁽¹²⁴⁾ ;

– « (...) l'éventuelle partie des bénéfices qui n'aurait pas été comprise dans les revenus de l'entreprise et qui, dans le chef d'une société, a été distraite du patrimoine social. En d'autres termes, il s'agit de *recettes "en noir" ou, plus simplement, non actées dans la comptabilité* » ⁽¹²⁵⁾ ;

– « (...) des *chiffres d'affaires réalisés en noir* par une entreprise et dont le produit sert à payer de façon occulte des dépenses de même nature que celles visées à l'article 219, C.I.R. 92 ⁽¹²⁶⁾ » ⁽¹²⁷⁾ ;

– « (...) les bénéfices que la société intéressée n'a pas fait apparaître comme tels dans son bilan, dans le compte de pertes et profits ou dans les documents s'y rapportant soit que des bénéfices n'ont pas été comptabilisés ou l'ont été sous une fausse *dénomination* soit que des dépenses comptabilisées n'ont pas été effectuées ou que leur réalité n'est pas établie » ⁽¹²⁸⁾.

⁽¹²¹⁾ Voy. notamment : B. WESTEN et R. SCHELFAUT, *op. cit.*, pp. 96-99, spéc. pp. 98-99 ; J. VAN DYCK, « Des "frais rejetés" peuvent-ils être des "bénéfices dissimulés" ? », *op. cit.*, pp. 4 et s. ; J. VAN DYCK, « Une facture fictive acquittée n'est pas assimilable à des "bénéfices dissimulés" », *Fiscologue*, n° 1310, 28 septembre 2012, pp. 1 et s. ; B. ZDRAVKOV, « Considérations sur la notion de "bénéfices dissimulés" », *op. cit.*, p. 283.

⁽¹²²⁾ B. ZDRAVKOV, « Considérations sur la notion de "bénéfices dissimulés" », *op. cit.*, p. 283.

⁽¹²³⁾ C'est nous qui soulignons.

⁽¹²⁴⁾ Voy. la réponse apportée à la question parlementaire n° 15 posée par Madame Annemie Van de Casteele le 1^{er} septembre 1999, *QRVA*, Chambre, sess. 1999-2000, C.R.I.V. 50, 31 janvier 2000, n° 16, p. 1772.

⁽¹²⁵⁾ C.A., 18 avril 2001, n° 45/2001, A.2.2.

⁽¹²⁶⁾ C'est nous qui soulignons.

⁽¹²⁷⁾ *Doc. parl.*, Chambre, sess. 1998-1999, n° 49-1949/8, p. 41.

⁽¹²⁸⁾ Réponse apportée par le ministre des Finances à la question n° 57 posée par Monsieur Derore le 12 février 1964, *Q&R*, Sénat, sess. 1963-1964, p. 478.

D. Retour sur la seconde condition d'établissement de la cotisation distincte et la double charge de la preuve

Pour démontrer que les « bénéfices dissimulés ne se retrouvent pas parmi les éléments du patrimoine », pour rappel, l'administration doit prouver que les bénéfices dissimulés ont effectivement quitté le patrimoine de la société concernée (voy. *supra*, p. 266).

L'appréciation de cette seconde condition semble liée à la première condition, et donc à la définition retenue quant à « l'existence de bénéfices dissimulés ».

Pour rappel, au sujet de la notion de « bénéfices dissimulés », le ministre des Finances a indiqué qu'il faut entendre par « bénéfices dissimulés », les bénéfices constatés par l'administration qui ne sont pas compris dans le résultat comptable de la société et qui, *par conséquent* ⁽¹²⁹⁾, ne se retrouvent pas non plus parmi les éléments du patrimoine de la société ⁽¹³⁰⁾ ; des définitions similaires sont reprises dans la jurisprudence ⁽¹³¹⁾ et la doctrine ⁽¹³²⁾.

Cette définition de la première condition d'établissement semble inclure la seconde condition d'établissement : le fait que les bénéfices ne se trouvent pas dans le résultat comptable de la société, et plus largement dans la comptabilité, aurait *pour conséquence* que ces bénéfices ne se retrouvent pas parmi les éléments du patrimoine de la société.

Il n'y aurait donc en vérité aucune réelle dissociation à faire entre les deux conditions, la première impliquant la seconde.

1. La seconde condition d'établissement est-elle vraiment nécessaire ?

Depuis la loi du 4 mai 1999 ⁽¹³³⁾, le texte légal de l'article 219 du C.I.R. 1992 évoque explicitement les « bénéfices dissimulés qui ne se retrouvent pas parmi les éléments du patrimoine de la société ». Les travaux préparatoires de cette loi précisent que ces deux conditions doivent être remplies ⁽¹³⁴⁾ et, depuis, la jurisprudence ⁽¹³⁵⁾ et la doctrine ⁽¹³⁶⁾ s'accordent unanimement sur ce point.

Aussi, nous l'avons vu avec l'exposé de l'hypothèse A, il est des situations dans lesquelles nous pouvons rencontrer des bénéfices dissimulés qui se trouvent toujours dans le patrimoine de la société concernée ; la cotisation distincte n'est pas applicable.

Les deux conditions d'établissement doivent par conséquent être bel et bien rencontrées pour pouvoir appliquer la cotisation distincte.

2. Comment comprendre ce lien de conséquence qui existe entre les deux conditions d'établissement (la première entraînant la seconde) ?

a. L'absence de définition légale du patrimoine

Concernant la première condition, en vue d'établir que des bénéfices ont été dissimulés, il faut examiner tantôt le résultat comptable ⁽¹³⁷⁾, tantôt le bilan ; il faut considérer plus largement les comptes de la société dans leur ensemble ⁽¹³⁸⁾.

Par contre, concernant la seconde condition (« qui ne se retrouvent pas parmi les éléments du patrimoine de la société »), il est permis de s'interroger sur la manière dont il faut appréhender la notion de « patrimoine de la société » ; cette notion n'est malheureusement pas définie légalement.

⁽¹²⁹⁾ C'est nous qui soulignons.

⁽¹³⁰⁾ Voy. la réponse apportée à la question parlementaire n° 15 posée par Madame Annemie Van de Casteele le 1^{er} septembre 1999, *QRVA*, Chambre, sess. 1999-2000, C.R.I.V. 50, 31 janvier 2000, n° 16, p. 1772.

⁽¹³¹⁾ Notamment : Cass., 20 février 2014, F.12.0132.N : « Il y a lieu d'entendre, par bénéfices dissimulés, les bénéfices constatés par l'administration qui ont été dissimulés et qui n'ont pas été compris dans le résultat comptable de la société et qui ne peuvent, dès lors, pas davantage se retrouver parmi les éléments du patrimoine de la société ».

⁽¹³²⁾ Notamment : Y. DEWAELE, « Actualités 2011 en matière d'impôt des sociétés », *op. cit.*, p. 196 : « Ces bénéfices sont essentiellement ceux réalisés par la société, mais qu'elle n'a pas comptabilisés et dont on n'aperçoit pas comment ils pourraient dès lors [ne pas] se retrouver parmi les éléments de son patrimoine ». Nous renvoyons le lecteur à la note de bas de page n° 95.

⁽¹³³⁾ Loi du 4 mai 1999, *M.B.*, 12 juin 1999.

⁽¹³⁴⁾ *Doc. parl.*, Chambre, sess. 1998-1999, n° 49-1949/8, p. 42.

⁽¹³⁵⁾ Ce principe a été rappelé récemment par la Cour de cassation : Cass., 13 février 2014, F.13.0024.N/3.

⁽¹³⁶⁾ Voy. notamment : I. BEHAEGHE e.a., « Fiscaal Jaaroverzicht », *Fisc. Koer.*, 2000, p. 77 ; J. VAN GOMPEL, *op. cit.*, p. 558 ; A. VERBIST, *op. cit.*, p. 910 ; B. PHILIPPART DE FOY, *op. cit.*, p. 363 ; P. SMEYERS, « De aanslag geheime commissielonen: het monster onhoofd », *A.F.T.*, 2015/5, pp. 4-14, spéc. p. 9.

⁽¹³⁷⁾ Voy. notamment : la réponse apportée à la question parlementaire n° 15 posée par Madame Annemie Van de Casteele le 1^{er} septembre 1999, *QRVA*, Chambre, sess. 1999-2000, C.R.I.V. 50, 31 janvier 2000, n° 16, p. 1772 ; Com.I.R., n° 219/5.

⁽¹³⁸⁾ Voy. notamment : réponse apportée par le ministre des Finances à la question n° 57 posée par Monsieur Derore le 12 février 1964, *Q&R*, Sénat, sess. 1963-1964, p. 478 ; C.A., 18 avril 2001, n° 45/2001, A.2.2.

b. Le patrimoine et les comptes de la société

L'administration dispose de pouvoirs d'investigation et de contrôle déterminés⁽¹³⁹⁾. Si elle est chargée d'effectuer le contrôle d'une société, elle aura concrètement accès à deux types de documents, à savoir la déclaration fiscale et les comptes de la société en cause. De plus, il se peut qu'il n'y ait pas de déclaration déposée (et une taxation d'office corrélative) et que la comptabilité produite ne soit pas probante. Comme nous l'avons évoqué précédemment, une telle situation n'exonère pas l'administration de rapporter la preuve des deux conditions d'établissement.

Prenons l'hypothèse suivante : en examinant les comptes d'une société, l'administration débusque des dépenses fictives qui masquent un bénéfice. L'administration constate que ce bénéfice ne se trouve pas dans les comptes de la société. Aux yeux de l'administration, ce bénéfice est donc introuvable parmi les éléments du patrimoine tel qu'il est révélé par les comptes de la société. Le lien de conséquence entre les comptes de la société et son patrimoine est dès lors évident : il s'agit de synonymes.

Pourtant, et depuis l'origine de l'application de la cotisation distincte aux bénéfices dissimulés, une porte de sortie est prévue si la société peut prouver que les bénéfices dissimulés en question sont réellement restés dans son patrimoine et, au besoin, adapte sa comptabilité en conséquence⁽¹⁴⁰⁾. Ici, il semble que la notion de patrimoine excède celle des comptes de la société ; les deux notions ne se recouvrent pas.

c. Deux notions du patrimoine à retenir ?

Peut-être faudrait-il considérer qu'il existe deux notions de patrimoine, à savoir le patrimoine au « sens strict » – tel qu'il ressort des comptes ou *apparent* – et le patrimoine « au sens large » – qui dépasse la vision comptable ou *réel*.

En faisant preuve de pragmatisme, le lien de conséquence entre les deux conditions d'établissement devient logique, eu égard aux limites de contrôle de l'administration fiscale : si le bénéfice ne se retrouve pas dans les comptes de la société, il ne se retrouve pas parmi les éléments du patrimoine *apparent*.

Si l'administration établit que les deux conditions d'établissement sont rencontrées, à savoir que des bénéfices dissimulés existent et qu'ils ne se retrou-

vent pas parmi les éléments du patrimoine *apparent* de la société, la société contribuable peut toujours essayer de sortir du champ d'application de la cotisation distincte. Pour ce faire, elle doit établir à tout le moins qu'une condition d'application fait défaut et, à ce titre, elle peut par exemple démontrer que les bénéfices dissimulés se trouvent toujours dans son patrimoine *réel* (et n'ont donc pas servi à réaliser une autre dépense dissimulée). Le cas échéant, pour étayer ce fait, la comptabilité doit être corrigée pour intégrer les bénéfices dans le patrimoine *apparent*.

d. Les deux notions du patrimoine face aux hypothèses

Le postulat selon lequel il y aurait deux notions de patrimoine à distinguer tient-il face à nos hypothèses ?

L'hypothèse A a déjà été évoquée (voy. *supra*, p. 279).

Les hypothèses D rencontrent parfaitement la définition évoquée par le ministre des Finances. En effet, dans les hypothèses D, les dépenses fictives masquent en tout ou partie un bénéfice. Ce bénéfice, s'il ne se retrouve pas dans le résultat comptable (il est donc dissimulé) et, partant, parmi les éléments du patrimoine *apparent* de la société concernée, peut être soumis en tant que tel à la cotisation distincte.

Dans les hypothèses B et C, les dépenses sont valablement comptabilisées et effectivement payées.

La vision restrictive soutient, fort à propos selon nous, que ces deux cas ne concernent pas des bénéfices dissimulés.

La vision extensive affirme, quant à elle, qu'il s'agit bel et bien de bénéfices dissimulés. Dans les arrêts commentés, concernant des applications de l'hypothèse B, la cour d'appel d'Anvers précise qu'en reprenant de fausses factures dans sa comptabilité, la société a dissimulé une partie de son bénéfice.

Par conséquent, pour la cour d'appel d'Anvers, et plus largement pour les partisans de cette vision large, l'inscription d'une dépense dans les comptes de la société n'est pas un critère décisif.

Cette affirmation est confirmée par un arrêt rendu par la même Cour, en date du 4 novembre 2014 selon lequel le fait que le bénéfice dissimulé ne se retrouve pas au bilan ne suffit pas et ne prouve pas en soi que le bénéfice ne se retrouve pas parmi les éléments du patrimoine de la société⁽¹⁴¹⁾.

⁽¹³⁹⁾ Voy. les articles 315 et s. du C.I.R. 1992.

⁽¹⁴⁰⁾ Voy. Com.I.R., n° 132/3, b) ; Com.I.R. n° 219/3, 4° (ancien) ; Com.I.R., n° 219/12.

⁽¹⁴¹⁾ Anvers, 4 novembre 2014, J. VAN DYCK, « Bénéfices dissimulés » : le fisc doit prouver qu'ils ont quitté la société », *op. cit.*, pp. 3 et s. et C. BUYSE, « Bénéfices dissimulés : double preuve requise », *op. cit.*, pp. 13 et s.

Ainsi, le fait que le bénéfice dissimulé ne se retrouve pas au bilan (première condition d'établissement) n'emporterait pas la preuve que le bénéfice dissimulé a quitté le patrimoine de la société concernée (seconde condition d'établissement). Cela explique sans doute également pourquoi, dans les arrêts de la

cour d'appel d'Anvers, les deux conditions sont si strictement dissociées.

N'est-ce pas là, sinon une preuve, à tout le moins un indice étayant le fait que la vision extensive dépasse les limites de la notion de bénéfices dissimulés ?

**TABLEAU RÉCAPITULATIF DE L'APPLICATION DE LA COTISATION DISTINCTE
AUX DÉPENSES DE LA SOCIÉTÉ**

La situation antérieure à l'arrêt rendu par la Cour de cassation le 20 février 2014

HYPOTHÈSES	TRAITEMENT FISCAL	
<i>Dettes fictives maintenues au passif du bilan d'une société (hypothèse A)</i>	– Bénéfices dissimulés ... – ... qui se trouvent toujours dans le patrimoine de la société (2 ^e condition d'établissement non rencontrée) + Art. 219, al. 3, du C.I.R. 1992 Pas de cotisation distincte applicable	
<i>Dépenses comptabilisées en charges et effectivement payées dans le cadre de prestations fictives (hypothèse B)</i>	VISION EXTENSIVE	VISION RESTRICTIVE
	– Bénéfices dissimulés – Paiement effectif des factures = preuve que les bénéfices dissimulés ont quitté le patrimoine de la société Cotisation distincte applicable	– Pas de bénéfices dissimulés (dépenses non admises) – Paiement effectif des factures = <ul style="list-style-type: none"> • preuve qu'il ne s'agit pas de bénéfices dissimulés • preuve que de l'argent a quitté le patrimoine de la société Pas de cotisation distincte applicable
<i>Dépenses comptabilisées en charges, effectivement payées dans le cadre de prestations réelles, mais rejetées fiscalement (hypothèse C)</i>	VISION EXTENSIVE	VISION RESTRICTIVE
	– Bénéfices dissimulés – Paiement effectif des factures = preuve que les bénéfices dissimulés ont quitté le patrimoine de la société Cotisation distincte applicable	– Pas de bénéfices dissimulés (dépenses non admises) – Paiement effectif des factures = <ul style="list-style-type: none"> • preuve qu'il ne s'agit pas de bénéfices dissimulés • preuve que de l'argent a quitté le patrimoine de la société Pas de cotisation distincte applicable
<i>Dépenses comptabilisées à tort en charges car non effectivement payées ou seulement pour un montant inférieur (hypothèses D)</i>	– Des dépenses fictives masquent un bénéfice qui ne se retrouve pas dans le résultat comptable (bénéfice dissimulé) et, en conséquence... – ... Ce bénéfice ne se retrouve pas parmi les éléments du patrimoine apparent Deux conditions « potentiellement » rencontrées (sauf preuve contraire apportée par la société contribuable) et cotisation distincte applicable	

III. L'arrêt rendu par la Cour de cassation le 20 février 2014 et ses conséquences sur l'application de la cotisation distincte aux bénéfices dissimulés ⁽¹⁴²⁾

Les faits de l'affaire et la décision rendue par la Cour de cassation sont tout d'abord exposés.

Il s'agit ensuite d'analyser cet arrêt en le confrontant à nos quatre cas de figure afin de déterminer si, et dans quelle mesure, nos constats initiaux doivent être modifiés. À cet égard, une synthèse critique se trouve en fin de section.

§ 1. L'arrêt rendu par la Cour de cassation

A. Les faits

Les faits concernent les sociétés anonymes T. et N. En suite d'une plainte déposée par un ancien administrateur auprès de l'Inspection spéciale des impôts, un contrôle fiscal est réalisé dans le chef des deux sociétés.

Lors du contrôle, et sur la base de la dénonciation de l'ancien administrateur, l'attention de l'administration est attirée sur les factures émanant d'une troisième société, la société anonyme V., pour des opérations de « location de grues ». Certaines de ces factures seraient fictives ; la déduction de ces factures est rejetée par l'administration.

L'administration distingue ensuite deux situations selon que les factures fictives ont été acquittées par les sociétés en cause ou non : les factures déjà payées sont soumises à la cotisation distincte de l'article 219 du C.I.R. 1992 alors que les factures non encore acquittées sont ajoutées à la base imposable au titre de surestimation de passif.

Il est fait droit à la position de l'administration en première instance, et ce par un jugement rendu le 1^{er} avril 2010 par le tribunal de première instance d'Hasselt.

En degré d'appel ⁽¹⁴³⁾, la cour d'appel d'Anvers confirme le jugement entrepris.

B. La décision de la Cour

1. Premier aspect de l'arrêt : la notion de bénéfices dissimulés

La Cour de cassation dit pour droit qu'« il y a lieu d'entendre, par bénéfices dissimulés, les bénéfices constatés par l'administration qui ont été dissimulés et qui n'ont pas été compris dans le résultat comptable de la société et qui ne peuvent, dès lors, pas davantage se retrouver parmi les éléments du patrimoine de la société ».

Ensuite, elle décide que les juges d'appel ont légalement justifié leur décision en décidant que le montant facturé (et payé) constitue un bénéfice dissimulé après avoir préalablement décidé que :

– « l'administration a apporté la preuve que les factures de la société anonyme [V]. pour lesquelles les demanderesses voulaient bénéficier de la déduction, ne répondaient pas à des prestations réelles et étaient, dès lors, fictives ;

– en reprenant ces fausses factures dans la comptabilité, une partie des bénéfices a été dissimulée ».

2. Second aspect de l'arrêt : la détermination du délai d'imposition applicable

Comme l'énonce l'article 206 de l'A.R./C.I.R. 1992, la cotisation distincte est rattachée à l'exercice d'imposition afférent à la période imposable au cours de laquelle la circonstance donnant ouverture à la cotisation distincte s'est produite.

Lorsque le bénéfice dissimulé est réalisé par l'enregistrement dans la comptabilité de factures établies pour des prestations fictives, le *paiement de cette facture fictive* constitue la circonstance donnant ouverture à la cotisation distincte.

Dans la mesure où, le moyen invoque que l'enregistrement de la facture fictive dans la comptabilité constitue la circonstance donnant ouverture à la cotisation, la Cour conclut que le moyen est fondé

⁽¹⁴²⁾ Pour un commentaire de cet arrêt : B. ZDRAVKOV, « Considérations sur la notion de "bénéfices dissimulés" », *op. cit.*, pp. 261-283 ; B. ZDRAVKOV, « Cotisation distincte sur "commissions secrètes". Des factures fictives sont des "bénéfices dissimulés" taxables à 309 % », *op. cit.*, p. 3, www.monkey.be ; X, « Cassation : des DNA peuvent être des bénéfices dissimulés », *Fiscologue*, n° 1379, 28 mars 2014, pp. 8 et s. ; L. MICHEL, *op. cit.*, www.monkey.be ; A. PIRMEZ, « Cotisation de 309 % : Que doit-on entendre par "bénéfices dissimulés" ? », *actualité du 12 août 2014*, <http://www.forestini.eu/fr> ; E. MALFAIT, « Over de draagwijdte van het begrip "verdoken meerwinst" », *R.A.B.G.*, 2014, n° 19, pp. 1352-1353 ; L. CASSIMON, *op. cit.*, pp. 726-732 ; J. ROSELETH et A. CLAES, *op. cit.*, pp. 5-9 ; *Cour. fisc.*, 2014, n° 10, pp. 510-513, www.monkey.be.

⁽¹⁴³⁾ Anvers, 6 décembre 2011. Pour un commentaire, voy. J. VAN DYCK, « Des DNA peuvent-elles être des bénéfices dissimulés ? », *op. cit.*, pp. 1 et s.

sur un soutènement juridique erroné et manque en droit.

Le pourvoi est finalement rejeté.

Quels sont les enseignements que nous pouvons tirer de cet arrêt ?

§ 2. Les conséquences sur l'application de la cotisation distincte aux bénéfices dissimulés – trois enseignements

Pour comprendre la décision de la Cour, vu la motivation très succincte de l'arrêt, il faut se reporter à la lecture des conclusions de l'avocat général, Monsieur Thijs.

De la lecture de l'arrêt et des conclusions de l'avocat général, nous avons décelé trois enseignements.

A. L'hypothèse B : applicabilité de la cotisation distincte – consécration de la vision extensive (premier aspect de l'arrêt)

L'hypothèse B vise le cas dans lequel des dépenses effectivement réalisées par une société sont rejetées sur le plan fiscal car elles ne correspondent pas à des prestations effectives émanant d'une autre société.

La Cour de cassation souscrit, *a priori*, à une définition « classique », proche de celle donnée en 1999 par le ministre des Finances et reprise dans le commentaire administratif : « il y a lieu d'entendre, par bénéfices dissimulés, les bénéfices constatés par l'administration qui ont été dissimulés⁽¹⁴⁴⁾ et qui n'ont pas été compris dans le résultat comptable de la société et qui ne peuvent, dès lors, pas davantage se retrouver parmi les éléments du patrimoine de la société ».

Toutefois, dans ses conclusions, l'avocat général relève l'absence de définition légale des termes « bénéfices dissimulés ». Partant de ce constat, il recherche le sens linguistique usuel de la notion. Au terme de son raisonnement⁽¹⁴⁵⁾, l'avocat général Thijs propose cette définition :

« Le concept de 'bénéfices dissimulés' ex article 219 du C.I.R., doit par conséquent, selon sa signification usuelle, être interprété largement, et *inclure tout élément du bénéfice qui n'est pas ouvertement, mais d'une manière secrète ou cachée, extrait du patrimoine de la société* »⁽¹⁴⁶⁾ (traduction libre).

Il précise encore que le simple fait que ces bénéfices ont été exprimés d'une manière ou d'une autre dans les comptes de la société et ont été repris dans la déclaration fiscale, de sorte qu'ils ont été en principe pris en considération pour l'établissement de la base imposable, n'affecte pas leur caractère « dissimulé » quand il est établi qu'ils ne se retrouvent finalement pas parmi les éléments du patrimoine de la société⁽¹⁴⁷⁾.

Autrement dit, le fait que la société agisse d'une manière secrète ou cachée, même si ses actions se répercutent dans les comptes et dans la déclaration fiscale de la société concernée ne fait pas obstacle, selon lui, à l'imposition d'une cotisation distincte.

La Cour adopte visiblement la position (et la définition) de l'avocat général : elle conclut que lorsque des factures ont été comptabilisées et payées sans contrepartie par une société, l'administration peut infliger à cette dernière une cotisation distincte ; la Cour de cassation consacre ainsi la vision extensive.

Si l'arrêt rendu par la Cour de cassation reprend *mutatis mutandis* une définition classique de la notion de bénéfices dissimulés, il nous faut constater que ses conclusions sortent complètement des implications de cette définition.

D'après la définition « classique », la première condition (bénéfices constatés par l'administration et qui ne se trouvent pas dans le résultat comptable de la société) implique la seconde condition (qui ne peuvent, dès lors, pas davantage se retrouver parmi les éléments du patrimoine de la société).

Selon la Cour de cassation, le fait qu'un bénéfice dissimulé ne se retrouve pas dans les comptes de la société (première condition d'établissement) n'em-

⁽¹⁴⁴⁾ Notons tout de même que la version néerlandaise de l'arrêt fait référence aux « *verzwegen of verborgen geboden winsten* » de sorte que l'accent serait mis sur le « caractère dissimulé ou caché ». Dans les conclusions de l'avocat général Thijs, nous verrons que le fait que la société agisse d'une manière secrète ou cachée, même si ses actions se répercutent dans les comptes et dans la déclaration fiscale ne fait pas obstacle, selon lui, à l'imposition d'une cotisation distincte.

⁽¹⁴⁵⁾ Conclusions de l'avocat général Thijs, points 4 à 10. Voy., pour un commentaire de ce raisonnement, B. ZDRAVKOV, « Considérations sur la notion de "bénéfices dissimulés" », *op. cit.*, pp. 270-276.

⁽¹⁴⁶⁾ Conclusions de l'avocat général Thijs, point 6 (extrait) : « Het begrip "verdoken meerwinst" ex artikel 219 WIB92, dient derhalve, naar zijn gebruikelijke betekenis, ruim te worden geïnterpreteerd, omvattende elk winstelement dat niet-openlijk, maar op sluikse of verborgen wijze aan het vennootschapsvermogen wordt onttrokken ».

⁽¹⁴⁷⁾ Conclusions de l'avocat général Thijs, point 6 (extrait) : « Het loutere feit dat deze winsten op één of andere manier in de boekhouding tot uitdrukking werden gebracht en werden opgenomen in de belastingaangifte, waardoor zij in beginsel in aanmerking kwamen voor de vaststelling van de belastbare grondslag, kan geen afbreuk doen aan hun "verdoken" karakter wanneer vaststaat dat zij finaal niet onder de bestanddelen van het vermogen van de vennootschap kunnen worden teruggevonden ».

porte pas la preuve que ce bénéfice dissimulé a quitté le patrimoine de la société concernée (seconde condition d'établissement).

Nous ne pouvons que réitérer ce commentaire : n'est-ce pas là, sinon une preuve, à tout le moins un indice étayant le fait que la vision extensive dépasse les limites de la notion de bénéfices dissimulés ? (voy. *supra*, p. 281).

B. L'hypothèse C : plus de cotisation distincte applicable – limites de la vision extensive (premier aspect de l'arrêt) ?

L'hypothèse C a trait à des dépenses effectivement réalisées par une société qui correspondent à des prestations réelles effectuées par une société Y mais qui, pour l'une ou l'autre raison, sont rejetées fiscalement.

Comme nous l'avons mentionné plus haut (voy. *supra*, p. 275), la tendance extensive conclut à l'applicabilité de la cotisation distincte dans pareille situation.

Dans l'arrêt du 20 février 2014, plus précisément dans les conclusions de l'avocat général Thijs (point 9), la solution inverse semble s'imposer.

Selon Dirk Thijs, l'interprétation extensive ne doit pas conduire immédiatement à ce que les dépenses rejetées se rapportant à des prestations effectives doivent être considérées comme des « bénéfices dissimulés » ; cela ne peut être l'objectif. En effet, pour des dépenses justifiées par des contreprestations réelles mais qui, pour l'une ou l'autre raison, ne peuvent être admises en tant que frais professionnels, il n'est pas question de « cacher » ou de « dissimuler » des bénéfices. Une distinction doit être faite entre des dépenses qui doivent être rejetées parce qu'elles ne répondent pas à des prestations effectives (cotisation distincte possible) et des dépenses relatives à des prestations réelles mais qui doivent être rejetées pour l'une ou l'autre raison (cotisation distincte inapplicable : le montant de ces dépenses doit simplement être ajouté au revenu imposable et sera imposé au taux ordinaire)⁽¹⁴⁸⁾.

Dans un jugement du 31 mars 2014⁽¹⁴⁹⁾, le tribunal de première instance de Gand se réfère à l'arrêt de la Cour de cassation et aux conclusions de l'avocat gé-

néral. Ce faisant, il met en lumière la distinction qui devrait être faite entre des dépenses qui doivent être rejetées parce qu'elles ne répondent pas à une prestation effective (applicabilité de l'article 219 du C.I.R. 1992) et les dépenses relatives à des prestations réelles mais qui doivent être rejetées pour l'une ou l'autre raison (cotisation distincte inapplicable, rejet en dépenses non admises et imposition de ces éléments au taux ordinaire). Selon le tribunal, la Cour de cassation semble même avoir appliqué cette distinction dans son arrêt du 20 février 2014 : elle a considéré que la cour d'appel d'Anvers avait décidé à juste titre que le montant facturé et payé constitue un bénéfice dissimulé puisqu'il avait été constaté, dans un premier temps, que les factures émises à destination de la société concernée, et que cette société voulait déduire, étaient fictives et, dans un second temps, qu'en reprenant ces factures dans la comptabilité, une partie des bénéfices a été dissimulée.

C. Le lien avec la détermination du délai d'imposition (second aspect de l'arrêt) – exemple d'application de l'hypothèse A ?

La Cour de cassation s'est également prononcée sur la question de savoir à quel exercice d'imposition la cotisation distincte doit-elle être rattachée ?

La Cour rappelle la disposition pertinente en la matière, l'article 206 de l'A.R./C.I.R. 1992, en vertu de laquelle : « la cotisation [est rattachée] à l'exercice d'imposition afférent à la période imposable (...) au cours de laquelle la circonstance donnant ouverture [à la cotisation distincte] s'est produite ».

Quelle est cette « circonstance donnant ouverture à la cotisation » ?

Selon les contribuables, la circonstance était l'enregistrement de la facture fictive dans la comptabilité alors que l'administration avait établi la cotisation distincte sur l'exercice au cours duquel les factures avaient été payées.

La Cour de cassation donne raison à l'administration : lorsque le bénéfice dissimulé se traduit par la comptabilisation de factures pour des prestations fictives, la Cour conclut que c'est le *paiement* – et

⁽¹⁴⁸⁾ Conclusions de l'avocat général Thijs, point 9 : « Ik denk niet dat deze extensieve interpretatie er meteen moet toe leiden dat ook verworpen uitgaven met betrekking tot werkelijk geleverde prestaties als "verdoken meerwinst" moeten worden beschouwd, zoals sommigen vrezen en wat m.i. inderdaad niet de bedoeling kan zijn. Als het gaat om uitgaven voor werkelijk geleverde prestaties die om een of andere reden niet als beroepskost kunnen worden aanvaard, zal er wellicht geen sprake zijn van het "verduiken" of "verbergen" van meerwinst. M.i. moet dus een onderscheid worden gemaakt tussen uitgaven die verworpen worden omdat er geen effectieve prestaties aan beantwoorden (bijzondere aanslag mogelijk) en uitgaven waar wel werkelijke prestaties tegenover staan maar die om één of andere reden als beroepskost worden verworpen (bijzondere aanslag niet mogelijk: het bedrag van deze uitgaven moet gewoon bij de belastbare winst worden gevoegd en zal aan het gewoon tarief worden belast ».

⁽¹⁴⁹⁾ Civ. Gand, 31 mars 2014, *T.F.R.*, 2014, n° 467, www.jurisquare.be. Cette décision est évoquée par L. Cassimon dans L. CASSIMON, *op. cit.*, pp. 730-731.

non la *comptabilisation* des factures fictives – qui constitue la circonstance *ad hoc*.

L'exercice d'imposition auquel la cotisation distincte doit se rattacher correspond donc à l'exercice d'imposition auquel est rattachée la période imposable au cours de laquelle le paiement de la facture fictive est intervenu⁽¹⁵⁰⁾.

Par contre, selon la définition retenue par la Cour, les conditions d'établissement de la cotisation sont d'ores et déjà rencontrées dès la comptabilisation des factures fictives : « il y a lieu d'entendre, par bénéfices dissimulés, les bénéfices constatés par l'administration qui ont été dissimulés et qui n'ont pas été compris dans le résultat comptable de la société et qui ne peuvent, *dès lors*⁽¹⁵¹⁾, pas davantage se retrouver parmi les éléments du patrimoine de la société ».

Pour le cas des factures fictives, comme le relève L. Cassimon, la Cour crée ainsi une distinction entre la détermination du caractère de « bénéfices dissimulés » (dès la comptabilisation des factures fictives) d'une part et, la détermination de l'année d'imposition pour laquelle la cotisation distincte sur commissions secrètes peut être appliquée, à savoir seulement au moment du paiement, d'autre part⁽¹⁵²⁾.

Cette décision surprend mais elle rencontre une certaine logique à l'aune de la vision extensive et, plus précisément, de la jurisprudence de la cour d'appel d'Anvers ; le pourvoi en cassation est dirigé contre un arrêt rendu par cette Cour le 6 décembre 2011.

Comme nous l'avons évoqué lors de l'exposé de l'hypothèse A, pour la cour d'appel d'Anvers, en prenant en compte des factures fictives, une société a forcément comptabilisé des « dettes fictives » qui révèlent l'existence de bénéfices dissimulés.

Or, tant que les factures fictives n'ont pas été payées, les bénéfices que ces factures sont censées dissimuler

se trouvent encore dans le patrimoine de la société⁽¹⁵³⁾. Dans ce cas, dans l'attente du paiement des factures fictives, nous avons affaire à des bénéfices dissimulés qui se trouvent toujours dans le patrimoine de la société (en l'occurrence, à une surestimation de passif). Pour rappel, les principes et l'article 219, alinéa 3, du C.I.R. 1992 justifient l'inapplicabilité de la cotisation distincte dans une telle hypothèse⁽¹⁵⁴⁾ (voy. *supra*, p. 267).

Selon une vision extensive, l'objectif final de ces factures fictives est uniquement atteint lors du paiement⁽¹⁵⁵⁾ et ce n'est qu'à partir de ce moment que l'imposition d'une cotisation distincte est possible. La Cour de cassation appuie ce raisonnement.

Toutefois, il faut se rappeler que l'hypothèse A vise le maintien de dettes fictives, qui ne seront jamais acquittées, au passif du bilan d'une société et que, dans cette perspective, l'expression « dette fictive » fait référence à une dette qui ne sera jamais honorée et ce, pour diverses raisons. Aussi, le caractère fictif de la facture n'induit pas que la dette est forcément fictive : il se pourrait que le débiteur se livre effectivement à un paiement alors que les contreprestations qui le justifient n'existent pas)⁽¹⁵⁶⁾ ⁽¹⁵⁷⁾.

Dans une hypothèse telle que celle décrite ci-avant, avons-nous nécessairement affaire à des bénéfices dissimulés ? Nous en doutons.

§ 3. Synthèse critique

À ce stade, selon notre typologie, dans quel(s) cas une cotisation distincte sur commissions secrètes peut-elle être appliquée ?

Le traitement à réserver à l'hypothèse A est *théoriquement* évoqué implicitement (via le second aspect de l'arrêt) ; nous doutons qu'il s'agisse en l'espèce d'une *application pratique* de cette hypothèse ; aucune cotisation distincte ne peut être appliquée.

⁽¹⁵⁰⁾ Voy. sur cette question concernant un avantage non justifié, C. BUYSSE, « Avantage non justifié : à quel ex. d'imp. La cotisation spéciale doit-elle être rattachée ? », *Fiscologue*, n° 1407, 21 novembre 2014, pp. 11 et s.

⁽¹⁵¹⁾ C'est nous qui soulignons.

⁽¹⁵²⁾ « Er wordt een onderscheid gecreëerd tussen het vaststellen van het karakter van “verdoken meerwinst” enerzijds, en anderzijds het vaststellen van het aanslagjaar waarvoor de bijzondere aanslag geheime commissielonen kan worden toegepast », voy. pour un commentaire sur ce second aspect : L. CASSIMON, *op. cit.*, pp. 729-730.

⁽¹⁵³⁾ B. ZDRAVKOV, « Considérations sur la notion de “bénéfices dissimulés” », *op. cit.*, p. 270 ; B. ZDRAVKOV, « Cotisation distincte sur “commissions secrètes”. Des factures fictives sont des “bénéfices dissimulés” taxables à 309 % », *op. cit.*, p. 3, www.monkey.be

⁽¹⁵⁴⁾ Voy. à cet égard les conclusions de l'avocat général Thijs, points 11 et 12.

⁽¹⁵⁵⁾ L. CASSIMON, *op. cit.*, p. 729.

⁽¹⁵⁶⁾ Monsieur Thijs soutient pourtant qu'*in casu* les dépenses non admises concernent des frais qui n'existent pas : « Wanneer blijkt dat verworpen uitgaven betrekking hebben op kosten die helemaal niet bestaan zoals *in casu* het geval is, kan echter niet worden betwist dat deze verworpen uitgaven als een verdoken meerwinst belastbaar zijn » (conclusions de l'avocat général Thijs, point 8).

⁽¹⁵⁷⁾ Dans le même sens, voy. B. ZDRAVKOV, « Cotisation distincte sur “commissions secrètes”. Des factures fictives sont des “bénéfices dissimulés” taxables à 309 % », *op. cit.*, p. 3, www.monkey.be : « L'on peut notamment se demander si des factures pour lesquelles le contribuable n'a pu démontrer la réalité des prestations nécessairement fictives ou fausses ».

Concernant l'hypothèse B, la vision extensive est consacrée et une cotisation distincte est tout à fait envisageable.

Concernant l'hypothèse C, via les conclusions de l'avocat général Thijs, on peut constater que la consécration de la vision extensive a ses limites et, *in casu*, une cotisation distincte ne pourrait plus être appliquée.

La Cour de cassation, par le biais des conclusions de l'avocat général, postule qu'une différence de traitement doit être opérée entre les hypothèses B et C. Notons que, jusque-là, ces deux hypothèses étaient envisagées de manière identique tant par la vision extensive (applicabilité de la cotisation distincte) que par la vision restrictive (inapplicabilité de la cotisation distincte).

Selon nous, l'issue finale pour l'hypothèse C, à savoir l'inapplicabilité de la cotisation distincte, est heureuse. Par contre, il est difficile de comprendre le traitement distinct réservé à l'hypothèse B car, là aussi, il n'est pas question de bénéfices « dissimu-

lés » mais de dépenses non admises : les bénéfices de la société sont comptabilisés de manière complète mais, par le fait d'une facturation fictive, des frais plus élevés sont actés. Les dépenses de la société sont réelles (le décaissement est réel et reflété dans les comptes) mais ne sont pas fiscalement justifiées (elles ne répondent pas à des prestations effectives et, partant, ne sont pas faites « en vue d'acquérir ou de conserver les revenus imposables » au sens de l'article 49 du C.I.R. 1992).

Aussi, Monsieur Thijs s'écarte de la vision extensive face à l'hypothèse C. Ne s'agit-il pas là d'une première prise de conscience de la part des partisans de la vision extensive de ce que cette position dépasse les limites de la notion de bénéfices dissimulés ?

Les hypothèses D ne sont pas envisagées dans l'arrêt commenté. Toutefois, rappelons que, dans de telles situations, une cotisation distincte est tout à fait concevable (voy. *supra*, p. 277).

TABLEAU RÉCAPITULATIF DE L'APPLICATION DE LA COTISATION DISTINCTE AUX DEPENSES DE LA SOCIÉTÉ
Les conséquences de l'arrêt du 20 février 2014

HYPOTHÈSES	TRAITEMENT FISCAL
<i>Dettes fictives maintenues au passif du bilan d'une société (hypothèse A)</i>	<ul style="list-style-type: none"> – Bénéfices dissimulés... – ... qui se trouvent toujours dans le patrimoine de la société (2^e condition d'établissement non rencontrée) + Art. 219, al. 3, du C.I.R. 1992 Pas de cotisation distincte applicable
<i>Dépenses comptabilisées en charges et effectivement payées dans le cadre de prestations fictives (hypothèse B)</i>	CONSÉCRATION DE LA VISION EXTENSIVE <ul style="list-style-type: none"> – Bénéfices dissimulés – Paiement effectif des factures = preuve que les bénéfices dissimulés ont quitté le patrimoine de la société Cotisation distincte applicable
<i>Dépenses comptabilisées en charges, effectivement payées dans le cadre de prestations réelles, mais rejetées fiscalement (hypothèse C)</i>	LIMITES APPORTÉES À LA VISION EXTENSIVE <p>Il n'est pas question de « cacher » ou de « dissimuler » des bénéfices (selon les conclusions de l'avocat général Thijs).</p> Pas de cotisation distincte applicable
<i>Dépenses comptabilisées à tort en charges car non effectivement payées ou seulement pour un montant inférieur (hypothèses D)</i>	Non évoqué dans l'arrêt Pas de controverse (cotisation distincte potentiellement applicable)

IV. L'application de la cotisation distincte aux bénéfices dissimulés à l'impôt des sociétés et la loi-programme du 19 décembre 2014

L'accord de gouvernement fédéral du 10 octobre 2014 avait notamment annoncé un ajustement du système de la cotisation distincte sur commissions secrètes, avec des taux à la baisse ⁽¹⁵⁸⁾.

Le Gouvernement Michel a bel et bien produit une nouvelle mouture du régime de la cotisation distincte sur commissions secrètes : la loi-programme du 19 décembre 2014 ⁽¹⁵⁹⁾ (ci-après : la loi-programme) a sensiblement modifié l'article 219 du C.I.R. 1992.

Dans un premier temps, l'ancien régime est rappelé afin de mieux percevoir dans quelle mesure la réforme a impacté le régime de la cotisation distincte applicable aux bénéfices dissimulés. Dans un second temps, les nouvelles règles qui encadrent l'application de la cotisation distincte aux bénéfices dissimulés font l'objet d'un commentaire plus substantiel ⁽¹⁶⁰⁾.

Nous terminons la présente contribution en examinant si, à l'aune de cette nouvelle donne légale, les controverses que nous avons précédemment évoquées restent d'actualité. À cet égard, le nouvel article 219, alinéa 5, du C.I.R. 1992, selon lequel les bénéfices dissimulés ne sont soumis à cette cotisation distincte que dans le cas où ils ne sont pas le résultat d'un rejet de frais professionnels, fait l'objet d'une attention toute particulière.

Le 11 juin 2015, l'administration a publié une circulaire ⁽¹⁶¹⁾ qui vise à commenter les modifications apportées par la loi-programme au régime de la cotisation distincte sur commissions secrètes ⁽¹⁶²⁾ ; ce texte fait également l'objet de quelques mentions et observations.

§ 1. Le régime ancien ⁽¹⁶³⁾

A. L'article 219 du C.I.R. 1992 ⁽¹⁶⁴⁾

« Une cotisation distincte est établie à raison des dépenses visées à l'article 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 ainsi qu'à raison des bénéfices dissimulés qui ne se retrouvent pas parmi les éléments du patrimoine de la société, et des avantages financiers ou de toute nature visés à l'article 53, 24°.

Cette cotisation est égale à 300 p.c. de ces dépenses, avantages de toute nature, avantages financiers et bénéfices dissimulés.

Ne sont pas considérées comme des bénéfices dissimulés, les réserves visées à l'article 24, alinéa 1^{er}, 2° à 4°.

Cette cotisation n'est pas applicable si le contribuable démontre que le montant des dépenses, visées à l'article 57 ou des avantages de toute nature visés aux articles 31, alinéa 2, 2°, et 32, alinéa 2, 2°, est compris dans une déclaration introduite par le bénéficiaire conformément à l'article 305.

Lorsque le montant des dépenses visées à l'article 57 ou des avantages de toute nature visés aux articles 31, alinéa 2, 2°, et 32, alinéa 2, 2°, n'est pas compris dans une déclaration introduite par le béné-

⁽¹⁵⁸⁾ Accord de gouvernement fédéral du 10 octobre 2014, p. 83.

⁽¹⁵⁹⁾ M.B., 29 décembre 2014.

⁽¹⁶⁰⁾ Les deux régimes, ancien et nouveau, sont envisagés successivement. Notons que, dans le cadre de ces exposés, nous nous focalisons sur le régime de la cotisation distincte applicable aux bénéfices dissimulés ; les règles relatives aux dépenses non justifiées, aux avantages de toute nature non justifiés, et aux avantages financiers ou de toute nature ne sont donc pas abordées dans la présente contribution.

⁽¹⁶¹⁾ Circulaire n° Ci.RH.421/636.468 (AGFisc n° 24/2015).

⁽¹⁶²⁾ Pour un commentaire, voy. J. VAN DYCK, « Cotisation spéciale : une circulaire parfois plus sévère que la loi », *Fiscologue*, n° 1436, 26 juin 2015, pp. 5 et s. ; P. SMEYERS, « Aanslag geheime commissielonen : fiscus legt nieuwe voorwaarden op », *Fisc. act.*, n° 26, 9 juillet 2015, pp. 1-3 ; P. SMEYERS, « Aanslag geheime commissielonen : fiscus legt nieuwe voorwaarden op (bis) », *Fisc. act.*, n° 30, 10 septembre 2015, pp. 1-4 ; F. VANDEN HEEDÉ, « Circulaire sur les nouvelles règles concernant la cotisation sur commissions secrètes », *Pacioli*, 2015, n° 412, pp. 1-3.

⁽¹⁶³⁾ Pour un commentaire général du système *ante* réforme, voy. notamment : B. ZDRAVKOV, « Cotisation distincte sur "commissions secrètes" : état des lieux », *op. cit.*, pp. 2-30 ; C. BUISSÉ, « Cotisation spéciale sur bénéfices dissimulés : assouplissement ? », *Fiscologue*, n° 1150, 6 mars 2009, pp. 5 et s. ; W. VANDENBERGHE, « De aanslag op geheimecommissielonen : een stand van zaken », *Fisc. act.*, n° 41, 4 décembre 2014, pp. 14-16 ; J. VAN DYCK, « Échappatoire : finalement, le fisc collaborera à la preuve », *Fiscologue*, n° 1231, 17 décembre 2010, pp. 7 et s. ; C. BUISSÉ, « "Humanisation" radicale de la cotisation sur commissions secrètes », *Fiscologue*, n° 1402, 17 octobre 2014, pp. 3 et s. ; J. VAN DYCK, « L'adaptation de la cotisation de 309 % sensiblement écornée », *Fiscologue*, n° 1410, 12 décembre 2014, pp. 1 et s. ; W. VAN KERCHOVE, « De aanslag geheime commissielonen anno 2014 », *A.F.T.*, n° 2014/2, pp. 4-21.

⁽¹⁶⁴⁾ Article 219 du C.I.R. 1992, tel que modifié en dernier lieu par l'article 17 de la loi portant des dispositions fiscales et financières et des dispositions relatives au développement durable du 17 juin 2013, M.B., 28 juin 2013.

ficiaire conformément à l'article 305, la cotisation n'est pas applicable si le montant est compris dans une imposition établie avec l'accord du bénéficiaire dans son chef dans le délai visé à l'article 354, alinéa 1^{er} ».

B. Résumé du régime

Le *taux* de la cotisation s'élevait à 309 % (en ce compris la contribution complémentaire de crise⁽¹⁶⁵⁾). Ce taux résultait d'une kyrielle d'augmentations constantes au fil des ans⁽¹⁶⁶⁾ ; initialement, selon les travaux préparatoires, le taux était uniquement destiné à compenser la perte des impôts sur les revenus⁽¹⁶⁷⁾ et, plus tard, à couvrir également la perte des cotisations sociales (le taux était alors de 200 %)⁽¹⁶⁸⁾.

Avec un taux de 309 %, pouvait-on parler encore d'une cotisation à caractère purement compensatoire ? Autrement dit, ne pouvait-on pas lui reconnaître en outre un caractère répressif ? L'enjeu était l'applicabilité ou non de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme (ci-après : C.E.D.H.) et ses conséquences⁽¹⁶⁹⁾ ⁽¹⁷⁰⁾. Dans la mesure où la cotisation revêt un caractère pénal, le

contribuable devait bénéficier de la protection accordée par l'article 6 de la C.E.D.H. qui consacre le droit au procès équitable.

Le droit au procès équitable comprend notamment le droit de soumettre la sanction infligée à un tribunal indépendant qui exerce un contrôle de pleine juridiction. Selon D. Garabedian⁽¹⁷¹⁾, ce contrôle de pleine juridiction comporte deux aspects de sorte que le juge doit pouvoir exercer un contrôle limité de proportionnalité, d'une part, et être doté à tout le moins du même pouvoir d'appréciation⁽¹⁷²⁾ que l'administration, d'autre part. En conséquence, si une nature pénale est reconnue à une sanction fiscale, telle que la cotisation distincte, via ce contrôle, un juge aurait pu réduire ou remettre la cotisation.

En doctrine, il avait déjà été démontré que la cotisation a un caractère hybride ou « mixte », c'est-à-dire tant un caractère indemnitaire ou compensatoire que la nature d'une véritable sanction⁽¹⁷³⁾.

La jurisprudence était divisée sur la question de savoir si la cotisation distincte revêt ou non un caractère pénal⁽¹⁷⁴⁾.

⁽¹⁶⁵⁾ Article 463bis, du C.I.R. 1992.

⁽¹⁶⁶⁾ Voy. : art. 26, § 2, 2°, de la loi relative aux impôts sur les revenus (taxe professionnelle supplémentaire de 5 %) ; art. 35, § 4, al. 1^{er}, de la loi du 20 novembre 1962 portant réforme des impôts sur les revenus, *M.B.*, 1^{er} décembre 1962 (cotisation spéciale de 20 %) ; art. 43 de la loi du 25 juin 1973, *M.B.*, 6 juillet 1973 (différence entre les 65 % des sommes ou rémunérations visées et la quotité de l'impôt des sociétés qui se rapporte aux sommes ou rémunérations visées) ; art. 9 de la loi du 22 décembre 1977, *M.B.*, 24 décembre 1977 (différence entre les 67,5 % des charges ou sommes visées et la quotité de l'impôt des sociétés qui se rapporte aux charges ou sommes visées) ; art. 29 de la loi du 8 août 1980, *M.B.*, 15 août 1980 (différence entre les 67,5 % du triple des charges ou sommes visées et la quotité de l'impôt des sociétés qui se rapporte proportionnellement au triple des charges ou sommes visées) ; art. 33 de la loi du 7 décembre 1988, *M.B.*, 16 décembre 1988 (200 %) ; art. 14 de la loi du 30 mars 1994, *M.B.*, 31 mars 1994 (300 %). Enfin, la contribution complémentaire de crise, qui a porté le taux de 300 à 309 % a été instaurée par une loi du 22 juillet 1993, *M.B.*, 24 juillet 1993 (art. 22).

⁽¹⁶⁷⁾ *Doc. parl.*, Chambre, sess. 1972-1973, n° 521/7, pp. 38-39.

⁽¹⁶⁸⁾ *Doc. parl.*, Sénat, sess. 1988-1989, n° 440-2, pp. 130-132.

⁽¹⁶⁹⁾ Relevons également une contribution de Madame G. Verweken qui a analysé la cotisation distincte de 309 % sous l'angle de l'article 1^{er} du Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme (droit au respect des biens) : G. VERVEKEN, « De afzonderlijke aanslag van artikel 219 W.I.B. 92 », *R.G.C.F.*, 2013/3, pp. 183-197.

⁽¹⁷⁰⁾ Sur cette question, voy. notamment : D. GARABEDIAN, « Le pouvoir d'appréciation du juge à l'égard des amendes administratives fiscales et la cotisation spéciale sur "commissions secrètes" », *Liber Amicorum Jacques Malherbe*, Bruxelles, Bruylant, 2006, pp. 491-511, spéc. pp. 495 et s. ; M. BOURGEOIS et J. OPRENYESZK, « Le point sur le contrôle judiciaire des sanctions administratives en matière fiscale », in M. BOURGEOIS et J.-P. BOURS, *Actualités en droit fiscal. Les effets de la crise bancaire et dix ans de réforme de la procédure*, Commission Université-Palais (CUP), Université de Liège, vol. 111, Liège, Anthemis, 2009, pp. 227-299, spéc. pp. 244-299 ; F. BOUHON, « Réflexions autour de la qualification pénale des amendes fiscales », *J.T.*, 2009, pp. 681-691. ; F. CRABEELS, « Cotisation spéciale sur commissions secrètes : ceci n'est pas une sanction pénale », *En quête de fiscalité, et autre propos... Mélanges offerts à Jean-Pierre Bours*, Tax Institute de l'Université de Liège, Bruxelles, Larcier, 2011, pp. 439-488, spéc. 467-484 ; B. ZDRAVKOV, « Cotisation distincte sur "commissions secrètes" : état des lieux », *op. cit.*, pp. 26-30.

⁽¹⁷¹⁾ D. GARABEDIAN, *op. cit.*, p. 499. L'auteur évoque ces deux aspects qu'il infère de la jurisprudence même de la Cour européenne des droits de l'homme, à savoir les arrêts *Malige c. France*, 23 septembre 1998 (1^{er} aspect) et *Silvester's Horeca Service c. Belgique*, 4 mars 2004 (2^e aspect).

⁽¹⁷²⁾ « Le même pouvoir d'appréciation que l'administration » fait référence à l'article 9 de l'arrêté du Régent n° 78 du 18 mars 1831. Cette disposition, à caractère général, permet au ministre des Finances – ce pouvoir est délégué à l'administration – de juger de l'opportunité des amendes infligées aux contribuables et, le cas échéant, de les réduire – à un montant qui peut être inférieur au minimum légal, voire de les remettre *in globo*. Voy. F. BOUHON, *op. cit.*, pp. 685-688 ; M. BOURGEOIS et J. OPRENYESZK, *op. cit.*, notamment pp. 237-239 ; F. CRABEELS, *op. cit.*, pp. 448-451.

⁽¹⁷³⁾ Voy. notamment J. KIRKPATRICK et D. GARABEDIAN, *op. cit.*, n° 2.137, pp. 210-214.

⁽¹⁷⁴⁾ Voy. notamment : F. CRABEELS, *op. cit.*, pp. 467-484 ; M. DEPREZ, *Actualités en impôt des sociétés*, support du séminaire exécutif HEC-ULg consacré à l'actualité, 25 mars 2015, 161 p., spéc. p. 143.

Dans un arrêt du 10 septembre 2010⁽¹⁷⁵⁾, la Cour de cassation avait décidé que « dans la mesure où la cotisation distincte sur les commissions secrètes tend à indemniser la perte de l'impôt et des cotisations sociales, elle n'a pas de caractère pénal et l'article 6 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales n'est pas applicable »⁽¹⁷⁶⁾. L'arrêt a fait l'objet d'interprétations divergentes⁽¹⁷⁷⁾ de sorte que la réponse à la question de savoir si la cotisation distincte présente ou non un caractère pénal demeurait incertaine.

En 2014, la Cour constitutionnelle avait eu à connaître de cette question⁽¹⁷⁸⁾. La Cour avait considéré que la cotisation distincte sur commissions secrètes pouvait présenter un caractère répressif. Par conséquent, le juge devait pouvoir exercer « un contrôle de pleine juridiction » sur cette cotisation, ce qui implique qu'il puisse notamment en modérer le montant si celui-ci s'avérait disproportionné^{(179) (180)}.

En vertu d'une *tolérance administrative*⁽¹⁸¹⁾, il était possible d'échapper à la cotisation distincte si « ces bénéfices sont réintégrés dans le patrimoine de la so-

ciété 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 bien entendu avoir lieu dans les délais légaux d'imposition des revenus de la période imposable en question »⁽¹⁸²⁾. Dans une telle hypothèse, l'impôt des sociétés ordinaire grevait les bénéfices réintégrés⁽¹⁸³⁾.

Un traitement particulier était consacré aux frais de restaurant, en vertu d'une *autre tolérance administrative*. Ainsi, dans un *addendum* du 20 juillet 2012 à la circulaire du 1^{er} décembre 2010⁽¹⁸⁴⁾, dans un point 9, il est prévu que les frais de restaurant exposés exclusivement dans le cadre de l'activité professionnelle mais qui ont un caractère somptuaire ne doivent pas être considérés comme des avantages de toute nature ; la quotité déraisonnable de tels frais constitue des dépenses qui ne peuvent être admises dans le chef de la société (en vertu de l'article 53, 10°, du C.I.R. 1992). Toutefois, les frais de restaurant exposés dans un cadre privé et pris en charge par la so-

⁽¹⁷⁵⁾ Cass., 10 septembre 2010, F.09.0121.N, *Pas.*, 2010, I, 9, p. 2239, *F.J.F.*, n° 2011/74.

⁽¹⁷⁶⁾ Pour un commentaire de l'arrêt de cassation du 10 septembre 2010, voy. : J. VAN DYCK, « Cotisation spéciale : à caractère pénal, au moins partiellement ? », *Fiscologue*, n° 1223, 22 octobre 2010, pp. 6 et s. ; B. COOPMAN et A. CLARA, « Cassatie over strafkarakter aanslag geheime commissielonen. Roma locuta, causa finita ? », *T.F.R.*, 2011, n° 393, pp. 26-29 ; A. LECOCQ, « Cotisation pour commission secrète, caractère punitif ou indemnitaire ? », *Dr. pén. entr.*, 2011/3, pp. 239-243.

⁽¹⁷⁷⁾ Selon certains, la Cour n'aurait pas tranché la question d'une manière radicale : la Cour a simplement dit que la cotisation distincte n'a pas un caractère pénal dans la mesure où elle tend à indemniser la perte de l'impôt et des cotisations sociales ; dans la mesure où elle ne tend pas à indemniser la perte précitée, *a contrario*, la cotisation distincte pourrait avoir un caractère pénal (voy. notamment : J. VAN DYCK, « Cotisation spéciale : à caractère pénal, au moins partiellement ? », *op. cit.*, pp. 6 et s. ; B. COOPMAN et A. CLARA, *op. cit.*, pp. 26-29). D'autres auteurs mettent en évidence que, dans cette affaire, la cotisation secrète est envisagée dans sa version applicable à l'exercice d'imposition 1989, en un temps où le taux n'avait pas encore été porté à 200 % et à 300 %, en un temps où le caractère indemnitaire de la cotisation était exclusif. Ainsi, il serait difficile de faire de cette décision du 10 septembre 2010 un arrêt de principe quant à la version actuelle de la cotisation distincte (voy. S. VANHAELST, M. GOSSIAUX et F. LEPOUTRE, « Cotisation distincte de 309 % : le fisc, le juge et le réviseur d'entreprises », *Tax Audit & Accountancy*, n° 37/2013, pp. 3-10, spéc. p. 7, www.icci.be). Pour Arnaud Lecocq, la cotisation distincte sur commissions secrètes telle que présente de nos jours à l'article 219 du C.I.R. 1992, revêtirait un caractère de nature pénale (voy. A. LECOCQ, *op. cit.*, p. 240).

⁽¹⁷⁸⁾ C. const., 6 juin 2014, n° 88/2014.

⁽¹⁷⁹⁾ Voy. considérants B.3.4, B.5.1, B.8.1. et B.8.2.

⁽¹⁸⁰⁾ Pour un commentaire, voy. : K. VAN TILBORG, « La cotisation spéciale de 309 % peut bel et bien avoir un caractère pénal », *Fiscologue*, n° 1389, 13 juin 2014, pp. 1 et s. ; A. BELLENS et J. VANDEN BRANDEN, « Aanslag 309 % is deels repressief en valt onder toetsingsrecht van rechter », *R.A.B.G.*, 2014, liv. 19, pp. 1357-1360 ; B. COOPMAN et M. VAN GAAL, « Grondwettelijk Hof verwijst uniform tarief van 309 % naar de prullenbak », *T.F.R.*, 2015, n° 475, pp. 118-123.

⁽¹⁸¹⁾ Voy. notamment : X, « Les bénéfices dissimulés sont censés comprendre la TVA », *Fiscologue*, n° 741, 18 février 2000, p. 8 ; C. BUYSSE, « Cotisation spéciale sur bénéfices dissimulés : assouplissement ? », *op. cit.*, pp. 5 et s. ; J. VAN DYCK, « Echappatoire : finalement, le fisc collaborera à la preuve », *op. cit.*, pp. 7 et s.

⁽¹⁸²⁾ Com.I.R., n° 219/12, tel que mis à jour par la circulaire n° Ci.RH.421/605.074 (AFER n° 71/2010) du 1^{er} décembre 2010. Le commentaire administratif renvoie à la réponse apportée par le vice-premier ministre et ministre des Finances et des Réformes institutionnelles à la question parlementaire n° 20 posée par Madame la députée Ingrid Claes le 14 janvier 2009, *QRVA*, Chambre, sess. 2008-2009, C.R.I.V. 52, 2 février 2009, n° 47, p. 11. Notons que jusqu'alors, deux portes de sortie étaient prévues par le commentaire administratif, à savoir : 1) la taxation à titre de revenus professionnels dans le chef des administrateurs ou associés avec leur accord dans les délais légaux d'imposition de ces bénéficiaires et 2) la réintégration des bénéfices dissimulés dans le patrimoine de la société après adaptation de la comptabilité (voy. Com.I.R., n° 219/3, 4° [ancien] et, déjà, Com.I.R., n° 132/4, d.). Via la réponse à la question parlementaire et, ensuite, l'adaptation du commentaire administratif, la première porte de sortie disparaît et, concernant la seconde (désormais unique), des conditions particulières plus strictes qu'auparavant doivent être respectées (notamment la réintégration pour l'exercice comptable au cours duquel les bénéfices en question ont été réalisés par la société).

⁽¹⁸³⁾ Voy. notamment : J. VAN DYCK, « L'adaptation de la cotisation de 309 % sensiblement écornée », *op. cit.*, pp. 1 et s.

⁽¹⁸⁴⁾ Circulaire n° Ci.RH.421/605.074 (AFER n° 71/2010) telle que déjà complétée par un *addendum* du 23 décembre 2011 (point 9).

ciété constituent bien entendu des avantages de toute nature à traiter comme tels.

La circulaire du 22 juillet 2013⁽¹⁸⁵⁾ et son *addendum* du 28 novembre 2013⁽¹⁸⁶⁾ renvoient à ce point 9. Dans cet *addendum*, il est par ailleurs fait référence à l'exposé des motifs de la loi du 17 juin 2013⁽¹⁸⁷⁾ en vertu duquel « le contrôle relatif à la déductibilité des frais de restaurant tombe en dehors de l'application des 309 %. Ceci implique simplement que *cette cotisation distincte n'est pas applicable aux frais de restaurant*⁽¹⁸⁸⁾ »⁽¹⁸⁹⁾.

Ce traitement particulier qui aurait dû être réservé aux frais de restaurant⁽¹⁹⁰⁾ ne faisait l'objet d'aucune mention dans le texte même de la loi du 17 juin 2013 ; il était uniquement évoqué dans les travaux préparatoires et les circulaires administratives. La « valeur » à accorder à ce régime était donc totalement incertaine et porteuse d'insécurité juridique comme l'exprime fort à propos P. Smeyers⁽¹⁹¹⁾. En effet, d'une part, les travaux préparatoires d'une loi ne peuvent être invoqués à l'encontre du texte clair et précis de celle-ci⁽¹⁹²⁾ et, d'autre part, les directives administratives ne peuvent faire obstacle à une disposition légale explicite, même en se fondant sur les principes de bonne administration⁽¹⁹³⁾.

Au-delà de la question de l'insécurité juridique, il est permis de s'interroger, comme le soulève Y. Dewael, sur les raisons qui justifiaient cette « discrimination

positive » à l'égard d'une catégorie particulière de frais⁽¹⁹⁴⁾.

La cotisation distincte était *déductible* au titre de frais professionnels dans le chef de la société⁽¹⁹⁵⁾ ; il en allait de même pour les bénéfices dissimulés soumis à la cotisation distincte⁽¹⁹⁶⁾.

Pour rappel, l'article 219 du C.I.R. 1992 visait les bénéfices dissimulés qui ne se retrouvent pas parmi les éléments du patrimoine de la société. Etaient expressément exclues les réserves visées à l'article 24, alinéa 1^{er}, 2^o à 4^o du C.I.R. 1992.

§ 2. Le nouveau régime⁽¹⁹⁷⁾

A. L'article 219 du C.I.R. 1992⁽¹⁹⁸⁾

« Une cotisation distincte est établie à raison des dépenses visées à l'article 57 et des avantages de toute nature visés aux articles 31, alinéa 2, 2^o, et 32, alinéa 2, 2^o, qui ne sont pas justifiés 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, et des avantages financiers ou de toute nature visés à l'article 53, 24^o.

Cette cotisation est égale à 100 p.c. de ces dépenses, avantages de toute nature, avantages financiers et bénéfices dissimulés, sauf lorsqu'on peut démontrer que le bénéficiaire de ces dépenses, avantages de

⁽¹⁸⁵⁾ Circulaire n° Ci.RH.421/628.803 (AGFisc n° 30/2013) (point 11).

⁽¹⁸⁶⁾ Point 2.

⁽¹⁸⁷⁾ Loi du 17 juin 2013 portant des dispositions fiscales et financières et des dispositions relatives au développement durable (M.B., 28 juin 2013)

⁽¹⁸⁸⁾ C'est nous qui soulignons.

⁽¹⁸⁹⁾ *Doc. parl.*, Chambre, sess. 2012-2013, n° 53-2756/001, p. 17.

⁽¹⁹⁰⁾ Voy., à ce sujet, l'*addendum* du 28 novembre 2013 : dans l'esprit de la loi précitée, selon le point 3 de l'*addendum* il faut entendre que les frais de restaurant à caractère privé, qui sont donc requalifiés en avantages de toute nature, doivent en principe être soumis à l'impôt des personnes physiques dans le chef du bénéficiaire dans les délais légaux d'imposition. Aussi, le fait qu'un tel avantage de toute nature n'ait pas été imposé à l'impôt des personnes physiques, ne peut entraîner – vu la précision apportée par l'exposé des motifs – en aucune manière l'application de la cotisation distincte prévue à l'article 219 du C.I.R. 1992. Ces frais de restaurant, constitutifs d'un avantage de toute nature, doivent toutefois bien être repris en dépenses non admises dans le chef de la société. Quant aux frais de restaurant exposés dans le cadre de l'activité professionnelle, qui ne constituent pas des avantages de toute nature, le point 4 de l'*addendum* précise qu'ils ne tombent dès lors pas dans le champ d'application de la cotisation distincte de l'article 219 du C.I.R. 1992.

⁽¹⁹¹⁾ P. SMEYERS, *op. cit.*, p. 9.

⁽¹⁹²⁾ Cass., 22 décembre 1994, *Pas.*, 1994, p. 1139.

⁽¹⁹³⁾ Voy. S. VAN CROMBRUGGE, « Cotisation spéciale : la cour de Gand refuse les tolérances administratives », *Fiscologue*, n° 1358, 25 octobre 2013, pp. 5 et s.

⁽¹⁹⁴⁾ Y. DEWAELE, « Ripailles sans aigreur fiscale ? », *Act. fisc.*, 2014, n° 1, www.monkey.be.

⁽¹⁹⁵⁾ Art. 198, § 1^{er}, 1^o, du C.I.R. 1992.

⁽¹⁹⁶⁾ Art. 197 du C.I.R. 1992.

⁽¹⁹⁷⁾ Pour un commentaire général du système *post* réforme, voy. notamment : J. VAN DYCK, « L'adaptation de la cotisation de 309 % sensiblement écornée », *op. cit.*, pp. 1 et s. ; W. VANDENBERGHE, *op. cit.*, pp. 1-6 ; A. SAINT-AMAND et A. DELLA FAILLE, « Loi-programme de fin d'année et modifications apportées à l'impôt des sociétés », *Act. fisc.*, 2015, n° 2, www.monkey.be ; X, « Aperçu des dispositions fiscales de l'année 2014 », *Cour. fisc.*, 2015, n° 1-3, pp. 95-109 ; M. DEPREZ, *op. cit.*, pp. 142-153 ; P. SMEYERS, *op. cit.*, pp. 4-14 ; B. COOPMAN et M. VAN GAAL, « Wordt monsterboete draak zonder kop », *T.F.R.*, 2015, n° 483, pp. 516-523.

⁽¹⁹⁸⁾ Article 219 du C.I.R. 1992, tel que remplacé par l'article 30 de la loi-programme du 19 décembre 2014, M.B., 29 décembre 2014.

toute nature et avantages financiers est une personne morale ou que les bénéfices dissimulés sont réintégrés dans la comptabilité, comme prévu à l'alinéa 4, auxquels cas le taux est fixé à 50 p.c.

Ne sont pas considérées comme des bénéfices dissimulés, les réserves visées à l'article 24, alinéa 1^{er}, 2^o à 4^o.

Les bénéfices dissimulés peuvent être réintégrés dans la comptabilité d'un exercice comptable postérieur à l'exercice comptable au cours duquel le bénéfice est réalisé, même si les délais d'imposition visés à l'article 354, alinéa 1^{er}, sont expirés, pour autant que le contribuable n'ait pas encore été informé par écrit d'actes d'administration ou d'instruction spécifiques en cours.

De plus, les bénéfices dissimulés précités ne sont soumis à cette cotisation distincte que dans le cas où ils ne sont pas le résultat d'un rejet de frais professionnels.

Cette cotisation n'est pas applicable si le contribuable démontre que le montant des dépenses, visées à l'article 57, ou des avantages de toute nature visés aux articles 31, alinéa 2, 2^o, et 32, alinéa 2, 2^o, est compris dans une déclaration introduite par le bénéficiaire conformément à l'article 305 ou dans une déclaration analogue introduite à l'étranger par le bénéficiaire.

Lorsque le montant des dépenses visées à l'article 57 ou des avantages de toute nature visés aux articles 31, alinéa 2, 2^o, et 32, alinéa 2, 2^o, n'est pas compris dans une déclaration introduite conformément à l'article 305 ou dans une déclaration analo-

gue introduite à l'étranger par le bénéficiaire, la cotisation distincte n'est pas applicable dans le chef du contribuable si le bénéficiaire a été identifié de manière univoque au plus tard dans un délai de 2 ans et 6 mois à partir du 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition concerné. »

B. Résumé du régime

Les *taux* ont été considérablement revus à la baisse. Le système fonctionne désormais avec deux taux, de 100 et de 50 % ⁽¹⁹⁹⁾ (de 103 et 51,5 % avec la contribution complémentaire de crise ⁽²⁰⁰⁾).

Selon les travaux préparatoires de la loi-programme, la nouvelle mouture du régime de la cotisation distincte vise à lui conférer un caractère exclusivement compensatoire ⁽²⁰¹⁾ et, corrélativement donc, à lui faire perdre sa coloration pénale ⁽²⁰²⁾. Aussi, la cotisation distincte compenserait uniquement la perte d'impôts sur les revenus, sans plus tenir compte de la perte des cotisations sociales ⁽²⁰³⁾.

Il est permis de se demander si la nouvelle formule de la cotisation distincte a bel et bien un caractère exclusivement compensatoire ; cette question est controversée : si certains évoquent que la cotisation distincte n'est plus que compensatoire ⁽²⁰⁴⁾, d'autres contestent cette affirmation pour mettre au contraire en évidence le caractère purement pénal de la cotisation distincte dans certains cas et ce, à l'aune d'exemples concrets ⁽²⁰⁵⁾.

Pour rappel, dans la mesure où la cotisation revêt un caractère pénal, le contribuable doit bénéficier de la protection accordée par l'article 6 de la C.E.D.H.

⁽¹⁹⁹⁾ Pour une explication concernant les taux, voy : *Doc. parl.*, Chambre, n° 54-0672/001, p. 10.

⁽²⁰⁰⁾ Voy. l'article 463bis du C.I.R. 1992.

⁽²⁰¹⁾ *Doc. parl.*, Chambre, n° 54-0672/001, p. 10.

⁽²⁰²⁾ *Doc. parl.*, Chambre, n° 54-0672/009, p. 35.

⁽²⁰³⁾ *Doc. parl.*, Chambre, n° 54-0672/001, p. 10.

⁽²⁰⁴⁾ Voy. notamment : D. VANDENSTEEN, « La fin d'une cotisation excessive à 309 % », *Hebdo FiscalNet*, 9 mai 2005, www.fiscalnet.be.

⁽²⁰⁵⁾ Notamment : dans l'exposé des motifs (*Doc. parl.*, Chambre, n° 54/0672-001, p. 10), il était mis en évidence que la cotisation distincte ne couvrirait plus que la perte d'impôts sur les revenus *belges* de sorte que si les commissions ou avantages n'étaient pas imposables en Belgique (car attribués à un non-résident non imposable sur ces revenus en Belgique), ces commissions ou avantages ne pourraient pas faire l'objet d'une cotisation distincte sur commissions secrètes. Par contre, dans le projet de loi, déjà, et dans la loi-programme ensuite, l'application de la cotisation distincte est écartée si le bénéficiaire a déclaré l'avantage ou la commission dans une déclaration analogue introduite à l'étranger (art. 219, al. 6, du C.I.R. 1992). Si une telle exception est insérée dans la loi, cela signifie qu'*a contrario*, sans celle-ci, la cotisation distincte peut être appliquée. Ainsi, le législateur considère que la cotisation distincte peut être établie pour des commissions secrètes attribuées à des non-résidents. Or, dans une telle hypothèse, la cotisation distincte a uniquement un caractère pénal. Voy., à ce sujet, C. BUYSE, « "Humanisation" radicale de la cotisation sur commissions secrètes », *op. cit.*, pp. 3 et s. ; J. VAN DYCK, « L'adaptation de la cotisation de 309 % sensiblement écornée », *op. cit.*, pp. 1 et s. ; X, « Aperçu des dispositions fiscales de l'année 2014 », *Cour. fisc.*, 2015, nos 1-3, pp. 95-109, spéc. pp. 104-105 ; P. SMEYERS, *op. cit.*, pp. 5, 6 et 13 ; D. GARABEDIAN et R. THONET, « La nouvelle cotisation spéciale sur "commissions secrètes" : quelques réflexions », *Liber Amicorum Daniel Mareels*, Limal, Anthemis, 2015, pp. 101-110, spéc. pp. 104-108. Notons que Pieterjan Smeyers évoque également que la cotisation revêt un caractère purement pénal dans l'hypothèse suivante : le bénéficiaire d'un avantage de toute nature est identifié après le délai de 2 ans et 6 mois (tel que fixé à l'article 219, al. 7, du C.I.R. 1992) mais est effectivement imposé par l'administration sur cet avantage : P. SMEYERS, *op. cit.*, pp. 5, 6 et 13. Voy. aussi, quant à ce second exemple, J. VAN DYCK, « Cotisation spéciale et "identification" : comment appliquer le délai de 2,5 ans ? », *Bilan*, n° 718, 15 mai 2015, pp. 1 et s.

Par conséquent, dans les cas dans lesquels le caractère pénal de la cotisation serait constaté, le juge pourrait toujours exercer un contrôle de pleine juridiction ⁽²⁰⁶⁾.

Concernant les bénéfices dissimulés, le *taux de principe* est de 100 % ⁽²⁰⁷⁾.

La société concernée peut bénéficier d'une *tolérance légale* si les bénéfices dissimulés sont réintégrés dans la comptabilité d'un exercice comptable postérieur à l'exercice comptable au cours duquel les bénéfices sont réalisés d'une part, et si la réintégration a lieu en un temps durant lequel le contribuable n'a pas encore été informé par écrit d'actes d'administration ou d'instruction spécifiques en cours ⁽²⁰⁸⁾, même si les délais d'imposition visés à l'article 354, alinéa 1^{er}, du C.I.R. 1992 sont expirés (la réintégration est « spontanée », d'autre part ⁽²⁰⁹⁾. Si ces conditions sont réunies, et il s'agit d'une différence majeure vis-à-vis du passé, la cotisation distincte reste applicable ⁽²¹⁰⁾, mais au *taux réduit* de 50 % ⁽²¹¹⁾. Par ailleurs, des sanctions administratives (accroissement d'impôt ⁽²¹²⁾ et amende administrative ⁽²¹³⁾) et pénales (emprisonnement et/ou amende pénale ⁽²¹⁴⁾) ne peuvent être appliquées.

A contrario, s'il n'y a pas de réintégration des bénéfices dissimulés ou si cette réintégration ne remplit pas l'ensemble des conditions fixées à l'article 219, alinéa 4, du C.I.R. 1992, la cotisation est applicable au taux plein de 100 %, sans pouvoir éviter le recours aux sanctions administratives ⁽²¹⁵⁾ et pénales ⁽²¹⁶⁾.

Sur le plan des principes, le maintien d'une cotisation distincte dans l'hypothèse d'une réintégration des bénéfices dissimulés peut surprendre : pour établir une cotisation distincte, l'administration doit démontrer qu'elle rencontre des bénéfices dissimulés qui ne se trouvent pas dans le patrimoine *apparent* de la société concernée. Or, si la société contribuable peut établir que les bénéfices dissimulés se trouvent toujours dans le patrimoine *réel* de la société, et les réintégrer dans le patrimoine *apparent*, la seconde condition d'établissement fait défaut ; une cotisation distincte ne pourrait purement et simplement pas être appliquée (voy. *supra*, p. 280).

Des questions demeurent ⁽²¹⁷⁾ ; notamment : une réintégration des bénéfices dissimulés dans la comptabilité de l'exercice comptable au cours duquel les béné-

⁽²⁰⁶⁾ P. SMEYERS, *op. cit.*, pp. 12-14.

⁽²⁰⁷⁾ Art. 219, al. 2, du C.I.R. 1992.

⁽²⁰⁸⁾ Qu'entend-on par « spécifiques » ? Selon l'exposé des motifs, il s'agit « des actes d'administration ou d'instruction dirigés vers le contribuable même ou la société dont il ou elle est un dirigeant d'entreprise » (*Doc. parl.*, Chambre, n° 54/0672-001, p. 11). La circulaire administrative du 11 juin 2015 précise à cet égard qu'une réintégration qui aurait lieu dans le cadre de l'instruction d'une réclamation ne peut bénéficier de la tolérance légale, à défaut d'être « spontanée » (circulaire n° Ci.RH.421/636.468 AGFisc n° 24/2015, point 30). *A contrario*, des actes d'administration ou d'instruction globaux ou très larges ne peuvent faire obstacle à la possibilité d'une réintégration spontanée pour le contribuable (*Doc. parl.*, Chambre, n° 54/0672-001, p. 11).

⁽²⁰⁹⁾ Art. 219, al. 4, du C.I.R. 1992.

⁽²¹⁰⁾ Dans l'exposé des motifs, il était par contre mis en évidence que la réintégration des bénéfices dissimulés devrait être spontanée « afin de ne pas soumettre ces bénéfices à la taxation » (*Doc. parl.*, Chambre, n° 54-0672/001, p. 11) ; ainsi, la cotisation distincte n'aurait pas pu être appliquée dans une telle hypothèse. Voy. notamment J. VAN DYCK, « L'adaptation de la cotisation de 309 % sensiblement écornée *op. cit.*, pp. 1 et s.

⁽²¹¹⁾ Art. 219, al. 2, du C.I.R. 1992.

⁽²¹²⁾ Art. 444, al. 5, du C.I.R. 1992. Voy. circulaire administrative du 11 juin 2015 (circulaire n° Ci.RH.421/636.468 AGFisc n° 24/2015), point 38.

⁽²¹³⁾ Art. 445, al. 5, 2^e tiret, du C.I.R. 1992. Voy. circulaire administrative du 11 juin 2015 (circulaire n° Ci.RH.421/636.468 AGFisc n° 24/2015), point 42.

⁽²¹⁴⁾ Article 449, al. 3, 2^e tiret, du C.I.R. 1992. Voy. circulaire administrative du 11 juin 2015 (circulaire n° Ci.RH.421/636.468 AGFisc n° 24/2015), point 43.

⁽²¹⁵⁾ Concernant les accroissements d'impôt, notons toutefois qu'avec un taux applicable de 100 %, la limite de l'article 444, alinéa 3, du C.I.R. 1992 (en vertu de laquelle « le total des impôts dus sur la portion des revenus non déclarés et de l'accroissement d'impôt ne peut dépasser le montant des revenus non déclarés ») est applicable. Voy. notamment sur ce point : X, « Aperçu des dispositions fiscales de l'année 2014 », *Cour. fisc.*, 2015, n°s 1-3, pp. 95-109, spéc. p. 107 ; P. SMEYERS, *op. cit.*, p. 12 ; W. VANDENBERGHE, *op. cit.*, pp. 1-6. La circulaire administrative du 11 juin 2015 rappelle cette règle (circulaire n° Ci.RH.421/636.468 AGFisc n° 24/2015, point 41).

⁽²¹⁶⁾ Notons toutefois aussi que P. Smeyers évoque notamment dans sa contribution que le caractère pénal de la cotisation distincte induit la protection conférée par l'article 6 de la C.E.D.H. et, partant, le principe *non bis in idem*. En vertu de ce principe, le contribuable ne peut pas être poursuivi, condamné ou puni deux fois pour les mêmes faits. Par application de ce principe, selon l'auteur, si le caractère pénal de la cotisation est reconnu, aucune sanction administrative ou pénale ne pourrait être imposée par ailleurs. Voy. P. SMEYERS, *op. cit.*, p. 14. Sur le principe *non bis in idem* comme conséquence du droit au procès équitable, voy. aussi : M. MAUS, « De cumulatieve van fiscaal administratieve sancties en van strafsancties en het strafrechtelijk non bis in idem-beginsel », *L.R.B.*, 2008, pp. 81-86, spéc. p. 81 ; F. BOUHON, *op. cit.*, note 118, p. 688.

⁽²¹⁷⁾ Voy. notamment : J. VAN DYCK, « L'adaptation de la cotisation de 309 % sensiblement écornée », *op. cit.*, pp. 1 et s. ; W. VANDENBERGHE, *op. cit.*, pp. 1-6 ; P. SMEYERS, *op. cit.*, pp. 9-10.

fices sont réalisés est-elle admise⁽²¹⁸⁾ ? Devrait-elle répondre aux mêmes conditions (la réintégration devrait-elle être spontanée ?) ? Le cas échéant, produirait-elle les mêmes effets (par exemple échapperait-on aux sanctions administratives et pénales ?) ?

Une exception *contra legem* est prévue pour les *menus frais*. L'exposé des motifs de la loi-programme précise que les menus frais qui n'ont pas de caractère professionnel, tels que les frais de restaurant, les frais de réception, les menus frais informatiques, le petit matériel de bureau, etc., ne sont pas soumis à la cotisation distincte⁽²¹⁹⁾.

Ce nouveau régime préférentiel excède les seuls frais de restaurant évoqués dans l'ancien régime (voy. *supra*, p. 289).

Les travaux préparatoires ne mentionnent pas quelles sont les raisons qui pourraient justifier l'instauration de ce régime de faveur à l'égard de certains frais seulement ; les interrogations d'Y. Dewael restent d'actualité⁽²²⁰⁾ (voy. *supra*, p. 290).

La circulaire administrative du 11 juin 2015 n'évoque pas les menus frais, pas plus qu'elle ne renvoie à l'ancien régime relatif aux frais de restaurant. Aussi, si l'exception relative aux menus frais est prévue dans les travaux préparatoires de la loi-programme, elle n'est pas consignée dans la loi-programme en tant que telle. L'histoire se répète et se ressemble... L'incertitude juridique demeure une fois encore (voy. *supra*, p. 290).

La cotisation distincte reste *déductible* au titre de frais professionnels dans le chef de la société⁽²²¹⁾.

La *déductibilité* des bénéfices dissimulés appartient par contre au passé. En effet, l'article 197 du C.I.R.

1992 liste les éléments, spécifiques à la cotisation distincte, qu'il faut considérer comme des frais professionnels déductibles ; les bénéfices dissimulés ne font plus partie de cette liste⁽²²²⁾.

D'après l'exposé des motifs de la loi-programme⁽²²³⁾ et la circulaire du 11 juin 2015⁽²²⁴⁾, cette suppression des bénéfices dissimulés relèverait apparemment d'une certaine logique puisque les bénéfices dissimulés qui sont la conséquence du rejet de frais professionnels ne pourront plus être soumis à la cotisation distincte (en vertu de l'article 219, alinéa 5, nouveau, du C.I.R. 1992 – ci-après l'article 219, alinéa 5, du C.I.R. 1992) ; à l'instar de J. Van Dyck, cette logique nous laisse particulièrement perplexe⁽²²⁵⁾.

En effet, à côté des bénéfices dissimulés qui sont la conséquence du rejet de frais professionnels, se trouvent tous les autres bénéfices dissimulés « qui ne sont pas la conséquence du rejet de frais professionnels » et pour lesquels une cotisation distincte est donc toujours concevable. Dans ces cas, quelles sont les conséquences de la modification de l'article 197 du C.I.R. 1992 ?

La circulaire administrative du 11 juin 2015 indique que les bénéfices qui font bien l'objet de la cotisation distincte (sans pouvoir donc prétendre au bénéfice de l'article 219, alinéa 5, du C.I.R. 1992) et qui ne sont pas réintégrés en comptabilité doivent bien être repris en dépenses non admises. Notons que cette circulaire administrative ne précise pas quel serait le sort spécifique à réserver aux bénéfices dissimulés qui font l'objet de la cotisation distincte et qui seraient réintégrés.

Trois situations semblent devoir être distinguées désormais et voici le traitement qui devrait vraisemblablement leur être réservé⁽²²⁶⁾ :

⁽²¹⁸⁾ *A priori*, on serait tenté de répondre par l'affirmative vu que le but de la mesure est « d'inciter la réintégration des bénéfices dissimulés » (*Doc. parl.*, Chambre, n° 54/0672-001, p. 11). Aussi, l'exposé des motifs, dans sa version néerlandophone, précise que « dat deze voortaan ook gereïntegreerd kunnen worden in een later boekjaar dan het boekjaar tijdens hetwelk de meerwinst werd verwezenlijkt » (*Doc. parl.*, Chambre, 54/0672-001, p. 11) ce qui pourrait vouloir dire que tant une réintégration l'année même qu'une réintégration lors d'une année postérieure à l'exercice comptable de réalisation sont possibles. Toutefois, la version francophone de l'exposé des motifs n'évoque pas deux possibilités : « [les bénéfices dissimulés peuvent] désormais être réintégrés dans un exercice comptable postérieur à l'exercice comptable au cours duquel le bénéfice a été réalisé » (*Doc. parl.*, Chambre, n° 54/0672-001, p. 11). Pour pouvoir bénéficier de la tolérance, le texte de la loi envisage uniquement la réintégration lors d'un exercice ultérieur. Dans le même sens, la circulaire administrative du 11 juin 2015 n'envisage que la réintégration lors d'un exercice ultérieur (circulaire n° Ci.RH.421/636.468 AGFisc n° 24/2015, point 26).

⁽²¹⁹⁾ *Doc. parl.*, Chambre, n° 54-0672/001, p. 10.

⁽²²⁰⁾ Voy. Y. DEWAELE, « Ripailles sans aigreur fiscale ? », *op. cit.*, www.monkey.be.

⁽²²¹⁾ En vertu du texte inchangé de l'article 198, § 1^{er}, 1^o, du C.I.R. 1992, selon lequel « Ne sont pas considérés comme des frais professionnels : 1^o l'impôt des sociétés, y compris les cotisations distinctes dues en vertu des articles 219bis à 219quater, les sommes versées à valoir sur l'impôt des sociétés et le précompte mobilier supporté par le débiteur du revenu à la décharge du bénéficiaire en méconnaissance de l'article 261, mais à l'exclusion de la cotisation distincte due en vertu de l'article 219 ».

⁽²²²⁾ En vertu de l'article 28 de la loi-programme du 19 décembre 2014 (*M.B.*, 29 décembre 2014) qui a abrogé les mots « et les bénéfices dissimulés » de l'article 197 du C.I.R. 1992.

⁽²²³⁾ *Doc. parl.*, Chambre, n° 54-0672/001, p. 9.

⁽²²⁴⁾ Circulaire du 11 juin 2015 n° Ci.RH.421/636.468 (AGFisc n° 24/2015) (point 31).

⁽²²⁵⁾ J. VAN DYCK, « L'adaptation de la cotisation de 309 % sensiblement écornée », *op. cit.*, pp. 1 et s. Voy. aussi : D. GARABEDIAN et R. THONET, « La nouvelle cotisation spéciale sur "commissions secrètes" : quelques réflexions », *op. cit.*, pp. 106 et 107.

⁽²²⁶⁾ Dans le même sens, voy. notamment : J. VAN DYCK, « L'adaptation de la cotisation de 309 % sensiblement écornée », *op. cit.*, pp. 1 et s.

1. les bénéfices dissimulés qui résultent d'un rejet de frais professionnels : une cotisation distincte n'est pas applicable et ces bénéfices dissimulés seront soumis à l'impôt des sociétés ordinaire ;

2. les bénéfices dissimulés qui ne résultent pas d'un rejet de frais professionnels et qui ont fait l'objet d'une réintégration *ad hoc* (c'est-à-dire en respectant toutes les conditions y relatives fixées à l'article 219, alinéa 4, du C.I.R. 1992) : une cotisation distincte déductible sera appliquée au taux réduit de 51,5 % et les bénéfices dissimulés seront soumis à l'impôt des sociétés ordinaire ;

3. les bénéfices dissimulés qui ne résultent pas d'un rejet de frais professionnels et qui n'ont pas fait l'objet d'une réintégration ou d'une réintégration *ad hoc* : une cotisation distincte déductible sera appliquée au taux plein de 103 % et les bénéfices dissimulés seront soumis à l'impôt des sociétés ordinaire.

Concernant le *champ d'application*, l'article 219, alinéa 1^{er}, du C.I.R. 1992 vise toujours les bénéfices dissimulés qui ne se retrouvent pas parmi les éléments du patrimoine de la société. L'article 219, alinéa 3, du C.I.R. 1992 est intact : sont expressément exclues les réserves visées à l'article 24, alinéa 1^{er}, 2^o à 4^o, du C.I.R. 1992.

Un nouvel article 219, alinéa 5, est inséré dans le C.I.R. 1992. En vertu de cette disposition, les bénéfices dissimulés ne sont soumis à la cotisation distincte que dans le cas où ils ne sont pas le résultat d'un rejet de frais professionnels.

C. Focus sur la portée de l'article 219, alinéa 5, du C.I.R. 1992

L'article 219, alinéa 5, du C.I.R. 1992 prévoit que « les bénéfices dissimulés précités ne sont soumis à cette cotisation distincte que dans le cas où ils ne sont pas le résultat d'un rejet de frais professionnels ». Que vise-t-il ? Quel est ou quels sont les cas visés par la locution « résultat d'un rejet de frais professionnels » ?

Dans ce focus, nous exposons tout d'abord les différentes interprétations proposées de l'article 219, alinéa 5, du C.I.R. 1992. Pour faciliter la lisibilité, nous revenons pour ce faire sur les quatre catégories de dépenses que nous avons identifiées auparavant.

Nous mettons ainsi en lumière, via une courte synthèse, la nouvelle controverse qui a vu le jour sur

l'interprétation à retenir de ce nouvel alinéa 5, sans doute liée au libellé peu clair du texte légal.

Ensuite, nous nous livrons à un petit exercice d'interprétation, à la recherche du sens et de la portée concrète de ce nouveau texte.

1. *Quel est ou quels sont les cas visés par la locution « résultat d'un rejet de frais professionnels » ?*

a. Un cas à exclure d'emblée : l'hypothèse A

L'hypothèse A vise le maintien d'une dette fictive au passif du bilan d'une société.

Cette hypothèse a trait à un cas de surestimation de passif (réserve occulte). Par application des principes (la seconde condition d'établissement – le fait que les bénéfices dissimulés ne se retrouvent pas parmi les éléments du patrimoine de la société concernée – n'est pas remplie) et en vertu de l'article 219, alinéa 3, du C.I.R. 1992 (qui exclut expressément la cotisation distincte dans une telle hypothèse), une cotisation distincte ne peut être appliquée à cette hypothèse ; le cas A doit être exclu de notre propos.

b. L'article 219, alinéa 5, du C.I.R. 1992 vise-t-il l'hypothèse B ?

L'hypothèse B vise le cas dans lequel des dépenses effectivement réalisées par une société sont rejetées sur le plan fiscal car elles ne correspondent pas à des prestations effectives émanant d'une autre société.

Il s'agit d'un cas de dépenses non admises. Peut-on parler d'un rejet de frais professionnels *in casu* ? Une nouvelle controverse semble voir le jour.

Selon une doctrine majoritaire⁽²²⁷⁾, il s'agit bel et bien d'un cas de « rejet de frais professionnels » ; le législateur a entendu ainsi écarter la jurisprudence de la Cour de cassation – et partant la vision extensive – qui a reconnu l'applicabilité de la cotisation distincte pour l'hypothèse B.

Selon D. Darté et G. Ceresetti⁽²²⁸⁾, l'expression « rejet de frais professionnels » vise des frais ou des dépenses qui préalablement respectent toutes les conditions de l'article 49 du C.I.R. 1992 mais qui, en vertu d'une disposition dérogatoire à cet article 49, ne sont pas déductibles ou sont seulement déductibles à concurrence d'un pourcentage de leur montant.

⁽²²⁷⁾ Voy. J. VAN DYCK, « L'adaptation de la cotisation de 309 % sensiblement écornée », *op. cit.*, pp. 1 et s. ; W. VANDENBERGHE, *op. cit.*, pp. 1-6 ; A. SAINT-AMAND et A. DELLA FAILLE, *op. cit.*, www.monkey.be ; M. DEPREZ, *op. cit.*, p. 145.

⁽²²⁸⁾ Voy. D. DARTE et G. CERESSETTI, *ABC des frais déductibles de votre société – Guide pratique 2015*, Louvain, Indicator, 2015, voy. spéc. le chapitre 16 consacré à la cotisation distincte, spéc. pp. 61-70.

Quid de l'hypothèse B selon cette interprétation ? Peut-on parler *in casu* d'un rejet de frais professionnels ? Un retour aux principes s'impose.

L'article 49 du C.I.R. 1992 précise les conditions auxquelles des frais sont déductibles *à titre de frais professionnels*. En d'autres mots, pour pouvoir être admises *comme frais professionnels*, les frais doivent remplir les conditions de l'article 49 du C.I.R. 1992.

L'article 49 du C.I.R. 1992 est libellé comme suit :

« À titre de frais professionnels sont déductibles les frais que le contribuable a faits ou supportés pendant la période imposable en vue d'acquérir ou de conserver les revenus imposables et dont il justifie la réalité et le montant au moyen de documents probants ou, quand cela n'est pas possible, par tous autres moyens de preuve admis par le droit commun, sauf le serment.

Sont considérés comme ayant été faits ou supportés pendant la période imposable, les frais qui, pendant cette période, sont effectivement payés ou supportés ou qui ont acquis le caractère de dettes ou pertes certaines et liquides et sont comptabilisés comme telles ».

Parmi les conditions prévues par cette disposition, figure un critère de but, de finalité : il faut que les frais soient exposés ou supportés en vue d'acquérir des revenus professionnels ⁽²²⁹⁾.

Aussi, concernant cette condition, la Cour constitutionnelle a relevé que cette condition exclut « les frais faits ou supportés à d'autres fins telles que celle d'agir dans un but désintéressé ou de procurer sans contrepartie un avantage à un tiers ou celles, compte tenu du principe de la spécialité des personnes morales, étrangères à l'activité ou à l'objet social ⁽²³⁰⁾ de celles-ci » ⁽²³¹⁾. Dans l'exemple éayant l'hypothèse B (voy. *supra*, p. 270), la société X paie des factures sans que des contreprestations soient réalisées par la société Y ; il apparait que la société X procure sans contrepartie un avantage à la société Y.

Quand les dépenses ne réunissent pas les conditions requises pour être déductibles au titre de frais pro-

fessionnels, notamment ce critère de finalité, elles seraient rejetées « en tant que frais professionnels » ⁽²³²⁾.

Ainsi, dans l'hypothèse B, et selon l'interprétation de Messieurs Darte et Ceresetti, il ne s'agirait pas d'un rejet de frais professionnels mais d'un rejet *en tant que* frais professionnels. Autrement dit, dans l'hypothèse B, on ne pourrait pas parler de frais professionnels au sens de l'article 49 du C.I.R. 1992. L'administration pourrait toujours imposer une cotisation distincte sur commissions secrètes face à l'hypothèse B.

Cette position, minoritaire à ce stade, vient d'être consacrée par la circulaire administrative du 11 juin 2015. En effet, il y est précisé que l'article 219, alinéa 5, du C.I.R. 1992 est sans incidence, et donc n'est pas applicable, dans les cas de fausses factures ou factures fictives dès lors qu'on est en présence d'une facture d'achat à comptabiliser en principe en compte 60 et qui n'influence que le bénéfice brut de la société. Selon la circulaire, « une telle facture n'est pas constitutive d'une dépense visée par les dispositions fiscales en matière de frais professionnels (art. 49 et suivants ainsi que 195 et suivants, CIR 92) » ⁽²³³⁾.

c. L'article 219, alinéa 5, du C.I.R. 1992 vise-t-il l'hypothèse C ?

L'hypothèse C a trait à des dépenses effectivement réalisées par une société qui correspondent à des prestations réelles effectuées par une société Y mais qui, pour l'une ou l'autre raison, sont rejetées fiscalement.

À l'instar de l'hypothèse B, il s'agit de dépenses non admises.

Rappelons que d'après l'arrêt du 20 février 2014, plus précisément selon les conclusions de l'avocat général Thijs, une distinction doit être faite entre les hypothèses B et C et que, dans le l'hypothèse C, la cotisation distincte ne peut être appliquée. Vu cette jurisprudence et les enseignements que les Cours et Tribunaux en infèrent déjà (voy. *supra*, p. 284) ⁽²³⁴⁾, déterminer si ce cas est visé par l'article 219, ali-

⁽²²⁹⁾ Voy. notamment : *Manuel de droit fiscal 2014-2015 – Tiberghien*, Wolters Kluwer, Bruxelles, 2015, p. 229.

⁽²³⁰⁾ Nous renvoyons le lecteur à la lecture de la note de bas de page n° 108 et à la jurisprudence récente de la Cour de cassation via laquelle cette dernière revient sur la condition selon laquelle une dépense doit rentrer dans les limites de l'objet social statutaire pour être déductible.

⁽²³¹⁾ Voy. C. const., 26 novembre 2009, n° 191/2009, B.4.

⁽²³²⁾ « De ce que des dépenses ne réunissent pas les conditions requises pour être déductibles au titre de frais professionnels (...) du fait de leur rejet comme frais professionnels » (en néerlandais : « Uit de omstandigheid dat uitgaven niet voldoen aan de vereiste voorwaarden om als beroepskosten aftrekbaar te zijn, [...] doordat ze als beroepskosten zijn verworpen »). Cette formule est reprise par la Cour de cassation dans un arrêt du 30 octobre 2008 (Cass., 30 octobre 2008, F.07.0008.F).

⁽²³³⁾ Circulaire du 11 juin 2015 n° Ci.RH.421/636.468 (AGFisc n° 24/2015) (point 24).

⁽²³⁴⁾ Voy. notamment Civ. Gand, 31 mars 2014, T.F.R., 2014, n° 467, www.jurisquare.be, évoqué ci-avant.

néa 5, du C.I.R. 1992 présente un moindre enjeu pratique par rapport à l'hypothèse B.

La doctrine majoritaire n'évoque pas *expressis verbis* le traitement à appliquer à l'hypothèse C à l'aune de la nouvelle législation ; elle semble *a priori* logiquement visée par l'article 219, alinéa 5, du C.I.R. 1992 selon cette conception⁽²³⁵⁾.

Tenant compte de la doctrine minoritaire, si l'on poursuit le raisonnement jusqu'au bout, il faudrait s'intéresser concrètement à la *raison* qui justifie le rejet de la dépense. Une distinction supplémentaire nous paraît nécessaire :

– si le rejet de déduction est justifié par le non-respect des conditions générales de déduction des frais professionnels de l'article 49 du C.I.R. 1992, nous ne pourrions pas parler d'un rejet *de* frais professionnels mais d'un rejet *en tant que* frais professionnels. Ce n'est que grâce à la jurisprudence de la Cour de cassation et la distinction mise en lumière par l'avocat général Thijs que cette hypothèse pourrait échapper à la cotisation distincte ;

– si le rejet de déduction s'impose en vertu d'une disposition dérogatoire à l'article 49 du C.I.R. 1992, alors que toutes les conditions de l'article 49 sont préalablement remplies, nous nous trouverions dans un cas de rejet *de* frais professionnels ; l'article 219, alinéa 5, du C.I.R. 1992 trouverait à s'appliquer et la cotisation distincte ne pourrait être appliquée.

En son point 24, la circulaire administrative du 11 juin 2015 n'envisage que le cas des fausses factures ou des factures fictives ; l'hypothèse C n'y est pas évoquée.

d. L'article 219, alinéa 5, du C.I.R. 1992 vise-t-il les hypothèses D ?

Les hypothèses D visent les situations dans lesquelles une société, en suite d'une facturation fictive émanant d'une autre société, comptabilise une dépense qu'elle ne supporte pas ou pas totalement.

Ce faisant, une source de revenus – un bénéfice donc – est masquée. Si ce bénéfice n'apparaît pas dans la comptabilité (patrimoine *apparent*) de la société concernée, une cotisation distincte peut être imposée par l'administration.

Concernant l'article 219, alinéa 5, du C.I.R. 1992, P. Smeyers écrit qu'aucune distinction n'est faite

entre, d'une part, les dépenses dont la déduction est rejetée parce que leur caractère professionnel n'a été démontré et, d'autre part, les dépenses qui doivent être rejetées parce qu'elles n'ont pas été réellement faites⁽²³⁶⁾.

Si cette remarque entend mettre en évidence le caractère imprécis de la disposition légale, elle nous semble tout à fait pertinente. Par contre, la conclusion qui pourrait être tirée de ce texte – la cotisation distincte ne pourrait plus être appliquée aux hypothèses D – nous paraît aller beaucoup trop loin.

L'article 219, alinéa 5, du C.I.R. 1992 ne peut pas viser les hypothèses D puisque, dans de telles situations, il n'y a pas tout bonnement pas de dépenses réalisées qui pourraient ou devraient être rejetées. Les hypothèses D ne visent pas des cas de dépenses non admises, au contraire des hypothèses B et C ; dans la perspective des hypothèses D, il n'y a même pas, en tout ou partie, de dépenses...

2. Synthèse – nouvelle controverse

Quels sont les cas visés par la locution « résultat d'un rejet de frais professionnels » ? Les quatre propositions d'interprétation de l'article 219, alinéa 5, du C.I.R. 1992 exposées ci-avant attestent qu'il est bien difficile de répondre à cette question.

Ces quatre propositions d'interprétation peuvent être résumées comme suit :

1. la remarque de P. Smeyers semble induire qu'à son sens le nouvel article 219, alinéa 5, du C.I.R. 1992 pourrait viser les cas B, C et D ;
2. selon une doctrine majoritaire, le nouvel article 219, alinéa 5, du C.I.R. 1992 vise le cas B et, logiquement, le cas C ;
3. selon la circulaire administrative du 11 juin 2015, le nouvel article 219, alinéa 5, du C.I.R. 1992 ne vise pas le cas B (mais n'exclut pas le cas C) ;
4. selon une doctrine minoritaire, cette exception ne pourrait bénéficier qu'à certaines occurrences du cas C (lorsque le rejet de frais professionnels est justifié par une disposition dérogatoire à l'article 49 du C.I.R. 1992).

Si le champ d'application est certainement modifié par la loi-programme de décembre 2014, il est toutefois difficile de déterminer avec quelle ampleur.

⁽²³⁵⁾ Voy. J. VAN DYCK, « Des DNA peuvent-elles être des bénéfices dissimulés ? », *op. cit.*, pp. 1 et s. : dans cet article, l'auteur envisage le rejet de frais professionnels comme un synonyme de DNA.

⁽²³⁶⁾ « Hierbij wordt geen onderscheid gemaakt tussen enerzijds beroepskosten waarvan de aftrek enkel verworpen wordt omdat niet aangetoond is dat ze een beroepsmatig karakter hebben, en anderzijds beroepskosten waarvan de administratie aantoonde dat ze verworpen moeten worden omdat ze in werkelijkheid niet zijn gemaakt », P. SMEYERS, *op. cit.*, p. 8.

Le texte obscur de l'article 219, alinéa 5, du C.I.R. 1992 y est certainement pour beaucoup.

En effet, il prévoit que « les bénéfices dissimulés *précités* ⁽²³⁷⁾ ne sont soumis à cette cotisation distincte que dans le cas où ils ne sont pas le résultat d'un rejet de frais professionnels ».

La formulation est pour le moins étrange car il n'est pas dit que, dans le cas d'un rejet de frais professionnels, il ne s'agit pas de bénéfices dissimulés. Le texte légal semble induire que le résultat d'un rejet de frais professionnels équivaut à un bénéfice dissimulé mais que, dans une telle situation, il n'y aura pas d'application de la cotisation distincte.

Cette considération mise de côté, comment doit-on appliquer l'article 219, alinéa 5, du C.I.R. 1992 ?

Pour répondre à cette question, il faut dans un premier temps comprendre le texte.

3. *Petit exercice d'interprétation : à la recherche du sens et de la portée concrète de l'article 219, alinéa 5, du C.I.R. 1992* ⁽²³⁸⁾

La controverse existante semble indiquer qu'il existe un doute raisonnable sur la portée de la notion de « rejet de frais professionnels ».

a. Le recours aux méthodes d'interprétation

Puisque la lecture du texte même de la disposition n'apporte pas *per se* la clarté sur sa signification, voyons si les *méthodes d'interprétation* peuvent nous apporter la clarté recherchée.

L'interprétation textuelle (littérale, linguistique ou grammaticale)

Nous entamons la recherche sur la base d'une interprétation *textuelle*, c'est-à-dire d'une méthode qui consiste à analyser les éléments essentiels d'un texte sur la base de la grammaire, de la syntaxe et de la définition usuelle des mots utilisés ⁽²³⁹⁾. Pour comprendre la notion de « rejet de frais professionnels », nous tentons d'appréhender le concept de « frais professionnels » ; ce concept n'est pas défini expressément par le C.I.R. 1992. Toutefois, l'article 49 du C.I.R. 1992 débute par ces mots « À titre de frais professionnels sont déductibles ». Ainsi, pour être déductible, une dépense devrait être qualifiée de

« frais professionnels ». L'article poursuit en fixant les conditions pour être éligible en tant que frais professionnel et donc pour être déductible. De la sorte, et comme le soutient la doctrine minoritaire, ne pourrait-on parler d'un « rejet de frais professionnels » uniquement si, dans un premier temps, les conditions de l'article 49 du C.I.R. 1992 sont rencontrées ? La question est posée.

Si l'on poursuit la démarche interprétative, deux autres méthodes d'interprétation pourraient théoriquement être mobilisées, à savoir l'*interprétation historique* et la *recherche de la volonté du législateur*.

L'interprétation historique

La méthode historique consiste à éclairer un texte en le replaçant dans le contexte de sa naissance ⁽²⁴⁰⁾.

Historiquement, pour rappel, le recours aux bénéfices dissimulés devait permettre à l'administration de rechercher des dépenses non justifiées « à la source », à savoir via les revenus clandestins de la société. Les revenus clandestins peuvent résulter de recettes occultes et de dépenses fictives (hypothèses D). Des dépenses non admises, à savoir des dépenses réelles mais rejetées fiscalement, ne peuvent être qualifiées de dépenses fictives et, partant, de bénéfices dissimulés ; le recours à la cotisation distincte dans les hypothèses B et C doit donc être interdit. La méthode historique penche en faveur de la doctrine majoritaire.

La recherche de la volonté du législateur

Cette méthode doit être distinguée de la méthode d'interprétation téléologique qui « vise à éclairer le texte par le but que le législateur poursuit à travers lui » ⁽²⁴¹⁾. Cette méthode peut être dangereuse car elle est basée sur le but supposé et non exprimé du législateur ; ce but ne doit pas être confondu avec la volonté du législateur ⁽²⁴²⁾.

Si l'on recherche la volonté du législateur, les travaux préparatoires doivent être analysés. *In casu*, l'exposé des motifs de la loi du 19 décembre 2014 évoque laconiquement que « le nouvel alinéa 5 stipule que ces bénéfices dissimulés ne seront uniquement assujettis à cette cotisation distincte que s'ils ne sont pas le résultat du rejet comme frais profession-

⁽²³⁷⁾ C'est nous qui soulignons.

⁽²³⁸⁾ Voy. notamment : A. TIBERGHEN, « Petit cours d'interprétation », *R.G.F.*, 1993, 8-9, pp. 211-215 ; P. DELNOY, « 1. Méthodologie de l'interprétation juridique », in *Éléments de méthodologie juridique*, 3^e éd., Collection de la Faculté de droit de l'Université de Liège, Bruxelles, Larcier, 2008, pp. 81-205, spéc. pp. 155-187.

⁽²³⁹⁾ A. TIBERGHEN, *op. cit.*, p. 212 ; P. DELNOY, *op. cit.*, pp. 155-158.

⁽²⁴⁰⁾ P. DELNOY, *op. cit.*, p. 171.

⁽²⁴¹⁾ P. DELNOY, *op. cit.*, p. 175.

⁽²⁴²⁾ P. DELNOY, *op. cit.*, p. 176 ; A. TIBERGHEN, *op. cit.*, p. 213.

nels » ; les motivations du législateur n'apparaissent donc pas.

b. Le recours aux principes d'interprétation

En dehors des méthodes d'interprétation, des *principes d'interprétation* peuvent être mobilisés.

Postulat de rationalité du législateur : le législateur ne fait rien d'inutile

Selon F. Ost, la liberté de l'interprète est limitée par le « postulat de rationalité du législateur »⁽²⁴³⁾ ; ce postulat constitue la source de différents principes d'interprétation, parmi lesquels celui qui consiste à dire que « le législateur ne fait rien d'inutile »⁽²⁴⁴⁾. Ainsi, comme le précise P. Delnoy, si le législateur s'exprime, ce n'est pas pour énoncer des évidences juridiques ou pour se répéter. Par conséquent, lorsqu'une loi peut recevoir deux interprétations, l'une qui ne lui confère aucune utilité, l'autre qui lui en confère une, il faut adopter cette seconde interprétation⁽²⁴⁵⁾.

Pour rappel, les deux interprétations principales possibles de l'article 219, alinéa 5, du C.I.R. 1992 sont les suivantes : soit la cotisation distincte ne peut pas être appliquée aux hypothèses B et C (doctrine majoritaire) ; soit la cotisation distincte ne peut pas être appliquée dans certaines occurrences de l'hypothèse C (doctrine minoritaire).

Avant la réforme du régime de la cotisation distincte – et l'insertion de cet article 219, alinéa 5 du C.I.R. 1992, le dernier état de la réflexion se situait en aval de la jurisprudence de la Cour de cassation du 20 février 2014. En suite de cette jurisprudence (et des conclusions de l'avocat général Thijs), il fallait considérer que la cotisation distincte était envisageable pour l'hypothèse B et non pour l'hypothèse C.

Quelles sont les intentions qui ont sous-tendu l'action du législateur ? Selon la doctrine majoritaire, le législateur est intervenu pour contrer la jurisprudence de la Cour de cassation (en supprimant la possibilité d'instaurer une cotisation distincte dans l'hypothèse B). Si l'on suit la doctrine minoritaire, il est

difficile de discerner les raisons sous-tendant l'intervention du législateur.

Or, si le législateur a pris la plume pour ajouter cet alinéa 5, eu égard au « postulat de rationalité du législateur », il est permis de penser qu'il y avait une motivation particulière sous-tendant ce texte ; cette motivation pourrait être la volonté de remettre en cause la jurisprudence antérieure de la Cour de cassation, comme le soutient la doctrine majoritaire.

« *Ubi lex non distinguit, non distinguere debemus* »⁽²⁴⁶⁾

La distinction qui paraît être mise en exergue par la doctrine minoritaire – entre le rejet *en tant que* frais professionnels et le rejet *de* frais professionnels – ne trouve pas d'assise légale. Le texte légal de l'article 219, alinéa 5, du C.I.R. 1992 vise uniquement « le rejet de frais professionnels ». D'ailleurs, l'exposé des motifs, dans sa version francophone, évoque le « résultat de rejet *comme* »⁽²⁴⁷⁾ frais professionnels alors que, dans la version néerlandophone, est envisagé « het resultaat (...) van het verworpen *van* »⁽²⁴⁸⁾ beroepskosten ». Ces deux expressions seraient-elles, dans l'esprit du législateur, interchangeables ? Du reste, si l'on fait application du principe d'interprétation selon lequel « lorsque la loi ne fait pas de distinction, il ne faut pas en faire », il faudrait s'arrêter là.

Si l'article 219, alinéa 5, du C.I.R. 1992 permet en définitive de mettre fin à l'application de la cotisation distincte aux dépenses non admises (hypothèses B et C), nous retrouverons une application respectueuse de la notion originelle de « bénéfices dissimulés ».

S'agit-il là d'un vœu pieux ?

D. L'arrêt du 26 mars 2015 rendu par la Cour de cassation face à l'application rétroactive du nouveau régime de la cotisation distincte

1. L'arrêt du 26 mars 2015

Dans un arrêt du 26 mars 2015⁽²⁴⁹⁾, la Cour de cassation a réitéré sa jurisprudence antérieure dans un cas de facturation fictive (hypothèse B).

⁽²⁴³⁾ F. OST, « L'interprétation logique et systématique et le postulat de rationalité du législateur », M. VAN DE KERCHOVE (dir.), *L'interprétation en droit*, Publication des Facultés universitaires Saint-Louis, Bruxelles, 1978, pp. 97-184, spéc. pp. 163 et s.

⁽²⁴⁴⁾ F. OST, *op. cit.*, p. 171.

⁽²⁴⁵⁾ P. DELNOY, *op. cit.*, p. 183.

⁽²⁴⁶⁾ P. DELNOY, *op. cit.*, p. 187.

⁽²⁴⁷⁾ C'est nous qui soulignons.

⁽²⁴⁸⁾ C'est nous qui soulignons.

⁽²⁴⁹⁾ Cass., 26 mars 2015, F.14.0136.F.

L'affaire en cause concerne une société de transport qui a acquitté des factures de réparation sur véhicules ; la société a déduit ces factures. Dans les faits, il s'avère que les factures de réparation sont fictives et que la société a donc versé des sommes sans justification (au sens de l'art. 49 du C.I.R. 1992 – voy. *supra*, p. 270) ; nous nous trouvons bel et bien devant une application de l'hypothèse B.

Le 14 mars 2014, la cour d'appel de Mons confirme le jugement de première instance qui a considéré que lorsque les bénéfices de la société sont comptabilisés de manière complète mais que, par le fait d'une facturation fictive, des frais plus élevés sont comptabilisés, les sommes ainsi facturées doivent être simplement taxées comme des dépenses non admises et non être soumises à la cotisation distincte visée à l'article 219 du C.I.R. 1992.

La cour d'appel de Mons maintient ainsi sa jurisprudence (et une vision restrictive), sans tenir compte de l'arrêt rendu par la Cour de cassation le 20 février 2014.

L'administration fiscale forme un pourvoi en cassation contre cet arrêt.

Selon la Cour de cassation, « les bénéfices nets qu'une société cèle sous le couvert de charges qu'elle enregistre en compte de résultats sur la base de fausses factures d'entrée et qu'elle déclare à titre de frais professionnels déductibles constituent des bénéfices dissimulés au sens de [l'article 219 du C.I.R. 1992] ».

La Cour de cassation réaffirme sa jurisprudence de février 2014 (qui, pour rappel, consacre la vision extensive).

En conséquence de quoi, la Cour de cassation casse l'arrêt de la cour d'appel de Mons.

La Cour de cassation maintient ainsi sa position et confirme donc la jurisprudence de février 2014. Toutefois, depuis le 20 février 2014, les choses ont changé.

2. L'application rétroactive du nouveau régime de la cotisation distincte

Comme nous l'avons évoqué ci-avant, la loi-programme du 19 décembre 2014 a sensiblement modifié le régime de la cotisation distincte sur commissions secrètes (voy. *supra*, p. 290).

En vertu de l'article 40 de la loi-programme, ce nouveau régime est entré en vigueur le jour de la publication de la loi au Moniteur belge, à savoir le 29 décembre 2014. Toujours selon l'article 40 de la loi-programme, ce nouveau régime est également d'application pour tous les litiges qui ne sont pas encore définitivement clôturés à la date du 29 décembre 2014.

Aussi, en réponse à une question parlementaire, le ministre des Finances a précisé que la nouvelle réglementation s'applique également aux contentieux relatifs au passé qui n'étaient pas encore « ouverts » en date du 29 décembre 2014 ainsi qu'à toutes les cotisations qui englobent la cotisation distincte, même si elles portent sur des exercices d'imposition précédant l'exercice d'imposition 2015, mais ont été enrôlées à partir du 29 décembre 2014⁽²⁵⁰⁾.

Le nouveau régime doit donc être appliqué rétroactivement⁽²⁵¹⁾. Comment l'expliquer ?

Comme l'annonçait l'accord de gouvernement, par la réforme de son régime, la cotisation distincte a connu un abaissement significatif de taux. Il ressort des travaux préparatoires de la loi-programme du 19 décembre 2014 que la volonté du législateur est de rendre à la cotisation distincte sa coloration purement compensatoire d'autrefois⁽²⁵²⁾ ; corrélativement, le législateur en supprime le caractère répressif.

À cet égard, le ministre des Finances évoque que toute décision du législateur qui vise à réduire la portée d'une sanction doit s'appliquer immédiatement à l'ensemble des litiges, qu'ils soient nouveaux ou encore *pendants* et ce, conformément aux prescrits du droit pénal⁽²⁵³⁾. Le ministre des Finances semble faire ainsi référence aux règles qui régissent l'application de la loi pénale dans le temps (non rétroactivité de la loi pénale⁽²⁵⁴⁾ et application

⁽²⁵⁰⁾ Voy. la réponse apportée à la question parlementaire n° 1625 posée par M. Van Biesen le 28 janvier 2015, *Chambre*, Compte-rendu intégral – commission des Finances, 2014-2015, C.R.I.V. 54 COM074 du 28 janvier 2015, p. 17.

⁽²⁵¹⁾ Voy. à ce sujet, circulaire du 11 juin 2015 n° Ci.RH.421/636.468 (AGFisc n° 24/2015) (points 44-50) ; D. GARABEDIAN et R. THONET, « La nouvelle cotisation spéciale sur "commissions secrètes" : quelques réflexions », *op. cit.*, pp. 108-110 ; P. SMEYERS, « Aanslag geheime commissielonen : fiscus legt nieuwe voorwaarden op (bis) », *op. cit.*, pp. 3-4.

⁽²⁵²⁾ *Doc. parl.*, Chambre, n° 54-0672/001, p. 10.

⁽²⁵³⁾ *Doc. parl.*, Chambre, n° 54-0672/009, p. 35.

⁽²⁵⁴⁾ Article 2, al. 1^{er}, du Code pénal.

de la loi pénale la plus douce⁽²⁵⁵⁾ en vertu desquelles il faut appliquer au passé la loi nouvelle moins sévère.

Dans la jurisprudence récente, nous avons déjà pu observer des cas d'application rétroactive⁽²⁵⁶⁾. Par exemple, il est fait application, dans le cadre des dépenses et avantages non justifiés de manière *ad hoc* (c'est-à-dire par des fiches individuelles et un relevé récapitulatif), de la tolérance légale en vertu de laquelle la cotisation distincte n'est pas d'application lorsque le bénéficiaire de ces dépenses et/ou avantages a été identifié de manière univoque dans les 2 ans et 6 mois à partir du 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition concerné⁽²⁵⁷⁾ ; le nouveau régime à deux taux⁽²⁵⁹⁾ est également appliqué⁽²⁶⁰⁾.

À défaut pour le législateur d'avoir précisé autre chose, le caractère rétroactif du nouveau régime est général. Par conséquent, toutes les nouvelles règles doivent être appliquées de cette façon, notamment l'article 219, alinéa 5, du C.I.R. 1992. Pour rappel, en vertu de cette disposition, les bénéfices dissimulés qui résultent d'un rejet de frais professionnels ne doivent pas être soumis à la cotisation distincte.

La Cour de cassation, concernant le cas qui a donné lieu à l'arrêt du 26 mars 2015, a eu affaire à un litige qui n'était pas définitivement clôturé à la date du 29 décembre 2014... Puisque, précisément, la Cour a été saisie de ce dossier et a rendu son arrêt le 26 mars 2015.

Pourquoi la Cour de cassation ne fait-elle pas référence à cette nouvelle règle qui, *in casu*, et selon la doctrine majoritaire, aurait exclu l'application de la

cotisation distincte ? Faut-il, à l'instar de B. Zdravkov, craindre que la Cour de cassation et le législateur soient en désaccord⁽²⁶¹⁾ ?

3. Observations

Comme Monsieur Zdravkov le met en évidence, il est plus probable que cette apparente contradiction s'explique par les compétences spécifiques de la Cour de cassation et dans la procédure de cassation.

En vertu de l'article 147 de la Constitution, cette Cour ne peut pas connaître du fond des affaires. Par conséquent, la Cour de cassation ne peut se substituer aux juges du fond ; elle peut uniquement contrôler leur action.

Or, l'arrêt attaqué a été rendu le 14 mars 2014 par la cour d'appel de Mons. Selon la Cour de cassation, la cour d'appel de Mons devait faire application de l'article 219 du C.I.R. 1992 tel qu'il existait avant sa modification par l'article 30 de la loi-programme du 19 décembre 2014. La Cour de cassation a donc logiquement conclu qu'il n'y avait pas eu une correcte application de l'article 219 du C.I.R. 1992 puisque la cour d'appel de Mons a conclu que la cotisation distincte ne devait pas être appliquée alors que, selon la Cour de cassation, il s'agissait d'un cas d'application de la cotisation distincte. La Cour, saisie du pourvoi de l'administration, ne pouvait donc que constater cette erreur et casser l'arrêt faisant l'objet de ce pourvoi.

Il appartiendra à la cour d'appel de renvoi de décider si les faits de la cause commandent l'application ou non d'une cotisation distincte.

⁽²⁵⁵⁾ Article 2, al. 2, du Code pénal.

⁽²⁵⁶⁾ Anvers, 10 février 2015, J. VAN DYCK, « Nouvelle cotisation spéciale : toujours purement "compensatoire" ? », *Fiscologue*, n° 1423, 20 mars 2015, pp. 5 et s. ; Gand, 24 février 2015, S. VAN CROMBRUGGE, « Commissions secrètes : application du nouveau régime sur les litiges pendants », *Fiscologue*, n° 1422, 13 mars 2015, pp. 4 et s., J. VAN DYCK, « Nouvelle cotisation spéciale : toujours purement "compensatoire" ? », *op. cit.*, pp. 5 et s. et Y. DEWAELE, « Cotisation distincte sur les sommes ou charges non justifiées », *Act. fisc.*, 2015, n° 13, www.monkey.be ; Civ. Bruges, 25 février 2015, S. VAN CROMBRUGGE et J. VAN DYCK, « Cotisation spéciale : encore une application rétroactive », *Fiscologue*, n° 1425, 3 avril 2015, pp. 1 et s.

⁽²⁵⁷⁾ Art. 219, al. 7, du C.I.R. 1992.

⁽²⁵⁸⁾ Gand, 24 février 2015, S. VAN CROMBRUGGE, « Commissions secrètes : application du nouveau régime sur les litiges pendants », *op. cit.*, pp. 4 et s. ; J. VAN DYCK, « Nouvelle cotisation spéciale : toujours purement "compensatoire" ? », *op. cit.*, pp. 5 et s. et Y. DEWAELE, « Cotisation distincte sur les sommes ou charges non justifiées », *op. cit.*, www.monkey.be ; Civ. Bruges, 25 février 2015, S. VAN CROMBRUGGE et J. VAN DYCK, « Cotisation spéciale : encore une application rétroactive », *op. cit.*, pp. 1 et s.

⁽²⁵⁹⁾ Art. 219, al. 2, du C.I.R. 1992. Notons que pour les dépenses, avantages financiers et de toute nature visés, le taux applicable est de 100 % sauf s'il est démontré que le bénéficiaire est une personne morale, auquel(s) cas le taux est de 50 %. La circulaire du 11 juin 2015 exige par ailleurs que le bénéficiaire *final* dépenses et avantages de toute nature soit une personne morale sans préciser qui est à considérer comme le bénéficiaire final *in casu* (circulaire n° Ci.RH.421/636.468 AGFisc n° 24/2015, point 14).

⁽²⁶⁰⁾ Anvers, 10 février 2015, J. VAN DYCK, « Nouvelle cotisation spéciale : toujours purement "compensatoire" ? », *op. cit.*, pp. 5 et s.

⁽²⁶¹⁾ Voy. sur cette question, B. ZDRAVKOV, « Cotisation distincte sur des dépenses rejetées : la Cour de cassation et le législateur seraient-ils en désaccord ? », *Act. fisc.*, 2015, n° 20, www.monkey.be.

E. *Last but not least* : le jugement du 26 juin 2015 rendu par le tribunal de première instance d'Anvers

Dans un récent jugement du 26 juin 2015 ⁽²⁶²⁾, le tribunal de première instance d'Anvers a refusé d'appliquer une cotisation distincte dans un cas de facturation fictive (hypothèse B).

Une société a acquitté des factures d'achat ; la société a déduit ces factures. Dans les faits, et cela est établi au terme d'une procédure pénale, ces factures sont fictives. La société concernée a donc versé des sommes sans justification (au sens de l'article 49 du C.I.R. 1992 – voy. *supra*, p. 270) ; nous nous trouvons donc ici encore devant une application de l'hypothèse B.

Tout en reconnaissant que sous l'empire du régime ancien (voy. *supra*, p. 271) une cotisation distincte aurait pu être appliquée (le tribunal de première instance d'Anvers est un partisan de la vision extensive), le tribunal applique rétroactivement le régime nouveau, le litige étant *pendant* (au sens de la loi-programme), et conclut, qu'en vertu de l'article 219, alinéa 5, du C.I.R. 1992, les montants qui ressortent des factures fictives ne peuvent plus être soumis à la cotisation distincte.

Conclusion

De longue date, l'administration, voulant atteindre les commissions secrètes, a orienté ses recherches sur la *source* de ces dépenses, à savoir sur les revenus clandestins. C'est ainsi qu'a commencé la quête des bénéfices dissimulés.

En 1999, le législateur a donné une assise légale à cette pratique administrative. Pour imposer une cotisation distincte depuis lors, deux conditions d'établissement doivent être réunies, à savoir l'existence de bénéfices dissimulés et le fait que ces bénéfices dissimulés ne se retrouvent pas parmi les éléments du patrimoine de la société concernée.

S'il devait être plus aisé d'attraper les bénéfices dissimulés que les commissions secrètes, encore fallait-il parvenir à circonscrire dans un premier temps les contours de cette notion de « bénéfices dissimulés ». Sans aucun doute, les revenus non déclarés d'une société sont visés. Concernant les dépenses, tout au long de cette contribution, nous nous sommes efforcés de mettre en évidence que seules les dépenses fictives, les dépenses qui n'ont pas été supportées en

définitive par la société, peuvent constituer des bénéfices dissimulés ; il s'agit de nos hypothèses D.

A contrario, des dépenses non admises (les hypothèses B et C), dépenses réelles mais rejetées fiscalement, ne revêtent pas ce caractère de revenus clandestins. Pourtant, la jurisprudence et la doctrine sont divisées sur cette question depuis de longues années : selon une vision extensive, toute majoration du résultat imposable révèle un bénéfice dissimulé (une cotisation distincte est applicable) alors que, selon une vision restrictive, la notion se rapporte à des éléments de bénéfices réalisés et non à des dépenses réellement consenties par la société (une cotisation distincte est inapplicable et ces dépenses réelles doivent être taxées au titre de dépenses non admises).

S'il nous semblait *a priori* que la première condition suscitait davantage de questions, il apparaît, après analyse, que la seconde condition n'est pas en reste : comment l'administration peut-elle prouver que les bénéfices dissimulés ne se retrouvent pas parmi les éléments du patrimoine de la société ? La notion de patrimoine, à l'instar de celle des bénéfices dissimulés, n'est pas définie dans la loi.

Aussi, si les deux conditions d'établissement sont bel et bien nécessaires (à la lumière du cas A notamment), nous avons voulu mettre en exergue dans les lignes qui précèdent qu'elles ne sont pas parfaitement indépendantes l'une de l'autre.

Dans un arrêt du 20 février 2014, la Cour de cassation a souscrit à la vision extensive. Toutefois, à la lecture des conclusions de l'avocat général Thijs, lecture indispensable pour une parfaite compréhension de cette décision, il semble qu'il y ait une première prise de conscience « en interne » de ce que cette vision extensive prône une interprétation de la notion de bénéfices dissimulés qui dépasse le concept tel que le législateur l'a voulu : Monsieur Thijs recommande en effet qu'une distinction de traitement soit opérée entre l'hypothèse B pour laquelle la cotisation distincte est applicable et l'hypothèse C dans laquelle il n'est pas question de « cacher » ou de « dissimuler » des bénéfices et pour laquelle une cotisation distincte ne peut être imposée. Or, les hypothèses B et C, bien qu'elles diffèrent dans les faits, ont toujours été jusque-là envisagées de concert et de la même manière d'un point de vue juridique (taxation à la cotisation distincte *versus* rejet de la dépense et taxation en dépense non admise).

La loi-programme du 19 décembre 2014 a sensiblement modifié le régime de la cotisation distincte. À

⁽²⁶²⁾ Voy., pour un commentaire de cette décision : J. VAN DYCK, « Dépenses non admises et fausses factures : pas des « bénéfices dissimulés » », *Fiscologue*, n° 1446, 9 octobre 2015, pp. 9 et s.

ce titre, nous pouvons notamment évoquer la baisse considérable des taux applicables ou encore la suppression de la déductibilité des bénéfices dissimulés.

Cette réforme, portée par la loi-programme, n'est pas un exemple de clarté, loin s'en faut ; trois constats peuvent être dressés :

1. Certains objectifs énoncés clairement au cours des travaux préparatoires sont contredits en définitive par le texte de loi :

- si dans l'exposé des motifs, il était mis en évidence que la nouvelle cotisation distincte serait uniquement compensatoire et ne devait plus couvrir que la perte d'impôts sur les revenus *belges*, comment comprendre qu'une exception soit prévue – et que donc sans cette exception une cotisation soit envisageable – pour un bénéficiaire non-résident, et non taxable sur ses revenus en Belgique, qui déclare l'avantage ou la commission dans une déclaration analogue à l'étranger ?
- si dans l'exposé des motifs, il était précisé que la réintégration des bénéfices dissimulés devrait être spontanée « afin de ne pas soumettre ces bénéfices à la taxation », comment comprendre le texte de loi en vertu duquel la réintégration *ad hoc* des bénéfices dissimulés permet l'application de la cotisation distincte, certes à un taux réduit ?

2. Certains objectifs énoncés clairement au cours des travaux préparatoires ne se retrouvent purement et simplement pas dans le texte de loi : l'exposé des motifs énonce par exemple que les menus frais qui n'ont pas de caractère professionnel ne doivent pas être soumis à la cotisation distincte. Aucune trace de ce régime de faveur dans le texte de loi. *Quid ?*

3. Sans qu'il n'y ait cette fois de discordance entre les travaux préparatoires et le texte légal, il s'avère que le texte de loi n'est ni clair ni précis.

La circulaire administrative du 11 juin 2015 n'est pas non plus exempte de tout reproche : par exemple, et alors qu'elle vise à commenter la réforme, elle semble ajouter des conditions au texte légal et s'avèrerait, ce faisant, plus sévère que la loi elle-même. Or, l'on peut douter de la valeur d'une circulaire qui n'est pas conforme à la loi.

Enfin, nous avons consacré les dernières pages de cette contribution à l'article 219, alinéa 5, du C.I.R. 1992 en vertu duquel les bénéfices dissimulés ne

sont soumis à cette cotisation distincte que dans le cas où ils ne sont pas le résultat d'un rejet de frais professionnels.

S'interroger sur le sens de ce texte, et plus précisément sur la question de savoir ce que le législateur entend par « rejet de frais professionnels », revient véritablement à ouvrir une boîte de Pandore : des interprétations diverses fourmillent sur cette question et dégager le sens du texte au travers d'un exercice d'interprétation ne se révèle pas être une tâche facile.

Ce n'est que si l'article 219, alinéa 5, du C.I.R. 1992 permet en définitive de mettre fin à l'application de la cotisation distincte aux dépenses non admises (hypothèses B et C) que nous retrouverons une application respectueuse de la notion originelle de « bénéfices dissimulés ».

Via l'article 219, alinéa 5, du C.I.R. 1992, le législateur a-t-il voulu mettre fin à l'application de la cotisation distincte sur les dépenses non admises ? À notre sens, oui. Le cas échéant, y est-il parvenu ?

Rien n'est moins sûr : la circulaire du 11 juin 2015 précise à cet égard que l'article 219, alinéa 5, du C.I.R. 1992 est sans incidence, et donc n'est pas applicable, si les dépenses non admises sont liées à des factures fictives (dans l'hypothèse B donc). Mais quel sort sera réservé à cette circulaire ?

L'avenir paraît donc bien incertain, au grand dam des contribuables et praticiens.

Rappelons-nous enfin que l'accord de gouvernement du 10 octobre 2014 avait prôné un système fiscal vecteur de sécurité juridique et de stabilité pour les citoyens et pour les entreprises. Peut-on parler d'un acte manqué ? Il est sans doute trop tôt pour le dire mais les controverses actuelles n'augurent rien de bon.

À tout le moins, nous pouvons regretter que le législateur, par le biais de la loi-programme, n'ait pas mis fin à des années marquées par le doute et endigué un nouveau phénomène semblable (avec l'article 219, alinéa 5, du C.I.R. 1992) en apportant une définition claire et précise de ce que recouvre ces quelques mots : bénéfices dissimulés qui ne se retrouvent pas parmi les éléments du patrimoine de la société. On peut assurément parler d'une occasion manquée.