

**Circulaire n° Ci.RH.421/628.803 (AGFisc N° 30/2013) dd. 22.07.2013**

*Impôt des sociétés*  
*Calcul de l'ISoc.*  
*Impôt des personnes morales*  
*Calcul de l'IPM*  
*Cotisation distincte*  
*Charges ou sommes non justifiées*  
*Frais professionnels*

Remarque préliminaire à la circulaire n° Ci.RH.421/628.803

La problématique de l'application de la cotisation distincte "commissions secrètes" visée à l'article 219 CIR 92 a souvent amené des controverses, tant du côté des contribuables/entreprises que du côté de l'administration fiscale et le législateur a finalement fait le nécessaire pour apporter de la clarté dans l'application de la mesure de sorte que plus de sécurité juridique puisse être atteinte. Dans les différentes matières dans lesquelles cette mesure est d'application, il apparaît dorénavant (à partir de l'exercice d'imposition 2014) que la cotisation distincte n'est plus établie s'il y a un impôt effectif et définitif à l'impôt des personnes physiques dans le chef du bénéficiaire.

La nouvelle modification légale répond donc clairement à la volonté du gouvernement et du législateur d'apporter plus de sécurité juridique dans les situations dans lesquelles l'application de la cotisation distincte de l'article 219, CIR 92 peut encore être d'application.

Il est dès lors expressément recommandé d'appliquer correctement ces nouvelles dispositions et instructions et de ne plus considérer dorénavant l'établissement de la cotisation distincte que comme une mesure d'exception, si et seulement si l'impôt effectif et définitif à l'impôt des personnes physiques dans le chef du bénéficiaire n'est pas (plus) possible dans les termes de la législation modifiée.

Dans les cas concrets où un doute pourrait encore subsister, il est dorénavant recommandé, sur la base du bon sens, d'accorder la priorité à un règlement du problème, de préférence par l'établissement d'une cotisation (complémentaire) à l'impôt des personnes physiques plutôt que par l'établissement d'une cotisation distincte à l'impôt des sociétés.

Le Service Maîtrise de l'Organisation/Contrôle interne de l'AGFisc veillera, par des coups de sonde, à la correcte application de ces instructions.

Carlos SIX  
Administrateur général de la Fiscalité

Service Public Fédérale  
FINANCES

Bruxelles, le 22 juillet 2013

-----  
Administration générale de la  
FISCALITE

*Impôt des sociétés*

-----  
Services centraux

*Calcul de l'ISoc.*

-----  
Impôt des Sociétés  
Ci.RH.421/628.803

*Impôt des personnes morales*

*Calcul de l'IPM*

OBJET:

Impôts sur les revenus.

*Cotisation distincte*

*Charges ou sommes non justifiées*

*Frais professionnels*

*Commentaire des modifications apportées  
aux dispositions des articles 197, 198, § 1<sup>er</sup>, 219, 223  
et 225, CIR 92, par la Loi du 17 juin 2013, portant des  
dispositions fiscales et financières et des dispositions  
relatives au développement durable (MB 28.6.2013).*

A tous les fonctionnaires des niveaux A, B et C.

## **TABLE DES MATIERES**

N°s

I. INTRODUCTION .....	1
II. TEXTES LEGAUX .....	2
III. IMPOT DES SOCIETES	
1. Dépenses déductibles .....	3
2. Dérogation légale à la cotisation distincte .....	4
3. Dépenses non déductibles .....	12
4. Tolérance administrative .....	14
IV. IMPOT DES PERSONNES MORALES .....	15
V. ENTREE EN VIGUEUR .....	19
VI. REMARQUE GENERALE .....	20

### **I. INTRODUCTION**

1. La présente circulaire commente les modifications apportées aux dispositions des art. 197, 198, § 1<sup>er</sup>, 219, 223 et 225, CIR 92, respectivement par les art. 13, 14, 17, 18 et 19 de la loi du 17 juin 2013 portant des dispositions fiscales et financières et des dispositions relatives au développement durable (MB 28.06.2013).

### **II. TEXTES LEGAUX**

#### Art. 13

2. *L'article 197 du même Code, remplacé par la loi du 4 mai 1999, est complété par un alinéa rédigé comme suit:*

*"En cas d'application de l'article 219, alinéa 4, les dépenses non justifiées sont, par dérogation à l'article 57, considérées comme des frais professionnels."*

#### Art. 14

*L'article 198, § 1<sup>er</sup>, du même Code, modifié en dernier lieu par la loi du 22 juin 2012 est complété par un 15° rédigé comme suit:*

*"15° le montant des frais à concurrence des avantages de toute nature visés aux articles 31, alinéa 2, 2°, et 32, alinéa 2, 2°, dans les situations visées à l'article 219, alinéa 5."*

#### Art. 17

*Dans l'article 219 du même Code, modifié par les lois des 30 mars 1994, 4 mai 1999, 27 novembre 2002, 27 décembre 2006 et 11 mai 2007, les modifications suivantes sont apportées:*

*1° dans l'alinéa 2, les mots ", avantages financiers" sont insérés entre les mots "avantages de toute nature" et les mots "et bénéfices dissimulés";*

*2° l'article 219 est complété par un alinéa rédigé comme suit:*

*"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 bénéficiaire 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<sup>er</sup>."*

### Art. 18

*Dans l'article 223 du même Code, remplacé par l'arrêté royal du 20 décembre 1996 et modifié par les lois des 10 mars 1999, 28 avril 2003, 15 décembre 2004, 27 décembre 2005, 27 décembre 2006, 11 mai 2007 et 28 décembre 2011, les modifications suivantes sont apportées:*

*1° l'alinéa 1<sup>er</sup> est complété par un 5° rédigé comme suit:*

*"5° dans les situations visées à l'alinéa 4, du montant des frais à concurrence des avantages de toute nature visés aux articles 31, alinéa 2, 2°, et 32, alinéa 2, 2°, et des dépenses visées à l'article 57.";*

*2° l'article 223 est complété par deux alinéas, rédigés comme suit:*

*"La cotisation visée à l'alinéa 1<sup>er</sup>, 1°, 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 avantages de toute nature visés aux articles 31, alinéa 2, 2°, et 32, alinéa 2, 2°, ou des dépenses, visées à l'article 57 n'est pas compris dans une déclaration introduite par le bénéficiaire conformément à l'article 305, la cotisation visée à l'alinéa 1<sup>er</sup>, 1°, n'est pas applicable si ce montant est compris dans une imposition établie dans le chef du bénéficiaire dans le délai visé à l'article 354, alinéa 1<sup>er</sup>."*

### Art. 19

*Dans l'article 225, alinéa 2, 5°, du même Code, remplacé par la loi du 28 décembre 2011, les mots "et sur le montant équivalant à 17 p.c. de l'avantage de toute nature, visé à l'article 223, alinéa 1<sup>er</sup>, 4°" sont remplacés par les mots "et sur les montants visés à l'article 223, alinéa 1<sup>er</sup>, 4° et 5°".*

### Art. 23

*[...]*

*Les articles 13 à 19 sont applicables à partir de l'exercice d'imposition 2014.*

*[...]*

## **III. IMPOT DES SOCIETES**

### 1. Dépenses déductibles

3. L'art. 197, CIR 92 est complété par un 2<sup>ème</sup> alinéa qui donne une base légale à la pratique administrative suivant laquelle, dans le cadre de la dérogation légale prévue à l'art. 219, al. 4, CIR 92, les dépenses non justifiées sont, par dérogation à l'art. 57, CIR 92, considérées comme des frais professionnels.

### 2. Dérogation légale à la cotisation distincte

4. L'art. 219, CIR 92 est complété par un 5<sup>ème</sup> alinéa introduisant une dérogation légale supplémentaire à l'établissement de la cotisation distincte.

Conformément à l'art. 219, al. 5, CIR 92, lorsque le montant des dépenses visées à l'art. 57, CIR 92 ou des avantages de toute nature visés aux art. 31, al. 2, 2° et 32, al. 2, 2°, CIR 92 n'est pas compris dans une déclaration introduite par le bénéficiaire conformément à l'art. 305, CIR 92 (c.-à-d. lorsque la dérogation légale visée à l'art. 219, al. 4, CIR 92, n'est pas rencontrée), la cotisation distincte n'est pas appliquée si le montant est compris dans une imposition établie avec l'accord du bénéficiaire dans son chef dans le délai visé à l'art. 354, al. 1<sup>er</sup>, CIR 92 (délai d'imposition de 3 ans).

5. L'accord du bénéficiaire implique que cette dérogation légale est conditionnée à une imposition établie dans son chef de manière définitive, c'est-à-dire une imposition qui n'est plus susceptible d'aucune réclamation (voir en ce sens Doc. parl., Chambre, DOC 53-2756/001, pp. 18 et 19).
6. Si une imposition définitive des montants concernés dans le chef du bénéficiaire n'a pas été établie dans le délai visé à l'art. 354, al. 1<sup>er</sup>, CIR 92, alors la cotisation distincte est applicable.
7. Des travaux parlementaires préparatoires, il ressort d'ailleurs que l'impôt dans le chef du bénéficiaire est d'une importance primordiale. La cotisation distincte peut en conséquence également être négligée si dans le délai prévu à l'art. 354, al. 1<sup>er</sup>, CIR 92, un impôt définitif est établi dans le chef du bénéficiaire, même sans son accord (voir en ce sens Doc. Parl., Chambre, DOC 53 2756/001, p. 17).
8. Le législateur précise également que si le caractère définitif de l'imposition ne peut être garanti à défaut d'accord du contribuable au terme du délai d'imposition (délai de réclamation non encore expiré), la cotisation distincte devra être établie et le cas échéant dégrevée par la suite. (voir en ce sens Doc. parl., Chambre, DOC 53-2756/001, p. 18). Il va de soi, étant donné ce qui est dit au n° 7, que cela vaut aussi si au terme du délai d'imposition, une réclamation est encore pendante.
9. Il est rappelé que l'établissement de fiches et relevés concerne également les bénéficiaires de revenus imposables à l'étranger. Il sera donc admis que la cotisation distincte ne soit pas appliquée si la preuve est faite que les revenus visés ont été imposés à l'étranger dans le délai fixé. (voir Doc. parl., Chambre, DOC 53-2756/001, p. 18).
10. Le législateur souligne qu'en matière de "coûts exagérés", le traitement fiscal actuel n'est pas modifié (voir Doc. parl., Chambre, DOC 53-2756/001, p. 17). A cet égard, il est renvoyé au n° 219/8 et 219/9, Com.IR 92.
11. En ce qui concerne le traitement fiscal des frais de restaurant, il est renvoyé au point 9 de l'addendum du 20.7.2012 à la circulaire Ci.RH.421/605.074 (AFER N°71/2010) du 1.12.2010.

### 3. Dépenses non déductibles

12. L'art. 198, § 1<sup>er</sup>, CIR 92 est complété par un point 15° prévoyant ainsi la non-déductibilité du montant des frais à concurrence des avantages de toute nature visés aux art. 31, al. 2, 2° et 32, al. 2, 2°, CIR 92 dans les situations rencontrées à l'art. 219, al. 5, CIR 92.

Il est rappelé qu'en ce qui concerne les dépenses non justifiées, celles-ci ne sont pas, conformément à l'art. 57, CIR 92, considérées comme des frais professionnels déductibles.

Dès lors, en cas de non-application de la cotisation distincte conformément à la dérogation légale visée à l'art. 219, al. 5, CIR 92, le montant des dépenses et des avantages de toute nature précités constituera une dépense non admise.

13. Cela étant, dans sa réponse à la question orale n° 18589 posée par le Représentant C. Devlies en Commission des finances et du budget (CRABV 53 COM 783 du 25.6.2013, p. 9), le ministre des Finances a précisé ce qui suit à cet égard:

*"Dans tous les autres cas dans lesquels l'impôt spécial (ne) doit pas être prélevé, en dépit du fait que le bénéficiaire des avantages n'ait pas mentionné spontanément les avantages perçus dans sa déclaration rentrée dans les délais, les frais doivent être ajoutés, en application des articles de loi précités, au résultat fiscal de l'entreprise."*

*"J'estime néanmoins qu'en raison de l'impôt dans le chef du bénéficiaire, l'objectif principal est rencontré de sorte que la double imposition économique doit être évitée dans la mesure du possible. L'adjonction des coûts au résultat fiscal de l'entreprise peut donc ne pas être appliquée, en particulier lorsqu'il est manifestement question de bonne foi."*

#### 4. Tolérance administrative

14. Le législateur a confirmé que la tolérance administrative relative aux petites erreurs de calcul et fautes légères commises de bonne foi concernant des avantages de toute nature évalués forfaitairement n'est pas modifiée. Il ajoute en outre que cette tolérance s'appliquera également aux avantages de toute nature résultant d'une utilisation mixte (voir Doc. parl., Chambre, DOC 53 2756/001, p. 17). A cet égard, il est renvoyé à l'addendum du 20.7.2012 à la circulaire Ci.RH.421/605.074 (AFER N°71/2010) du 1.12.2010.

#### **IV. IMPOT DES PERSONNES MORALES**

15. Conformément au nouvel art. 223, al. 3, CIR 92, la dérogation légale prévue à l'impôt des sociétés à l'art. 219, al. 4, CIR 92 est dorénavant expressément prévue à l'impôt des personnes morales.

Ainsi, l'imposition prévue par l'art. 223, al. 1<sup>er</sup>, 1<sup>o</sup>, CIR 92 n'est pas établie si le contribuable qui devait établir les fiche individuelle et relevé, démontre que le montant qui devait y figurer (dépenses visées à l'art. 57, CIR 92 ou avantages de toute nature visés aux art. 31, al. 2, 2<sup>o</sup> et 32, al. 2, 2<sup>o</sup>, CIR 92) est compris dans une déclaration introduite par le bénéficiaire conformément à l'art. 305, CIR 92 (c.-à-d. une déclaration rentrée dans les formes et délais prescrits par la loi).

16. Conformément au nouvel art. 223, al. 4, CIR 92, la dérogation légale supplémentaire introduite à l'impôt des sociétés à l'art. 219, al. 5, CIR 92 est également prévue à l'impôt des personnes morales.

Lorsque le montant des avantages de toute nature visés aux art. 31, al. 2, 2<sup>o</sup> et 32, al. 2, 2<sup>o</sup>, CIR 92 ou des dépenses visées à l'art. 57 CIR 92 n'est pas compris dans une déclaration introduite par le bénéficiaire conformément à l'art. 305, CIR 92 (c.-à-d. lorsque la dérogation légale visée à l'art. 223, al. 3, CIR 92 n'est pas rencontrée), l'imposition prévue par l'art. 223, al. 1<sup>er</sup>, 1<sup>o</sup>, CIR 92 n'est pas applicable si le montant est compris dans une imposition établie dans le chef du bénéficiaire dans le délai visé à l'art. 354, al. 1<sup>er</sup>, CIR 92.

17. Bien que la nouvelle disposition de l'art. 223, al. 4, CIR 92 ne requiert pas expressément l'accord du bénéficiaire, le législateur précise qu'est visée ici la même situation que celle prévue en matière d'impôt des sociétés à l'art. 219, al. 5, CIR 92 et que pour que la dérogation légale soit rencontrée, l'imposition établie dans le chef du bénéficiaire ne doit plus être susceptible de réclamation (voir en ce sens Doc. parl., Chambre, DOC 53-2756/001, p. 19).

Cette dérogation légale est ainsi également conditionnée à une imposition établie dans le chef du bénéficiaire de manière définitive, étant entendu que les précisions qui sont données au n°s 4 à 8 de cette circulaire sont également d'application mutatis mutandis dans le contexte de l'impôt des personnes morales.

18. L'art. 223, al. 1<sup>er</sup>, CIR 92, est complété par un 5<sup>o</sup> prévoyant l'imposition du montant des frais à concurrence des avantages de toute nature visés aux art. 31, al. 2, 2<sup>o</sup> et 32, al. 2, 2<sup>o</sup>, CIR 92 et des dépenses visées à l'art. 57, CIR 92, dans les situations rencontrées à l'art. 223, al. 4, CIR 92.

En d'autres termes, en cas de non-application de l'impôt au taux de 300 % résultant de la dérogation légale visée à l'art. 223, al. 4, CIR 92, le montant des dépenses et des avantages de toute nature précités sera soumis à une imposition au taux visés à l'art. 215, al. 1<sup>er</sup>, CIR 92.

Cette imposition constitue le pendant à l'impôt des sociétés du rejet en dépenses non admises prévu aux art. 57 et 198, § 1<sup>er</sup>, 15<sup>o</sup>, CIR 92.

Les précisions reprises au n° 13 de cette circulaire valent également mutatis mutandis dans le contexte de l'impôt des personnes morales.

#### **V. ENTREE EN VIGUEUR**

19. Les dispositions commentées entrent en vigueur à partir de l'ex.d'imp. 2014.

Les litiges pendants et les dossiers en cours, même s'ils ont trait à des exercices d'imposition antérieurs, peuvent – là où les délais d'imposition à l'impôt des personnes physiques ne sont pas encore expirés – être résolus dans l'esprit des nouvelles dispositions légales et de la présente circulaire.

## **VI. REMARQUE GENERALE**

20. L'esprit des nouvelles dispositions légales et de la présente circulaire consiste en ce que dans la mesure du possible, il est donné priorité à un impôt dans le chef du bénéficiaire, à la place d'un impôt dans le chef de la société ou de la personne morale par le biais de l'application de la cotisation distincte. Dans ce même esprit, une même solution peut être recherchée dans les cas où un impôt définitif est encore possible, si pas en application du délai d'imposition de trois ans de l'art. 354, al. 1<sup>er</sup>, CIR 92, en application des autres délais d'imposition (par ex. l'art. 358, § 2, 3<sup>o</sup>, CIR 92).

Le Ministre des Finances,

KOEN GEENS