

COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

Avis CNC 2015/2 - Traitement comptable de la réserve de liquidation (Loi-programme du 19 décembre 2014) et de la cotisation distincte sur la réserve de liquidation

Avis du 13 mai 2015¹

I. Généralités

1. Le présent avis tend à expliciter le mode de comptabilisation d'une réserve de liquidation telle que visée à l'article 184*quater*, CIR 92² (ci-après: réserve de liquidation) et de la cotisation distincte y afférente visée à l'article 219*quater*, CIR 92. La faculté de constituer une réserve de liquidation est réservée aux sociétés qui sont considérées en tant que petites sociétés sur base de l'article 15 du Code des sociétés.³

2. La réserve de liquidation est constituée par l'affectation à un ou plusieurs comptes distincts du passif d'une partie ou de la totalité du bénéfice comptable après impôt. Le Ministre des Finances explique qu'on entend par le bénéfice comptable après impôts, le bénéfice de l'exercice à affecter tel que prévu sous le code 9905 des modèles des comptes annuels de la Banque Nationale.⁴ L'article 184*quater* prévoit que « [l]a réserve de liquidation doit être portée et maintenue à un ou plusieurs comptes distincts du passif et ne peut servir de base pour des rémunérations ou attributions quelconques. En cas de retrait d'une partie de la réserve de liquidation, les réserves les plus anciennes sont censées être les premières retirées. »⁵

3. Pour la période imposable au cours de laquelle une réserve de liquidation est constituée, une cotisation distincte est établie qui s'élève à dix pour cent de la réserve de liquidation constituée au cours de la période imposable (ci-après: la cotisation distincte). Cette cotisation distincte est indépendante de, et est, le cas échéant, complémentaire à d'autres impositions qui sont dues en vertu d'autres dispositions du CIR 92 ou, le cas échéant, dans le cadre de la mise en œuvre de dispositions légales particulières.⁶ La cotisation distincte est enrôlée en même temps que l'impôt des sociétés.

¹ Le présent avis a été élaboré après la publication pour consultation publique d'un projet d'avis le 5 mars 2015 sur le site de la CNC.

² Code des impôts sur les revenus 1992.

³ Article 184*quater*, alinéa 1^{er}, CIR 92.

⁴ Question parlementaire orale n° 2475 de Mme Veerle Wouters du 25 février 2015, Commission des Finances et du Budget, CRIV COM 098, 35.

⁵ Article 184*quater*, alinéas 1^{er}, 2 et 4, CIR 92, inséré dans le CIR 92 par l'article 44 de la loi-programme du 19 décembre 2014 (MB 29 décembre 2014).

⁶ Article 219*quater*, CIR 92.

II. Traitement comptable

A. *Comptabilisation de la cotisation distincte*

4. Le bilan est établi après répartition, c'est-à-dire compte tenu des décisions d'affectation du solde du compte de résultats de l'exercice et du résultat reporté⁷. La Commission est dès lors d'avis que la cotisation distincte doit être enregistrée lors des opérations de fin d'exercice à la date d'inventaire et que cet enregistrement ne peut pas être reporté à l'exercice suivant. La Commission recommande de comptabiliser cette cotisation distincte sur un sous-compte distinct du compte 6702 *Charges fiscales estimées*⁸.

B. *Constitution de la réserve de liquidation*

5. La réserve de liquidation est constituée par l'affectation à un ou plusieurs comptes distincts du passif d'une partie ou de la totalité du bénéfice comptable après impôt.

6. Les comptes annuels (dont le bilan) sont établis par l'organe de gestion qui est compétent pour leur établissement et qui doit soumettre les comptes annuels à l'approbation de l'assemblée générale.⁹ L'assemblée générale peut approuver ou rejeter les comptes annuels mais elle ne les peut pas modifier elle-même, à l'exception de l'affectation du résultat.

7. Lorsqu'il est décidé d'appliquer le régime mentionné dans l'article 184*quater* CIR 92, le montant qui sera transféré à la réserve de liquidation doit être déterminé.

8. Lors de l'affectation du résultat, la constitution de la réserve de liquidation sera également comptabilisée en premier. Cette affectation et cette comptabilisation préalables sont nécessaires, vu l'option fiscale d'affecter la totalité du bénéfice à la constitution d'une réserve de liquidation, même s'il existe une perte reportée des exercices précédents.¹⁰ Lors de l'affectation du résultat il faut tenir compte des obligations légales¹¹ et statutaires éventuelles.

9. La Commission recommande de porter la réserve de liquidation dans des sous-comptes distincts par année de constitution de la réserve de liquidation. En effet, en cas de retrait d'une partie de la réserve de liquidation, les réserves les plus anciennes sont censées être les premières

⁷ Article 26 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du code des sociétés.

⁸ Cette cotisation distincte n'est pas un impôt sur le bénéfice. En ce matière il est renvoyé à la rubrique 16 *Autres impôts ne figurant pas sous les postes 1 à 15* de l'annexe V Modèle de compte de résultat - charges par nature, tel que prévu à l'article 13 de la directive 2013/34/UE. La Commission proposera au législateur d'adapter le schéma des comptes annuels dans ce sens. En attendant cette modification de loi proposée, la Commission est d'avis qu'il convient d'utiliser un sous-compte dans le compte 6702 *Charges fiscales estimées*.

⁹ Article 92, § 1^{er} C.Soc.

¹⁰ Exposé des motifs précédant la loi-programme du 19 décembre 2014 (MB 29 décembre 2014), DOC 54 0672/001, 17.

¹¹ Comme la constitution obligatoire d'une réserve légale en fonction du bénéfice à affecter et du capital social, la constitution d'une réserve indisponible en cas de l'obtention des actions propres, etc.

retirées¹². Le taux du précompte mobilier à appliquer lors d'une attribution varie selon que la réserve de liquidation diminuée, a été conservée pendant une période de 5 ans ou moins.¹³

10. La Commission recommande que la société inclue dans ses comptes annuels des indications sur l'état des réserves de liquidation et sur leur ancienneté.

C. Exemples

Exemple 1

Données

Une société a un bénéfice reporté des exercices précédents de 300. Au cours de l'exercice (date de bilan 31/12/N) la société a réalisé un bénéfice de 2.000 avant impôts (avant constitution d'une réserve de liquidation et avant comptabilisation de la cotisation distincte de 10 % sur la réserve de liquidation). Les impôts sur le bénéfice de l'exercice, la cotisation distincte exclue, sont estimés à 570.

Il est décidé de constituer une réserve de liquidation d'un montant de 1.200. La cotisation distincte est estimée à $10\% \times 1.200 = 120$. Avant qu'une partie du bénéfice de l'exercice après impôts ne soit transférée en réserve de liquidation, le bénéfice à affecter s'élève à $300 + 2.000 - 570 - 120 = 1.610$. En premier lieu la réserve légale est augmentée de 5 % de $(2.000 - 570 - 120) = 65,5$. Le solde restant de $(1.610 - 1.200 - 65,5) = 344,5$ est reporté à l'exercice suivant.

Écritures à la date d'inventaire

Comptabilisation additionnelle de la cotisation distincte sur la réserve de liquidation

6702X	Charges fiscales estimées		120	
	à	450	Dettes fiscales estimées	120

Comptabilisation de la réserve de liquidation

6921	Dotations aux autres réserves		1.200	
	à	133X	Réserves disponibles – article 184 ^{quater} , CIR 92 (31/12/N)	1.200

Comptabilisation du bénéfice reporté de l'exercice précédent

14	Bénéfice reporté		300	
	à	790	Bénéfice reporté de l'exercice précédent	300

Comptabilisation du résultat à affecter après imputation préalable à la réserve de liquidation

6920	Dotations à la réserve légale		65,5	
693	Bénéfice à reporter		344,5	
	à	130	Réserves légales	65,5

¹² Article 184^{quater}, alinéas 1er, 2 et 4 CIR 92.

¹³ Article 269, § 1^{er}, 8° CIR 92.

Distribution ultérieure de la réserve de liquidation

Lorsque la société décide au cours d'un exercice ultérieure de distribuer la totalité de la réserve de liquidation, les écritures suivantes seront passées :

Comptabilisation à la date d'inventaire

133X	Réserves disponibles – article 184 ^{quater} , CIR 92 (31/12/N)	1.200	
à	792 Prélèvement sur les réserves		1.200

Comptabilisation lors de l'attribution ou de la mise en paiement

694	Rémunération du capital	1.200	
à	470 Dividendes et tantièmes d'exercices antérieurs		1.140
	453 Précomptes retenus		60 ¹⁴

Lorsque la réserve de liquidation est répartie à l'occasion d'une dissolution de la société, il n'y a pas lieu de retenir un précompte mobilier.¹⁵

Exemple 2*Données*

Une société a une perte reportée des exercices précédents de -500. Au cours de l'exercice (date de bilan 31/12/N) la société a réalisé un bénéfice de 2.000 avant impôts (avant constitution d'une réserve de liquidation et avant comptabilisation de la cotisation distincte de 10 % sur la réserve de liquidation). Les impôts sur le bénéfice de l'exercice, cotisation distincte exclue, sont estimés à 570.

Il est décidé de transférer le montant total du bénéfice de l'exercice¹⁶ à affecter¹⁷ en réserve de liquidation à un ou plusieurs comptes distincts du passif. La cotisation distincte est estimée à $10/110 \times (2.000 - 570) = 130$. Avant qu'une partie du bénéfice de l'exercice après impôts ne soit transférée en réserve de liquidation, le bénéfice à affecter s'élève à $2.000 - 570 - 130 - 500 = 800$. 5 pour cent de ce bénéfice à affecter est ajouté à la réserve légale (40). Le montant de la réserve de liquidation est de $2.000 - 570 - 130 = 1.300$.

¹⁴ Le taux de précompte mobilier s'élève à 5 p.c. lorsque l'attribution ou la mise en paiement entraîne une diminution de la réserve de liquidation selon que la partie de ces réserves qui est diminuée a été conservée pendant une période d'au moins 5 ans, à compter du dernier jour de la période imposable concernée, dans les conditions prévues à l'article 184^{quater}, alinéa 4 CIR 92. Lorsque la réserve de liquidation est diminuée dans une période de moins de 5 ans, le taux de précompte mobilier, est de 15 p.c. (article 269, § 1^{er}, 8° CIR 92).

¹⁵ Exposé des motifs précédant la loi-programme du 19 décembre 2014 (MB 29 décembre 2014), DOC 54 0672/001, 15.

¹⁶ Diminué de la cotisation distincte de 10 pour cent.

¹⁷ Le code 9905 dans les modèles des comptes annuels de la Banque Nationale.

Écritures à la date d'inventaire

Comptabilisation additionnelle de la cotisation distincte sur la réserve de liquidation

6702X	Charges fiscales estimées		130	
	à	450	Dettes fiscales estimées	130

Comptabilisation de la réserve de liquidation

6920	Dotation à la réserve légale		40	
6921	Dotation aux autres réserves		1.260	
	à	130X	Réserve légale – article 184 ^{quater} , CIR 92 ¹⁸ (31/12/N)	40 ¹⁹
		133X	Réserves disponibles – article 184 ^{quater} , CIR 92 (31/12/N)	1.260

Comptabilisation de la perte reportée de l'exercice précédent

690	Perte reportée de l'exercice précédent		500	
	à	14	Perte reportée	500

Comptabilisation du résultat à affecter après imputation préalable à la réserve de liquidation

14	Perte reportée		500	
	à	793	Perte à reporter	500

La Commission tient à souligner qu'il faut tenir compte, lors d'une distribution éventuelle plus tard de cette réserve de liquidation, des limitations légales²⁰ applicables au caractère distribuable de bénéfices.

¹⁸ S'il est décidé de comptabiliser une partie du bénéfice de l'exercice à affecter sur un sous-compte distinct des réserves légales, ce sous-compte peut être considéré dans une optique fiscale comme une réserve de liquidation. En effet, quel compte distinct du passif parmi lequel cette réserve de liquidation est reprise dans les comptes, c'est une question d'importance relativement secondaire. Voir également la question parlementaire orale n° 2475 de Mme Veerle Wouters du 25 février 2015, Commission des Finances et du Budget, CRIV COM 098, 35.

¹⁹ S'il y a suffisamment de réserves disponibles des exercices antérieurs, il est possible de prélever ce montant de 40 sur ces réserves disponibles anciennes de sorte que le montant total de la réserve de liquidation peut être comptabilisé à titre de réserve disponible.

²⁰ Entre autres, l'article 617 C.Soc. pour les sociétés anonymes et les dispositions conformes pour autres formes juridiques.