COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

Avis CNC 2015/6 - Traitement comptable de la réserve de liquidation visée à l'article 541 CIR 92 (Loi-programme du 10 août 2015) et de la cotisation spéciale sur la réserve spéciale de liquidation[1]

Avis du 30 septembre 2015

I. Généralités
II. Traitement comptable
A. Comptabilisation de la cotisation spéciale
B. Constitution de la réserve spéciale de liquidation
C. Exemples

I. Généralités

1. La Commission des normes comptables a publié, le 13 mai 2015, un avis relatif au traitement comptable de la réserve de liquidation introduite par la loi-programme du 19 décembre 2014 et de la cotisation distincte y afférente.[2] La loi-programme du 10 août 2015 vise à étendre la faculté de constituer une réserve de liquidation au bénéfice comptable après impôt, réalisé tant au cours de l'exercice se rattachant à l'exercice d'imposition 2013 qu'au cours de l'exercice se rattachant à l'exercice d'imposition 2014 (ci-après: la réserve spéciale de liquidation). Les conditions mises à la constitution d'une réserve spéciale de liquidation sont reprises dans l'article 541 du CIR 92.[3] Le présent avis tend à préciser le traitement comptable de la réserve spéciale de liquidation et de la cotisation spéciale sur cette réserve.

2. La faculté de constituer une réserve spéciale de liquidation est réservée aux sociétés qui sont considérées comme petites sociétés sur la base de l'article 15 du Code des sociétés (ci-après: C.Soc.), pour les exercices comptables se rattachant respectivement à l'exercice d'imposition 2013 et 2014.[4] Une société ne peut constituer une réserve spéciale de liquidation que si les comptes annuels relatifs aux exercices comptables se rattachant respectivement à l'exercice d'imposition 2013 et 2014, ont été déposés à la date du 31 mars 2015[5]. Les sociétés visées à l'article 97 du C.Soc.[6] ne sont pas soumises à l'obligation de dépôt. Ces sociétés peuvent constituer une réserve spéciale de liquidation à la condition que leurs comptes annuels aient été approuvés par l'assemblée générale conformément à l'article 92 du C.Soc et introduits avec la déclaration à l'impôt des sociétés pour l'exercice d'imposition concerné.[7]

3. La réserve spéciale 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 des exercices afférents respectivement aux exercices d'imposition 2013 et 2014. La constitution de la réserve spéciale de liquidation résulte de l'introduction d'un système facultatif de prélèvement anticipatif de 10 pour cent sur le bénéfice comptable après impôt réalisé au cours de l'exercice se rattachant à l'exercice d'imposition 2013, et sur le bénéfice comptable après impôt réalisé au cours de l'exercice se rattachant à l'exercice d'imposition 2014.[8] On entend par le « bénéfice comptable après impôt », le bénéfice de l'exercice à affecter tel que prévu sous le code 9905 des modèles des comptes annuels de la Banque Nationale.[9] La réserve de liquidation doit être portée et maintenue dans un ou plusieurs comptes distincts du passif et ne peut servir de base pour des rémunérations ou attributions quelconques. Le prélèvement anticipatif se fera via une déclaration spéciale[10] et le paiement d'une cotisation spéciale de 10 pour cent.

4. La cotisation spéciale est payable au plus tard le 30 novembre 2015 pour la réserve spéciale de liquidation formée par le bénéfice comptable après impôt de l'exercice se rattachant à l'exercice d'imposition 2013. La réserve spéciale de liquidation formée par le bénéfice comptable après impôt de l'exercice se rattachant à l'exercice d'imposition 2014, est payable au plus tard le 30 novembre 2016. La réserve spéciale de liquidation correspondante doit être comptabilisée au plus tard à la date de clôture de l'exercice au cours duquel la cotisation spéciale susvisée a été payée. Les cotisations spéciales payées sont définitivement acquises à l'État. Elles ne sont pas imputées sur l'impôt des sociétés et les excédents éventuels ne sont pas restitués.[11]

II. Traitement comptable

A. Comptabilisation de la cotisation spéciale

5. La cotisation spéciale est un prélèvement anticipatif sur le bénéfice comptable d'un exercice précédent, déjà clôturé. Cette cotisation spéciale ne peut dès lors plus être imputée à cet exercice précédent et sera portée à charge de l'exercice au cours duquel le paiement de la cotisation spéciale est décidé.

6. La cotisation spéciale payée est définitivement acquise à l'État. Elle n'est pas imputée sur l'impôt des sociétés et l'excédent éventuel

n'est pas restitué.

7. Par analogie avec la comptabilisation de la cotisation distincte établie sur la réserve de liquidation, la Commission recommande de comptabiliser la cotisation spéciale sur un sous-compte approprié du compte 67 Impôts sur le résultat, plus particulièrement le compte 6710 Suppléments d'impôts dus ou versés.[12]

B. Constitution de la réserve spéciale de liquidation

8. 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.[13] L'assemblée générale peut approuver ou rejeter les comptes annuels mais elle ne peut pas les modifier, elle-même, à l'exception de l'affectation du résultat.

9. Lorsqu'il est décidé[14] d'appliquer le régime mentionné dans l'article 541 CIR 92, il y a lieu de déterminer le montant qui sera transféré à la réserve de liquidation. La détermination de ce montant est toutefois soumise aux limites suivantes:

a) Le montant de la réserve spéciale de liquidation constituée au cours de l'exercice ne dépasse pas le montant du bénéfice comptable après impôt de la période imposable se rattachant respectivement à l'exercice d'imposition 2013 et 2014;
b) Le montant de la réserve de liquidation constituée au cours de l'exercice est limité au montant visé au point a) et est toujours comptabilisé dans les réserves au début de l'exercice comptable au cours duquel les cotisations spéciales respectives ont été payées;
c) Lors de l'affectation du résultat, il s'impose également de tenir compte des obligations légales[15] et, le cas échéant, statutaires.

10. La réserve de liquidation visée à l'article 184quater CIR 92 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, tandis que la réserve spéciale de liquidation est constituée par l'affectation du bénéfice comptable d'un exercice précédent. La constitution d'une réserve spéciale de liquidation est également soumise à la condition que celle-ci soit comptabilisée à un ou plusieurs comptes distincts du passif.[16] Ceci implique que la constitution d'une réserve spéciale de liquidation sera toujours[17] subordonnée à la condition d'effectuer une écriture correspondante, même si cette écriture se limitera à inscrire cette réserve de liquidation dans un sous-compte distinct du compte sur lequel le bénéfice de l'exercice en question a été comptabilisé.

11. La Commission est d'avis qu'en règle générale, les mouvements internes du patrimoine qui n'influencent pas l'ensemble du patrimoine, doivent être transférés directement d'un poste à l'autre. Ce principe ne s'applique toutefois pas si une règle spécifique y déroge, par exemple, en ce qui concerne l'affectation du résultat reporté. En effet, il ressort de la présentation de l'affectation du résultat que le résultat reporté de l'exercice précédent, joint au résultat reporté de l'exercice, correspond au résultat à reporter (bénéfice ou perte).[18]

12. La Commission recommande de porter la réserve spéciale de liquidation dans des sous-comptes distincts par année de sa constitution. En cas de retrait d'une partie de la réserve de liquidation (à l'inclusion de la réserve spéciale de liquidation), les réserves les plus anciennes sont censées être les premières retirées.[19] Le taux du précompte mobilier à appliquer lors d'une attribution autre qu'un boni de liquidation, varie selon que la réserve de liquidation qui est diminuée, a été conservée pendant une période d'au moins 5 ans ou de moins de 5 ans.[20]

13. 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 réalisé au cours de l'exercice 2012 (date de clôture du bilan : 31 décembre 2012) un bénéfice comptable après impôt de 1.000. En avril 2013, l'assemblée générale a approuvé les comptes annuels de l'exercice 2012. L'organe de gestion a déposé les comptes annuels auprès de la Banque nationale le 29 juin 2013. Le bénéfice de l'exercice 2012 a intégralement été affecté aux réserves disponibles.

Au cours des exercices 2013 et 2014, la société a généré exactement autant de charges que de produits et le patrimoine de la société n'a pas été influencé. La société ne présente aucun résultat reporté sur son bilan. Les réserves légales de la société dépassent le montant légal minimum.

Le premier jour de l'exercice 2015, le montant de 1.000 se trouve par conséquent toujours comptabilisé sous les réserves. Au cours de l'exercice 2015, il est décidé de constituer une réserve de liquidation à concurrence du montant total du bénéfice comptable de l'exercice 2012. La cotisation spéciale de 10 pour cent est payée le 28 novembre 2015. Au cours de l'exercice 2015, la société réalise un bénéfice comptable après impôt de 3.300.

Comptabilisation au 28 novembre 2015

6710X	Suppléments d'impôts dus ou versés			100	
	à	5500	Établissements de crédit: comptes courants		100

Comptabilisation de la réserve spéciale de liquidation au plus tard à la date d'inventaire et comptabilisation de l'affectation du résultat

Première variante: il est décidé de reporter la totalité du bénéfice de l'exercice 2015 à l'exercice suivant.

133	Réserves disponibles			1.000	
	à	133X	Réserves disponibles – article 541 CIR 92 (31/12/N)		1.000
693	Bénéfice à reporter			3.300	
	à	14	Bénéfice reporté		3.300

Deuxième variante: il est décidé de constituer une réserve spéciale de liquidation alimentée par le résultat de l'exercice 2015. En effet, il ressort des données ci-dessus que le montant de 1.000 est toujours comptabilisé en réserve au début de l'exercice comptable. Il est proposé de comptabiliser la réserve spéciale de liquidation sur un compte des réserves disponibles. Le solde est reporté à l'exercice suivant.

693	Bénéfice à reporter			2.300	
6921	Dotation aux autres réserves			1.000	
	à	14	Bénéfice reporté		2.300
		133X	Réserves disponibles – article 541 CIR 92 (31/12/N)		1.000

Troisième variante: il est décidé d'affecter, outre la constitution d'une réserve spéciale de liquidation, la totalité du bénéfice de l'exercice 2015 (après impôt) à la constitution d'une réserve de liquidation (article 184quater CIR 92)[21]

133	Réserves disponibles			1.000	
	à	133X	Réserves disponibles – article 541 CIR 92 (31/12/N)		1.000
6702X	Charges fiscales estimées			300	
	à	450	Dettes fiscales estimées		300
6921	Dotation aux autres réserves			3.000	
	à	133X	Réserves disponibles – article 184quater CIR 92 (31/12/2015)		3.000

Exemple 2

Données

Le bénéfice après impôt réalisé au cours de l'exercice clôturant le 31 décembre 2012 s'élève à 2.000 (code 9905 dans les modèles des comptes annuels de la Banque nationale). Pour cet exercice, le bénéfice a été affecté comme suit :

- distribution d'un dividende de 1.500 ;
- transfert de 150 aux réserves disponibles (les réserves disponibles passent de 600 à 750) ;
- transfert de 50 aux réserves légales (les réserves légales passent de 400 à 450) ; et
- report à l'exercice suivant de 300,[22] avec le résultat reporté de l'exercice précédent (le résultat reporté passe de 250 à 550).

Au cours de l'exercice clôturant le 31 décembre 2013, la société a réalisé un bénéfice comptable de 3.000 (code 9905 dans les modèles des comptes annuels de la Banque nationale). Pour cet exercice, le bénéfice a été affecté comme suit :

- le bénéfice de l'exercice (3.000) a été transféré, avec le résultat reporté (550), aux réserves disponibles (les réserves disponibles passent de 750 à 4.300).

Au cours de l'exercice clôturant le 31 décembre 2014, le patrimoine n'a pas été influencé.

En application de l'article 541, § 1er, CIR 92, la société constitue, à concurrence de 500, une réserve spéciale de liquidation se rapportant au bénéfice de l'exercice 2012.

Le paiement de la cotisation spéciale de 10 pour cent sera effectué le 28 novembre 2015. Au cours de l'exercice 2015, la société réalise un bénéfice comptable après impôt de 3.000. La réserve spéciale de liquidation est constituée par prélèvement au bénéfice de l'exercice 2015. Le solde est reporté à l'exercice suivant.

Comptabilisation au 28 novembre 2015

6710X	Suppléments d'impôts dus ou versés			50	
	à	5500	Établissements de crédit: comptes courants		50

Comptabilisation de la constitution de la réserve spéciale de liquidation au plus tard à la date d'inventaire et comptabilisation de l'affectation du résultat

693	Bénéfice à reporter			2.500	
6921	Dotation aux autres réserves			500[23]	
	à	14	Bénéfice reporté		2.500
		133X	Réserves disponibles – article 541 CIR 92 (31/12/N)		500

---

1 Le présent avis a été élaboré après la publication pour consultation publique d'un projet d'avis le 11 septembre 2015 sur le site de la CNC.

2 Avis CNC 2015/2 - Traitement comptable de la réserve de liquidation et la cotisation distincte sur la réserve de liquidation.

3 Code des impôts sur les revenus 1992.

4 Article 541, § 1er, 1°, CIR 92 et article 541, § 2, 1°, CIR 92.

5 Les comptes annuels des sociétés qui clôturent leurs comptes annuels à partir du 1er septembre 2014 jusqu'au 30 décembre 2014 doivent être déposés au plus tard sept mois après la date de clôture de l'exercice comptable (article 541, § 2, CIR 92).

6 Notamment une société ayant adopté la forme juridique d'une SNC, SCS ou SCRL qui est en même temps une petite société ou dont les associés à responsabilité illimitée sont des personnes physiques.

7 Article 541, § 1er, 9°, CIR 92 et article 541, § 2, 9°, CIR 92.

8 Exposé des motifs précédant la loi-programme du 10 août 2015, OC 54 1125/001, 96.

9 Exposé des motifs précédant la loi-programme du 10 août 2015, OC 54 1125/001, 96 et question parlementaire orale n° 2475 de Mme Veerle Wouters du 25 février 2015, Commission des Finances et du Budget, CRIV COM 098, 35.

10 Formulaire 275 A-Sp. (Arrêté royal du 18 septembre 2015 déterminant les modèles des formules de déclaration en matière de cotisations spéciales visées à l'article 541 du Code des impôts sur les revenus 1992, MB 25 septembre 2015).

11 Article 541, § 4, alinéa 4, CIR 92.

12 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 compté 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 règlementation proposée, la Commission est d'avis qu'il convient d'utiliser un sous-compte dans le compte 6710 <Suppléments d'impôts dus ou versés.

13 Article 92, § 1er C.Soc.

14 La CNC ne se prononce pas sur l'organe qui a le pouvoir de décision en ce qui concerne la constitution de la réserve spéciale de liquidation. Cette problématique cadre dans une discussion plus large sur le partage des compétences entre l'assemblée générale et le conseil d'administration en ce qui concerne le pouvoir de décision. Cette problématique est examinée de façon plus détaillée dans S. COOLS, De bevoegdheidsverdeling tussen algemene vergadering en raad van bestuur in de NV, Roeselare, Roularta Media Group, 2015.

15 Notamment 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 rachat d'actions propres, etc.

16 Article 541, § 1er, 3°, CIR 92 et article 541, § 2, 3°, CIR 92.

17 Sauf dans le cas très exceptionnel où le montant exact du bénéfice comptable de l'exercice se rattachant respectivement à l'exercice d'imposition 2013 et 2014 est déjà comptabilisé sur un compte distinct sur lequel aucun autre montant n'est comptabilisé.

18 Avis 121/3 - Mouvements des capitaux propres, Bull. CNC, n° 34, mars 1995, 3-10.

19 Article 184quater, alinéas 1er, 2 et 4, CIR 92.

20 Article 269, § 1er, 8°, CIR 92.

21 Avis CNC 2015/2 - Traitement comptable de la réserve de liquidation et la cotisation distincte sur la réserve de liquidation.

22 Le bénéfice reporté peut également alimenter la réserve spéciale de liquidation (voir également la référence 1, e) dans le formulaire de déclaration 275 A-Sp. publié en annexe à l'arrêté royal du 18 septembre 2015 déterminant les modèles des formules de déclaration en matière de cotisations spéciales visées à l'article 541 du Code des impôts sur les revenus 1992, MB 25 septembre 2011).

23 Dans le présent exemple, on suppose que la réserve légale dépasse déjà le montant légal minimum.