COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

Avis CNC 2013/17 – Le traitement comptable relatif à l'application de la procédure transitoire visée à l'article 537 CIR 92

Avis du 27 novembre 2013[1]

I. Introduction
II. Distribution de dividendes
III. Apport du dividende au capital
  A. Apport immédiat en nature
  B. Apport immédiat en numéraire
IV. Dispositions anti-abus prévues par l'article 537 CIR 92
V. Exemples
  A. Premier exemple
    1. Attribution de dividendes pour la partie sans élément probant
    2. Attribution de dividendes pour la partie avec élément probant
  B. Deuxième exemple
  C. Troisième exemple

I. Introduction

1. Le présent avis vise à élaborer un traitement comptable uniforme pour la procédure transitoire prévue à l'article 537, CIR 92. Cette procédure transitoire a fait l'objet d'une circulaire du Service Public Fédéral Finances Ci.RH.233/629.295 du 01.10.2013, complétée par un addendum du 13.11.2013.

2. La procédure reprise à l'article 537, CIR 92 consiste en une distribution de dividendes qui correspond à la diminution des réserves taxées[2] telles qu'elles ont été approuvées par l'Assemblée générale au plus tard le 31 mars 2013 à condition que et dans la mesure où au moins le montant reçu (i) soit immédiatement incorporé dans le capital et (ii) que cette incorporation se produise pendant le dernier exercice comptable qui se clôture avant le 1er octobre 2014 (ci-après: l'Opération).

3. La Commission tient à souligner que le présent avis se limite strictement aux aspects comptables de l'Opération et ne concerne pas les aspects fiscaux.

II. Distribution de dividendes

4. La première étape de l'Opération consiste dans l'attribution d'un dividende. La société devra bien entendu tenir compte de toutes les limitations de droit des sociétés relatives à l'attribution d'un dividende (le respect des articles 617, C.Soc., 429, C.Soc. et 320, C.Soc. entre autres). Vu le peu de temps imparti aux sociétés pour effectuer l'Opération, il sera souvent procédé à une distribution qui n'aura pas été décidée durant l'Assemblée générale ordinaire annuelle.

5. Selon la forme juridique de la société, des acomptes sur dividende et/ou des dividendes intercalaires pourront être attribués en dehors de l'Assemblée générale annuelle. Il est renvoyé à ce sujet à l'avis CNC 2009/1 - L'acompte sur dividende face au dividende intercalaire. En dehors de la distinction entre un acompte sur dividende et un dividende intercalaire, une distinction est également faite selon que la distribution est effectuée en espèces ou sous la forme d'un dividende optionnel. Le traitement comptable du dividende optionnel est exposé par la Commission dans son avis CNC 2010/3 - Le traitement comptable des dividendes en actions.

6. A la suite de la distribution de dividendes, les actionnaires auront d'une manière ou d'une autre fait connaître, dans un délai approprié, s'ils souhaitent souscrire à l'augmentation de capital et le nombre d'actions avec lesquelles ils souhaitent souscrire. La circulaire recommande d'obtenir des actionnaires un élément probant qui démontre que l'actionnaire affectera le montant reçu à la libération d'un apport au capital opéré dans le cadre de l'article 537, CIR 92.

III. Apport du dividende au capital

7. La deuxième étape de l'Opération consiste dans l'apport (d'une partie) des dividendes à la société qui les a décrétés, laquelle augmente son capital à due concurrence. La circulaire mentionne explicitement que l'apport peut être fait en nature (apport du droit de créance sur le

dividende) ou en numéraire. La circulaire n'exige pas que les opérations de distribution des dividendes, d'une part, et d'augmentation de capital, d'autre part, surviennent au cours du même exercice. Les dividendes doivent par contre être immédiatement affectés à la libération d'un apport au capital de la société distributrice.

8. L'apport doit être intégralement libéré, et ce sans délai, en tenant compte, bien entendu, des règles impératives de droit des sociétés. Selon la procédure de droit des sociétés choisie par la société pour effectuer l'Opération, un certain temps peut s'écouler notamment entre l'attribution du dividende, d'une part, et l'augmentation de capital formelle, d'autre part (la présence éventuelle d'un droit de préférence, le laps de temps jusqu'à la perception des espèces sur un compte bancaire bloqué, l'établissement du rapport d'un réviseur d'entreprises en cas d'apport en nature, le passage devant un notaire, etc.). En outre, il n'est pas certain au moment de l'attribution du dividende, malgré le fait que l'actionnaire a déjà fait connaître sa décision (supra, point 6), qu'un actionnaire participera effectivement à l'augmentation de capital.

A. Apport immédiat en nature

9. La Commission est d'avis que la présence de l'élément probant mentionné ci-avant (voir supra, point 6) justifie le débit du compte 471 Dividendes de l'exercice et le crédit d'un sous-compte à créer sous le compte 489 Autres dettes diverses à concurrence du même montant. Ce dernier sous-compte recevra une dénomination appropriée, par exemple 489X Acomptes reçus sur capital.

10. Lors de l'augmentation de capital formelle ultérieure, le compte 489X Acomptes reçus sur capital sera débité et le compte 100 Capital souscrit[3] sera crédité.

11. Le crédit immédiat du compte 489X Acomptes reçus sur capital est la traduction comptable de la décision inconditionnelle et irrévocable de l'actionnaire d'affecter le montant reçu à la libération d'un apport au capital.[4]

B. Apport immédiat en numéraire

12. La société peut, à la demande de et moyennant la décision inconditionnelle et irrévocable de l'actionnaire, verser, au nom et pour le compte de l'actionnaire, le montant net du dividende directement sur un compte bloqué de la société. Si le paiement est ainsi effectué par le versement sur un compte bancaire bloqué de la société, le compte 471 Dividendes de l'exercice sera débité et le compte 5500 Établissements de crédit: comptes courants sera crédité. Ensuite un compte 5500X Établissements de crédit: compte bancaire bloqué sera débité et un compte 489X Acomptes reçus sur capital sera crédité.

13. Lors de l'augmentation de capital formelle ultérieure, le compte 489X Acomptes reçus sur capital sera débité et le compte 100 Capital souscrit[5] sera crédité.

14. Dans ce cas également, le crédit immédiat du compte 489X Acomptes reçus sur capital est la traduction comptable de la décision inconditionnelle et irrévocable de l'actionnaire d'affecter le montant reçu à la libération d'un apport au capital.

15. Si l'actionnaire ne fait pas connaître dans un délai approprié sa décision inconditionnelle et irrévocable d'affecter les dividendes attribués à l'augmentation de capital, aucune écriture ne sera passée au compte 489X Acomptes reçus sur capital.

IV. Dispositions anti-abus prévues par l'article 537 CIR 92

16. La cotisation distincte de 15 p.c. prévue par l'article 537, quatrième alinéa CIR 92 est enrôlée avec l'impôt des sociétés et comptabilisée dans un compte 67.

17. Si, dans un certain délai suivant l'Opération, l'entreprise procède à une réduction de capital, cette réduction de capital sera censée, au plan fiscal, provenir en premier lieu du capital issu de l'Opération. Le cas échéant, cette réduction de capital sera considérée fiscalement comme une distribution de dividende (article 537, cinquième à septième alinéas CIR 92). Le précompte mobilier à retenir, le cas échéant, sera porté en déduction du montant à rembourser et ne constituera dès lors pas une charge pour la société. Toutefois, si la société décide de supporter elle-même ce précompte mobilier, celui-ci sera comptabilisé, après avoir été majoré pour tenir compte de son montant brut, sur un compte 64.

V. Exemples

18. Ci-après sont présentés quelques exemples illustrant plusieurs situations. Les écritures font abstraction du prélèvement sur les capitaux propres précédant l'affectation effective du résultat[6]. Il s'agit des écritures du type:

132[7]/133/14			Réserves immunisées/Réserves disponibles/Bénéfice reporté
	à	790/792	Bénéfice reporté de l'exercice précédent/Prélèvement sur les réserves

A. Premier exemple

19. La société décide de procéder à une distribution en espèces. La société verse le montant après retenue du précompte mobilier sur un compte bancaire de la société bloqué au nom et pour le compte des actionnaires qui ont démontré par un élément probant qu'ils souscriront à l'augmentation de capital.

1. Attribution de dividendes pour la partie sans élément probant

Écriture lors de la décision de l'Assemblée générale

694 Rémunération du capital
à 471 Dividendes de l'exercice

Écriture lors de la mise en paiement[8]

471 Dividendes de l'exercice
à 453 Précomptes retenus

Écriture lors du paiement effectif

471 Dividendes de l'exercice
453 Précomptes retenus
à 5500 Établissements de crédit: comptes courants

2. Attribution de dividendes pour la partie avec élément probant

Écriture lors de la décision de l'Assemblée générale

694 Rémunération du capital
à 471 Dividendes de l'exercice

Écriture lors de la mise en paiement

471 Dividendes de l'exercice
à 453 Précomptes retenus
471X Dividendes de l'exercice, destinés à être apportés au capital

Paiement effectif (réception de l'extrait de compte du débit du compte bancaire)

471X Dividendes de l'exercice, destinés à être apportés au capital
à 5500 Établissements de crédit: comptes courants

Réception de l'extrait de compte du versement sur le compte bancaire bloqué

5500X Banque: compte bloqué
à 489X Acomptes reçus sur capital

Écriture lors de l'augmentation de capital formelle

489X Acomptes reçus sur capital
à 100 Capital souscrit

B. Deuxième exemple

20. La société décide de procéder à la distribution d'un dividende optionnel.

21. Pour le traitement comptable des dividendes pour lesquels une distribution en espèces est choisie, il est renvoyé au premier exemple.

22. Dans le cas où le droit au dividende est apporté au capital, l'apport sera constitutif d'un apport en nature.

Écriture lors de la décision de l'Assemblée générale

694 Rémunération du capital
à 471 Dividendes de l'exercice

Écriture lors de la mise en paiement

471 Dividendes de l'exercice
à 453 Précomptes retenus

Ecriture lors de l'obtention de l'élément probant aux termes duquel l'actionnaire prendra part à l'Opération

471	Dividendes de l'exercice		
	à	489X	Acomptes reçus sur capital

Augmentation de capital effective

489X	Acomptes reçus sur capital		
	à	100	Capital souscrit

C. Troisième exemple

23. La circulaire mentionne que les termes "réserves taxées" utilisés à l'article 537, alinéa 1er, CIR 92 renvoient à une notion fiscale et non pas comptable. Ces réserves peuvent dès lors se composer de réserves taxées qui ont été incorporées au capital social. Sans se prononcer sur l'opportunité et les aspects de droit des sociétés liés à cette hypothèse, la Commission estime utile de préciser le traitement comptable de l'Opération dans le cas où la société décide d'appliquer l'Opération aux réserves taxées incorporées au capital social.

24. Ces réserves étant incorporées au capital social, la société devra, préalablement à l'affectation du résultat, procéder à une réduction de capital, en tenant compte bien entendu, des obligations et limitations applicables à cette réduction. Conformément à l'avis CNC 121/3 - Mouvements des capitaux propres, la Commission est d'avis qu'en premier lieu, il y a lieu d'enregistrer un mouvement, au sein des capitaux propres, du capital à une réserve pour ensuite comptabiliser un prélèvement sur cette réserve.

100	Capital souscrit		
	à	133	Réserves disponibles

133	Réserves disponibles		
	à	792	Prélèvement sur les réserves

25. Toutefois, comme un certain de temps se sera écoulé entre, d'une part, la date du bilan approuvé par l'Assemblée générale au plus tard le 31 mars 2013 et, d'autre part, la date à laquelle l'Opération est réalisée, il se peut que la société dispose, au moment de l'Opération, d'un montant d'éléments de fonds propres disponibles[9] suffisant pour réaliser l'Opération sans devoir procéder au préalable à une réduction de capital. Il est renvoyé pour la comptabilisation de l'Opération aux titres II. et III. ci-dessus.

---

1 Le présent avis a été élaboré après la publication pour consultation publique d'un projet d'avis du 14 novembre 2013 sur le site de la CNC.

2 La circulaire précise que les termes "réserves taxées" utilisés à l'article 537, alinéa 1er, CIR 92 renvoient à une notion fiscale, et non pas comptable et qu'il s'agit des réserves qui sont susceptibles d'être distribuées aux actionnaires ou associés.

3 La société pourrait comptabiliser l'augmentation de capital effectuée dans le cadre de l'Opération sur un sous-compte distinct du compte 100 Capital souscrit.

4 Cette écriture sera la traduction comptable de « l'élément probant » visé dans la circulaire Ci.RH.233/629.295 du 01.10.2013.

5 La société pourrait comptabiliser l'augmentation de capital effectuée dans le cadre de l'Opération sur un sous-compte distinct du compte 100 Capital souscrit.

6 Comme mentionné ci-dessus, l'attribution de dividendes dans le cadre de l'Opération surviendra souvent à un moment autre que l'Assemblée générale annuelle.

7 Ces réserves n'entrent pas en ligne de compte au niveau fiscal pour l'application de l'article 537, CIR 92. Ceci n'empêche toutefois pas que ces réserves peuvent être affectées au niveau comptable pour le traitement de l'Opération. Au niveau fiscal, pareille comptabilisation implique toutefois une violation de la condition d'intangibilité telle que reprise dans l'article 190, CIR 92.

8 En ce qui concerne la comptabilisation des impôts résultant de l'affectation du bénéfice, il est renvoyé à l'avis CNC 133/3 - Dettes découlant de l'affectation du résultat. Le montant brut des dettes découlant de l'affectation du bénéfice est en principe inscrit au compte 47 du plan comptable lors de l'établissement des comptes annuels. Ce n'est qu'au moment de la mise en paiement qu'une dette fiscale à charge de la société survient.

9 Dans le cas d'une société tenant sa comptabilité par année civile, ces fonds peuvent provenir, par exemple, des bénéfices obtenus au cours de l'exercice qui se clôture au 31 décembre 2012. Il y a lieu de renvoyer, à ce sujet, à la réponse du Ministre des Finances à la question parlementaire numéro 20637, posée par M. Van Biesen du 19.11.2013.