

Avis CNC 121/5 - Traitement comptable de l'amortissement du capital

Aux termes de l'article 72ter des lois sur les sociétés commerciales, «les statuts (des sociétés anonymes) peuvent prévoir qu'une partie des bénéfices qu'ils déterminent sera affecté à l'amortissement du capital par voie de remboursement au pair des actions désignées par tirage au sort, sans que le capital exprimé ne soit réduit. (...) Les actions sont remplacées par des actions de jouissance qui confèrent les mêmes droits que les actions remboursées, à l'exclusion du droit au remboursement de l'apport et du droit au premier dividende.».

Diverses questions se posent quant au traitement d'un tel remboursement d'actions, dans le chef de la société qui y procède, d'une part, dans le chef de l'entreprise actionnaire qui obtient le remboursement, d'autre part.

I. DANS LES COMPTES DE LA SOCIETE QUI PROCEDE AU REMBOURSEMENT

Dans les comptes de la société qui rembourse ses actions, il s'agit d'une opération entièrement différente d'une réduction de capital réalisée par remboursement aux actionnaires. En l'espèce, il s'agit d'une affectation d'un bénéfice, éventuellement réservé auparavant à cette fin, et non d'un remboursement de capital, vu qu'aux termes des lois sur les sociétés, le montant de celui-ci reste inchangé. La loi fiscale adopte la même approche. Elle ne considère pas cette opération comme un remboursement du capital effectivement versé mais comme une affectation de bénéfice, soumise à l'impôt des sociétés et à la retenue du précompte mobilier dans le chef de l'actionnaire.

Ce remboursement constituant une attribution aux actionnaires d'un bénéfice, il doit être opéré par le biais du compte d'affectations et de prélèvements qui fait suite au compte de résultats, sous une rubrique appropriée à insérer au poste F. Dans la comptabilité, elle se traduira par une écriture du type :

697	Affectations et prélèvements - actions à rembourser
à	474 Actions à rembourser

Si le remboursement est effectué par utilisation d'une réserve constituée auparavant à cet effet, les écritures seront identiques. Le prélèvement sur la réserve se traduira par un transfert à due concurrence, de la réserve en cause au compte d'affectations et de prélèvements (compte 792).

Ce remboursement sera porté dans les comptes à la valeur nominale des actions remboursées¹, indépendamment du montant du précompte mobilier à retenir à la charge de l'actionnaire.

II. DANS LES COMPTES DE L'ENTREPRISE ACTIONNAIRE

Si dans les comptes de la société qui procède au remboursement d'actions il s'agit d'une affectation de bénéfice, l'appel au remboursement par voie de tirage au sort d'une fraction de ses actions correspond chez l'entreprise actionnaire à une mutation de ses droits d'actionnaire, en ce qu'il perd le droit au remboursement de l'apport et le droit au premier dividende.

Dans la mesure où ce qu'il perçoit en espèces correspond, par définition, aux droits dont il se trouve dorénavant privé, il serait peu cohérent de considérer que le montant perçu constitue pour lui un enrichissement, à traduire dans ses comptes en tant que produit, et que, simultanément, la moins-value qui affecterait la valeur de l'action de jouissance par rapport à la valeur de l'action de capital lors de son acquisition, se traduise par la constatation d'une réduction de valeur. Il paraît dès lors indiqué, sous l'angle du droit comptable, d'imputer le montant du remboursement en capital sur la valeur d'acquisition de l'action de capital remboursée.

Cette imputation s'effectuera à concurrence du montant brut (avant précompte et avant impôts qui seraient dus par l'actionnaire sur le montant remboursé en capital). La charge fiscale (le précompte) éventuelle y afférente sera portée au compte de résultats sous la rubrique Impôts sur le résultat.

¹ Les lois sur les sociétés font référence au pair des actions en cause. On suppose qu'il s'agit du pair comptable, avant amortissement. Si l'on devait l'interpréter comme visant le pair comptable subsistant après chaque remboursement d'actions, le montant à rembourser à chaque action s'accroîtrait après chaque remboursement et il en résulterait une inégalité totale entre les différents actionnaires.