

[Home](#) > [FISCALITÉ](#) > [Impôts sur les revenus](#) > [Directives et commentaires administratifs](#) > [Circulaires](#) > [Impôt des sociétés](#) > Circulaire n° Ci.RH 233/629.295 (AGFisc. N° 35/2013) dd. 01.10.2013

## Administration générale de la FISCALITE - Services centraux

### Service Impôts des personnes physiques

#### Circulaire n° Ci.RH 233/629.295 (AGFisc. N° 35/2013) dd. 01.10.2013

*Tarif de l'IPP*

*Précompte mobilier*

*Taux du Pr.M*

*Boni de liquidation*

*Dividende*

*La circulaire comporte un premier commentaire de l'article 537, CIR 92, tel qu'inséré par l'art. 6, LP 28.6.2013.*

Complétée par [l'Addendum dd. 13.11.2013](#)

A tous les fonctionnaires des niveaux A à C, secteur CD.

#### TABLE DES MATIERES

	N°s
I. <a href="#">INTRODUCTION</a>	1
II. <a href="#">TEXTES LEGAUX</a>	3
III. <a href="#">TAUX REDUIT DE PR.M SUR LA DISTRIBUTION DE RESERVES TAXEES</a>	
1. <a href="#">Contexte</a>	4
2. <a href="#">Origine du dividende distribué</a>	7
3. <a href="#">Apport du dividende au capital</a>	
3.1. <a href="#">Période concernée</a>	9
3.2. <a href="#">Apport immédiat du montant reçu au capital</a>	
3.2.1. <a href="#">Montant reçu</a>	11
3.2.2. <a href="#">Apport immédiat</a>	15
3.3. <a href="#">Incompatibilité avec l'art. 269, § 2, CIR 92</a>	18

**I. INTRODUCTION**

1. La présente circulaire comporte un premier commentaire de l'art. 537, CIR 92, tel qu'inséré par l'art. 6, LP 28.6.2013 (MB 1.7.2013, Ed. 2, pp. 41480 et suiv.).

Cette disposition s'inscrit dans le cadre de l'augmentation du Pr.M et du taux distinct de l'IPP sur les boni de liquidation (doc.parl., Chambre, DOC 53 2853/001, p. 8). Elle instaure des mesures transitoires en matière de Pr.M et d'ISoc.

2. Ci-après figure uniquement le commentaire de l'art. 537, al. 1er, CIR 92, qui concerne l'instauration d'un taux réduit de Pr.M de 10% sur les attributions de dividendes qui trouvent leur origine dans la distribution de réserves taxées et qui sont affectés à la libération d'un apport au capital de la société distributrice.

**II. TEXTES LEGAUX**

3. Ci-après figurent les art. 6 et 7, LP 28.6.2013.

Art. 6, LP 28.6.2013

*Dans le titre X du même Code, il est inséré un article 537, rédigé comme suit:*

*"Art. 537. Par dérogation aux articles 171, 3°, et 269, § 1er, 1°, le taux de l'impôt des personnes physiques et celui du précompte mobilier sont fixés à 10 p.c. pour les dividendes qui correspondent à la diminution des réserves taxées telles qu'elles ont été approuvées par l'Assemblée Générale au plus tard le 31 mars 2013 à condition et dans la mesure où au moins le montant reçu est immédiatement incorporé dans le capital et que cette incorporation se produise pendant le dernier exercice comptable qui se clôture avant le 1er octobre 2014.*

*Les dividendes distribués qui satisfont à ces conditions n'entrent pas en considération pour le calcul de la limite prévue à l'article 215, alinéa 3, 3°.*

*Lorsque la société réalise un résultat comptable positif au cours de la période imposable durant laquelle l'opération visée à l'alinéa 1er a lieu, soit selon le cas en 2013 ou en 2014, et que des dividendes décrétés par l'assemblée générale ont été alloués ou attribués au cours d'au moins une des cinq périodes imposables précédant celle de cette opération, une cotisation distincte est établie à raison de la différence positive entre:*

*1° le produit:*

- du résultat comptable de la période imposable durant laquelle l'opération susvisée a eu lieu et*
- du rapport entre la somme des dividendes alloués ou attribués au cours des cinq périodes imposables précédentes et la somme des résultats de ces périodes imposables;*

*et*

*2° les dividendes effectivement alloués ou attribués aux actionnaires comme bénéfice de la période imposable durant laquelle ladite opération a lieu.*

*Cette cotisation est égale à 15 p.c. de ladite différence ainsi calculée et n'est pas considérée comme*

*un frais professionnel.*

*En cas de diminution de capital ultérieure, cette diminution est réputée s'opérer en premier lieu en déduction de l'apport en capital réalisé suivant ce régime.*

*Dans le cas où cette diminution de capital s'opère dans les huit ans après le dernier apport en capital suivant ce régime, elle est considérée, par dérogation à l'article 18, alinéa 1er, 2°, comme un dividende. Le taux de l'impôt des personnes physiques et celui du précompte mobilier s'élèvent, pour les dividendes alloués ou attribués:*

*1° durant les quatre premières années suivant l'apport, à 15 p.c.;*

*2° pendant les cinquième et sixième années suivant l'apport, à 10 p.c.;*

*3° pendant les septième et huitième années suivant l'apport, 5 p.c.*

*Par dérogation à l'alinéa précédent, dans le chef des sociétés qui, sur base de l'article 15 du Code des sociétés sont considérées comme petites sociétés pour l'exercice d'imposition lié à la période imposable au cours de laquelle l'apport en capital a lieu, la durée précitée est réduite à quatre ans et le taux de l'impôt des personnes physiques et celui du précompte mobilier s'élèvent, pour les dividendes alloués ou attribués:*

*1° durant les deux premières années suivant l'apport, à 15 p.c.;*

*2° pendant la troisième année suivant l'apport, à 10 p.c.;*

*3° pendant la quatrième année suivant l'apport, à 5 p.c."*

#### Art. 7, LP 28.6.2013

*Les articles 2 et 4 sont applicables à partir de l'exercice d'imposition 2014.*

*Les articles 3b et 5b sont applicables aux apports effectués à partir du 1er juillet 2013.*

*L'article 6 entre en vigueur le 1er juillet 2013 et ne peut être appliqué qu'aux apports effectués jusqu'au dernier jour de l'exercice comptable qui se clôture avant le 1er octobre 2014.*

*Les articles 3a et 5a entrent en vigueur le 1er octobre 2014.*

*Toute modification apportée à partir du 1er mai 2013 à la date de clôture des comptes annuels reste sans incidence pour l'application des articles 3b, 4, 5b et 6.*

### **III. TAUX REDUIT DE PR.M SUR LA DISTRIBUTION DE RESERVES TAXEES**

#### 1. Contexte

4. L'art. 269, § 1er, 5°, CIR 92, qui prévoit un taux de Pr.M de 10% sur les sommes définies comme des dividendes par les art. 187 et 209, CIR 92, en cas de partage partiel ou total d'une société résidente ou étrangère, sera abrogé à partir du 1.10.2014 (cf. art. 5a et 7, al. 4, LP 28.6.2013).

Les sommes précitées allouées ou attribuées à partir du 1.10.2014, quelle que soit la date de dissolution de la société, seront soumises au taux de Pr.M de 25% visé à l'art. 269, § 1er, 1°, CIR 92 (doc. parl., Chambre, DOC 53 2853/001, pp. 4 et 5).

5. En relation avec la suppression prochaine du taux réduit de Pr.M sur les boni de liquidation, l'art.

537, CIR 92, prévoit que les réserves taxées existantes au 31.3.2013 peuvent être distribuées avec application d'un Pr.M de 10% (et d'un IPP correspondant) à condition que l'actionnaire ou l'associé utilise immédiatement les dividendes ainsi acquis pour augmenter le capital social de la société concernée et conserve cette augmentation de capital au moins pour une durée déterminée (doc. parl. DOC 53 2853/001, p. 8).

Ceci vise à permettre aux sociétés, notamment aux PME, de poursuivre leurs activités durant quelques années sans le risque d'un impôt plus élevé sur les réserves taxées existantes au 31.3.2013 (doc. parl. DOC 53 2853/001, pp. 12 et 13).

6. Selon l'art. 537, al. 1er, CIR 92, et par dérogation aux art. 171, 3° et 269, § 1er, 1°, CIR 92, le taux de l'IPP et celui du Pr.M sont fixés à 10% pour les dividendes:

- qui correspondent à la diminution des réserves taxées telles qu'elles ont été approuvées par l'Assemblée générale (AG) au plus tard le 31.3.2013;

- à condition et dans la mesure où au moins le montant reçu:

- \* est immédiatement incorporé dans le capital;

- \* et que cette incorporation se produise pendant le dernier exercice comptable qui se clôture avant le 1.10.2014.

## 2. Origine du dividende distribué

7. Les termes "réserves taxées" utilisés à l'art. 537, al. 1er, CIR 92, renvoient à une notion fiscale, non pas comptable. Il s'agit des réserves figurant au relevé 328R (1) et qui sont susceptibles d'être distribuées aux actionnaires ou associés.

*(1) Relevé détaillé des réserves taxées, voir n° 199/128 à 130, Com.IR 92.*

Sont dès lors visées par la mesure, les opérations de distribution de dividendes trouvant leur origine dans:

- les "réserves disponibles" sur le plan comptable (réserves qui ont subi l'ISoc. et dont l'AG peut disposer librement, donc notamment les distribuer sous la forme de dividendes);

- le poste "bénéfices reportés";

- une opération de réduction de capital social (ou de prime d'émission) par prélèvement sur des "réserves taxées" précédemment incorporées au capital (2) (ou à la prime d'émission).

*(2) S'agissant d'une composante du capital social (ou du poste "prime d'émission") ayant la qualité de "réserves taxées", l'ISoc. a déjà été acquitté. Dans la mesure où le montant attribué à l'actionnaire à la suite de la réduction de cette composante du capital social (ou de la prime d'émission) ne provient pas de "capital libéré", il constitue un dividende sur lequel le Pr.M est dû (voir art. 18, al. 1er, 2° ou 2°bis, CIR 92).*

Ne sont pas visées les provisions imposables, les réserves occultes, ...

8. L'art. 537, al. 1er, CIR 92, vise spécifiquement les réserves taxées "*telles qu'elles ont été approuvées par l'AG au plus tard le 31.3.2013*".

Il est dès lors possible que les données du bilan à observer soient celles qui se rapportent aux comptes relatifs à l'année 2011 (ex.: société clôturant son bilan au 31.12 avec approbation des comptes par une AG tenue en mai: la dernière AG antérieure au 1.4.2013 s'est déroulée en mai 2012, relativement à l'exercice comptable 2011).

### 3. Apport du dividende au capital

#### 3.1. Période concernée

9. Pour bénéficier du taux réduit de Pr.M à 10%, il est exigé que le dividende imposable distribué dans les conditions visées aux n°s 7 et 8 ci-avant soit apporté au capital de la société distributrice dans le cadre d'opérations d'augmentation de capital effectuées au plus tôt le 1.7.2013, et pendant le dernier exercice comptable qui se clôture au plus tard le 30.9.2014 (cf. lecture combinée de l'art. 537, al. 1er, CIR 92 et de l'art. 7, al. 3, LP 28.6.2013 qui en fixe l'entrée en vigueur).

La date à laquelle l'opération est effectuée est la date de l'acte authentique d'augmentation du capital social.

10. Il n'est pas prescrit que les opérations de distribution du dividende, d'une part, et d'augmentation de capital, d'autre part, surviennent au cours de la même p.i., mais il importe que l'apport au capital se situe dans un ex. comptable déterminé, à savoir le dernier exercice comptable qui se clôture au plus tard le 30.9.2014.

Pour une société clôturant ses comptes au 31.12, les opérations d'attribution du dividende et d'apport au capital doivent toutes deux se produire entre le 1.7.2013 et le 31.12.2013 (créneau prévu à l'art. 7, al. 3, LP 28.6.2013), soit durant l'ex.d'imp. 2014.

Dans le cadre d'une société qui clôture son bilan au 30.9, l'augmentation de capital devra en principe survenir entre le 1.10.2013 et le 30.9.2014.

#### 3.2. Apport immédiat du montant reçu au capital

##### 3.2.1. Montant reçu

11. Le taux réduit de Pr.M sera applicable aux dividendes qui sont immédiatement affectés à la libération d'un apport au capital de la société distributrice.

12. Conformément à l'art. 537, al. 1er, CIR 92, l'apport doit atteindre un montant au moins égal au montant reçu, ce critère s'appréciant par action.

Le montant reçu par action correspond en principe au montant du dividende décrété diminué du Pr.M retenu à la source (en l'occurrence 10%).

13. Il n'est pas exclu qu'un actionnaire décide de n'affecter qu'une partie de ses dividendes à l'augmentation de capital; dans ce cas, il subira une retenue de Pr.M au taux ordinaire de 25% visé à l'art. 269, § 1er, 1°, CIR 92, pour une quotité du dividende perçu (actions dont les dividendes ne sont pas affectés à l'augmentation de capital), et au taux réduit de 10% pour une autre (actions dont les dividendes sont affectés totalement à l'augmentation de capital).

14. Chaque actionnaire étant libre de participer ou non à l'augmentation de capital, - y compris partiellement -, il n'y a pas de lien entre le montant du dividende distribué et le montant apporté au capital, sur un plan global (c.-à-d. pour l'ensemble du dividende décrété).

La situation est à apprécier par actionnaire et, dans son chef, par action productive de dividende.

##### 3.2.2. Apport immédiat

15. L'apport peut être fait en nature (apport du droit de créance sur le dividende) ou en numéraire, dans le respect des conditions prévues en la matière par le Code des sociétés.

16. En cas d'apport en numéraire, la condition posée à l'art. 537, al. 1er, CIR 92, en termes "d'incorporation immédiate" du montant reçu (par action) implique que l'apport doit être intégralement libéré, et ce sans délai compte tenu des impératifs au niveau du droit des sociétés.

17. Le taux de Pr.M applicable (10% ou taux ordinaire) doit en principe être déterminé dans les 15 jours de la date d'attribution ou de mise en paiement du dividende, délai dont dispose le redevable du Pr.M pour remplir ses obligations en matière de déclaration et de versement dudit précompte au Trésor (voir art. 267, 312 et 412, CIR 92).

L'application du Pr.M au taux réduit de 10% est toutefois conditionnée par un événement futur dont la réalisation peut potentiellement survenir à une date située au-delà de l'expiration du délai prévu. Dans ces conditions, il est souhaitable que la société débitrice du dividende dispose en temps utile d'un élément probant concernant la décision de l'actionnaire d'affecter tout ou partie du "montant reçu" suite à la distribution du dividende en provenance de réserves taxées, à la libération d'un apport au capital opéré dans le cadre de l'art. 537, CIR 92 (ex.: mention explicite à l'occasion de l'AG décrétant l'attribution du dividende en cause).

Si, en définitive, cet apport au capital n'a pas lieu, la société distributrice du dividende sera redevable d'un Pr.M complémentaire de 15% (différence entre le taux ordinaire de 25% et le taux réduit de 10%), majoré des intérêts de retard.

### 3.3. Incompatibilité avec l'art. 269, § 2, CIR 92

18. L'art. 269, § 2, CIR 92, tel qu'inséré par l'art. 5b, LP 28.6.2013, introduit un taux réduit de Pr.M sur les dividendes répondant à certaines conditions, dont celle d'être afférents à des actions ou parts souscrites en représentation d'apports au capital opérés en numéraire à partir du 1.7.2013.

Cette mesure fera prochainement l'objet d'un commentaire.

19. Pour éviter le cumul des avantages en matière de Pr.M, les apports en numéraire opérés dans le cadre de l'art. 269, § 2, CIR 92, ne peuvent provenir de la distribution des réserves visées à l'art. 537, al. 1er, CIR 92 (cf. doc.parl. Chambre, DOC 53 2853/001, p. 6).

## **IV. ENTREE EN VIGUEUR**

20. Conformément à l'art. 7, al. 3, LP 28.6.2013, l'art. 537, CIR 92, entre en vigueur le 1.7.2013 et ne peut être appliqué qu'aux apports effectués jusqu'au dernier jour de l'exercice comptable qui se clôture avant le 1.10.2014.

Toute modification apportée à partir du 1.5.2013 à la date de clôture des comptes annuels reste sans incidence pour l'application de l'art. 537, CIR 92 (cf. art. 7, al. 5, LP 28.6.2013).

AU NOM DU MINISTRE :

Pour l'Administrateur général de la Fiscalité,

R. ROSOUX

Conseiller général f.f. - Auditeur général des finances f.f.