

FAQ : boni de liquidation

1. A partir du 1^{er} octobre 2014, le taux de précompte mobilier (Pr.M) et le taux de l'impôt des personnes physiques sur les boni de liquidation passent de 10 à 25%.
2. Dans le cadre d'une mesure transitoire, on peut encore bénéficier du taux réduit de 10% en ce qui concerne les dividendes qui correspondent à la diminution des réserves taxées, dont le montant reçu est en principe apporté immédiatement au capital de la société et y est maintenu pendant une période déterminée. Cette période s'élève à 4 ans pour les PME et à 8 ans pour les autres sociétés.

En savoir plus

3. Cette mesure transitoire figure à l'article 537 du Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 92). Il est conseillé à celui qui souhaite faire usage de cette mesure de lire attentivement le texte de cet article de loi. Il figure ci-après (n°8).
4. Le 1^{er} octobre 2013, l'Administration fiscale a consacré une première circulaire à cette mesure transitoire (Ci.RH.233/629.295, AGFisc N°35/2013)). Cette circulaire comporte un "premier commentaire" de la mesure transitoire précitée. Vous pouvez consulter cette circulaire sur le site web de l'Administration fiscale (www.fisconet.fgov.be). Ce site est gratuit et accessible à tous.
5. Ensuite, le 13 novembre 2013, elle a publié un "addendum". Par cet addendum, il est admis, sous certaines conditions, que la "formalisation" de l'apport en capital requis et de l'augmentation de capital y associée puisse se produire au plus tard le 31 mars 2014. Ceci vaut en particulier pour tous les cas où les sociétés clôturent leurs comptes annuels entre le 1^{er} octobre 2013 et le 30 mars 2014. Il est également conseillé à celui qui souhaite faire usage de cette tolérance de lire attentivement la circulaire précitée et l'addendum ici visé. L'addendum a également été publié sur le site web précité.
6. Le 12 décembre 2013, l'Administration fiscale a consacré une deuxième circulaire à certains aspects particuliers de la mesure transitoire. Il s'agit plus précisément de l'incidence de l'attribution de dividendes qui est opérée dans le cadre de la mesure transitoire sur l'application du taux réduit progressif à l'impôt des sociétés, et de la sanction qu'encourt la société lorsqu'elle prend part à la mesure transitoire et que, dans ce cadre, elle modifie sa politique de dividende normale (Ci.RH.421/629.923, AGFisc N°52/2013). Cette circulaire est également disponible sur le site web précité.
7. La Commission des Normes Comptables (CNC) a publié entretemps un avis sur le "traitement comptable relatif à l'application de la procédure transitoire visée à l'article 537 CIR 92" (avis CNC 2013/17 du 27 novembre 2013). L'avis est publié sur le site web de la CNC (www.cnc-cbn.be). Ce site est également gratuit et accessible à tous.

Important: le 14 novembre 2013, la CNC avait publié sur son site un "projet" de cet avis "pour consultation". Pour la pratique, il est indiqué de se baser uniquement sur l'avis définitif du 27 novembre, étant donné que celui-ci diffère par endroits du "projet" publié antérieurement.

Texte légal de l'article 537, CIR 92

8. Le texte de l'article 537, CIR 92, énonce ce qui suit:

"Art. 537. Par dérogation aux articles 171, 3°, et 269, § 1^{er}, 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 1^{er} 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 1^{er} 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 1^{er}, 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, à 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.".

Mesure transitoire : la "photo" des réserves taxées

9. Dans la mesure transitoire, les "réserves taxées" peuvent être distribuées aux actionnaires avec application d'un Pr.M de 10% (et d'un impôt des personnes physiques correspondant), à condition d'apporter immédiatement le montant reçu au capital et d'y maintenir l'apport durant une période déterminée. Cet apport doit en principe avoir lieu au plus tard pendant le dernier exercice comptable qui se clôture avant le 1^{er} octobre 2014.
10. Dans ce cadre, il convient tout d'abord de déterminer le montant des "réserves taxées" qui entre en considération pour la mesure. La "photo" est prise au 31 mars 2013. Le montant maximum correspond aux "réserves taxées" telles qu'elles ont été approuvées par l'assemblée générale au plus tard le 31 mars 2013".

Pourquoi la "photo" est-elle prise au 31 mars 2013 ? Pourquoi pas plus tard ?

11. Le Législateur a spécifiquement opté pour la prise de la "photo" au 31 mars 2013 afin d'éviter toutes manipulations. Les sociétés dont les comptes annuels sont approuvés par l'assemblée générale au plus tard le 31 mars 2013 ne pouvaient, en principe, pas encore être au courant de la mesure à venir et, par conséquent, ne pouvaient en aucune manière manipuler le montant maximum de leurs "réserves taxées".

La "réserve légale" appartient-elle également aux "réserves taxées" qui interviennent dans la "photo" ?

12. Non. Au niveau de la photo, seules sont prises en compte les "réserves taxées" dont l'assemblée générale peut disposer librement. Pour cette raison, les autres réserves indisponibles n'entrent pas davantage en considération (ex.: réserve indisponible pour actions propres).

Des "réserves taxées" incorporées au capital interviennent-elles aussi dans la "photo" ?

13. Oui.

Et qu'en est-il du "bénéfice reporté" ?

14. Etant donné que le "bénéfice reporté" fait partie des "réserves taxées", il intervient également dans la "photo", lui aussi tel qu'il a été approuvé par l'assemblée générale au plus tard le 31 mars 2013.

Mesure transitoire : le dividende à distribuer

15. Le dividende qui entre en considération pour la mesure transitoire est au maximum égal au montant des réserves taxées qui intervient dans la "photo".

Le dividende doit-il être distribué en "cash" ?

16. Non. L'apport en capital requis (voir ci-après) peut également être fait "en nature" via un apport du "droit de créance sur le dividende".

Le dividende doit-il être imputé comptablement sur les réserves taxées qui sont prises en compte pour la "photo" ?

17. Non. La "photo" vise à déterminer la hauteur des réserves taxées qui entrent en considération dans le cadre de la mesure transitoire. Lors de l'attribution ou de la mise en paiement du dividende, les éléments sur lesquels l'imputation comptable s'opère n'importent pas. L'imputation pourrait donc également être faite sur une réserve "exonérée" dont l'exonération fiscale dépend du respect de la condition d'intangibilité. Mais cette imputation a alors comme conséquence que la réserve exonérée devient imposable à concurrence de cette imputation (pour le traitement comptable, on se référera utilement aux n°18 et suivants de l'avis CNC 2013/17).

Qu'en est-il des "réserves taxées" qui sont incorporées au capital: une réduction de capital doit-elle toujours être réalisée au préalable ?

18. Pas nécessairement. Comme indiqué, une distinction doit être faite entre les "réserves taxées" qui interviennent au niveau de la "photo" et les réserves sur lesquelles la distribution du dividende est imputée comptablement. Si des "réserves taxées" sont incorporées au capital, elles sont prises en compte pour calculer le montant maximum qui intervient en tant que "réserves taxées" pour la mesure transitoire. Mais si, le cas échéant, la distribution du dividende est imputée, par ex. sur les bénéfices reportés de l'exercice comptable, il n'est nullement nécessaire de faire l'imputation sur les réserves incorporées au capital et il n'est dès lors pas davantage nécessaire – en vue de la distribution du dividende - de procéder à d'abord une réduction de capital (pour le traitement comptable, on se référera utilement au n°25 de l'avis CNC - 2013/17).

Mesure transitoire : l'apport et l'augmentation de capital

19. Pour la mesure transitoire, il est exigé que le "montant reçu" soit "immédiatement incorporé dans le capital".

Tous les actionnaires doivent-ils prendre part à l'opération?

20. Non. La question de l'application du taux réduit s'apprécie "par action". Chaque actionnaire peut donc décider individuellement de participer ou non à l'opération et s'il y prend part pour la totalité de ses actions ou pour une partie seulement.

Quel montant doit être apporté au capital ?

21. Selon la loi, il s'agit du "montant reçu", donc en principe après déduction du Pr.M retenu. Rien n'empêche toutefois qu'un montant supérieur soit apporté. Dans le cadre de l'égalité entre les actionnaires, dont certains participent à l'opération visée et d'autres pas, il se peut qu'en vertu du droit des sociétés, un montant supérieur au montant du dividende net reçu

doive être apporté dans le cadre de l'augmentation de capital. Cet apport additionnel ne fait pas obstacle à l'application du taux réduit prévu dans la mesure transitoire.

L'apport peut-il également être fait par un apport "en nature" de la créance sur le dividende?

22. Oui.

Mesure transitoire : le moment de l'opération

23. Selon la loi, l'apport au capital doit être opéré "pendant le dernier exercice comptable qui se clôture avant le 1^{er} octobre 2014". Pour les sociétés qui clôturent leur exercice comptable le 31 décembre 2013, ceci signifie que l'apport au capital doit être un fait au plus tard le 31 décembre 2013.

Pour les sociétés qui tiennent leur comptabilité autrement que par année civile, la situation se présente comme suit:

- clôture de l'exercice comptable au cours de la période comprise entre le 1^{er} octobre 2013 et le 30 septembre 2014: l'apport au capital doit être un fait au plus tard le dernier jour de cet exercice comptable;
- clôture de l'exercice comptable au cours de la période comprise entre le 1^{er} juillet 2013 (= début de la mesure transitoire) et le 30 septembre 2013: elles disposent du temps restant jusqu'au dernier jour de l'exercice comptable suivant; en effet, l'exercice comptable qui se clôture avant le 1.10.2013 n'est pas le dernier qui se clôture avant le 1^{er} octobre 2014.

24. Pour rencontrer la préoccupation selon laquelle les sociétés doivent disposer de suffisamment de temps pour réaliser les opérations nécessaires à la mise en œuvre de la mesure transitoire, une tolérance a été instaurée. Elle prévoit que les sociétés qui clôturent leurs comptes annuels entre le 1^{er} octobre 2013 et le 30 mars 2014, ont jusqu'au 31 mars 2014 au plus tard pour formaliser l'apport et l'augmentation de capital qui y est associée (voir addendum à la circulaire du 1^{er} octobre 2013).

Cette tolérance implique-t-elle que tout peut être reporté jusqu'après le 31 décembre 2013 ?

25. Pas du tout. L'attribution ou la mise en paiement du dividende doit être faite au plus tard le 31 décembre 2013 ou le dernier jour de l'exercice comptable qui se clôture entre le 1^{er} janvier 2014 et le 30 mars 2014.

En outre, il est exigé qu'à cette même date, la société et les actionnaires concernés s'engagent réciproquement:

- pour la société, à réaliser l'augmentation de capital;
- et pour les actionnaires concernés, à apporter au capital au moins le montant reçu du dividende.

En d'autres mots : les décisions sur le fond doivent être prises à cette même date.

Seule la "formalisation" peut encore être réalisée par après.

Comment la preuve peut-elle être apportée à cet égard ?

26. L'existence des engagements réciproques, et donc de la décision concernant l'apport et l'augmentation de capital, peut être établie par un faisceau d'éléments précis et concordants tels que, notamment, une mention écrite explicite émanant des parties, le versement des sommes à apporter sur un compte particulier conformément au Code des sociétés, le rapport du réviseur concernant l'apport en nature, l'expression de ces décisions dans la comptabilité par l'enregistrement dans un compte 489X dont il est question au n°9 de l'avis CNC 2013/17, etc.

Comment doit être comprise la condition selon laquelle le montant reçu doit être apporté "immédiatement" au capital ?

27. Dans ce contexte, "immédiatement" signifie "sans délai", compte tenu de tous les impératifs notamment liés au Code des sociétés et compte tenu également de la tolérance ici visée. S'il devait apparaître que l'apport au capital prévu n'est pas opéré "sans délai", le taux réduit devra être corrigé. Le fait que la formalisation des opérations envisagées dans la tolérance précitée ne soit pas encore réalisée au 31 mars 2014 au plus tard suffira pour refuser le taux réduit, excepté dans l'éventualité où les parties établiraient que des motifs sérieux et légitimes pourraient justifier un report supplémentaire.

Quand le Pr.M doit-il être payé ?

28. Le Pr.M doit être payé dans les 15 jours de l'attribution ou de la mise en paiement des dividendes. Pour les sociétés qui tiennent leur comptabilité par année civile et qui prennent part à la mesure transitoire, le Pr.M doit donc être payé au plus tard le 15 janvier 2014. Ceci vaut également si elles recourent à la tolérance précitée. En effet, dans cette tolérance, il reste requis des sociétés qui tiennent leur comptabilité par année civile qu'elles attribuent ou mettent les dividendes en paiement au plus tard le 31 décembre 2013.

Mesure transitoire et politique normale de dividende

29. Les dividendes qui sont attribués durant les exercices comptables qui entrent en considération pour la mesure transitoire sont généralement soumis au Pr.M de 25%. La mesure transitoire de l'art. 537, CIR 92, offre maintenant aux sociétés la possibilité de distribuer un dividende soumis (encore) à un Pr.M de seulement 10%, sous certaines conditions et dans un certain délai.

Cette différence de taux pourrait amener certaines sociétés à modifier leur "politique de dividende" normale pour la période imposable au cours de laquelle elles prennent part à la mesure transitoire et à ne distribuer pour cette période que des dividendes qui satisfont aux conditions prévues dans la mesure transitoire, sur lesquels un Pr.M de seulement 10% est dû.

De ce fait, le Trésor est menacé de perdre des revenus qu'il aurait pu obtenir en cas de maintien de la "politique de dividende" normale.

30. Par conséquent, le législateur a prévu une mesure anti-abus: les sociétés qui modifieraient leur "politique de dividende" normale sont sanctionnées par une "cotisation distincte" égale à 15% (la différence entre le Pr.M de 25% et le Pr.M de 10%) sur le dividende ordinaire qui n'est pas distribué suite à la participation à la mesure transitoire..

Quelles sociétés risquent la sanction ?

31. La cotisation distincte ne peut être appliquée qu'à l'égard de sociétés qui prennent part à la mesure transitoire de l'art. 537, CIR 92. C'est logique: si une société ne participe pas à cette mesure transitoire, aucun abus n'est possible au niveau de la "politique de dividende" normale et il n'y a dès lors pas matière à établissement de la cotisation distincte.

Qu'en est-il si la société ne comptabilise aucun bénéfice?

32. La loi prévoit explicitement que la cotisation distincte ne peut être appliquée que si la société enregistre un résultat comptable positif pour la période imposable où elle fait usage de la mesure transitoire.

Quand la société est-elle réputée avoir une "politique normale de dividende" ?

33. Outre le fait que la société doit avoir un résultat comptable positif pour la période imposable précitée (n°32), il est exigé qu'un dividende ait été décrété par l'assemblée générale au cours d'au moins une des cinq périodes imposables précédentes.

La société n'est dès lors réputée avoir une "politique de dividende" normale que si un dividende a été décrété au cours d'au moins une des cinq périodes imposables précédentes. A contrario, la société est réputée ne pas avoir de "politique de dividende" normale si aucun dividende n'a été décrété au cours de cette période antérieure de cinq périodes imposables. Dans ce dernier cas, la cotisation distincte n'est en aucun cas d'application.

34. Il est souligné que l'on tient compte des dividendes qui sont alloués ou attribués "dans" le courant des cinq périodes imposables précédentes. Pour une société qui tient sa comptabilité par année civile et qui prend part à la mesure transitoire, il s'agira donc des dividendes qui ont été alloués « dans » les années 2008, 2009, 2010, 2011 et 2012.

Quels dividendes sont considérés comme compris dans la "politique normale de dividende" ?

35. Pour qu'il soit question d'une "politique de dividende" normale, l'assemblée générale doit donc avoir décrété un dividende au cours d'au moins une des cinq périodes imposables précédentes (n°33). Etant donné que la loi parle expressément de dividendes "décrétés" par l'assemblée générale, il ne faut observer ici que les "dividendes" ordinaires (tels que visés à l'art. 18, al. 1^{er}, 1^o, CIR 92).

Il ne faut donc pas tenir compte des attributions qui, à cause de circonstances particulières, donnent lieu, sur le plan fiscal, à l'attribution d'un dividende.

Pour apprécier la "politique de dividende" normale (en ce qui concerne les cinq périodes imposables précédentes), il ne doit dès lors pas être tenu compte:

- des attributions qui sont considérées comme des dividendes à l'occasion de l'acquisition d'actions ou parts propres (dividendes tels que visés à l'art. 186, CIR 92, et à l'art. 18, al. 1^{er}, 2^oter, CIR 92);

- des remboursements de capital ou de primes d'émission qui sont considérés comme des dividendes (dividendes tels que visés à l'art. 18, al. 1^{er}, 2° et 2°bis, CIR 92);
- des intérêts d'avances productives d'intérêts qui, sous certaines conditions, sont considérés comme des dividendes (dividendes tels que visés à l'art. 18, al. 1^{er}, 4°, CIR 92).

Il ne faut pas non plus tenir compte des boni de liquidation que la société aurait alloués ou attribués au cours des 5 années précédentes (dividendes tels que visés à l'art. 18, al. 1^{er}, 2°ter, CIR 92). Une société qui attribue un boni de liquidation est, par définition, une société dissoute. Il y a lieu de considérer qu'une telle société tombe hors du champ d'application de la mesure transitoire.

Il faut en revanche tenir compte des dividendes (ordinaires) qui proviennent d'un prélèvement sur, par ex., les réserves taxées antérieurement.

Pour quel exercice d'imposition la cotisation distincte est-elle due?

36. La cotisation distincte sera établie pour l'exercice d'imposition 2013 ou 2014, selon le cas. Ceci vaut également si la société a fait usage de la tolérance précitée dans le cadre de la mesure transitoire.

Prenons par ex. une société qui tient sa comptabilité par année civile et qui applique la tolérance précitée. Ceci signifie que la "formalisation" de l'apport et de l'augmentation de capital peut encore survenir jusqu'au plus tard le 31 mars 2014. Mais, dans ce cas de figure, l'attribution ou la mise en paiement du dividende et l'engagement réciproque, d'une part, de faire l'apport et, d'autre part, de faire l'augmentation de capital, doivent avoir eu lieu au plus tard le 31 décembre 2013, donc durant la période imposable 2013. Dans cet exemple, ceci sera associé à l'exercice d'imposition 2014.

Comment la base imposable de la cotisation distincte est-elle calculée?

37. La cotisation distincte est établie sur la différence positive entre les deux termes suivants:

1^{er} terme : le produit

- du résultat comptable positif de la période imposable durant laquelle l'opération (l'attribution du dividende dans le cadre de la mesure transitoire) a eu lieu (ou, autrement dit, le montant qui est repris sous la rubrique comptable "Bénéfice à affecter" de l'exercice comptable concerné) et
- du rapport entre la somme des dividendes alloués ou attribués au cours des cinq périodes imposables précédentes et la somme des résultats comptables positifs de ces périodes imposables;

2^e terme: les dividendes effectivement alloués ou attribués comme bénéfice de la période imposable durant laquelle l'opération précitée a eu lieu.

En ce qui concerne ce deuxième terme, il est uniquement tenu compte des dividendes qui sont attribués pour cette période imposable au titre de bénéfice de cette période, à l'exclusion de tous les dividendes qui sont soumis au Pr.M de 10% dans le cadre de la mesure transitoire. Sont également visés ici les dividendes qui trouvent leur origine dans un prélèvement sur les réserves taxées, pour autant que ce prélèvement n'ait pas été pris en compte pour l'application de la mesure transitoire (ex. dividendes qui ne sont pas apportés

immédiatement au capital de la société et qui ne subissent dès lors pas le précompte réduit de 10%).

A combien s'élève la cotisation distincte ?

38. La cotisation distincte est égale à 15% de la base imposable.

Qui est redevable de la cotisation distincte ?

39. La cotisation est établie dans le chef de la société distributrice. Dans le chef de cette société, la cotisation est considérée comme une dépense non admise. Elle n'est donc pas déductible comme frais professionnel. Cette charge est comptabilisée dans un compte 67 (voir n°16 de l'avis de la CNC 2013/17).

Mesure transitoire et taux réduit à l'ISoc

40. Le taux normal de l'impôt des sociétés s'élève actuellement à 33,99% (contribution complémentaire de crise comprise). Par dérogation à ce qui précède et sous certaines conditions, un "taux réduit progressif" est applicable (art. 215, CIR 92). L'une de ces conditions énonce que "la distribution du dividende ne peut être supérieure à 13% du capital libéré au début de la période imposable".
41. Les sociétés qui prennent part à la mesure transitoire de l'art. 537, CIR 92, ne satisferont normalement pas à cette dernière condition. En effet, le dividende qui est attribué dans le cadre de cette mesure transitoire sera normalement toujours supérieur à 13% du capital libéré au début de la période imposable.
42. Le législateur a toutefois estimé que les sociétés qui prennent part à cette mesure transitoire ne devaient pas être exclues, pour cette raison, du taux réduit progressif de l'impôt des sociétés. La loi prévoit, dès lors, que les dividendes qui sont distribués dans le cadre de la mesure transitoire, aux conditions posées pour l'application du taux réduit de Pr.M de 10%, ne doivent pas être compris pour calculer la limite de 13% précitée.

En d'autres mots, une société qui répond à toutes les conditions posées pour l'application du taux réduit progressif de l'impôt des sociétés, conserve son droit à ce taux réduit progressif, même si elle recourt à la mesure transitoire ici visée et si les dividendes qu'elle distribue dans le cadre de cette mesure transitoire, moyennant application d'un Pr.M de 10%, occasionnent un dépassement de la limite de 13%.

Mesure transitoire et réduction de capital ultérieure

43. Dans la mesure transitoire, il est requis que l'apport au capital soit maintenu pendant une certaine période. En règle générale, cette période s'élève à 8 ans. Pour les sociétés de type PME, cette période est réduite de moitié et s'élève donc à seulement 4 ans.

Qui est une PME ?

44. Pour déterminer si une société peut être considérée comme une PME, il convient de se référer à l'art. 15 du Code des sociétés. La société doit satisfaire à tous les critères qui y

sont mentionnés. Ceci signifie notamment que, dans le chef d'une société qui, sur le plan du Code des sociétés, appartient à un groupe, les critères en matière de chiffre d'affaires, de total du bilan et de personnel, doivent être appliqués d'une manière consolidée.

Quelle est la sanction ?

45. Si la société ne respecte pas la période précitée, la réduction de capital sera considérée comme un dividende. Concrètement, cela signifie que la réduction de capital ne peut être opérée en exonération d'impôt dans le chef de l'actionnaire. En sus de l'impôt déjà payé (10%), un impôt complémentaire (Pr.M et/ou impôt des personnes physiques) sera dû, de 15%, 10% ou 5% selon le cas, à savoir:
- 15% en cas de réduction de capital durant les quatre premières années suivant l'apport (pour les PME : durant les deux premières années);
 - 10% en cas de réduction de capital durant les cinquième et sixième années suivant l'apport (pour les PME : durant la troisième année);
 - 5% en cas de réduction de capital durant les septième et huitième années suivant l'apport (pour les PME : durant la quatrième année);

La période est calculée à partir de la formalisation de l'apport, y compris lorsqu'il est fait usage de la tolérance précitée.

Une réduction de capital ultérieure, qui est imputée par priorité sur la partie du capital qui a été apportée dans le cadre de la mesure transitoire, ne sera-t-elle pas considérée comme un "abus" ?

46. Non. Le législateur a expressément prévu lui-même la mesure transitoire et expressément aussi une sanction pour les sociétés qui ne respectent pas la période de permanence dans le capital (voir ci-avant, n°45). Dans ces conditions, il peut être considéré qu'une imputation prioritaire d'une réduction de capital sur la partie du capital qui a été apportée dans le cadre de la mesure transitoire ne peut pas être qualifiée d'abus. La loi énonce en outre qu'une "réduction de capital ultérieure" est réputée "s'opérer en premier lieu en déduction de l'apport en capital réalisé suivant ce régime".

Mesure transitoire et liquidation ultérieure

Qu'advient-il si une entreprise est dissoute au cours de la «période d'attente»?

47. Supposons qu'une société participe à la mesure transitoire. Elle doit alors conserver dans le capital (voir ci-dessus) les dividendes apportés dans le capital durant une certaine période (selon le cas, durant 8 ou 4 ans). Que se passe-t-il alors si la société, après le 30 septembre 2014, mais dans le délai susmentionné, a décidé de se mettre en liquidation ? Est-ce que la sanction susmentionnée est dès lors applicable?
48. Ce ne sera pas le cas, sous réserve de l'application de la disposition anti-abus générale de l'art. 344, § 1 CIR 92. Il ne sera cependant pas question d'abus, par exemple, si la liquidation est la conséquence du décès ou d'une maladie grave du chef d'entreprise. Ou encore, si la liquidation a lieu lorsqu'il atteint l'âge de la pension légale, alors qu'une liquidation aurait été

déraisonnable au moment où on a pris part à la mesure transitoire, et qu'on a donc différé la liquidation jusqu'à l'âge de la pension légale.

Mesure transitoire : divers

Les sociétés étrangères peuvent-elles également prendre part à la mesure transitoire ?

49. Bien que le texte légal semble a priori avoir été rédigé du point de vue de sociétés résidentes, il ne s'oppose en principe pas à ce que des sociétés étrangères prennent également part à la mesure transitoire. Un habitant du Royaume qui, dans ce cadre, reçoit un dividende d'une société étrangère aura également droit, moyennant le respect de toutes les conditions dont, notamment, les exigences de l'apport et de l'augmentation de capital, à l'application du taux réduit de 10%, respectivement au Pr.M et à l'impôt des personnes physiques. Il appartiendra alors au contribuable de démontrer qu'il est satisfait à toutes les conditions posées à l'application du taux réduit (voir question orale n°20973 de Monsieur L. VAN BIESEN).

La mesure transitoire a-t-elle une incidence sur l'exonération qui peut être d'application pour l'industrie cinématographique dans le cadre du tax-shelter ?

50. Dans le régime du tax-shelter, l'exonération par période imposable est "limitée à 50 p.c., plafonnés à 750.000 EUR, des bénéfices réservés imposables de la période imposable [...]" (art. 194ter, § 3, al. 1^{er}, CIR 92). Si la distribution de dividende dans le cadre de la mesure transitoire ici commentée est imputée sur les "bénéfices réservés imposables de la période imposable" (voir n°17), il n'est alors pas exclu que l'exonération en matière de tax-shelter soit limitée. Si, en revanche, aucune imputation n'est faite sur les "bénéfices réservés imposables de la période imposable", il n'y a pas d'incidence sur l'exonération dont on peut bénéficier dans le cadre du tax-shelter. Le cas échéant, le fait qu'il n'y ait pas d'imputation sur les "bénéfices réservés imposables de la période imposable" devra apparaître des écritures comptables en cause. A cet égard, il est renvoyé à l'avis CNC 2013/17 (voir n°7).