

## COMMISSION DES NORMES COMPTABLES

### Le traitement comptable relatif à l'application de la procédure transitoire visée à l'article 537 CIR 92

#### Projet d'avis du X novembre 2013

#### I. Introduction

1. À la suite de la circulaire Ci.RH.233/629.295 du 01.10.2013 et l'addendum dd. 13.11.2013 à la circulaire Ci.RH.233/629.295 du Service Public Fédéral Finances relatives à la procédure transitoire prévue à l'article 537, CIR 92, la Commission a été chargée d'élaborer un avis permettant une traduction comptable uniforme des opérations réalisées dans le cadre de cette procédure.

2. La procédure reprise à l'article 537, CIR 92 consiste en une distribution de dividendes qui correspond à la diminution des réserves taxées<sup>1</sup> 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 (i) soit immédiatement incorporé dans le capital et (ii) que cette incorporation se produise pendant le dernier exercice comptable qui se clôture avant le 1<sup>er</sup> 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 de l'article 617, C.Soc., 429, C.Soc. et 320, C.Soc. entre autres). Vu le peu de temps qui est imparti aux sociétés pour effectuer l'Opération, il sera souvent procédé à une distribution qui n'a 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

---

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

optionnel. Le traitement comptable du dividende optionnel est traité 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 doivent faire connaître s'ils souhaitent souscrire à l'augmentation de capital et le nombre d'actions avec lesquelles ils souhaitent souscrire.

### **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. Il n'est pas prescrit que les opérations de distribution des dividendes, d'une part, et d'augmentation de capital, d'autre part, doivent survenir 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. Les actionnaires devront faire connaître leur intention dans un délai approprié. Selon la procédure en droit des sociétés choisie par la société pour effectuer l'Opération, un certain temps peut s'écouler 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'un apport en nature, le passage devant un notaire, etc.). En outre, il n'est pas certain au moment de l'attribution du dividende qu'un actionnaire souscrira effectivement à l'augmentation de capital. 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.

#### **A. Apport immédiat en nature**

9. La Commission est d'avis que l'élément probant mentionné ci-avant justifie le débit du compte 471 *Dividendes de l'exercice* et le crédit d'un sous-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*<sup>2</sup> sera crédité.

---

<sup>2</sup> 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*.

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.<sup>3</sup>

### **B. Apport immédiat en numéraire**

12. La société peut, moyennant l'accord inconditionnel et irrévocable de l'actionnaire, verser le montant net du dividende directement sur un compte bloqué au nom et pour le compte de l'actionnaire. Si le paiement a été effectué par le versement sur un compte bancaire bloqué au nom 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*<sup>4</sup> 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. Cette réduction de capital sera, dans cette mesure, considérée fiscalement comme une distribution de dividende. 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.

---

<sup>3</sup> Cette écriture sera la traduction comptable de « l'élément probant » visé dans la circulaire Ci.RH.233/629.295 du 01.10.2013.

<sup>4</sup> 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*.

## 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<sup>5</sup>. Il s'agit des écritures du type:

132<sup>6</sup>/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<sup>7</sup>*

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

<sup>5</sup> 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.

<sup>6</sup> 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.

<sup>7</sup> 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.

## 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 espèce 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

DRAFT