

Circulaire 2021/C/36 relative au taux réduit de Pr.M sur les dividendes des actions ou parts « VVPR-bis » en cas d'acompte sur dividende ou de dividende intercalaire

Impôts sur les revenus · 23 avril 2021

Cette circulaire concerne l'application du taux réduit de Pr.M sur les dividendes des actions ou parts « VVPR-bis » en cas d'attribution d'un acompte sur dividende ou d'un dividende intercalaire.

impôts sur les revenus ; précompte mobilier ; taux réduit ; actions « VVPR-bis »

SPF Finances, le 23.04.2021

Administration générale de la Fiscalité - Impôt des sociétés

Table des matières

I. Introduction

II. Disposition légale

III. Notion d' « acompte sur dividende » et de « dividende intercalaire »

1. Acompte sur dividende

2. Dividende intercalaire

IV. Traitement de l'acompte sur dividende et du dividende intercalaire pour l'application du régime « VVPR-bis »

V. Exemple

I. Introduction

1. Cette circulaire concerne l'application du taux réduit de précompte mobilier (Pr.M) sur les dividendes des actions ou parts dites « VVPR-bis » visés à l'art. 269, § 2, CIR 92 (1), et vient en complément de la circ. du 24.02.2014 (2).

(1) *Tel qu'inséré par l'art. 5, b et l'art. 7, al. 2, de la loi-programme du 28.06.2013 (MB 01.07.2013). Voir doc. parl., Chambre, session 2012-2013, DOC 53 2853/001, pp. 1-13.*

(2) Circ. du 24.02.2014, réf. AGFisc n° 9/2014, Ci.RH.233/629.197.

Plus précisément, elle apporte des clarifications au sujet de la période à laquelle le dividende se rapporte en cas d'attribution ou de mise en paiement d'un acompte sur dividende ou d'un dividende intercalaire, compte tenu de l'art. 269, § 2, al. 1^{er}, 7° et al. 2, CIR 92.

II. Disposition légale

2. Ci-après est repris l'art. 269, § 2, CIR 92, avec mise en évidence, en gras, de l'al. 1^{er}, 7° et de l'al. 2.

Art. 269

« § 2. Par dérogation au § 1^{er}, 1°, le taux du précompte mobilier est réduit pour les dividendes, à l'exception des dividendes visés à l'article 18, alinéa 1^{er}, 2°ter et 3°, pour autant que :

1° la société qui distribue ces dividendes soit une société qui, sur base des critères visés à l'article 1:24, §§ 1^{er} à 6, du Code des sociétés et des associations, est considérée comme petite société pour l'exercice d'imposition lié à la période imposable au cours de laquelle l'apport en capital a lieu ;

2° ces dividendes proviennent d'actions ou parts nouvelles nominatives ;

3° ces actions ou parts soient acquises au moyen de nouveaux apports en numéraire ;

4° ces apports en numéraire ne proviennent pas de la distribution des réserves taxées qui sont, conformément à l'article 537, alinéa 1^{er}, soumises à un précompte mobilier réduit visé au même alinéa ;

5° ces apports soient effectués à partir du 1^{er} juillet 2013 ;

6° le contribuable détienne la pleine propriété de ces actions ou parts nominatives de façon ininterrompue depuis l'apport en capital ;

7° ces dividendes soient alloués ou attribués lors de la répartition bénéficiaire des deuxième exercice comptable ou suivants après celui de l'apport.

Le précompte mobilier est de :

1° 20 p.c. pour les dividendes alloués ou attribués lors de la répartition bénéficiaire du deuxième exercice comptable après celui de l'apport ;

2° 15 p.c. pour les dividendes alloués ou attribués lors de la répartition bénéficiaire des troisième exercice comptable et suivants après celui de l'apport.

(..)

La transmission, en ligne directe ou entre conjoints, des actions ou parts résultant d'une succession ou d'une donation est considérée comme n'ayant pas eu lieu en ce qui concerne l'application de la condition de détention ininterrompue visée à l'alinéa 1^{er}, 6°.

La transmission, en ligne directe ou entre conjoints, des actions ou parts est considérée également comme n'ayant pas eu lieu en ce qui concerne l'application de la condition de pleine propriété lorsque cette transmission résulte :

1. d'une succession dévolue légalement ou d'une manière conforme à la dévolution légale ;

2. d'un partage d'ascendant ne portant pas atteinte à l'usufruit du conjoint légal survivant.

Les héritiers ou donataires se substituent au contribuable dans les avantages et obligations de la mesure.

L'échange d'actions ou de parts en raison des opérations visées à l'article 45 ou l'aliénation ou l'acquisition d'actions ou de parts en raison d'opérations en neutralité d'impôt visées aux articles 46, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2°, 211, 214, § 1^{er}, et 231, §§ 2 et 3, sont censés ne pas avoir eu lieu pour l'application de l'alinéa 1^{er}, 6°.

De même, les augmentations du capital social qui sont réalisées après une réduction de ce capital organisée à partir du 1^{er} mai 2013, ne sont prises en considération pour l'octroi du taux réduit que dans la mesure de l'augmentation du capital social qui dépasse la réduction (...).

Les sommes qui proviennent d'une réduction de capital, organisée à partir du 1^{er} mai 2013, d'une société liée ou associée à une personne au sens des articles 1:20 et 1:21 du Code des sociétés et des associations, et qui sont investies par cette personne dans une augmentation de capital d'une autre société ne peuvent bénéficier du taux réduit précité.

Par « personne », on entend aussi, pour l'application de l'alinéa précédent, son conjoint, ses parents et ses enfants lorsque cette personne ou son conjoint a la jouissance légale des revenus de ceux-ci.

Si la société, qui a augmenté son capital dans le cadre de cette mesure, procède ultérieurement à des réductions de ce capital social, ces réductions seront prélevées en priorité sur les capitaux nouveaux.

Les sommes souscrites relatives à l'augmentation du capital doivent être entièrement libérées et il ne peut être créé à cette occasion d'actions ou parts préférentielles. »

III. Notion d' « acompte sur dividende » et de « dividende intercalaire »

3. Ces notions ont été abordées par la Commission des normes comptables (CNC) dans son avis CNC 2021/02 du 09.12.2020 (3), auquel il est renvoyé en ce qui concerne la comptabilisation des opérations de distribution d'un acompte sur dividende ou d'un dividende intercalaire.

(3) Voir Avis CNC 2021/02 du 09.12.2020 relatif à la « Répartition du bénéfice au sein des SA » ».

1. Acompte sur dividende

4. Un acompte sur dividende a pour finalité la distribution du bénéfice de l'exercice en cours, le cas échéant corrigé par le résultat reporté.

En ce qui concerne les sociétés anonymes (SA), la possibilité de distribuer un acompte sur dividende est prévue à l'art. 7:213 du Code des sociétés et des associations (CSA) (4).

(4) Précédemment art. 618 du Code des sociétés (C.Soc).

5. D'après l'art. 7:213, CSA, les statuts peuvent donner à l'organe d'administration le pouvoir de distribuer un acompte à imputer sur le dividende qui sera distribué sur les résultats de l'exercice.

Cette distribution ne peut avoir lieu que par prélèvement sur le bénéfice de l'exercice en cours, ou sur le bénéfice de l'exercice précédent si les comptes annuels de cet exercice n'ont pas encore été approuvés, le cas échéant réduit de la perte reportée ou majoré du bénéfice reporté, à l'exclusion de tout prélèvement sur des réserves existantes et en tenant compte des réserves à constituer en vertu de la loi ou des statuts.

Elle ne peut en outre être effectuée que si, au vu d'un état, évalué par le commissaire et résumant la situation active et passive, l'organe d'administration constate que le bénéfice calculé conformément à l'alinéa 2 est suffisant pour permettre la distribution d'un acompte.

Le rapport d'examen limité du commissaire est annexé à son rapport de contrôle.

La décision de l'organe d'administration de distribuer un acompte sur dividende ne peut être prise plus de deux mois après la date à laquelle a été arrêtée la situation active et passive.

Lorsque l'acompte excède le montant du dividende arrêté ultérieurement par l'assemblée générale, il est, dans cette mesure, considéré comme un acompte à valoir sur le dividende suivant.

6. En vertu du CSA, il est désormais possible d'attribuer un acompte sur dividendes également pour d'autres formes de sociétés que la SA et la société en commandites par actions (5). Ceci vaut pour les sociétés à responsabilité limitée (SRL, voir art. 5:141, CSA) et pour les sociétés coopératives (SC ; voir art. 6:114, CSA).

(5) La société en commandite par actions (SCA) est une forme de société qui existait sous le Code des sociétés (voir art. 654 à 660, C.Soc.) mais qui a été supprimée suite à l'entrée en vigueur du CSA.

Depuis le 01.05.2019, il n'est plus possible de constituer une SCA.

Les SCA qui n'ont pas adopté une autre forme légale avant le 01.01.2024 seront transformées de plein droit en SA à administrateur unique (voir art. 41, §2, Loi du 23.03.2019 introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses).

2. Dividende intercalaire

7. L'assemblée générale peut décider, à tout moment de l'exercice, de distribuer aux actionnaires un dividende par prélèvement sur les réserves disponibles et le bénéfice reporté (6), dans les limites relatives aux bénéfices distribuables prévues notamment pour la SA à l'art. 7:212, CSA (7).

(6) Voir arrêt de la Cour de Cassation du 23.01.2003 et doc. parl. relatifs à la L 23.03.2019 introduisant le Code des sociétés et des associations et portant des dispositions diverses, Chambre, 2017-2018, DOC 54 3119/001, p. 269.

(7) Précédemment art. 617, C.Soc.

Sous le nouvel art. 7:212, CSA, il s'agit du « test de l'actif net » (voir Avis CNC 2021/02 du 09.12.2020, titre II, n°4 à 7).

8. Les dividendes intercalaires sont déterminés en fonction des bénéfices distribuables sur la base des derniers comptes annuels approuvés, à l'exclusion de tout prélèvement sur les bénéfices de l'exercice en cours (8).

(8) Voir Avis CNC 2021/02 du 09.12.2020, n°9.

IV. Traitement de l'acompte sur dividende et du dividende intercalaire pour l'application du régime « VVPR-bis »

9. Il ressort de la réponse à la question parlementaire n° 17.946 de Luk Van Biesen (9) que le taux réduit de Pr.M de 15 % (ou 20 %) ne s'applique qu'aux dividendes alloués ou attribués lors de la répartition bénéficiaire des troisième exercice comptable et suivants (ou deuxième exercice comptable) après celui de l'apport du nouveau capital d'où proviennent ces dividendes. Les dispositions légales ne prescrivent ni le mode de répartition bénéficiaire, - que ce soit ou non par l'assemblée générale -, ni l'origine des dividendes, qu'il s'agisse des bénéfices de l'exercice en cours ou d'exercices précédents.

(9) Question parlementaire n° 17.946 de Luk Van Biesen sur « la distribution de dividendes », Chambre, Compte Rendu Intégral, CRIV 54 COM 659, 10.05.2017, p. 15.

10. La distribution d'un **acompte sur dividende** ne peut être opérée que par prélèvement sur le bénéfice de l'exercice en cours, le cas échéant réduit de la perte reportée ou majoré du bénéfice reporté, à l'exclusion de tout prélèvement sur des réserves existantes et en tenant compte des réserves à constituer en vertu de la loi ou des statuts.

Etant donné que cet acompte sur dividende est une avance sur le dividende distribué à la fin de l'exercice, il est compris dans la répartition bénéficiaire de l'exercice en cours.

11. En cas de **dividende intercalaire**, l'assemblée générale décide de distribuer aux actionnaires un dividende qui est prélevé sur les réserves disponibles et le bénéfice reporté tels que ces éléments apparaissent dans les derniers comptes annuels approuvés. Il n'y a pas de prélèvement sur le bénéfice de l'exercice en cours.

Cela étant, le dividende intercalaire est bien repris dans la répartition bénéficiaire de l'exercice en cours.

12. L'acompte sur dividende et le dividende intercalaire ont une origine différente mais ils sont tous deux compris dans la répartition bénéficiaire de l'exercice en cours.

V. Exemple

13. Prenons l'exemple d'une société constituée en novembre 2015, clôturant son premier exercice comptable le 31.12.2016. Les actions remplissent les conditions prévues à l'art. 269, § 2, CIR 92.

Distribution d'un acompte sur dividende le 30.11.2019

14. La distribution de l'acompte sur dividende est opérée par prélèvement sur le bénéfice de l'exercice comptable en cours, donc l'exercice 2019. L'acompte sur dividende est une avance sur la quotité du bénéfice de l'exercice qui sera affectée par l'AG à la rémunération du capital et fait donc partie de la répartition bénéficiaire de l'exercice comptable 2019.

L'acompte sur dividende sera dès lors soumis au taux de Pr.M de 15 % puisqu'il est attribué lors de la répartition bénéficiaire du troisième exercice comptable (2019) après l'exercice comptable de l'apport (novembre 2015 - 31.12.2016).

Distribution d'un dividende intercalaire le 30.11.2019

15. Le dividende intercalaire est prélevé sur les réserves disponibles telles qu'elles apparaissent dans le dernier exercice clôturé, donc ici l'exercice comptable clôturé au 31.12.2018. Ce dividende intercalaire fera partie de la répartition bénéficiaire de l'exercice comptable 2019 au titre de rémunération du capital par prélèvement sur les réserves.

Il est soumis au taux de Pr.M de 15% puisqu'il est attribué lors de la répartition bénéficiaire de 2019, le troisième exercice comptable après celui de l'apport (novembre 2015 - 31.12.2016).

AU NOM DU MINISTRE:

Pour l'Administrateur général de la Fiscalité,

Danny DELVAUX
Conseiller général

Réf. interne : 725.486