# Décision anticipée n° 500.118 dd. 27.10.2005

* Date : 27-10-2005
* Langue : Français
* Section : Régulation
* Type : Prior agreements L 24.12.2002
* Sous-domaine : FISCAL DISCIPLINE

 Contact | Disclaimer | FAQ

 Quick search :

 Fisconet
 plus Version 5.9.23

 Service Public Federal

Finances

 Home

 Executed
 searches

 Advanced
 search

 News

 Home >
 Advanced search >
 Search results > Décision anticipée n° 500.118 dd. 27.10.2005

 Décision anticipée n° 500.118 dd. 27.10.2005

 Document

 Content exists in : fr nl

 Search in text:

 Print    E-mail    Show properties

 Properties

 Document type : Prior agreements L 24.12.2002

 Title : Décision anticipée n° 500.118 dd. 27.10.2005

 Tax year : 0

 Document date : 27/10/2005

 Keywords : Frais professionnels

 Document language : FR

 Name : 500.118

500.118

Décision anticipée n° 500.118 dd. 27.10.2005

   Frais professionnels
    Moins-value sur actions

    Impôt des sociétés
    Capital libéré
    Liquidation des sociétés
    Société étrangère

 Résumé

La société Y, de droit allemand, est détenue à 100% par la société belge X. Y va être mise en liquidation. A cette occasion, X subira une moins-value sur sa participation dans Y. La question porte d'une part, sur la déductibilité de la moins-value conformément à l'article 198, al. 1er, 7° CIR92, le kapitalrücklage de Y pouvant être assimilé à du capital libéré, et d'autre part, sur le moment de déduction de cette moins-value. Le capital libéré au sens de l'article 184 CIR92, suppose qu'il provienne d'un apport externe et qu'il serve de garantie aux tiers. Des circonstances de fait, il résulte que le kapitalrücklage de Y remplit ces conditions. Concernant le moment de déduction, si la société X démontre, au moyen d'une attestation fournie par le liquidateur, que tous les actifs ont été cédés, qu'il n'y a plus d'activité et qu'elle n'obtiendra plus rien, la moins-value pourra être prise en charge à ce moment.

 Objet de la demande

La société Y, de droit allemand, est détenue à 100% par la société belge X. Y va être mise en liquidation. A cette occasion, X subira une moins-value sur sa participation dans Y. La demande vise à savoir si, afin de déterminer le montant de la moins-value déductible conformément à l'article 198, al. 1er, 7° CIR92, le kapitalrücklage peut être assimilé à du capital libéré. La demande vise également à connaître le moment de déduction de cette moins-value.

 Décision

1. Moins-value actée sur le kapitalrücklage

L'article 184 CIR92 précise notamment que :
 « Le capital libéré est la partie du capital social qui est réellement libérée, et qui n'a fait l'objet ni d'une réduction, ni d'un remboursement. Les bénéfices, autres que les bénéfices distribués et imposés comme tels, qui sont incorporés au capital, ne sont pas considérés comme du capital libéré.
 Les primes d'émission sont assimilées à du capital libéré à la même condition et dans la même mesure que le capital social » [Loi du 22.12.1998 - exposé des motifs - doc. 1608/1 - 97/98, p. 11].

L'exposé des motifs de la loi du 22.12.1998 qui a modifié l'article 184, al. 2 CIR92 précise à ce sujet que : « Les primes d'émission seront assimilées à du capital libéré lorsqu'elles sont portées à un compte qui, au même titre que le capital social, constitue la garantie des tiers et qui ne peut être réduit ou extourné que par une nouvelle décision de l'assemblée générale, prise suivant les règles applicables pour une modification des statuts. Les primes d'émission ne pourront, en général, être assimilées à du capital libéré pour l'application de l'impôt des sociétés que s'il est satisfait à la même condition d'« indisponibilité » que celle à laquelle est soumis le capital social ».

Le rapport fait au nom de la Commission des finances et du budget indique encore que : « Ainsi, la prime d'émission ne pourra être assimilée à du capital libéré pour l'application de l'impôt des sociétés que s'il est satisfait à la même condition d'« indisponibilité » que celle à laquelle est soumis le capital social : la prime ne doit donc pas avoir servi antérieurement à une affectation à une réserve disponible, à l'apurement de pertes ou avoir été virée au compte de résultat » [Loi du 22.12.1998 - rapport de la commission des finances et du budget - doc. 1608/8 - 97/98, p 41].

De ceci, il résulte que pour constituer du capital libéré au sens de l'article 184 CIR92, deux conditions sont requises :

 provenir d'un apport externe
 servir de garantie aux tiers ce qui implique une certaine indisponibilité

En l'espèce, il faut constater que :

Le kapitalrücklage est classé dans les fonds propres de la société (« eigenkapital ») à la rubrique II, entre la rubrique I « gezeichnestes kapital » et la rubrique III « gewinnrücklage » ;

 Le kapitalrücklage de Y provient de deux apports en numéraire ;
 Dans le chef des apporteurs, ces apports en numéraire ont été comptabilisés sous la rubrique « participation » ;
 Aucun prélèvement n'a eu lieu sur le kapitalrücklage ;
 Un remboursement de kapitalrücklage nécessite une décision de l'assemblée générale ;
 Aucun remboursement de kapitalrücklage n'est permis lorsque la société est en perte, ce qui est le cas ici ;
 Sauf dérogation de l'assemblée générale, le kapitalrücklage ne peut être remboursé qu'après les bénéfices réservés ;
 X détient 100% de Y. Aucune différence n'existe donc en l'espèce, entre une assemblée générale ordinaire et une assemblée générale extraordinaire ;

Eu égard aux éléments repris ci-dessus, le kapitalrücklage de Y peut être assimilé à du capital libéré et partant être pris en compte pour déterminer le montant de la moins-value sur actions déductible sur pied de l'article 198, al. 1er, 7° CIR92.

2. Exercice au cours duquel la moins-value est déductible

Les travaux préparatoires de la loi du 23.10.1991 indique que « La non-déductibilité des moins-values ne s'applique toutefois pas lorsque, au moment de la liquidation de la société, les actions ou parts détenues font apparaître une valeur nette inférieure au capital souscrit et libéré. Dans ce cas, les actionnaires de la société dissoute subissent une perte en capital et cette perte reste déductible à due concurrence. Compte tenu du fait que cette disposition s'applique également aux filiales étrangères de sociétés belges qui ne connaissent pas nécessairement le même régime juridique de liquidation, il faudra et il suffira à l'égard de ces filiales, d'établir le caractère définitif de la cessation d'activité par partage des actifs et le montant de l'avoir social net (nous soulignons) » [Chambre, session ordinaire 1991-1992, document 1784/1 - p.8].

A la question parlementaire n°851 du 24.12.1993 du représentant Kempinaire, le Ministre répond que «  La possibilité de déduction offerte par l'article 198, 7°, du Code des impôts sur les revenus 1992 (précédemment l'article 109, 3°, du Code des impôts sur les revenus) s'applique exclusivement aux moins-values (c'est-à-dire aux pertes effectivement supportées) et non aux réductions de valeur (c'est-à-dire aux dépréciations comptabilisées provisoirement). Généralement, cette perte effective ne sera définitivement connue qu'après le partage final, c'est-à-dire au moment où il ne reste plus rien à partager (nous soulignons) ».

A la question parlementaire n°1290 du représentant Poncelet du 22.11.1994, le Ministre répond que « Comme le souligne l'honorable Membre, la déduction de moins-values sur actions ou parts prévue à l'article 198, 7°, du Code des impôts sur les revenus 1992 est applicable pour autant que la preuve soit apportée que la perte effectivement supportée à l'occasion du partage total de l'avoir social de la société liquidée est définitive. Le caractère définitif de cette perte n'est acquis qu'au moment où il ne reste plus rien à partager, ce qui est notamment le cas lors de la clôture de la liquidation visée à l'article 188, alinéa 2, des lois coordonnées sur les sociétés commerciales. Toutefois, la question de savoir si, dans des cas déterminés, le partage final de l'avoir social a eu lieu est tributaire des circonstances de droit et de fait dans lesquelles l'opération s'est déroulée ».

De ces questions parlementaires, il appert que l'élément prépondérant pour admettre la déduction de la moins-value soit que celle-ci ait un caractère définitif. Ce caractère définitif est acquis lorsqu'il n'y a plus rien à partager.

Dès lors, en l'espèce, si la société X démontre, au moyen d'une attestation fournie par le liquidateur, que tous les actifs ont été cédés, qu'il n'y a plus d'activité et qu'en l'espèce, vu que le passif est supérieur à l'actif, elle n'obtiendra plus rien, la moins-value pourra être prise en charge à ce moment, et ce indépendamment du fait que la liquidation ne sera pas encore définitivement clôturée pour des raisons propres au droit interne allemand.