# Circulaire AGFisc N° 9/2014 (n° Ci.RH.233/629.197) dd. 24.02.2014

* Date : 24-02-2014
* Langue : Français
* Section : Régulation
* Type : Circular letters
* 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 > Circulaire AGFisc N° 9/2014 (n° Ci.RH.233/629.197) dd. 24.02.2014
Circulaire AGFisc N° 9/2014 (n° Ci.RH.233/629.197) dd. 24.02.2014
Document
Content exists in : fr nl
Search in text:
Print    E-mail    Show properties
Properties
Document type : Circular letters
Title : Circulaire AGFisc N° 9/2014 (n° Ci.RH.233/629.197) dd. 24.02.2014
Document date : 24/02/2014
Keywords : impôt sur les revenus / précompte mobilier / dividendes / taux réduit de Pr.M
Document language : FR
Name : Circulaire AGFisc N° 9/2014 (n° Ci.RH.233/629.197) dd. 24.02.2014
Version : 1
Administration générale de la Fiscalité - Expertise Opérationnelle et Support
Service ISOC
Impôt des sociétés
 
Circulaire AGFisc N° 9/2014 (n° Ci.RH.233/629.197) dd. 24.02.2014
 
Impôt sur les revenus
Précompte mobilier
Dividendes
Taux réduit de Pr.M
Commentaire des modifications apportées par l'article 5, b) de la loi-programme du 28.06.2013 aux dispositions de l'art. 269, CIR 92 : instauration d'un taux réduit de Pr.M sur certains dividendes
 
TABLE DES MATIERES
I. INTRODUCTION
II. TEXTES LEGAUX
III. EXCLUSION DU BENEFICE DU TAUX REDUIT DE PR.M
1. Rachat d'actions propres et partage de l'avoir social
2. Sociétés sans capital social minimum
IV. CONDITIONS D'APPLICATION DU TAUX REDUIT DE PR.M
1. Petite société
2. Apport en numéraire à partir du 01.07.2013
3. Exclusion des apports visés à l'art. 537, CIR 92
4. Pleine propriété et permanence de détention des actions ou parts
4.1. Principe
4.2. Exceptions légales: fiction de continuité
V. TAUX REDUIT DE PR.M
1. Première application du taux réduit
2. Taux applicables
3. Exemple
VI. DISPOSITIONS ANTI-ABUS
1. Réduction de capital antérieure à l'apport
2. Réduction de capital postérieure à l'apport
3. Art. 344, § 1er, CIR 92
VII. ENTREE EN VIGUEUR
 
I. INTRODUCTION
1. La présente circulaire commente la modification apportée par l'art. 5, b) de la loi-programme du 28.06.2013 (LP 28.06.2013, MB 01.07.2013, Ed. 2, pp. 41480 et suiv.) aux dispositions de l'art. 269, CIR 92.
 
Cette modification consiste en l'instauration d'un taux réduit de Pr.M sur certains dividendes, en application de l'art. 269, § 2, CIR 92, nouveau.
 
2. Dans le cadre du plan de relance de l'économie et plus particulièrement des PME, le gouvernement souhaite, par cette nouvelle mesure, encourager la souscription aux augmentations du capital social des PME en accordant une réduction du Pr.M et du taux de l'IPP sur les dividendes distribués aux détenteurs d'actions ou parts nouvellement créées dans le cadre de ces augmentations de capital sous réserve du respect de plusieurs conditions (Doc.parl., Chambre, Doc 53  2853/001, p.5).
 
II. TEXTES LEGAUX
3. Ci-après figurent les art. 5, b) et 7, al. 2 et 5, LP 28.06.2013.
 
Art. 5, LP 28.06.2013
A l'article 269 du même Code, remplacé par la loi-programme du 27 décembre 2012, les modifications suivantes sont apportées :
a)    […]
 
b)    l'article, dont le texte actuel formera le § 1er, est complété par un § 2 rédigé comme suit:
 
" § 2. Par dérogation au § 1er, 1°, le taux du précompte mobilier est réduit pour les dividendes, à l'exception des dividendes visés à l'article 18, alinéa 1er, 2°ter, pour autant que :
 
1°  la société qui distribue ces dividendes soit une société qui, sur base des critères visés à
l'article 15 du Code des sociétés, 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 1er, soumises à un précompte mobilier réduit visé au même alinéa;
 
5°  ces apports soient effectués à partir du 1er 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.
 
Les sociétés sans capital social minimum sont exclues du bénéfice de la disposition sauf si, après l'apport en nouveau capital, le capital social de cette société est au moins égal au capital social minimum d'une SPRL, comme visé à l'article 214, § 1er, du Code des sociétés.
 
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 1er, 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, § 1er, alinéa 1er, 2°, 211, 214, § 1er, et 231, §§ 2 et 3, sont censés ne pas avoir eu lieu pour l'application de l'alinéa 1er, 6°.
 
De même, les augmentations du capital social qui sont réalisées après une réduction de ce capital organisée à partir du 1er 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, nonobstant l'application de l'alinéa 3.
 
Les sommes qui proviennent d'une réduction de capital, organisée à partir du 1er mai 2013, d'une société liée ou associée à une personne au sens des articles 11 et 12 du Code des sociétés, 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 social 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 social doivent être entièrement libérées et il ne peut être créé à cette occasion d'actions ou parts préférentielles.".
 
Art. 7, LP 28.06.2013
[…]
Les articles 3b et 5b sont applicables aux apports effectués à partir du 1er juillet 2013.
[…]
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. EXCLUSION DU BENEFICE DU TAUX REDUIT DE PR.M
1. Rachat d'actions propres et partage de l'avoir social
4. Conformément à l'art. 269, § 2, al. 1er, CIR 92, les dividendes visés à l'art. 18, al. 1er, 2°ter, CIR 92, sont exclus du bénéfice du taux réduit de Pr.M.
 
Il s'agit des sommes définies comme dividendes par les art. 186, 187 et 209, CIR 92, en cas de partage total ou partiel de l'avoir social d'une société résidente ou étrangère ou d'acquisition d'actions ou parts propres par une telle société.
 
2. Sociétés sans capital social minimum
5. En vertu de l'art. 269, § 2, al. 3, CIR 92, les sociétés sans capital social minimum sont en principe exclues du bénéfice du taux réduit de Pr.M.
 
Cette exclusion comporte cependant une exception : si, après le nouvel apport en capital, le capital social des sociétés prévisées est au moins égal au capital social minimum d'une SPRL, comme visé à l'art. 214, § 1er, CSoc., le bénéfice de cette mesure sera accordé.
 
Conformément à l'art. 214, § 1er, CSoc., le capital social minimum d'une SPRL s'élève, dans l'état actuel de la législation, à 18.550 EUR (doc.parl., Chambre, Doc 53  2853/001, p. 6).
 
IV. CONDITIONS D'APPLICATION DU TAUX REDUIT DE PR.M
1. Petite société
6. En vertu de l'art. 269, § 2, al. 1er ,1°, CIR 92, la société qui distribue les dividendes doit être une société qui, sur la base de l'art. 15, CSoc., est considérée comme une petite société pour l'ex. d'imp. lié à la période imposable au cours de laquelle l'apport en capital a lieu.
 
7. Les sociétés étrangères qui répondent aux critères visés à l'art. 15, CSoc., peuvent également bénéficier de cette mesure (doc. parl., Chambre, Doc 53  2853/001, p. 57).
 
2. Apport en numéraire à partir du 01.07.2013
8. Conformément à l'art. 269, § 2, al. 1er, 2°, 3° et 5°, CIR 92, les actions ou parts auxquelles les dividendes se rapportent doivent être :
-   nominatives (1);
-   nouvellement émises (1);
-   représentatives d'un apport en numéraire (2) opéré à partir du 01.07.2013 (3).
 
(1) Art. 269, § 2, al. 1er, 2°, CIR 92.
(2) Art. 269, § 2, al. 1er, 3°, CIR 92.
(3) Art. 269, § 2, al. 1er, 5°, CIR 92.
 
9. Aussi bien les apports effectués dans le cadre d'une augmentation de capital que ceux effectués dans le cadre de la création d'une société entrent en considération (voir doc. parl., Chambre, Doc 53  2853/001, p. 5).
 
10. Les sommes souscrites doivent être entièrement libérées au moment de l'allocation ou de l'attribution des dividendes (cf. art. 269, § 2, al. 12, CIR 92, et doc. parl., Chambre,
Doc 53  2853/001, p. 8).
 
11. Par application de l'art. 269, § 2, al. 12, CIR 92, les actions ou parts nouvelles ne peuvent être des actions ou parts préférentielles (c.-à-d. bénéficier d'un quelconque traitement préférentiel) (doc. parl., Chambre, Doc 53  2853/001, p. 8).
 
3. Exclusion des apports visés à l'art. 537, CIR 92
12. Par application de l'art. 269, § 2, al. 1er, 4°, CIR 92, les apports en numéraire ne peuvent pas provenir des dividendes soumis à un Pr.M réduit de 10 % en vertu de l'art. 537, al. 1er, CIR 92 (4).
 
(4) Cette mesure est commentée dans la circulaire Ci.RH.233/629.295 (AGFisc N° 35/2013 du 01.10.2013).
 
Cette condition vise à éviter un cumul d'avantages fiscaux (doc. parl., Chambre, Doc 53  2853/001, p. 6).
 
4. Pleine propriété et permanence de détention des actions ou parts
4.1. Principe
13. Conformément à l'art. 269, § 2, al. 1er, 6°, CIR 92, les actions ou parts nouvelles doivent être détenues en pleine propriété et de façon ininterrompue par l'actionnaire ayant opéré l'apport.
 
Cette condition répond à la volonté de limiter le bénéfice du Pr.M réduit aux seuls actionnaires participants initiaux à l'augmentation de capital qui détiennent les actions ou parts nouvelles sans interruption depuis leur souscription. Le bénéfice du taux réduit de Pr.M s'éteindra donc progressivement lorsque celui qui a participé à une telle augmentation de capital cédera les actions ou parts (doc. parl., Chambre, 53  2853/001, p. 6).
 
4.2. Exceptions légales : fiction de continuité
14. Les alinéas 4 à 7 de l'art. 269, § 2, CIR 92, énoncent les cas où les conditions de pleine propriété et de permanence de détention des actions ou parts sont censées être respectées. Ainsi, les opérations de transfert de propriété visées par ces dispositions sont censées ne pas avoir eu lieu pour l'application du taux réduit de Pr.M.
 
a) Succession et donation
 
15. Par application de l'art. 269, § 2, al. 4, CIR 92, 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 le respect de la condition de détention ininterrompue.
 
16. Par ailleurs, en cas de démembrement de la propriété, la transmission des actions ou parts, en ligne directe ou entre conjoints, résultant :
 
1)  soit d'une succession dévolue légalement ou d'une manière conforme à la dévolution légale;
 
2)  soit d'un partage d'ascendant ne portant pas atteinte à l'usufruit du conjoint légal  survivant,
 
est considérée comme n'ayant pas eu lieu en ce qui concerne la condition de pleine propriété (cf. art. 269, § 2, al. 5, CIR 92).
 
17. Normalement une succession dévolue légalement scinde la pleine propriété en usufruit pour le conjoint et en nue-propriété pour les héritiers en ligne directe. La volonté est de ne pas pénaliser ces cas de transfert de propriété des actions ou parts (doc. parl., Chambre, Doc 53  2853/001, p. 56).
 
Par succession dévolue d'une manière conforme à la dévolution légale, il y a lieu d'entendre une succession par testament ou contractuelle qui aboutit aux mêmes constats qu'une succession dévolue légalement (doc. parl., Chambre, Doc 53 2853/001, p. 56).
 
18. Dans les cas de transfert par donation ou par succession testamentaire ou contractuelle non conforme à la dévolution légale, la pleine propriété doit être réunie dans le chef d'une seule et même personne pour aboutir au maintien de l'avantage du Pr.M réduit (voir, en ce sens, doc. parl., Chambre, Doc 53  2853/001, pp. 7 et 56).
 
19. Dans les situations visées aux n°s 15 et 16, les héritiers ou donataires se substituent au contribuable en ce qui concerne les avantages et obligations de la mesure (cf. art. 269, § 2, al. 6, CIR 92).
 
b) Opérations fiscalement neutres
 
20. L'échange, l'aliénation ou l'acquisition des actions ou parts dans le cadre d'opérations de fusion, scission et autre fiscalement neutres visées aux art. 45, 46, § 1er, al. 1er, 2°, 211, 214, § 1er et 231, §§ 2 et 3, CIR 92, n'ont pas d'incidence sur la réalisation de la condition de permanence de détention (doc. parl., Chambre, Doc 53  2853/001, p. 7).
 
V. TAUX REDUIT DE PR.M
1. Première application du taux réduit
21. En vertu de l'art. 269, § 2, al. 1er, 7°, CIR 92, le taux réduit de Pr.M est applicable aux dividendes alloués ou attribués lors de la répartition bénéficiaire des deuxième exercice comptable ou suivants après celui de l'apport.
 
Les dividendes alloués ou attribués avant la répartition bénéficiaire du deuxième ex. compt. après celui de l'apport sont soumis au Pr.M de 25 % visé à l'art. 269, § 1er, 1°, CIR 92 (doc. parl., Chambre, Doc 53  2853/001, p. 6).
 
2. Taux applicables
22. Selon l'art. 269, § 2, al. 2, CIR 92, le Pr.M est fixé à :
 
-   20 % pour les dividendes alloués ou attribués lors de la répartition bénéficiaire du deuxième ex. compt. après celui de l'apport;
 
-   15 % pour les dividendes alloués ou attribués lors de la répartition bénéficiaire des troisième ex. compt. et suivants après celui de l'apport.
 
3. Exemple
23. L'apport en capital est réalisé le 01.12.2013. La société clôture son bilan par année civile.
 
Les dividendes alloués ou attribués lors de la répartition bénéficiaire des ex. compt. clôturés au 31.12.2013 et au 31.12.2014 sont soumis au taux de Pr.M de 25 % visé à l'art. 269, § 1er, 1°, CIR 92.
 
Les dividendes alloués ou attribués lors de la répartition bénéficiaire de l'ex. compt. clôturé au 31.12.2015 sont soumis au taux réduit de Pr.M de 20 % visé à l'art. 269, § 2, al. 2, 1°, CIR 92.
 
Les dividendes alloués ou attribués lors de la répartition bénéficiaire des ex. compt. clôturés au plus tôt le 31.12.2016 sont soumis au taux réduit de Pr.M de 15 % visé à l'art. 269, § 2, al. 2, 2°, CIR 92.
 
VI. DISPOSITIONS ANTI-ABUS
1. Réduction de capital antérieure à l'apport
24. Pour éviter que des sociétés ne soient tentées de réduire préalablement leur capital social pour procéder par la suite à une augmentation de celui-ci qui permettrait aux dividendes d'être soumis au Pr.M réduit (cf. doc. parl., Chambre, Doc 53 2853/001, p. 7), les augmentations du capital social qui sont réalisées après une réduction de ce capital opérée à partir du 01.05.2013 ne sont prises en considération pour l'octroi du taux réduit que dans la mesure où l'augmentation du capital social dépasse la réduction, ce conformément à l'art. 269, § 2, al. 8, CIR 92.
 
25. Par application de l'art. 269, § 2, al. 9, CIR 92, les sommes qui proviennent d'une réduction de capital opérée à partir du 01.05.2013 par une société liée ou associée à une personne qui les investit dans une augmentation de capital réalisée par une autre société, n'entrent pas en ligne de compte pour l'octroi du taux réduit de Pr.M.
 
26. Pour la notion de « société liée ou associée à une personne », il est renvoyé aux art. 11 et 12, CSoc. (cf. art. 269, § 2, al. 9, CIR 92).
 
Par « personne », on entend également, lorsqu'il s'agit d'une personne physique, son conjoint, ses parents et ses enfants lorsque cette personne ou son conjoint à la jouissance légale des revenus de ceux-ci (cf. art. 269, § 2, al. 10, CIR 92 et doc. parl., Chambre, Doc 53 2853/001, p. 8).
 
2. Réduction de capital postérieure à l'apport
27. En vertu de l'art. 269, § 2, al. 11, CIR 92, les réductions ultérieures du capital social opérées par une société qui a augmenté son capital dans le cadre de cette mesure, seront imputées en priorité sur les (nouveaux) capitaux qui ouvraient droit au bénéfice du taux réduit de Pr.M.
 
28. En vertu de la mesure transitoire visée à l'art. 537, al. 1er, CIR 92, un taux réduit de Pr.M de 10% est applicable aux 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. Le capital apporté dans le cadre de cette mesure ne peut entrer en considération pour l'application de l'art. 269, § 2, CIR 92 (voir n° 12); ces deux mesures visent donc un capital différent.
 
Tout comme à l'art. 269, § 2, CIR 92, une règle d'imputation prioritaire d'une réduction de capital ultérieure sur le capital nouvellement apporté a également été prévue au niveau de l'art. 537, CIR 92 (voir al. 5 de cette disposition).
 
Dans l'éventualité où une société a fait usage des deux régimes respectivement visés aux art. 537, al. 1er et 269, § 2, CIR 92, et procède par la suite à une réduction de son capital social, elle est libre, - faute de prescription légale en la matière -, de choisir sur quel capital elle impute fiscalement cette réduction, à savoir soit sur le capital apporté dans le cadre de l'art. 537, CIR 92, soit sur le capital apporté dans le cadre de l'art. 269, CIR 92 (voir réponse à la question parlementaire orale n° 20974 de Monsieur Luk Van Biesen, CRIV 53 COM 888 du 08.01.2014, pp. 15 et 16).
 
3. Art. 344, § 1er, CIR 92
29. Le législateur précise que la mention de mesures anti-abus spécifiques dans la disposition même de l'art. 269, CIR 92, ne fait pas obstacle à l'application, dans certains cas, de la mesure anti-abus générale visée à l'art. 344, § 1er, CIR 92 (doc. parl., Chambre, Doc 53  2853/001, p. 8).
 
VII. ENTREE EN VIGUEUR
30. Conformément à l'art. 7, al. 2, LP 28.06.2013, les dispositions de l'art. 269, § 2, CIR 92, sont applicables aux apports effectués à partir du 01.07.2013.
 
Toute modification apportée à partir du 01.05.2013 à la date de clôture des comptes annuels reste sans incidence pour l'application de cette mesure (art. 7, al. 5, LP 28.06.2013).
 
AU NOM DU MINISTRE :
Pour l'Administrateur général de la Fiscalité,
 
Roland ROSOUX
Conseiller général f.f. - Auditeur général des finances f.f.