

**CIRCULAIRE <sup>(1)</sup> 2013/07 DE L'INSTITUT DES REVISEURS D'ENTREPRISES**

Le Président

Correspondant	Notre référence	Votre référence	Date
sg@ibr-ire.be	TD/EV		14 -11- 2013

Chère Consœur,  
Cher Confrère,

**Concerne :** **Diligences particulières à développer lors du rapport sur l'apport en nature de la créance résultant de la distribution des réserves en application de la procédure de l'article 537 du Code des Impôts sur les Revenus 1992**

**1. Contexte**

L'article 537 du Code des Impôts sur les Revenus (CIR) 1992 stipule: « *Par dérogation aux articles 171, 3°, et 269, § 1er, 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 1er octobre 2014.* ».

Le présent régime transitoire donne aux sociétés la possibilité de distribuer leurs réserves taxées sous la forme d'un dividende au taux de 10 % au lieu de 25%, « *à condition et dans la mesure où au moins le montant reçu est immédiatement incorporé dans le capital* » et ce, dans des délais particuliers.

L'augmentation de capital peut notamment être souscrite par apport en nature (apport du droit de créance sur le dividende), dans le respect des conditions prévues en la matière par le Code des sociétés (paragraphe 15 de la Circulaire n° Ci.RH 233/629.295 (AAFisc. 35/2013) dd. 01.10.2013).



Bld E. Jacqmainlaan 135/1  
B-1000 Bruxelles/Brussel  
TEL.: 02 512 51 36  
FAX: 02 512 78 86  
e-mail: info@ibr-ire.be  
Bank/Banque:  
IBAN: BE 11 0000 0392 3648  
BIC: BPOTBEB1

<sup>(1)</sup> Les circulaires contiennent des aspects déontologiques généraux ne revêtant pas dans le chef des réviseurs d'entreprises un caractère contraignant (Rapport au Roi, A.R. 21 avril 2007, *M.B.*, 27 avril 2007, p. 22890). Les circulaires peuvent inclure des opinions du Conseil de l'Institut ainsi que des descriptions d'obligations légales, réglementaires ou normatives, pour autant que celles-ci résultent de la déontologie de la profession de réviseur d'entreprises.

# Instituut van de Bedrijfsrevisoren Institut des Réviseurs d'Entreprises

Koninklijk Instituut - Institut royal

La présente circulaire vise à attirer l'attention du réviseur d'entreprises sur les diligences particulières à développer dans le cadre de l'exécution de la mission sur l'apport en nature de la créance résultant de la distribution des réserves en application de la procédure de l'article 537 du Code des Impôts sur les Revenus 1992, principalement sur le fait qu'il faut vérifier le caractère régulier de la distribution des réserves au regard du Code des sociétés, notamment eu égard aux limites prévues aux articles 320 (SPRL), 429 (SCRL) et 617 (SA) du Code des sociétés.

## **2. Diligences particulières du réviseur d'entreprises**

### **2.1. Quelques rappels (non exhaustifs)**

Conformément à l'article 7, paragraphes 1 et 2 de la loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme (ci-après la loi anti-blanchiment), le réviseur d'entreprises devra notamment identifier ses clients, personnes physiques et morales, et le ou les mandataires de ses clients et vérifier leur identité ; il devra également recevoir une information adéquate sur les bénéficiaires effectifs du client, et attribuer à ce dernier un niveau de risque de blanchiment. Si le réviseur d'entreprises est le commissaire de la société concernée, il ne devra pas procéder à ces vérifications, dans la mesure où elles ont été préalablement effectuées.

Le réviseur d'entreprises veillera au respect des règles d'indépendance reprises dans l'arrêté royal du 10 janvier 1994 relatif aux obligations des réviseurs d'entreprises et dans les normes relatives au contrôle des apports en nature et quasi-apports, et au plus particulièrement au paragraphe 2.4 de ces normes.

Il est recommandé que le réviseur d'entreprises rédige une lettre de mission.

Ensuite, le réviseur d'entreprises exécutera sa mission conformément à un programme de travail approprié comprenant notamment les contrôles à effectuer sur la description et le mode d'évaluation de la créance apportée telle qu'elle résulte de la distribution de réserves en application de l'article 537 du Code des Impôts sur les Revenus 1992.

### **2.2. Vérifications à opérer sur l'existence et la licéité de la créance**

*A. Principe général: la créance résulte d'une distribution de dividendes en exécution d'une procédure spécifique, et doit respecter différentes conditions*

#### **a. Respect du Code des sociétés**

En vue de l'exécution de sa mission le réviseur d'entreprises veillera au respect du Code des sociétés.

# Instituut van de Bedrijfsrevisoren Institut des Réviseurs d'Entreprises

Koninklijk Instituut - Institut royal

La décision de distribuer un dividende par prélèvement sur des réserves taxées sera prise lors de l'assemblée générale ordinaire ou, plus probablement en raison du délai imparti, lors d'une assemblée générale extraordinaire, sous la forme d'un dividende intercalaire<sup>2</sup>.

Il appartient au réviseur d'entreprises de s'assurer que l'assemblée générale de la société s'est tenue de manière régulière. Il vérifie notamment si les prescriptions du Code des sociétés et, le cas échéant, des statuts en matière de convocation, de procuration, de vote, etc. ont été respectées.

En outre, le réviseur d'entreprises devra s'assurer que la société a tenu compte des limitations prévues par le droit des sociétés en matière de distribution de dividende.

Conformément aux articles 320, 429 et 617, alinéa 1<sup>er</sup> du Code des sociétés, aucune distribution ne peut être faite lorsqu'à la date de clôture du dernier exercice, l'actif net tel qu'il résulte des comptes annuels est, ou deviendrait, à la suite d'une telle distribution, inférieur au montant du capital libéré ou, si ce montant est supérieur, du capital appelé, augmenté de toutes les réserves que la loi ou les statuts ne permettent pas de distribuer.

*« Par actif net, il faut entendre le total de l'actif tel qu'il figure au bilan, déduction faite des provisions et dettes.*

*Pour la distribution de dividendes et tantièmes, l'actif net ne peut comprendre:*

*1° le montant non encore amorti des frais d'établissement ;*

*2° sauf cas exceptionnel à mentionner et à justifier dans l'annexe aux comptes annuels, le montant non encore amorti des frais de recherche et de développement » (art. 320/429/617, al. 2 et 3 C. Soc.).*

Dans son arrêt du 23 janvier 2003 la Cour de Cassation, a conclu que dans les limites prévues par l'article 617 du Code des sociétés, l'assemblée générale peut, à tout moment au cours de l'exercice comptable, décider de distribuer aux actionnaires un dividende prélevé sur les réserves disponibles. Les dispositions légales en matière d'approbation des comptes annuels par l'assemblée générale ordinaire ne limitent nullement ce pouvoir (Cass., 23 janvier 2003, *T.R.V.*, 2003, 541, note, *N.J.W.*, 2004, 52, *J.T.*, 2004, 155 et *J.L.M.B.*, 2003, 1252)<sup>3</sup>.

---

<sup>2</sup> Pour autant que les conditions légales soient réunies, le conseil d'administration pourrait décider d'appliquer la procédure de l'acompte sur dividende.

<sup>3</sup> A. BENOIT-MOURY, O. CAPRASSE, B. TILLEMANN (éd.), *Droit des sociétés: Code des sociétés annoté avec législation spéciale y compris les associations et les fondations*, Bruxelles, la Charte, 2013, p. 461.

# Instituut van de Bedrijfsrevisoren Institut des Réviseurs d'Entreprises

Koninklijk Instituut - Institut royal

Il est considéré que les bénéfices reportés doivent être assimilés à une réserve disponible<sup>4</sup>.

Le réviseur d'entreprises ne devra pas seulement vérifier l'existence d'un bénéfice distribuable, il devra aussi s'assurer du caractère définitif des réserves dans les derniers comptes annuels<sup>5</sup>. A ce propos, il y lieu de rappeler que selon l'avis du Conseil de l'Institut une modification de comptes annuels antérieurement approuvés par l'assemblée générale est envisageable uniquement dans deux hypothèses:

1. les comptes annuels ne sont pas conformes au prescrit de la loi; ou
2. les comptes annuels contiennent des fautes matérielles<sup>6</sup>.

Le réviseur d'entreprises devra également s'assurer que, le cas échéant, le dividende distribué tient compte des distributions de réserves et de l'incorporation de réserves dans le capital intervenues depuis le début de l'exercice en cours. Par ailleurs, si les réserves distribuables existant dans les comptes annuels qui servent de référence pour l'application de l'article 537 du Code des Impôts sur les Revenus 1992, ont manifestement été entamées par des pertes subséquentes, le réviseur d'entreprises doit examiner la nécessité de conclure par une réserve ou un refus d'attestation, conformément au paragraphe 4.2 des normes relatives au contrôle des apports en nature et des quasi-apport.

- b. Respect de la procédure de l'article 537 du Code des Impôts sur les Revenus 1992 (ci-après CIR 92)

Selon la Circulaire n° Ci.RH 233/629.295 (AAFisc. 35/2013) du 1<sup>er</sup> octobre 2013, les termes « réserves taxées » utilisés à l'article 537, al. 1<sup>er</sup> du CIR 92 renvoient à une notion fiscale, non pas comptable. Il s'agit des réserves figurant au relevé 328R<sup>7</sup> et qui sont susceptibles d'être distribuées aux actionnaires ou associés.

Sont dès lors visées par la mesure, les opérations de distribution de dividendes trouvant leur origine, et dans la mesure où elles sont inscrites dans le relevé 328R, au titre de:

- réserves disponibles sur le plan comptable (réserves qui ont subi l'impôt des sociétés et dont l'assemblée générale peut disposer librement, donc notamment les distribuer sous la forme de dividendes);

---

<sup>4</sup> D. HEENEN, « L'arrêt de la Cour de cassation du 23 janvier 2003 – Le terme d'une éphémère controverse », (note sous Cass. 23 januari 2003), *R.D.C.* 2003, p. 843, nr. 6 ; L. SIMONT et P.A. FORIERS, « La distribution de réserves disponibles en cours d'exercice », *Liber Amicorum Jean Pierre Debandt*, Brussel, Bruylant, 2004, 606-607.

<sup>5</sup> Par les réserves dans les comptes annuels, ç-à-d. les réserves comptables, on entend aussi les bénéfices reportés.

<sup>6</sup> Circulaire 2011/3 de l'IRE du 10 mars 2011 concernant la rectification des comptes annuels et prestations complémentaires à cet égard.

<sup>7</sup> Relevé détaillé des réserves taxées, voir n° 199/128 à 130, Com.IR 92.

# Instituut van de Bedrijfsrevisoren Institut des Réviseurs d'Entreprises

Koninklijk Instituut - Institut royal

- bénéfices reportés ;
- réserves résultant d'une opération de réduction de capital social (ou de prime d'émission) par prélèvement sur des « réserves taxées » précédemment incorporées au capital (ou à la prime d'émission) (par. 7).

L'article 537, al. 1<sup>er</sup> du CIR 92, vise spécifiquement les réserves taxées « *telles qu'elles ont été approuvées par l'assemblée générale au plus tard le 31 mars 2013* ». Il est dès lors probable que les réserves taxées à observer soient celles qui se rapportent aux comptes relatifs à l'année 2011 (ex.: société clôturant son bilan au 31.12 avec approbation des comptes par une AG tenue en mai: la dernière AG antérieure au 1.4.2013 s'est déroulée en mai 2012, relativement à l'exercice comptable 2011) (par. 8).

Pour bénéficier du taux réduit à 10%, il est exigé que le dividende distribué soit apporté au capital de la société distributrice dans le cadre d'opérations d'augmentation de capital effectuées au plus tôt le 1<sup>er</sup> juillet 2013, et pendant le dernier exercice comptable qui se clôture au plus tard le 30 septembre 2014. La date à laquelle l'opération est effectuée est la date de l'acte authentique d'augmentation du capital social (par. 9).

L'apport doit atteindre un montant au moins égal au montant reçu par l'actionnaire, ce critère s'appréciant par action. Le montant reçu par action correspond en principe au montant du dividende décrété diminué du précompte mobilier retenu à la source (dans la plupart des cas : 10%) (par. 12).

De ce qui précède, il importe que le réviseur d'entreprises procède à la vérification du respect des conditions édictées par l'art. 537 CIR 92, du montant net porté en compte-courant, ainsi que du calcul du précompte mobilier, dans ce cadre, le réviseur d'entreprises veillera notamment à obtenir une preuve de l'engagement des apporteurs d'apporter leur créance au capital de la société dans les délais requis.

## *B. Vérifications à opérer sur l'identité du ou des apporteurs, et sur leur titre de propriété sur la créance*

Dans l'identification de l'opération dans le cadre de laquelle s'effectue l'apport en nature, le réviseur d'entreprises devra notamment vérifier:

1. que les apporteurs sont actionnaires ;
2. la nature du droit de propriété ;
3. le régime matrimonial des apporteurs ;
4. que les actions ne sont pas gagées.

Afin de vérifier si les apporteurs sont actionnaires de la société et que les actions ne sont pas gagées, le réviseur d'entreprises veillera le cas échéant à procéder à la consultation du registre des actionnaires ou à obtenir la preuve de la propriété d'actions dématérialisées.

Quant à la propriété des actions, le problème de la propriété scindée entre nue-propriété et usufruit peut se poser ; en principe, le dividende est un fruit, mais, pour ce qui concerne le dividende provenant des réserves constituées antérieurement au dernier exercice comptable, à défaut de dispositions précises dans la convention de scission du droit de propriété ou dans les statuts et en raison de la complexité de cette matière et des cas particuliers qui peuvent se présenter, il est conseillé de s'en référer à un avis juridique indépendant.

### *C. Existence d'une créance préalable de la société vis-à-vis d'un ou de plusieurs actionnaires*

Les actionnaires peuvent être débiteurs de sommes à l'égard de la société, inscrites par exemple en compte-courant, en autres créances ou en créance clients. Dans ce cas, le réviseur d'entreprises devra vérifier si cette dette de l'actionnaire ne doit pas venir en déduction de sa créance de dividende, par exemple parce qu'il existe une convention d'unicité de comptes, un cas de compensation légale<sup>8</sup> ou de compensation automatique. Dans ces cas, la créance de l'actionnaire susceptible d'être apportée au capital, sera réduite en conséquence.

Afin de détecter l'existence de telles créances de la société, le réviseur devrait obtenir un état comptable récent, ou, à défaut, une déclaration de la direction ; si la société a une créance importante vis-à-vis d'un actionnaire, et en l'absence d'obligation de compensation, le réviseur devra s'assurer de la capacité de l'actionnaire à apurer cette dette, le cas échéant dans les délais convenus.

### 2.3. Autres vérifications spécifiques

#### *A. Analyser un état comptable récent*

Même si la production d'un état comptable récent n'est pas expressément requise par le Code des sociétés, il est cependant recommandé de l'obtenir, notamment dans des circonstances spécifiques:

1. pertes probables pour l'exercice en cours ;
2. possibilité qu'un acompte sur dividende ou un dividende intercalaire aient été distribué depuis le début de l'exercice en cours ;
3. existence de créances vis-à-vis d'actionnaires.

---

<sup>8</sup> Articles 1289 et suivants du Code civil.

Même si, *stricto sensu*, les articles 320, 429 et 617 du Code des sociétés ne limitent le dividende à distribuer que par référence aux derniers comptes annuels approuvés, et non par référence à une situation comptable récente, la responsabilité de l'organe de gestion pourrait être engagée si la distribution de dividendes serait de nature à réduire l'actif net en-dessous du minimum requis par ces dispositions sans qu'il en ait explicitement informé l'assemblée générale, ou à porter sur des réserves comptables qui n'existent plus au moment de leur distribution

A tout le moins en cas de possibilité d'existence de pertes pour l'exercice en cours, ou de quelconques opérations de diminution des réserves depuis le début de l'exercice, ou encore de l'existence de créances de la société vis-à-vis d'actionnaires, le réviseur veillera à obtenir un état comptable récent et déterminera, en appliquant son jugement professionnel, l'étendue des contrôles à opérer sur cet état comptable.

Dans ce cadre, il est recommandé que les travaux de contrôle du réviseur d'entreprises soit complétés par une déclaration de l'organe de gestion par laquelle celui-ci confirme qu'il n'a pas connaissance d'événements intervenus depuis les derniers comptes annuels qui soient de nature à entamer l'existence même des réserves qui seront distribuées ou de créances à charge des actionnaires.

#### *B. Vérifier les derniers comptes annuels*

Les limites fixées par les articles 320, 429 et 617 du Code des sociétés se calculent par référence aux derniers comptes annuels.

Dans le chef du réviseur d'entreprises il convient de s'assurer que ces comptes annuels ne contiennent pas de surévaluations d'actifs, de sous-évaluations de passifs ou d'engagements et litiges non comptabilisés qui soient de nature à entamer significativement les réserves de la société.

Il lui reviendra de déterminer, en appliquant son jugement professionnel, l'étendue des contrôles à opérer sur ces comptes annuels.

Le réviseur d'entreprises s'assure également de la situation des droits et engagements de la société concernée.

#### *C. Situation fiscale*

Afin de vérifier que le montant distribué n'excède pas la limite fixée par l'art. 537 CIR92, le réviseur d'entreprises devra vérifier le montant des « réserves taxées » pour l'exercice social dont les comptes annuels ont été approuvés lors d'une assemblée générale antérieure au 1<sup>er</sup> avril 2013 ressortant au relevé 328R ou, à défaut de l'obtention de ce relevé, en examinant les déclarations fiscales.

Le réviseur d'entreprises devrait également évaluer le risque qu'un contrôle fiscal en cours ou futur ait pour effet de réduire les « réserves taxées » au terme de l'exercice de référence à un montant inférieur au dividende distribué; dans ce cadre, il pourra notamment obtenir une déclaration de l'organe de gestion confirmant l'absence d'un tel risque.

Il y a lieu d'attirer l'attention sur le fait qu'une rectification fiscale future pourrait avoir un impact sur les « réserves taxées » (relevé 328R) et les réserves distribuables (art. 320/429/617 C. Soc.) (derniers comptes annuels approuvés), si dans le cadre de la procédure il est décidé de modifier ces comptes annuels.

En outre, il convient de s'assurer de l'absence de litige en cours avec l'administration fiscale. Dans ce cadre, il est recommandé au réviseur d'entreprises d'obtenir une déclaration écrite de l'organe de gestion.

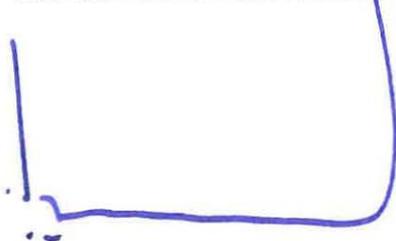
#### *D. Questions diverses*

Lorsque l'ensemble des décisions à prendre par l'assemblée générale sont à l'ordre du jour d'une seule assemblée générale, le réviseur d'entreprises portera une attention particulière à la séquence des décisions à prendre, et veillera à ce que son rapport n'entre en vigueur qu'après que :

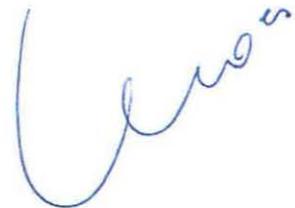
- la décision d'attribuer le dividende ait été prise ;
- le montant net du dividende ait été inscrit en dette à l'égard des apporteurs ;
- les apporteurs aient pris l'engagement d'augmenter le capital par apport de leur créance de dividende net.

Le réviseur d'entreprises aura égard à l'avis du conseil 2013/1 Augmentation de capital par apport en nature dans une société de capital et émission de nouvelles actions ou parts, et plus particulièrement lorsque tous les actionnaires existants ne participent pas à l'opération dans la proportion de leur participation, ou lorsque la propriété d'actions existantes est scindée.

Nous vous prions d'agréer, Chère Consœur, Cher Confrère, l'expression de nos salutations confraternelles.



Thierry DUPONT  
Vice-Président



Daniel KROES  
Président