

Liquidation de société

Régime fiscal

Amaury della Faille – 28 avril 2022



Agenda

- Dans le chef de la société liquidée
 - La société en liquidation – Régime fiscal
 - Clôture de la liquidation – Dernier exercice
 - Clôture de la liquidation – Distribution aux actionnaires

 - Dans le chef des actionnaires
 - Clôture de la liquidation - Généralités
 - Clôture de la liquidation – Personnes physiques
 - Clôture de la liquidation – Sociétés

 - Aspects TVA

 - Aspects droits d'enregistrement
-

1

Dans le chef de la société liquidée

1.A. Société “en liquidation” – régime fiscal

Dans le chef de la société liquidée

Impôt des sociétés - Principe

- Les sociétés dissoutes depuis le 1^{er} janvier 1990 demeurent **soumises aux règles ordinaires de l'ISOC** (article 208 CIR)
 - Donc pas de régime spécial pour une société en liquidation
 - AVANT CSA: la dissolution / mise en liquidation d'une société n'entraînait pas de clôture fiscale (l'exercice social n'était pas impacté)
 - DEPUIS CSA: la dissolution **entraîne clôture de l'exercice**
- **Deux événements** au niveau de l'impôt des sociétés:
 - Mise en liquidation -> clôture de l'exercice
 - Clôture de la liquidation -> clôture de l'exercice et distribution aux actionnaires

Dans le chef de la société liquidée

Impôt des sociétés – La société « en liquidation »

- Etant donné que les **règles normales de l'impôt des sociétés** continuent à s'appliquer à une société « en liquidation »:
 - Pertes fiscales reportées sont maintenues
 - Régime de taxation étalée de plus-values continue jusqu'à la clôture de la liquidation
 - Taux réduit de 20% peut s'appliquer
 - La société doit continuer à respecter toutes les obligations fiscales usuelles

Dans le chef de la société liquidée

Impôt des sociétés – La société « en liquidation »

- Remarque 1: **intérêts notionnels** et avances sur boni de liquidation
 - Pour la CNC, 2 comptabilisations sont possibles
 - Comptabilisation des avances à l'actif comme **créances** (pas d'impact sur capitaux propres)
 - Comptabilisation au passif, en **diminution des fonds propres** (impact capitaux propres)
 - L'administration fiscale considère que seule la **deuxième approche (diminution des fonds propres)** est acceptable pour la détermination des intérêts notionnels
 - Approche non favorable pour le calcul de la déduction d'intérêts notionnels
 - Cf. circulaire AGFisc 30/2011 du 1^{er} juin 2011

Dans le chef de la société liquidée

Impôt des sociétés – La société « en liquidation »

- Remarque 2: **durée** de l'exercice social
 - La dissolution entraîne la fin de l'exercice social en cours, qui peut être plus court qu'un exercice normal si ne coïncide pas avec date de clôture
 - Certains prorata sont à appliquer (intérêts notionnels, versements anticipés)
 - Disposition anti-abus dans beaucoup de lois fiscales: toute modification apportée à la date de clôture reste sans effet pour l'application des dispositions de la loi

1

Dans le chef de la société liquidée

1.B. Clôture de la liquidation – dernier exercice

Dans le chef de la société liquidée

Impôt des sociétés – Clôture de la liquidation

- La clôture de la liquidation entraîne:
 - La **clôture de l'exercice**
 - Obligation d'introduire une déclaration fiscale pour l'exercice clôturé
 - Attention aux pro rata si exercice raccourci + disposition anti-abus sur durée exercice
 - Utilisation des déficits fiscaux éventuels, lesquels sont ensuite perdus
 - Une **distribution** des actifs (si actifs) **aux actionnaires**

Dans le chef de la société liquidée

Impôt des sociétés – Clôture de la liquidation – Déclaration fiscale de clôture

- Attention aux **attributions en nature aux actionnaires**
 - Les **plus-values « constatées »** à l'occasion du partage de l'avoir social de la société sont à **inclure dans la base imposable** (Art. 208 CIR)
 - Exemple: actif à valeur nette comptable de 100, mais valeur vénale de 300 -> en cas d'attribution en nature à l'actionnaire, plus-value « constatée » de 200 à inclure dans base imposable (art 208 ou 26 CIR)
 - Cf avis CNC 2019/01 sur les distributions en nature
 - Situation contraire également possible (perte)

Dans le chef de la société liquidée

Impôt des sociétés – Clôture de la liquidation – Déclaration fiscale de clôture

- Attention aux **réserves immunisées**
 - La liquidation d'une société entraîne la **reprise, dans la base imposable** des réserves immunisées, vu leur distribution
 - Condition d'intangibilité (art 190 CIR) plus respectée
 - Impôt des sociétés dû si base imposable (déficits insuffisants)
 - Remarque : possibilité temporaire de taxer certaines réserves immunisées au taux de 15% (cf article 519ter CIR) – à considérer si distribution envisagée

Dans le chef de la société liquidée

Impôt des sociétés – Clôture de la liquidation – Déclaration fiscale de clôture

- Attention aux **liquidations déficitaires**

- Avis CNC: les dettes qui ne peuvent être remboursées en raison d'une insuffisance d'actifs **doivent rester comptabilisées dans l'état de liquidation**
- Un accord des créanciers à la clôture de liquidation ne signifie pas qu'une remise de dettes soit accordée à la société (! <> **d'un abandon de créance préalable qui implique un enrichissement du débiteur, i.e. de la société à liquider ici**)
 - Bénéfice à comptabiliser en cas de remise de dette
- Problématique de **l'avantage anormal ou bénévole reçu** en cas d'abandon de créance d'une partie liée (article 207, al 7 CIR): pas d'imputations de déficits ?

1

Dans le chef de la société liquidée

1.C. Clôture de la liquidation – distribution aux actionnaires

Dans le chef de la société liquidée

Impôt des sociétés – Clôture de la liquidation – Distribution aux actionnaires

- Deuxième événement possible lors de la clôture de l'exercice: distribution aux actionnaires = boni de liquidation -> **Précompte mobilier ?**
 - Obligation pour la société de **retenir, déclarer et payer** à l'Etat le précompte mobilier (cf formulaire 273)
 - Taux de base est **30%**
 - Ou justifier de l'exonération appliquée
 - Le **boni de liquidation** est « *l'excédent que représentent les sommes réparties (en espèces ou en nature) sur la valeur réévaluée du capital libéré* »
 - = un dividende distribué (art 209 CIR)

Dans le chef de la société liquidée

Impôt des sociétés – Clôture de la liquidation – Distribution aux actionnaires

- **Ordre distribution** fonds propres (favorable au contribuable) – art 209 CIR:
 - Valeur réévaluée du capital libéré (à réévaluer si date d'avant 1950 – art 2, § 1, 7° CIR)
 - Réserves de liquidation
 - Réserves taxées
 - Réserves immunisées

Dans le chef de la société liquidée

Impôt des sociétés – Clôture de la liquidation – Distribution aux actionnaires

- **Éléments des fonds propres et précompte mobilier**
 - Capital libéré et assimilé - > pas de précompte mobilier (art 18, al 1^{er}, 2^{ter} CIR)
 - Réserves de liquidation -> pas de précompte mobilier (art 21, al 1^{er}, 11^o CIR)
 - Réserves taxées -> précompte mobilier sauf exonération
 - Réserves immunisées -> impôt des sociétés + précompte mobilier (sauf exonération)

2

Dans le chef des actionnaires

2.A. Clôture de la liquidation - Généralités

Dans le chef des actionnaires

Clôture de la liquidation – Actions supprimées et actifs reçus en échange

- Les actionnaires **avaient des actions** -> ils reçoivent **des actifs en échange**
- **Deux types d'actionnaires:**
 - Personnes physiques
 - Sociétés
- On verra que l'imposition des actionnaires peut être différente de ce que la société liquidée distribue comme boni de liquidation – 2 réalités différentes

2

Dans le chef des actionnaires

2.B. Clôture de la liquidation – personnes physiques

Dans le chef des actionnaires

Clôture de la liquidation – Personnes physiques

- Un actionnaire **personne physique** peut être imposé sur un **revenu mobilier** à l'occasion de la liquidation (**boni de liquidation**) – art 18, al. 1^{er} 2^{ter} CIR
- **Boni de liquidation** = l'excédent que représentent les sommes réparties (en espèces ou en nature) sur la valeur réévaluée du capital libéré de la société liquidée - art 209 CIR
- Impôt en principe perçu par voie de **précompte mobilier** à la source, si société belge ou intermédiaire belge (libératoire)

Dans le chef des actionnaires

Clôture de la liquidation – Personnes physiques

- **Taux de précompte mobilier**

- Taux de base de précompte mobilier = **30%**
- **VVPR bis (20% & 15%) pas applicable** au boni de liquidation! – art 269 §2 CIR
- Exonération d'une 1^{ère} tranche de € 800 de dividendes pas applicable au boni de liquidation (art. 21, al 1, 14° CIR)
- **Réserve de liquidation** pas imposable (art. 21, al 1, ° CIR)

Dans le chef des actionnaires

Clôture de la liquidation – Personnes physiques

- **Régime de la réserve de liquidation (art 21, al 1, 11°; 184quater et 219quater CIR)**
 - Sociétés PME suivant CSA ont la faculté de soumettre leur bénéfice après impôt à une cotisation distincte de 10% via l'affectation à une « réserve de liquidation »
 - Cotisation de 10% = imposition distincte due par la société sur le montant de la réserve de liquidation constituée (≠ précompte mobilier)
 - Lors de la liquidation, la distribution de la réserve de liquidation n'est pas considérée comme un revenu mobilier imposable
 - **Question** : une société en liquidation peut-elle constituer une réserve de liquidation avec les bénéfices réalisés au cours de sa liquidation ?
 - Réponse du Ministre des Finances : OUI, « sans préjudice de l'application de la disposition générale anti-abus » (Commission des Finances de la Chambre, 1er avril 2015, CRIV 54 COM 138, p. 13)

Dans le chef des actionnaires

Clôture de la liquidation – Personnes physiques

Exemple taxation actionnaire pers phys

- **Création** par X d'une société au **capital libéré de € 100**
- Fin de carrière, Monsieur X liquide société qui lui attribue **€ 500**
- Gain réalisé: **€ 400**
- **Taxation:**
 - Boni de liquidation de € 400 (500 – 100)
 - Taux de 30% (pas rés. liquidation): **€ 120****=> Taux effectif imposition de 30%**

Exemple taxation actionnaire pers phys

- **Acquisition** par X d'une société au **capital libéré de € 100, pour € 300**
- Monsieur X liquide société qui lui attribue **€ 500**
- Gain réalisé: **€ 200**
- **Taxation:**
 - Boni de liquidation de € 400 (500 – 100)
 - Taux de 30% (pas rés. liquidation): **€ 120****=> Taux effectif imposition de 60%**

2

Dans le chef des actionnaires

2.C. Clôture de la liquidation – sociétés

Dans le chef des actionnaires

Clôture de la liquidation – Sociétés

- Assimilation partielle de la **plus-value** à des **RDT** et non à une plus-value sur actions -> déduction à 100% de la base imposable si conditions RDT réunies
 - « ***Dans la mesure où*** » elle constitue un boni de liquidation dans le chef de la société distributrice (art. 202, §1, 2°)
- Dans la mesure où la **plus-value excède le boni de liquidation** (acquisition des actions pour une valeur inférieure au capital libéré de la société dissoute), application de l'exonération des plus-values sur actions (position administrative contraire !)

Dans le chef des actionnaires

Clôture de la liquidation – Sociétés

- Les **moins-values** sur actions ne sont **pas déductibles**
- Exception: moins-value réalisée à l'occasion du partage total de l'avoir social, à concurrence de la perte du capital libéré représenté par les actions (art. 198, §1^{er}, 7° CIR)

Dans le chef des actionnaires

Clôture de la liquidation – Sociétés

Exemple taxation société

- Participation acquise pour **125** par un actionnaire société
- Capital libéré de la société à liquider: **100**

➤ Répartition de liquidation de **150**

Plus-value de 25 = RDT

➤ Répartition de liquidation de **115**

Moins-value de 10 = DNA

➤ Répartition de liquidation de **50**

Moins-value de 75 à traiter comme suit:

- Perte en capital déductible de 50
- Moins-value non déductible de 25

Dans le chef des actionnaires

Clôture de la liquidation – Sociétés

Exemple taxation société

- Participation déficitaire acquise pour **80** par un actionnaire société
- Capital libéré de la société: **100**
- Société à été redressée avant sa liquidation

➤ Répartition de liquidation de **130**

Plus-value de 50 à traiter comme suit

- **RDT: 30** (boni de liquidation dans le chef de la société qui distribue)
- **Plus-value exonérée: 20** (pas considéré comme boni de liquidation dans le chef de la société distributrice)
 - attention: taxable pour administration !

3

Aspects TVA

Liquidation de société – regime fiscal

A. Réalisation des actifs

Sociétés en liquidation

- Pas de perte d'assujettissement automatique: liquidation <> cessation économique de l'activité
- La vente d'actifs par élément ou du stock suit son régime propre en TVA (= livraison ordinaire de biens)
- Si vente d'un bien immeuble par nature qui n'est plus « neuf »: droits d'enregistrement → révision de la TVA pro rata temporis (délai de 15 ans)

B. Distribution aux associés

Sociétés en liquidation

- Si distribution de biens aux associés, il y aura en principe **prélèvement soumis à TVA** (base imposable: prix d'achat des biens ou prix de revient)

- Sauf pour les biens immeubles par nature qui ne sont plus « neufs » :
révision de la TVA pro rata temporis (délai de 15 ans)

4

Aspects Droits d'enregistrement

A. Dissolution

- Acte soumis au **droit fixe général de € 50**

B. Cas particulier: attribution d'un bien immeuble

- En principe application du **droit de vente** de 12,5% (12% en Flandre)
- **Exception** pour les sociétés en nom collectif ou en commandite simple, sociétés à responsabilité limitée ou agricoles
 - Un bien immeuble est remis par le liquidateur à un associé qui avait préalablement apporté celui-ci à la société dissoute
 - Un bien immeuble acquis par la société avec perception du droit de 12,5% est remis par le liquidateur à un associé qui avait cette qualité au moment de l'acquisition
 - Attention en RW en cas de transformation au bien avec permis d'urbanisme

Merci

della Faille Amaury

Partner - BDO Accountants & Tax Advisors

Questions ?

 amaury.dellafaille@bdo.be

