

PACIOLI



Exemple simplifié de liquidation : aspects comptables et fiscaux

Note préliminaire

Cet exemple analyse la dissolution et la liquidation d'une société tant dans ses aspects comptables que fiscaux. La mise en liquidation et la clôture de liquidation sont opérées au cours de deux exercices sociaux. La répartition du boni de liquidation aux actionnaires s'effectue en numéraire et en une seule fois au cours du dernier exercice social.

Dans le cadre de cet article, il n'est pas fait mention des règles de procédure concernant la liquidation des sociétés. Ces dernières ont été profondément modifiées par la Loi du 2 juin 2006, notamment en matière de désignation et de mission du liquidateur. Pour plus de détails sur ce sujet, nous vous prions de vous référer aux articles publiés dans les *Pacioli* n° 215 et 231.

Hypothèses de départ

La société SATC tient ses comptes par année civile.

Bilan au 31.12.2007 :

ACTIF		PASSIF	
Frais d'établissement	200 000	Capital	5 000 000
Immeuble	3 200 000	Réserve légale	500 000
Machines	2 000 000	Réserves immunisées	1 201 382
Matériel	1 500 000	Réserves disponibles	5 400 000
Immobilisations financières	1 000 000	Bénéfice (perte) reporté(e)	(500 000)
Stocks	3 500 000	Impôts différés	618 618
Créances commerciales	5 200 000		
Banque	2 500 000		
Caisse	820 000	Dettes	7 700 000
Total	19 920 000	Total	19 920 000

Au point de vue fiscal, il y a lieu de tenir compte des précisions suivantes :

- le capital a été libéré en numéraire à concurrence de 1.000.000€ au moment de la constitution de la société en 1949 (coefficient de revalorisation : 1,1). Ce capital a été augmenté à concurrence de 4.000.000 en 1985 par incorporation de réserves (taxées) ;

SOMMAIRE

- Exemple simplifié de liquidation : aspects comptables et fiscaux **1**
- Unité TVA – entrepreneur enregistré – taux réduit **8**

- la réserve immunisée correspond à 100 % – 33,99 % d'une plus-value taxation étalée (art. 47, CIR 92) de 1.820.000 réalisée en 2007 et pour laquelle le délai de remploi n'est donc pas encore expiré. La société n'a désigné aucun actif en remploi du prix de vente de l'actif cédé à l'origine de la plus-value. Le solde de cette plus-value est comptabilisé comme « dette fiscale estimée » : $1.820.000 * 33,99\% = 618.618,00$.

Note: il est pris comme hypothèse que la mise en liquidation ne constitue pas une cessation de l'activité au sens de l'art. 47, CIR 92.

Par conséquent, la situation fiscale des réserves (Cadre I) au 31.12.2007 se présente comme suit:

Bénéfices réservés imposables	Situation début	Situation fin
Réserves taxées incorporées au capital	4 000 000	
Réserve légale	500 000	
Réserves disponibles	5 400 000	
Bénéfice ou perte reporté	- 500 000	
Sous-total	9 400 000	
Majoration situation début des réserves		
Totaux	9 400 000	
Mouvement de la période imposable: augmentation ou prélèvement:		

Bénéfices réservés exonérés	Situation début	Situation fin
e) Taxation étalée des plus-values réalisées	1 820 000	
Totaux	1 820 000	

Mise en liquidation

Le conseil d'administration convoque une assemblée générale extraordinaire pour le 25.09.2008 afin de statuer sur la mise en liquidation de la société.

Préalablement à cette réunion, afin de respecter les prescriptions du droit comptable (discontinuité), une situation des actifs et passifs de la société au 15.09.2008 est dressée et certaines écritures comptables sont passées en fonction des constatations suivantes:

- une créance de 300.000 (363.000 TVA comprise) sur un client déterminé n'est pas payée depuis plus de 18 mois malgré diverses mises en demeure;
- au 15.03.2008, le stock comporte des articles n'ayant aucune valeur de marché et qui sont toujours repris à l'inventaire pour un montant de 100.000;

- une erreur a été commise dans la tenue du journal de caisse et l'inventaire de la caisse fait apparaître un manquant de 20.000 qui ne peut être imputé à une malversation;
- les actions détenues par la société sont estimées à une valeur de réalisation de 2.000.000. Il s'agit d'actions d'une société belge cotée en Bourse;
- les charges d'honoraires liées à la liquidation de la société sont estimées à 200.000;
- les autres opérations courantes sont omises dans un but de simplification didactique;
- le résultat net de la période du 01.01.2008 au 15.09.2008 est une perte de 300.000 (sans tenir compte des opérations susvisées);
- le résultat net de la période comprend des dépenses non admises pour un montant de 250.000 (par exemple: 200.000 représentant des frais de voitures et 50.000 de frais de représentation);
- la perte fiscale antérieure est de 150.000.

Écritures comptables:

6600	Dotations aux amortissements exceptionnels sur frais d'établissement	200 000	
2000	Frais d'établissement		200 000

Amortissements de la valeur comptable nette des frais d'établissement:

4070	Créances douteuses	363 000	
4000	à Clients		363 000

6340	Réduction de val. s. créances	300 000	
4090	à Réductions de val. actées sur créances commerciales		300 000

6310	Dotations aux réductions de valeur sur stocks	100 000	
3490	Réductions actées sur stocks		100 000

6640	Autres charges exceptionnelles	20 000	
5700	à Caisse		20 000

Enregistrement des frais d'honoraires pour la liquidation :

6370	Dotations aux provisions pour risques et charges	200 000	
1630	à Provision pour risques et charges		200 000

Détermination de la perte à reporter :

Dotations aux amortissements exceptionnels sur frais d'établissement	- 200 000
Dotations aux réductions de valeur sur créances	- 300 000
Dotations aux réductions de valeur sur stocks	- 100 000
Régularisation différence de caisse	- 20 000
Dotations aux provisions pour frais de liquidation	- 200 000
Total :	- 820 000
Résultat de la période 01.01.2008 au 15.09.2009	- 300 000
Perte reportée de l'exercice précédent	- 500 000
Perte à reporter	- 1 620 000

Comptabilisation :

690	Perte reportée de l'exercice précédent	500 000	
141	à Perte reportée		500 000

141	Perte reportée	1 620 000	
793	à Perte à reporter		1 620 000

Bilan au 15.09.2008

Suite à ces écritures le bilan de mise en liquidation au 15.09.2008 se présente comme suit :

ACTIF		PASSIF	
		Capital	5 000 000
Immeuble	3 200 000	Réserve légale	500 000
Machines	2 000 000	Réserves immunisées	1 201 382
Matériel	1 500 000	Réserves disponibles	5 400 000
Immobilisations financières	1 000 000	Bénéfice reporté ou perte reportée	- 1 620 000
Stocks	3 400 000	Impôts différés	618 618
Créances commerciales	4 900 000	Provision risques et charges	200 000
Banque	2 200 000		
Caisse	800 000	Dettes	7 700 000
Total	19 000 000	Total	19 000 000

Sur base de ce bilan, la société pourrait introduire une déclaration fiscale spéciale (ce qui n'est plus applicable à ce jour) pour la période de 01.01.2008 au 15.09.2008 qui sera rattachée à l'exercice d'imposition 2008 (exercice d'imposition 2008 spécial).

Bénéfices réservés imposables	Situation 31.12.2007	Situation 15.09.2008
Réserves taxées incorporées à capital	4 000 000	4 000 000
Réserve légale	500 000	500 000
Réserves disponibles	5 400 000	5 400 000
Bénéfice ou perte reporté	- 500 000	- 1 620 000
Sous-total	9 400 000	
Majoration situation début des réserves		
Totaux	9 400 000	8 280 000
Mouvement de la période imposable: augmentation ou prélèvement		- 1 120 000

Bénéfices réservés exonérés	Situation 31.12.2007	Situation 15.09.2008
Réductions de valeur s. créances		300 000
Provision pour risques et charges		200 000
Taxation étalée des plus-values réalisées	1 820 000	1 820 000
Total Bénéfices réservés exonérés	1 820 000	2 320 000

Dépenses non admises	
Frais de voiture non déductibles	200 000
Frais de réception non déductibles	50 000
Total des dépenses non admises	250 000

Résultat de la période	
négatif (perte de la période imposable)	- 870 000

Cadre VII

Pertes récupérables	
Solde des pertes antérieures récupérables	150 000
Pertes récupérées	
Perte de la période imposable	+ 870 000
A reporter sur la période imposable suivante	1 020 000

Opérations de liquidation

Hypothèse: la société ne modifie pas la date normale de clôture de ses comptes annuels.

Au cours de cette période, le liquidateur effectue les opérations suivantes (l'on négligera le détail valeur d'acquisition moins amortissements actés):

- vente de l'immeuble pour 5.800.000 €;
- les machines et le matériel sont vendus à concurrence de leur valeur comptable nette;
- les actions détenues en portefeuille sont vendues pour 2.200.000 €;
- les stocks sont vendus pour 3.800.000 €;
- les créances sont encaissées, sauf les créances douteuses qui demeurent impayées;
- les dettes sont remboursées à leur valeur comptable;
- les honoraires de liquidation sont payés pour le montant provisionné, soit 200.000 €;
- les autres opérations courantes qui peuvent avoir une influence sur le compte de résultat sont négligées;
- le liquidateur établit la balance des comptes au 31.12.2008 après avoir estimé la dette fiscale.

Comptabilisation de ces opérations:

5500	Banque	5 800 000	
2220	à Immeuble		3 200 000
7630	Plus-value s. réalisation		2 600 000

5500	Banque	3 500 000	
2300	à Installations, machines		3 500 000

** Normalement via 400 Clients et soumis à TVA

5500	Banque	2 200 000	
2840	à Autres actions et parts		1 000 000
7630	Plus-value sur réalisation...		1 200 000

5500	Banque	3 800 000	
7000	à Ventes		3 800 000

** Normalement via 400 Clients et soumis à TVA

609	Variation des stocks	3 400 000	
3400	à Marchandises		3 400 000

5500	Banque	4 837 000	
4000	à Créances commerciales		4 837 000

4090	Réductions de val. actées	300 000	
4114	à TVA à récupérer	63 000	
4070	Créances douteuses		363 000

6150	Honoraires	200.000	
5500	à Banque (via 440 Fourn.)		200.000

1630	Provision pour risques et charges	200 000	
6371	à Utilisations provisions		200 000

4400	Fournisseurs	7 000 000	
5500	à Banque		7 000 000

Balance par soldes	Débit	Crédit
100 Capital		5 000 000
130 Réserve légale		500 000
132 Réserves immunisées + impôts différés		1 820 000
133 Réserve disponible		5 400 000
140 Bénéfice ou perte reportée		- 1 620 000
221 Immeubles (3.200.000 - 3.200.000)	0	
230 Installations (3.500.000 - 3.500.000)	0	
340 Marchandises (3.500.000 - 3.500.000)	0	
400 Créances (4.900.000 - 4.900.000)	0	
411 TVA à récupérer (63.000 - 63.000)	0	
550 Banque: (2.200.000 + 5.800.000 + 3.500.000 + 2.200.000 + 3.800.000 + 4.900.000 - 200.000 - 7.700.000 + 800.000)	15 300 000	
Totaux	15 300 000	11 100 000
Solde débiteur (bénéfice)		4 200 000

Compte de résultats

	Débit		Crédit
Variation des stocks	3 400 000	Ventes	3 800 000
Honoraires	200 000	Plus-value sur réalisation	3 800 000
		Utilisations provisions	200 000
Solde	4 200 000		

Calcul de la dette fiscale estimée :

Bénéfice de l'exercice:	4 200 000
Latences fiscales positives:	
perte fiscale antérieure déductible:	- 1 020 000
plus-value immunisée sur actions:	- 1 200 000
Latences fiscales négatives:	
exemple: DNA:	+ 0
	<u>1 980 000</u>
I.Soc. à 33,99% si pas de taux réduit:	673 002
Majoration pour absence de VA:	
(un trimestre, ex. imp. 2009: 6%)	+ 40 380
Dette fiscale estimée:	<u>713 382</u>
Solde du bénéfice disponible:	
4 200 000 - 713 382 =	3 486 618

Comptabilisation :

6702	Charges fiscales estimées	713 382	
4500	Dettes fiscales estimées		713 382

690	Perte reportée de l'exercice précédent	1 620 000	
141	Perte reportée		1 620 000

693	Bénéfice à reporter	1 866 618	
140	Bénéfice reporté		1 866 618

Bilan au 31.12.2008 après répartition du résultat

ACTIF		PASSIF	
		Capital	5 000 000
		Réserve légale	500 000
		Réserves immunisées	1 201 382
		Réserves disponibles	5 400 000
		Bénéfice reporté ou perte reportée	1 866 618
		Impôts différés	618 618
Banque	15 300 000	Dettes fiscales estimées	713 382
Total	15 300 000	Total	15 300 000

Déclaration I. Soc. – exercice d'imposition 2009

Bénéfices réservés imposables	Situation 16.09.2008	Situation 31.12.2008
Réserves taxées incorporées à capital	4 000 000	4 000 000
Réserve légale	500 000	500 000
Réserves disponibles	5 400 000	5 400 000
Bénéfice ou perte reporté	- 1 620 000	1 866 618
Sous-total	8 280 000	
Majoration situation début des réserves	1 200 000	
Totaux	9 480 000	11 766 618
Mouvement de la période imposable: augmentation ou prélèvement:		2 286 618

Bénéfices réservés exonérés	Situation 16.09.2008	Situation 31.12.2008
Réductions de valeur s. créances	300 000	0
Provision pour risques et charges	200 000	0
Taxation étalée des plus-values réalisées	1 820 000	1 820 000
Totaux	2 320 000	1 820 000

Dépenses non admises	
Impôts	713 382
Total des dépenses non admises	713 382

Résultat de la période	
Positif (bénéfice de la période imposable)	3 000 000

A déduire	
Perte antérieure récupérable	- 1 020 000

Base imposable	1 980 000
-----------------------	------------------

Cadre VII

Pertes récupérables	
Solde des pertes antérieures récupérables	1 020 000
Pertes récupérées	- 1 020 000
Perte de la période imposable	0
A reporter sur la période imposable suivante	0

Clôture de la liquidation

Opérations effectuées après le 31.12.2008 :

Le liquidateur paie les impôts et répartit le solde des avoirs aux actionnaires. Les opérations de liquidation sont clôturées le 15.03.2009.

Calcul de la base imposable en raison de la clôture de liquidation :

Prélèvement sur les réserves taxées:	- 11 766 618
Avoir social disponible:	+ 15 300 000
Élément non imposable: capital réellement libéré éventuellement revalorisé: 1.000.000 * 1,1 =	- 1 100 000
Élément non imposable compris dans l'avoir social disponible: dette d'impôt relative à un exercice antérieur:	- 713 382
Montant imposable	1 720 000
« Preuve »	
La répartition ne consistant qu'en numéraire, l'imposition ne frappe que les plus-values et autres réserves immunisées distribuées	
Distribution des réserves immunisées	1 820 000
Latence fiscale positive: revalorisation du capital libéré: 1.000.000 * 0,1 =	- 100 000
Montant imposable	1 720 000

Dette fiscale: $1.720.000 * 33,99\% = 584.628$

Note: la plus-value liée à la « taxation étalée » n'ayant pas fait l'objet d'un emploi dans le délai légalement imparti, la société est redevable d'un intérêt de retard sur la partie de l'impôt qui se rapporte proportionnellement à la plus-value. Cet intérêt est calculé à partir du 1er janvier de l'année portant le millésime de l'exercice d'imposition pour lequel l'immunité a été accordée.

Période: 1.01.2008 – 15.03.09 = 14 mois (le mois de l'échéance est négligé)

*intérêts de retard: $1.720.000 * 33,99\% = 584.630$ – calculés à 7% l'an soit: $(584.630 * 7\%) = 40.924\text{€}$, donc $618.618 + 40.924 = 625.554\text{€}$*

L'avoir social disponible de 15.300.000 sera donc utilisé pour le paiement des impôts (I. Soc.) soit $(713.382 + 584.630 + 40.924) = 1.338.936$, le solde soit $15.300.000 - 1.338.936 = 13.961.064\text{€}$ pouvant être distribué aux actionnaires/associés (sous réserve du précompte mobilier).

Comptabilisation au livre journal

6702	Charges fiscales estimées	625 554	
4500	à Dettes fiscales estimées		625 554
4500	Dettes fiscales estimées	625 554	
5500	à Banque		625 554
4500	Dettes fiscales estimées	713 382	
5500	à Banque		713 382
140	Bénéfice reporté	1 866 618	
790	à Bénéfice reporté de l'exercice précédent		1 866 618
130	Réserve légale	500 000	
132	Réserve immunisée	1 201 382	
1682	Impôts différés	618 618	
133	Réserves disponibles	5 400 000	
792	à Prélèvements sur les réserves		7 720 000
693	Bénéfice à reporter	8 961 064	
140	à Bénéfice reporté		8 961 064
100	Capital	5 000 000	
140	Bénéfice reporté	8 961 064	
489	à Actionnaires/associés: capital à rembourser		13 961 064
489	Actionnaires/associés: capital à rembourser	896 106,40	
453	à Précomptes retenus		896 106,40
489	Actionnaires/associés: capital à rembourser	13 064 957,60	
550	à Banque		13 064 957,60

Contrôle du montant réparti

Capital libéré revalorisé: $1.000.000 * 1,1$	1 100 000
Réserves taxées: $4.000.000 + 500.000 + 5.400.000 + 1.866.618$	11 766 618
Réserves immunisées: $(1.201.382 + 618.618) - (1.000.000 * 0,1)$	1 720 000
Total	14 586 618
Impôt sur réserves immunisées: $1.720.000 * 33,99\%$	- 584 630
Intérêts de retard	- 40 924
Montant à répartir aux actionnaires / associés	13 961 064

Déclaration exercice d'imposition 2010

Bénéfices réservés imposables	Situation 01.01.2009	Situation 15.03.2009
Réserves taxées incorporées à capital	4 000 000	0
Réserve légale	500 000	0
Réserves disponibles	5 400 000	0
Bénéfice ou perte reporté	1 736 912	0
Sous-total	11 636 912	
Majoration situation début des réserves		
Totaux	11 636 912	0
Mouvement de la période imposable: augmentation ou prélèvement		- 11 636 912

Bénéfices réservés exonérés	Situation 01.01.2009	Situation 15.03.2009
Taxation étalée des plus-values réalisées	1 820 000	0
		0
Totaux	1 820 000	0

Dépenses non admises	
Impôts	625 554
Total des dépenses non admises	

Dividendes	
Partage de l'avoir social	15 300 000

Base imposable	1 720 000
----------------	-----------

Cadre VIII: Taux de l'impôt

A votre connaissance, la société est-elle exclue du taux réduit visé à l'art. 215, al. 2 CIR?	OUI
---	-----

Cadre IX: Versements anticipés et précomptes imputables

Versements anticipés	
----------------------	--

Situation fiscale d'une société « actionnaire »

Supposons que la société ALPHA soit actionnaire de la société liquidée à concurrence de 50 % des actions émises, les conséquences de la répartition du boni de liquidation peuvent être les suivantes:

1. La société actionnaire a souscrit 50 % des actions lors de la constitution et a donc les actions pour une valeur de 500.000 à son bilan:
elle reçoit $13.961.064 * 50\% = 6.980.532\text{€}$; il n'y a pas de précompte mobilier.
La « plus-value » actée en produits exceptionnels est de: $6.980.532 - 500.000 = 6.480.532\text{€}$.
Le montant déductible en principe comme RDT: $6.480.532 * 95\% = 6.156.505\text{€}$.
2. La société actionnaire a souscrit 50 % des actions lors de la constitution et a donc les actions pour une valeur de 8.000.000 à son bilan:
elle reçoit $13.961.064 * 50\% = 6.980.532\text{€}$; il n'y a pas de précompte mobilier.
La « moins-value » actée en charges exceptionnelles est de: $6.980.532 - 8.000.000 = 1.019.468\text{€}$.
Celle-ci doit en principe être considérée comme une dépense non admise.

Stephane MERCIER
Comptable-fiscaliste agréé IPCF

1. Position du problème

L'unité TVA a déjà été traitée à plusieurs reprises, notamment dans les *Pacioli* 228, 232, 241, 245 et 275.

La circulaire administrative AFER N° 42/2007, précisait au poste 7.3.1.1.5., que tous les membres d'une unité TVA devaient être des entrepreneurs enregistrés pour que ladite unité puisse appliquer les taux réduits de 6% et de 12% dans le secteur immobilier.

L'administration vient de revoir sa position dans la Décision TVA, n° E.T.116.089, dd. 23.06.2009.

2. Application du taux réduit

L'application du taux réduit de TVA de 6% ou 12% dans le secteur immobilier est spécialement subordonnée à la condition que les opérations soient effectuées par une personne qui, au moment de la conclusion du contrat d'entreprise, est enregistrée comme entrepreneur indépendant conformément aux articles 400 et 401 du Code des impôts sur les revenus 1992.

L'Administration accepte, par la décision précitée que, une unité TVA qui effectue un travail immobilier déterminé peut appliquer un taux réduit de TVA lorsque le travail est exécuté par un membre qui a la qualité d'entrepreneur enregistré pour cette activité déterminée (et non plus tous les membres conjointement).

Le membre d'une unité TVA qui applique un taux réduit de TVA pour un travail immobilier doit mentionner sur la facture tant son sous-numéro d'identification à la TVA que son numéro d'enregistrement individuel.

Ladite décision précise encore que, à la création d'une unité TVA, le représentant de cette unité TVA doit communiquer à l'office de contrôle dont il dépend, pour chaque membre de l'unité qui a la qualité d'entrepreneur enregistré, le nom, le sous-numéro d'identification à la TVA, le numéro d'enregistrement individuel, ainsi que la nature des activités pour lesquelles il dispose de cet enregistrement. Il en va de même lors de l'adhésion d'un membre, entrepreneur enregistré, à une unité TVA existante.

Au moment où un membre d'une unité TVA perd son numéro d'enregistrement individuel ou lors du retrait d'un membre, entrepreneur enregistré, de l'unité TVA, le représentant de l'unité est également tenu de communiquer cette circonstance à l'office de contrôle de la TVA dont ladite unité dépend.

3. Conclusions

Suite à cette décision, c'est donc le membre qui preste les travaux immobiliers à titre personnel qui doit justifier que toutes les conditions sont remplies pour l'application des taux réduits en matière de TVA, lesquels sont applicables même si tous les membres ne sont pas des entrepreneurs enregistrés.

Saluons cette évolution favorable de nature à ne pas handicaper la constitution d'une unité TVA.

Yvon COLSON
Collaborateur externe de l'IPCF