

## Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-RPPM-RCM-10-20-20-50-20120912

Date de publication : 12/09/2012

DGFIP

### **RPPM – Revenus de capitaux mobiliers, gains et profits assimilés – Champ d'application – Revenus distribués et assimilés de source française – Distributions en cours de société sans modification du pacte social – Revenus distribués non-visés par l'article 111 du CGI**

---

#### **Positionnement du document dans le plan :**

RPPM - Revenus et profits du patrimoine mobilier

Revenus de capitaux mobiliers, gains et profits assimilés

Titre 1 : Champ d'application

Chapitre 2 : Revenus distribués et assimilés de source française

Section 2 : Distributions en cours de société sans modification du pacte social

Sous-section 5 : Revenus distribués non-visés à l'article 111 du CGI

#### **Sommaire :**

- I. Sommes non admises en déduction pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés
  - A. Intérêts excédentaires alloués aux associés
  - B. Dons et subventions
    - 1. Principes
    - 2. Cas particulier des pensions ou rentes versées à des veuves d'associés
  - C. Frais généraux divers rapportés aux bases de l'impôt sur les sociétés
    - 1. Principe
    - 2. Cas particulier des jetons de présence
  - D. Rehaussements opérés par l'administration
    - 1. Principes
    - 2. Applications

## **I. Sommes non admises en déduction pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés**

1

Le [4° de l'article 112 du CGI](#) prévoit que ne sont pas considérées comme des revenus distribués les sommes mises à la disposition des associés dès lors qu'elles constituent la rémunération d'un prêt, d'un service ou d'une fonction et sont valablement comprises dans les charges déductibles pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés.

À contrario, lorsqu'elles ne sont pas admises en déduction pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés, les sommes dont il s'agit doivent être taxées au nom des bénéficiaires au titre des revenus de capitaux mobiliers.

## A. Intérêts excédentaires alloués aux associés

---

### 10

Les intérêts servis aux associés à raison des sommes versées par eux dans la caisse sociale, notamment inscrites en compte courant, sont admis en déduction, pour la détermination du bénéfice imposable de la société versante, sous certaines conditions et dans certaines limites fixées par le [3° du 1 de l'article 39 du CGI](#) ainsi que par l'[article 212 du CGI](#).

Si ils sont déductibles des bénéfices imposables de la société, les intérêts en cause ne sont pas considérés comme des revenus distribués, mais constituent pour le bénéficiaire des revenus de créances, dépôts et comptes courants ([CGI, art. 124](#)) et sont soumis à ce titre à l'impôt sur le revenu. Sous certaines conditions, ils peuvent être placés, par voie d'option, sous le régime du prélèvement libératoire prévu à l'[article 125 A du CGI](#).

### 20

En revanche, les intérêts exclus des charges déductibles et réintégrés dans les bases de l'impôt sur les sociétés sont soumis, entre les mains des bénéficiaires, à l'impôt sur le revenu comme constituant des produits d'actions ou de parts sociales. Il en est ainsi même si la réintégration de la fraction d'intérêts dans les bases de l'impôt sur les sociétés ne donne pas lieu, en l'absence de solde bénéficiaire imposable, à l'établissement effectif d'une cotisation d'impôt sur les sociétés ([CGI, 2° du 1 de l'art. 109](#)).

Ces intérêts sont en principe soumis à la retenue à la source prévue au [2 de l'article 119 bis du CGI](#) lorsque le bénéficiaire a son domicile ou son siège hors de France.

## B. Dons et subventions

---

### 1. Principes

---

#### 30

En principe, les dons et subventions ne constituent pas des dépenses nécessitées par l'exercice de la profession et ne peuvent donc être déduites des bases de l'impôt sur les sociétés sauf dispositions expresses de la loi.

#### 40

Lorsque les dons et subventions sont réintégrés dans les bases de l'impôt sur les sociétés, ils doivent, conformément aux dispositions du [1 de l'article 109 du CGI](#) et de celles de l'[article 110 du CGI](#), être considérés comme des revenus distribués et imposés à ce titre au nom des bénéficiaires (cf. RM Wasmer, JO, déb. AN du 3 juillet 1951 ; CE, arrêt du 26 février 1962 n° 51683, 7e s.-s.).

Les dons et subventions non déductibles et considérés comme des revenus distribués sont soumises en principe à la retenue à la source prévue au [2 de l'article 119 bis du CGI](#), lorsque le bénéficiaire a son domicile ou son siège social hors de France.

#### 50

La situation de l'association qui perçoit des revenus distribués, autres que les dividendes, au sens de l'article 109 du CGI ou l'article 111 du CGI en provenance d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés dépend du régime fiscal applicable à cette association. Si les revenus distribués perçus par l'association se rattachent à l'exercice d'une activité lucrative qui relève de l'impôt sur les sociétés de droit commun, ces revenus sont eux-mêmes à prendre en compte pour la détermination du résultat imposable dans les conditions de droit commun. Dans le cas contraire où les revenus en cause perçus par l'association ne se rattachent pas à l'exercice d'une activité lucrative, ces revenus sont passibles de l'impôt sur les sociétés applicable aux revenus patrimoniaux mentionnés au 5 de l'article 206 du CGI, au titre des revenus de capitaux mobiliers. Le taux de l'impôt sur les sociétés applicable aux revenus en cause est alors celui de 24 % prévu à l'article 219 bis du CGI. Bien entendu, les dons admis dans les charges déductibles des entreprises en application de l'article 238 bis du CGI ne sont pas imposables chez l'organisme sans but lucratif bénéficiaire de ces dons (RM HERMENT n° 8528, JO Sénat du 23 février 1995, p. 411).

## 60

Les revenus distribués au sens des articles 109 ou 111 du CGI constituent des revenus de capitaux mobiliers.

Les organismes sans but lucratif qui perçoivent de tels revenus sont donc redevables de l'impôt sur les sociétés au taux réduit de 24 % à raison de ces revenus de capitaux mobiliers.

Il est toutefois admis que les organismes d'intérêt général mentionnés à l'article 238 bis du CGI ne soient pas soumis à l'impôt sur les sociétés au taux de 24 % sur les dons, effectués par les entreprises, qui excèdent la limite de 5 pour mille du chiffre d'affaires prévues à cet article.

Cette mesure de tolérance n'est toutefois pas applicable si, par des circonstances de fait propres à chaque affaire, il s'avère que l'organisme d'intérêt général était en mesure de savoir que les dons effectués par les entreprises excédaient les limites prévues à l'article 238 bis du CGI. Tel serait en particulier le cas dans l'hypothèse où l'organisme d'intérêt général aurait un dirigeant de droit ou de fait qui serait en même temps dirigeant de l'entreprise mécène.

Aucune mesure de tolérance n'est en revanche applicable pour les revenus distribués à des organismes qui ne constituent pas des organismes d'intérêt général au sens de l'article 238 bis du CGI.

## 2. Cas particulier des pensions ou rentes versées à des veuves d'associés

---

### 70

Lorsque des pensions, rentes ou allocations versées par une société à d'anciens dirigeants ou à leur veuve sont réintégrées dans les bases de l'impôt sur les sociétés, elles doivent être considérées comme présentant le caractère de revenus distribués et sont donc, en principe, passibles de l'impôt sur le revenu au titre des revenus mobiliers.

### 80

Toutefois, dans le cas particulier de sommes versées leur vie durant par une société à responsabilité limitée aux veuves de deux associés fondateurs et égales à un pourcentage déterminé du chiffre d'affaires annuel de l'entreprise, l'administration a admis, par mesure de tempérament que ces sommes seraient regardées, si elles se limitent à un montant raisonnable, comme des arrrages de rentes viagères soumises à ce titre à l'impôt sur le revenu entre les mains des bénéficiaires.

## C. Frais généraux divers rapportés aux bases de l'impôt sur les sociétés

---

### 1. Principe

---

#### 90

En principe, et par application des [articles 109 et 110 du CGI](#), les sommes qu'une société a portées à tort en frais généraux, doivent être rapportées aux bénéficiaires imposables et considérées comme des revenus distribués.

#### 100

Mais cette règle souffre de nombreuses exceptions. C'est ainsi que, par exemple, les charges suivantes, bien que non-admises en déduction des bases de l'impôt sur les sociétés, ne présentent pas le caractère de revenus distribués :

- l'impôt sur les sociétés ;
- les pénalités d'assiette ;
- les primes d'assurances sur la vie contractées sur la tête d'un dirigeant au profit de l'entreprise ;
- les allocations forfaitaires pour frais de représentation et de déplacement lorsqu'elles sont considérées comme des suppléments de salaires.

#### 110

Bien entendu, lorsque l'identité des bénéficiaires n'est pas révélée à l'administration, dans les conditions fixées à l'[article 117 du CGI](#), les sommes en cause donnent lieu à l'application de la pénalité prévue à l'[article 1759 du CGI](#).

### 2. Cas particulier des jetons de présence

---

#### 120

Conformément aux dispositions de l'[article 210 sexies du CGI](#), les jetons de présence alloués au titre d'un exercice aux membres du conseil d'administration ou du conseil de surveillance des sociétés anonymes sont déductibles de l'assiette de l'impôt sur les sociétés dans une certaine limite.

La fraction reconnue excessive est réintégrée dans les bases de l'impôt sur les sociétés.

#### 130

Aux termes de l'[article 117 bis du CGI](#) précité, les jetons de présence constituent, du point de vue fiscal, des revenus mobiliers. Ils donnent lieu à la retenue à la source visée à l'[article 119bis du CGI](#).

Cependant, il est admis qu'ils soient soumis au régime des traitements et salaires à concurrence de la part supplémentaire éventuellement attribuée aux membres du conseil d'administration ou de surveillance exerçant par ailleurs des fonctions de direction salariées au sein de la société. Il en est de même des jetons de présence attribués par les sociétés coopératives ouvrières de production à leurs administrateurs qui sont en même temps ouvriers ou employés de l'entreprise.

Aucun changement n'est donc apporté aux modalités d'imposition, entre les mains des bénéficiaires, de la fraction réintégrée dans les bénéfices sociaux imposables lorsque cette fraction correspond à des jetons de présence déjà taxables dans la catégorie des revenus mobiliers.

#### 140

En revanche, dans la mesure où il s'agit de jetons de présence considérés comme des salaires, la fraction non-déductible doit être imposée au nom des bénéficiaires selon les règles propres aux revenus distribués.

Le dépassement, toutefois, sera regardé comme portant par priorité sur les jetons de présence relevant déjà de la catégorie des revenus de capitaux mobiliers.

## D. Rehaussements opérés par l'administration

---

### 1. Principes

---

#### 150

Conformément aux dispositions du [1° du 1 de l'article 109 du CGI](#), sont considérés comme revenus distribués, tous les bénéfices ou produits qui ne sont pas mis en réserve ou incorporés au capital.

L'[article 110 du CGI](#) précise que pour l'application du [1° du 1 de l'article 109 du CGI](#), les bénéfices s'entendent de ceux qui ont été retenus pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés.

En outre, l'[article 47 de l'annexe II au CGI](#) dispose que toute rectification du bénéfice imposable à l'impôt sur les sociétés au titre d'une période sera pris en compte au titre de la même période pour le calcul des sommes distribuées.

#### 160

De la combinaison de ces dispositions, il résulte qu'en principe, les sommes correspondant aux rehaussements apportés, à la suite d'un contrôle fiscal, aux résultats déclarés pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés doivent être considérées comme des revenus distribués.

Lorsqu'elles ont été versées à des bénéficiaires ayant leur domicile ou leur siège social hors de France, les sommes ainsi considérées sont en principe soumises à la retenue à la source prévue au [2 de l'article 119 bis du CGI](#).

Bien entendu, les bénéfices correspondant aux rehaussements opérés par l'administration ne constituent des revenus mobiliers que s'ils ont été distribués, c'est-à-dire dans la mesure où ils ne sont pas demeurés investis dans l'entreprise.

### 2. Applications

---

#### 170

La présomption de distribution résultant des dispositions combinées du [1° du 1 de l'article 109 du CGI](#) et de l'[article 110 du CGI](#) s'applique seulement aux bénéfices qui ont effectivement donné lieu à l'établissement d'une cotisation d'impôt sur les sociétés. Mais, ces dispositions ne font pas obstacle, dans le cas où les rehaussements en cause n'ont pas dégagé un solde bénéficiaire imposable à l'impôt sur les sociétés à ce que les sommes ainsi réintégrées soient regardées comme distribuées au sens du [2° du 1 de l'article 109 du CGI](#) susvisé s'il est établi qu'elles ont été mises à la disposition des associés, actionnaires ou porteurs de parts ou appréhendées par eux (RM Jaillon, JO, déb. AN du 6 août 1960).

L'utilisation concurrente de ces deux procédés d'imposition conduit dans la pratique aux trois cas suivants :

#### 180

##### 1er cas

Le rehaussement a pour effet de substituer à des résultats bénéficiaires déjà déclarés un bénéfice plus élevé, c'est-à-dire, d'augmenter une base positive.

Dans ce cas, le complément de bénéfice imposable à l'impôt sur les sociétés est considéré comme distribué par application de la présomption légale de distribution édictée par le [1° du 1 de l'article 109 du CGI](#).

Cette présomption de distribution impérative automatique est applicable à l'encontre de la société. Mais si le service entend considérer un ou des associés comme bénéficiaires de la distribution présumée, il doit faire la preuve de l'appréhension par le ou les associés des sommes réputées distribuées.

Lorsque le service n'est pas en mesure d'établir avec certitude l'identité des bénéficiaires de distributions occultes il lui appartient de mettre en œuvre la procédure prévue à l'[article 117 du CGI](#).

*Enfin l'interprétation stricte des termes de l'article 109-1-1° dudit code exclut de la présomption légale de distribution les bénéfices non-imposables à l'impôt sur les sociétés par suite d'amnistie (CE arrêt du 3 juin 1964 n° 60290 ; BOCD 1964, 5730) de prescription ou d'annulation (CE, arrêt du 22 décembre 1967 n° 70270 ; [arrêts du 5 novembre 1984 n°s 34680, 34681, 36379 et 45088](#)) du rehaussement par exemple.*

## 190

### 2ème cas

Le rehaussement aboutit à substituer à un déficit déclaré, un solde bénéficiaire, c'est-à-dire, un résultat positif sur lequel l'impôt sur les sociétés est dû.

Dans ce cas :

- la présomption légale de distribution s'applique exclusivement aux sommes qui ont été retenues pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés et non pas à la totalité du rehaussement ;
- la fraction du rehaussement qui a annulé le déficit déclaré est taxable au titre du [2° du 1 de l'article 109 du CGI](#) c'est-à-dire si le service apporte la preuve de l'appréhension par les associés des sommes ainsi réintégrées ([CE arrêt du 19 novembre 1969 n° 68878](#)).

## 200

### 3ème cas

Le rehaussement aboutit simplement à résorber une partie du déficit initialement déclaré, sans faire apparaître le moindre solde fiscalement bénéficiaire.

Dans ce cas, les sommes ainsi réintégrées (mais non imposées à l'impôt sur les sociétés) ne peuvent être considérées comme distribuées que par application du [2° du 1 de l'article 109 du CGI](#), c'est-à-dire à la condition que le service établisse qu'elles ont été effectivement appréhendées par les associés.

*Le Conseil d'État a confirmé ce principe dans différents arrêts (cf. notamment : [CE arrêt du 22 janvier 1982 n°s 22554 et 22556](#) ; [arrêt du 20 juin 1984 n° 35616](#)).*

## 210

Lorsque le rehaussement opéré par l'administration porte sur des amortissements excessifs ou sur des provisions injustifiées ou bien encore en cas de rehaussement de l'évaluation des stocks, les bénéfices correspondants, demeurés investis dans l'entreprise ne constituent pas des revenus distribués.