

## Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-CF-PGR-30-40-20-20120912

Date de publication : 12/09/2012

### **CF - Garanties liées aux procédures de rectification - Déduction en cascade - Modalités de l'imputation**

---

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

CF - Contrôle fiscal

Prescription du droit de reprise de l'administration et garanties du contribuable

Titre 3 : Garanties liées aux procédures de rectification

Chapitre 4 : Déduction en cascade

Section 2 : Modalités de l'imputation

#### **Sommaire :**

I. Imputation des suppléments de taxes sur le chiffre d'affaires (cascade dite « simple »)

II. Imputation de l'impôt sur les sociétés afférent aux bénéfices compris dans les rehaussements et réputés distribués (cascade dite « complète »)

A. Règles pratiques d'imputation : Déduction préalable éventuelle du supplément de taxes sur le chiffre d'affaires avant calcul et imputation du supplément d'impôt sur les sociétés correspondant au montant de la distribution

1. Les rehaussements de bénéfices considérés comme des revenus distribués doivent, avant l'imputation de l'impôt sur les sociétés correspondant, être diminués, le cas échéant, du rappel de taxes sur le chiffre d'affaires afférent au montant du rehaussement réputé distribué

2. L'impôt sur les sociétés imputable sur le rehaussement correspondant aux bénéfices réputés distribués est celui qui résulte de l'application du taux légal de cet impôt au montant dudit rehaussement éventuellement diminué du montant des taxes sur le chiffre d'affaires y afférentes, préalablement déduites

B. Distributions auxquelles s'appliquent les dispositions du troisième alinéa de l'article L77 du LPF - Exclusion des distributions occultes du bénéfice de la cascade

C. Application de la cascade dans le cas où les bénéficiaires des distributions n'ont pas la qualité d'associé ou d'actionnaire

D. Application de la cascade dans le cas où les bénéficiaires des distributions sont eux-mêmes des sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés

III. Incidence de la cascade sur les pénalités

#### **1**

Les modalités d'imputation des suppléments de droits simples résultant de la vérification sont fixées par les premier et troisième alinéas de l'article L77 du LPF.

## I. Imputation des suppléments de taxes sur le chiffre d'affaires (cascade dite « simple »)

### 10

Aux termes du [premier alinéa de l'article L77 au LPF](#), le supplément de taxes sur le chiffre d'affaires et taxes assimilées afférent à un exercice donné est déduit, pour l'assiette de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés, des résultats du même exercice, sauf demande expresse des contribuables.

Les rappels de taxes sur le chiffre d'affaires sont déduits des résultats de l'exercice au cours duquel ont été réalisées les opérations auxquelles ils se rapportent, même s'il n'existe aucune corrélation entre eux et les rectifications affectant les bases des impôts sur les revenus.

### 20

D'autre part, l'imputation est opérée sur les résultats et non sur les rectifications. Elle peut donc aboutir à faire ressortir une base d'imposition inférieure à celle initialement retenue et même à créer ou à augmenter un déficit reportable. Elle peut être pratiquée, enfin, même si la vérification n'a conduit à aucune rectification des bénéfices.

*Par ailleurs, il a été jugé que cette déduction s'applique alors même que le supplément de taxes sur le chiffre d'affaires a pu être imputé sur un crédit de taxes déductibles et que, par suite, le contribuable n'a été contraint à aucun versement (CE, arrêt du 10 décembre 1975, n° 90016 et 90017).*

### 30

De plus, avant de procéder à la déduction prévue par le [premier alinéa de l'article L77 du LPF](#), il convient d'apporter aux résultats déclarés pour l'assiette des impôts sur les revenus, les rectifications qui s'imposent.

Cette condition appelle les commentaires suivants :

- Les contribuables astreints à la tenue d'une comptabilité doivent enregistrer l'ensemble de leurs opérations pour leur montant hors taxes. Or, une entreprise qui comptabilise ses opérations hors taxes ne saurait contester que toute déclaration inexacte motivant un rappel au titre de la TVA a été pour elle génératrice d'un profit égal au montant du rappel effectué ;
- lorsque ce profit se trouve inclus dans les bénéfices déclarés du seul fait du jeu des écritures comptables, aucune rectification desdits bénéfices ne saurait être, bien entendu, envisagée. Il en est ainsi dans le cas où l'entreprise a abusivement récupéré la TVA grevant des services exclus du droit à déduction en matière de TVA, mais constituant des frais généraux déductibles des résultats pour l'assiette de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés. Dans ce cas, le profit réalisé au détriment du Trésor public est venu parallèlement en diminution des frais généraux comptabilisés HT et a augmenté d'autant le bénéfice déclaré.

Dans le cas contraire, il convient de redresser les résultats déclarés.

### 40

*Ainsi, saisi par le tribunal administratif de Dijon dans le cadre de l'[article 12 de la loi n° 87-1127 du 31 décembre 1987](#), le Conseil d'État, dans un [avis rendu le 19 octobre 1990 \(n° 117924\)](#), a estimé que lorsqu'un contribuable, qui réalise des opérations soumises à la TVA et tient sa comptabilité hors taxes, a dissimulé des*

*recettes, le poste " disponibilités " à l'actif du bilan de clôture de l'exercice d'acquisition des créances correspondantes doit être majoré du montant de la TVA éludée, puisque l'encaissement de cette taxe n'a été ni contrebalancé par un décaissement au profit du Trésor, ni annulé par imputation sur la TVA déductible.*

L'administration peut donc, dans certains cas, réintégrer au bénéfice imposable du contribuable un « profit » sur le Trésor égal au montant de la TVA rappelée.

Outre les dissimulations de recettes, les principaux rappels de TVA susceptibles de générer un « profit » non comptabilisé sont notamment :

- les rectifications motivées par l'absence ou l'insuffisance de déclaration, en TVA, de recettes régulièrement comptabilisées et facturées ;
- les récupérations abusives de la TVA ayant grevé des dépenses exclues du droit à déduction et par ailleurs non déductibles des bénéficiaires ;
- les rappels motivés par la récupération excessive de la TVA ayant grevé l'achat d'une immobilisation ouvrant droit à déduction ;

*- les rectifications justifiées par la récupération induite de la TVA ayant grevé l'achat d'une immobilisation n'ouvrant pas droit à déduction (cf. arrêt CE du 16 mars 1990, n° 57219).*

## 50

Dans l'avis précité, la Haute Assemblée a indiqué par ailleurs :

- que la TVA éludée ne peut constituer une dette à prendre en compte au passif du bilan de clôture de l'exercice car, en l'absence de déclaration et d'acquittement spontanés ou de mise en recouvrement par l'État, elle n'a pas encore été liquidée à la clôture de l'exercice ;
- qu'en l'absence de demande de déduction en cascade, le rappel de TVA n'est donc déductible que du résultat de l'exercice au cours duquel il est mis en recouvrement.

Cet avis, conforme à la doctrine administrative, précise ainsi que la réintégration d'un « profit » sur le Trésor est indépendante du mécanisme de la déduction en cascade. Par suite, la prise en compte de ce « profit » est possible, même si, le contribuable renonçant au bénéfice de la cascade (LPF, art. L77), le rappel de TVA n'est déductible que du résultat de l'exercice de sa mise en recouvrement conformément aux dispositions du 4° du 1 de l'article 39 du CGI.

## 60

**Exemple:** Une société anonyme a réalisé, au titre d'un mois de l'exercice N, les opérations suivantes:

1° Achat de marchandises au prix de :

5 000 € (hors taxes) + 980 € (TVA à 19,6 %) = 5 980 € (TTC).

2° Paiement et passation par frais généraux du montant d'une facture correspondant à une dépense personnelle non déductible (facture de réparation de la voiture personnelle de l'un des associés ayant son domicile en France) :

1 000 € (hors taxes) + 196 € (TVA à 19,6 %) = 1 196 € (TTC).

L'entreprise passe 1 000 € en frais généraux et, considérant que la TVA, 196 €, est récupérable, débite en conséquence, le compte " TVA déductible ".

3° Vente de marchandises pour :

10 000 € (hors taxes) + 1 960 € (TVA à 19,6 %) = 11 960 € (TTC).

La déclaration de taxes sur le chiffre d'affaires se présente donc comme suit :

TVA due sur les ventes : 1 960 € ;

TVA à récupérer :

- sur achats : 980 € ;

- sur frais généraux (déduite à tort) : 196 € ;

1 176 € ( 980 + 196 ) ;

TVA nette à payer au Trésor : 784 €.

La société, comptabilisant hors taxes toutes ses opérations, a déclaré un bénéfice de 4 000 € selon le compte de résultat suivant :

Achats hors taxes	5 000 €	Ventes hors taxes...	10 000 €
Frais généraux hors taxes	1 000 €		
Bénéfice imposable	4 000 €		
.			
	10 000,00 €		10 000 €

#### Résultats de la vérification avant application de la cascade :

**TVA.** Récupération abusive de la TVA ayant grevé une dépense qui n'a pas été exposée pour les besoins de l'entreprise.

Rappel de : **196 €.**

**IS.** Rehaussements effectués :

1° Somme indûment passée en frais généraux : 1 000 €.

2° Profits réalisés au détriment du Trésor grâce à la récupération abusive de la TVA pour un montant de (voir ci-dessus) : 196 €.

Total : **1 196 € (= 1000 + 196).**

**Remarque importante :** La société a, d'un côté, diminué artificiellement son bénéfice de 1 000 €, de l'autre, réalisé un profit (non comptabilisé dans le compte de résultats) de 196 €, soit un rehaussement global de 1 196 €.

**Le bénéfice effectivement réalisé est bien de 5 196 € :**

- 4 000 € ont été comptabilisés et déclarés ;

- 1 196 € doivent être considérés comme ayant été distribués (voir ci-après).

**Le bénéfice de 5 000 € par contre est celui qui aurait dû être imposé si la société n'avait commis aucune irrégularité fiscale : c'est ce chiffre qui sera retenu après application de la cascade.**

IR. Au nom de l'associé bénéficiaire de la distribution.

Rehaussement correspondant à la prise en charge par la société d'une dépense personnelle : 1 196 €.

#### **Application du système de la cascade.**

Imputation du rappel de TVA pour la détermination de la nouvelle base d'imposition à l'impôt sur les sociétés (LPF, art. L77 1er al. : cascade dite « simple »).

Bénéfice imposable après rehaussement : 5 196 €.

Supplément de TVA à déduire : 196 €.

Bénéfice imposable après application de la cascade : 5 000 € (= 5 196 - 196).

Bénéfice déclaré et imposé : 4 000 €.

Base de la cotisation supplémentaire d'impôt sur les sociétés 1 000 € (= 5 000 - 4 000).

## **II. Imputation de l'impôt sur les sociétés afférent aux bénéfices compris dans les rehaussements et réputés distribués (cascade dite « complète »)**

### **70**

Dans le cas où l'entreprise vérifiée est soumise à l'impôt sur les sociétés, le [troisième alinéa de l'article L77 du LPF](#) prévoit que, lorsque le bénéfice correspondant aux rehaussements effectués est considéré comme distribué à des associés ou actionnaires, les impôts exigibles à raison de cette distribution sont établis sur le montant du rehaussement soumis à l'impôt sur les sociétés diminué du montant de ce dernier impôt. Ces impôts exigibles sont :

- l'impôt sur le revenu dû par les bénéficiaires de la distribution ;

- le cas échéant, la retenue à la source sur le revenu des capitaux mobiliers due par la société distributrice, cette retenue à la source constituant alors un crédit d'impôt déductible de l'impôt sur le revenu dû par les bénéficiaires ayant leur domicile fiscal ou leur siège situé hors de France ([LPF, art. L77, 4e al.](#)).

### **80**

Dans l'exemple visé au [I-A § 60](#), l'imputation de l'impôt sur les sociétés pour la détermination du rehaussement à apporter (dans la catégorie des revenus mobiliers) à l'assiette de l'impôt sur le revenu dû par le bénéficiaire de la distribution ([LPF, art. L77, 3e al.](#)) s'effectue de la façon suivante :

Distribution opérée : 1 196 €.

TVA, afférente à cette opération, à déduire : 196 €.

Distribution imposable à l'impôt sur les sociétés 1 000 € (= 1 196 - 196).

Imputation de l'impôt sur les sociétés (33 1/3 %).

correspondant à cette distribution : 333 €.

Distribution nette imposable à l'impôt sur le revenu : 667 € (= 1 000 - 333).

**Remarque** : Si l'intéressé désire bénéficier du système de la cascade, il devra reverser dans la caisse sociale le montant des impôts déduits, à savoir :

TVA : 196 €.

IS : 333 €.

Soit : 529 € (= 196 + 333).

## **A. Règles pratiques d'imputation : Déduction préalable éventuelle du supplément de taxes sur le chiffre d'affaires avant calcul et imputation du supplément d'impôt sur les sociétés correspondant au montant de la distribution**

---

### **1. Les rehaussements de bénéfices considérés comme des revenus distribués doivent, avant l'imputation de l'impôt sur les sociétés correspondant, être diminués, le cas échéant, du rappel de taxes sur le chiffre d'affaires afférent au montant du rehaussement réputé distribué**

---

#### **90**

Alors que, pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés, l'imputation sur les résultats des taxes sur le chiffre d'affaires rappelées doit être effectuée exercice par exercice, même si les rehaussements auxquels il a été procédé pour l'assiette de ces taxes diffèrent par leur nature de ceux opérés en matière d'impôt sur les sociétés, pour la détermination du bénéfice net distribué, par contre, les suppléments de taxes sur le chiffre d'affaires ne peuvent s'imputer sur les rehaussements de bénéfices que si les uns et les autres sont motivés par les mêmes infractions. Il en est ainsi, par exemple, dans le cas :

- de recettes non comptabilisées et non déclarées pour l'assiette des taxes sur le chiffre d'affaires, lorsqu'elles ont été appréhendées par un associé ;
- d'achats fictifs enregistrés au moyen de fausses factures dont le montant a été réglé à un associé ou de dépenses personnelles d'un dirigeant faisant l'objet de factures passées par frais généraux, lorsque la taxe figurant sur ces factures a été récupérée par la société.

#### **100**

Il s'ensuit que l'imputation de chaque rappel de taxes est limitée au montant du rehaussement de bénéfices auquel il se rapporte. Dans le cas où, exceptionnellement, le supplément de taxes sur le chiffre d'affaires serait supérieur au rehaussement de bénéfices correspondant, la fraction des taxes qui n'aurait pas pu être imputée ne pourrait être reportée, en vue de sa déduction, sur un autre rehaussement, quand bien même ce dernier correspondrait également à une distribution de revenus sociaux au profit du même bénéficiaire. Il peut en être ainsi dans le cas d'achats sans facture, suivis de ventes sans facture, si le taux de la TVA est supérieur à la marge bénéficiaire (cf. exemples aux II-

B et III).

## 110

Il est précisé, d'autre part, que lorsqu'en raison des compensations admises, les taxes sur le chiffre d'affaires afférentes aux rehaussements (dont le montant ne se retrouve pas dans l'actif social) sont supérieures au supplément net de taxes effectivement dû pour l'ensemble des redressements de l'exercice, l'imputation ne saurait, évidemment, excéder le montant de ce supplément net. Lorsqu'il y a plusieurs chefs de rehaussement correspondant à des distributions de bénéfices, ce supplément net de taxes doit être réparti proportionnellement aux taxes afférentes à chacune de ces distributions.

### **2. L'impôt sur les sociétés imputable sur le rehaussement correspondant aux bénéfices réputés distribués est celui qui résulte de l'application du taux légal de cet impôt au montant dudit rehaussement éventuellement diminué du montant des taxes sur le chiffre d'affaires y afférentes, préalablement déduites**

---

## 120

Au cas où le rehaussement concerne un exercice fiscalement déficitaire avant la vérification et où, par suite, la cotisation supplémentaire d'impôt sur les sociétés effectivement mise à la charge de l'entreprise est inférieure au supplément d'impôt sur les sociétés calculé comme il vient d'être indiqué ci dessus, l'imputation est naturellement limitée au montant de cette cotisation, celle-ci s'appliquant par priorité aux rehaussements opérés qui correspondent à des distributions de bénéfices. Il en est de même dans le cas où des compensations accordées (en bases ou en droits) entraînent la réduction du supplément d'impôt sur les sociétés à mettre en recouvrement. Si, enfin, le rehaussement correspond à plusieurs distributions faites au profit de personnes différentes, la cotisation supplémentaire d'impôt sur les sociétés est alors répartie proportionnellement au montant de chacune de ces distributions, après imputation, le cas échéant, des taxes sur le chiffre d'affaires correspondantes.

### **B. Distributions auxquelles s'appliquent les dispositions du troisième alinéa de l'article L77 du LPF - Exclusion des distributions occultes du bénéfice de la cascade**

---

## 130

Les dispositions du [troisième alinéa de l'article L77 du LPF](#) s'appliquent à toutes les sommes qui, comprises dans les rehaussements opérés pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés, sont considérées comme des revenus de capitaux mobiliers distribués au sens du [1° du 1 de l'article 109 du CGI](#) et de [l'article 110 du CGI](#).

## 140

Toutefois, elles ne sont pas applicables lorsque l'identité des bénéficiaires des sommes distribuées n'a pas été révélée à l'administration dans les conditions fixées à [l'article 117 du CGI](#).

## 150

**Exemple:**

Une société anonyme est redevable pour l'exercice N, à la suite d'une vérification de sa comptabilité, d'un supplément de taxes sur le chiffre d'affaires de 23 690 €. D'autre part, un rehaussement de 37 090 € fait ressortir, pour l'exercice considéré, un bénéfice imposable de 29 090 € au lieu du déficit reportable de 8 000 € qui avait été déclaré. Ce rehaussement correspond, à concurrence de 26 690 €, à des revenus considérés comme distribués. Il s'agit d'une distribution de 5 000 € dont la société a refusé de révéler l'identité du bénéficiaire et des distributions suivantes, d'un montant total de 21 690 €, dont les bénéficiaires sont des associés dont l'identité est connue.

**- Distributions au profit de M. X.**

a. 12 000 € représentant le profit résultant de la vente non comptabilisée (pour 60 000 €) de marchandises achetées sans facture pour 48 000 €. Cette opération frauduleuse a donné lieu en outre à un supplément de taxes sur le chiffre d'affaires de 15 000 €.

b. 5 000 € correspondant au remboursement des frais d'emploi non justifiés.

**- Distributions au profit de M. Y.**

a. 3 690 € pour paiement par la société et passation en frais généraux de la facture d'un achat personnel de l'intéressé. Un rappel de taxes sur le chiffre d'affaires de 690 € a été effectué, la TVA mentionnée sur la facture d'achat ayant été indûment récupérée par la société.

b. 1 000 € pour règlement par la société et inscription dans ses charges déductibles d'une amende pénale encourue par le susnommé.

Il est précisé :

- que M. X. est domicilié et imposé en France ;

- que M. Y. est domicilié à l'étranger dans un pays avec lequel la France n'a passé aucune convention fiscale.

La société ayant demandé l'application de la cascade, sa situation et celle des associés bénéficiaires des distributions sera réglée au regard des impôts sur le revenu conformément aux tableaux suivants.

**Tableau I :**

**application des dispositions du premier alinéa de l'article L77 du LPF**

	<b>Impôt sur les</b>	<b>sociétés dû au</b>	<b>titre de l'exercice</b>	<b>vérifié</b>	
Bénéfice imposable avant cascade	TCA à déduire	Bénéfice imposable après cascade	Bénéfice précédemment imposé	Rehaussement imposable après cascade	Impôt sur les sociétés exigible (331/3%)
1	2	3	4	5	6
29 090 €	23 690 €	5 400 €	-	5 400 €	1 800 €

**Tableau II :**

**application des dispositions des troisième et quatrième alinéas de l'article L77 du LPF**

Bénéficiaires connus ou désignés des diverses distributions	Montant des distributions opérées	TCA à déduire (1)	Montant des distributions après déduction des TCA	Impôt sur les sociétés		Retenue à la source sur les RCM		
				Théoriquement déductible (colonne 4 x 33 1/3%)	Effectivement déductible	Distributions imposables après cascade	Retenue à source correspondante (25%)	
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1. Bénéficiaire domicilié en France (M. X.) :								
a	12 000 €	12 000 €		-	-	-	-	-
b	5 000 €	-	5 000 €	1 667 €	1 000 € (2)	-	-	4
Total pour M. X	17 000 €	12 000 €	5 000 €	1 667 €	0 €	0 €	0 €	0
2. Bénéficiaire domicilié à l'étranger (M. Y.)								
a.....	3690	690	3000	1 000	600 (2)	2 400 (3)	600	-
b.....	1000	-	1000	333	200 (2)	800 (3)	200	-
Total pour M. Y	4 690 €	690 €	4 000 €	1 333 €	800 €(2)	3 200 €(3)	800 €	-
TOTAL GÉNÉRAL	21 690 €	12 690 €	9 000 €	3 000 €	1 800 €	3 200 €	800 €	4

(1) L'imputation de chaque rappel de taxes sur le chiffre d'affaires est limitée au montant de chaque distribution brute à laquelle il se rapporte, sans possibilité de report d'excédent éventuel sur une autre distribution même effectué au profit du même bénéficiaire. Le rappel de taxes sur le chiffre d'affaires de 15 000 € afférent à l'opération frauduleuse dont le profit a été distribué à M. X. n'est, par suite, déductible que pour 12 000 €, montant de la distribution correspondante.

(2) L'impôt sur les sociétés correspondant aux distributions opérées soit 3 000 €, est supérieur à la cotisation supplémentaire d'impôt sur les sociétés effectivement exigible, soit 1 800 € (cf. colonne 6 du tableau I). Dans ce cas, l'imputation est limitée au montant de cette dernière, qui doit être répartie proportionnellement au montant de chaque distribution après déduction des TCA :

$$M. X. = (1\ 800 \times 5\ 000) / 9\ 000$$

$$M. Y. = (1\ 800 \times 4\ 000) / 9\ 000$$

(3) Colonne 4 – colonne 6.

### Tableau III :

reversements à effectuer dans la caisse sociale par les bénéficiaires des distributions (LPF, art. L77 6° al.)

	TVA	IS	Retenue à la source (RCM)	Total

M. X	12 000 €	1 000 €	-	13 000 €
M. Y	690 €	800 €	800 €	2 290 €
Totaux	<b>12 690 €</b>	<b>1 800 €</b>	<b>800 €</b>	<b>15 290 €</b>

#### - Distributions occultes (bénéficiaires dont l'identité n'est ni connue ni révélée)

L'article 1759 du CGI prévoit une pénalité à taux fixe égale à 100 % des sommes versées ou distribuées lorsque l'entreprise n'a pas révélé le nom du ou des bénéficiaires. Ce taux est toutefois ramené à 75 % lorsque l'entreprise a spontanément fait figurer le montant des sommes en cause dans sa déclaration de résultats dans les conditions prévues par le deuxième alinéa de l'article 175 du CGI.

Au cas particulier, la pénalité susceptible d'être appliquée est donc de 5 000 €.

### C. Application de la cascade dans le cas où les bénéficiaires des distributions n'ont pas la qualité d'associé ou d'actionnaire

---

#### 160

À s'en tenir à la lettre du troisième alinéa de l'article L77 du LPF, la déduction en cascade ne s'appliquerait qu'aux distributions faites au profit d'associés ou d'actionnaires.

Le service ne refusera pas, cependant, de procéder à cette imputation lorsque les bénéficiaires de revenus sociaux distribués, bien que n'ayant pas la qualité d'associés ou d'actionnaires, seront néanmoins imposables dans les mêmes conditions et sur les mêmes bases que s'ils avaient cette qualité. À cet égard, il est rappelé que, selon la jurisprudence du Conseil d'État, la présomption de distribution instituée par les articles 109 1<sup>o</sup> et 110 du CGI ne peut être invoquée par l'administration à l'encontre de tiers non associés que dans la limite du bénéfice effectivement taxable à l'impôt sur les sociétés. Ce n'est donc que dans l'hypothèse où le bénéfice imposable, déterminé, le cas échéant, après la déduction des rappels de taxes sur le chiffre d'affaires prévue au premier alinéa de l'article L77 du LPF, serait au moins égal aux rehaussements correspondant aux sommes ou avantages reçus par des bénéficiaires non associés, qu'il y aurait lieu d'appliquer à l'égard de ces rehaussements les dispositions du troisième alinéa de l'article précité.

### D. Application de la cascade dans le cas où les bénéficiaires des distributions sont eux-mêmes des sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés

---

#### 170

Le troisième alinéa de l'article L77 du LPF n'envisage que le cas où les bénéficiaires des sommes distribuées sont personnellement imposables à l'impôt sur le revenu ou, s'il s'agit de sociétés, relèvent de cet impôt. La déduction en cascade, toutefois, pourra être également effectuée lorsque les associés bénéficiaires des distributions sont des sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés.

## III. Incidence de la cascade sur les pénalités

#### 180

Les pénalités applicables au montant de l'impôt sur le revenu, de l'impôt sur les sociétés et, le cas échéant, de la retenue à la source doivent être calculées sur les droits simples correspondant aux rehaussements nets demeurés imposables après que les imputations autorisées par l'article L77 du LPF ont été pratiquées et non sur les droits simples qui auraient été exigibles si ces imputations n'avaient pas été effectuées.

Seul le montant des mêmes droits doit être pris en considération pour déterminer le taux des majorations et amendes fiscales applicables.

De même, c'est du montant net, après déduction en cascade, des rehaussements opérés, que dépend l'application éventuelle de la tolérance admise par l'article 1727 II 4 du CGI.

## 190

**Exemple :** Application de la cascade lorsque des compensations ont été opérées en matière de TVA et d'IS.

On suppose que les résultats déclarés par la société avant la vérification étaient bénéficiaires et que deux associés, M. X. et M. Y., ont bénéficié de distributions correspondant aux rehaussements.

a. Résultats de la vérification (avant cascade) :

			Société	Associé	
		TVA	IS à 33 1/3%	Base de l'IR	
	Droits	Bases	Droits	M. X.	M. Y.
<b>I. Rappels de TVA et rehaussements des bases d'imposition (IS et IR)</b>					
1° Ventes non comptabilisées dont le montant (30 000 €) a été appréhendé par un associé, M. X. La TVA due sur ces ventes et non acquittée s'élève à 6 000 €	6 000 €	30 000 €		30 000 €	
2° Achat de 10 000 € comptabilisé et payé deux fois, le second paiement étant fait à un associé, M. Y. La TVA grevant cet achat (1 500 €) a été récupérée également deux fois	1 500 €	10 000 €			10 000 €
3° Amortissement d'un terrain non amortissable (1 000 €)	900 €				
<b>II Compensations accordées à la société en matière de TVA et d'IS.</b> - <i>Compensations au sein du même impôt faites d'office ou à la demande de la société.</i>					
1° Exportations exonérées de la TVA comprises à tort dans les ventes déclarées pour l'assiette de cette taxe. Droits versés en trop à la recette des impôts : 2 800 €	- 2 800 €				
<b>2° Erreurs de calcul et de report commises par la société à son préjudice dans les déclarations de taxes sur le chiffre d'affaires.</b> TVA payée en trop : 600 €	-600 €				
<b>3° Réintégration extra-comptable d'impôts non déductibles, pour un montant de 18 500€, alors que ces impôts ne s'élevaient qu'à 4 500 €.</b> Somme réintégrée en trop : 14 000 €		- 14 000 €			
<b>4° Erreur commise à son détriment par la société dans l'imputation des crédits d'impôt et avoirs fiscaux dont elle a bénéficié au titre de ses revenus mobiliers. Cette erreur a eu pour effet de majorer indûment la cotisation d'IS de 200 €</b>			-200 €		

- Compensation entre impôts différents faites à la demande de la société.					
<b>5° La cotisation de 2 % au titre de la participation des employeurs à l'effort de construction a été liquidée de manière inexacte par suite d'une erreur commise à son préjudice par la société dans la déclaration spéciale. D'où un excédent de perception de 300 € dont la société demande la compensation avec la cotisation supplémentaire à établir au titre de l'IS</b>			-300 €		
<b>Totaux</b>	5 000 €	27 000 €	-500 €	30 000 €	10 000 €

b. Application de la cascade :

1° Application des dispositions du premier alinéa de l'article L77 du LPF (liquidation du supplément d'IS dû par la société) :

Rehaussement des bénéfices (après compensation)	Imputation du rappel de TVA	Rehaussement net des bénéfices	Supplément d'IS dû par la société		
			Montant théorique	Somme imputable	Net exigible
27 000 €	5 000 €	22 000 €	7 333 €	500 €	6 833 €

2° Application des dispositions du troisième alinéa de l'article L77 du LPF (détermination pour l'assiette de l'IS du montant net des distributions de bénéfices faites au profit des associés) :

Bénéficiaires des distributions	Montant brut des distributions	Cascade (TCA) Imputation du supplément de TVA afférent aux sommes distribuées (1)	Montant des distributions après cascade (TCA) (col. 2 – col.3)	Cascade (IS) Imputation du supplément d'IS afférent aux sommes distribuées (2)	Distributions nettes passibles de l'IR (col. 4 – col.5)
1	2	3	4	5	6
M. X	30 000 €	0 €	26 000 €	0 €	20 924 €
M. Y	10 000 €	(3 c)	9 000 €	(3 d)	7 243 €
<b>Totaux</b>	<b>40 000 €</b>	<b>5 000 €</b>	<b>35 000 €</b>	<b>6 833 €</b>	<b>28 167 €</b>

(1) La TVA afférente aux sommes distribuées, qui s'élèvent à 7 500 € [=la taxe afférente aux sommes distribuées à M. X. (6 000 €)] + la taxe afférente aux sommes distribuées à M. Y. (1 500 €), est d'un montant supérieur au supplément de TVA effectivement rappelé au titre de l'ensemble des affaires de l'exercice, soit, 5 000 €. L'imputation doit donc être limitée à 5 000 €. D'autre part, comme il y a pluralité de distributions, le supplément de TVA imputable (5 000 €) doit être réparti entre les distributions proportionnellement à la TVA afférente à chacune d'elles.

(2) L'IS afférent aux sommes distribuées, qui s'élève, en principe, à 35 000 x 33 1/3 % soit 11 666 € (dont 8 666 € pour les sommes distribuées à M. X. et 3 000 € pour les sommes distribuées à M. Y.) est supérieur à la cotisation supplémentaire d'IS effectivement établie au nom de la société, soit 6 833 €. Comme il y a pluralité de distributions, la cotisation supplémentaire d'IS imputable (6 833 €) doit être répartie entre les distributions, proportionnellement au montant de chacune d'elles après déduction des taxes sur le chiffre d'affaires imposables.

(3) Détails des calculs :

Pour M. X :

$$3a : (5\,000 \times 6\,000) / (6\,000 + 1\,500) = 4\,000\text{€}$$

$$3b : (6\,833 \times 26\,000) / (26\,000 + 9\,000) = 5\,076\text{ €}$$

Pour M. Y :

$$3c : (5\,000 \times 1\,500) / (6\,000 + 1\,500) = 1\,000\text{€}$$

$$3d : (6\,833 \times 9\,000) / (26\,000 + 9\,000) = 1\,757\text{ €}$$

**Remarque importante :** Lorsque le supplément de TVA effectivement exigible et la cotisation supplémentaire d'IS effectivement établie sont inférieurs aux montants théoriques de la TVA et de l'IS afférents aux sommes distribuées à des bénéficiaires connus, il y a lieu de considérer que ce supplément de TVA et cette cotisation supplémentaire d'IS s'appliquent uniquement aux sommes distribuées, même si certains autres rappels de TVA et autres rehaussements en matière d'IS ne se rapportent pas auxdites opérations de réalisation des bénéfices distribués. En d'autres termes, au cas particulier, il n'y a pas de répartition à faire entre les rehaussements qui correspondent à des affaires et bénéfices ayant donné lieu à une telle distribution et ceux qui correspondent à d'autres affaires ou bénéfices.