

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-RPPM-RCM-10-20-20-50-20/12/2019

Date de publication : 20/12/2019

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. Intérêts excédentaires alloués aux associés

II. Dons et subventions

A. Principes

B. 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

III. Rehaussements opérés par l'administration

A. Principes

B. Applications

1

Le 4° de l'article 112 du code général des impôts (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.

A 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 imposées au nom des bénéficiaires dans la catégorie des

revenus de capitaux mobiliers.

I. 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.

S'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) imposables dans les conditions de droit commun.

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, art. 109, 1-2°).

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 fiscal ou son siège hors de France.

II. Dons et subventions

A. 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 (RM Wasmer, JO, déb. AN du 3 juillet 1951 ; CE, arrêt du 26 février 1962 n° 51683, 7^e 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 fiscal ou son siège social hors de France.

(50)

60

Les revenus distribués au sens de l'[article 109 du CGI](#) constituent des revenus de capitaux mobiliers.

La situation de l'organisme sans but lucratif qui perçoit de tels revenus en provenance d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés dépend du régime fiscal qui lui est applicable.

Si les revenus distribués perçus par cet organisme se rattachent à l'exercice d'une activité lucrative qui relève de l'impôt sur les sociétés de droit commun, ils sont à prendre en compte pour la détermination du résultat imposable dans les conditions de droit commun. S'ils ne se rattachent pas à l'exercice d'une activité lucrative, ils sont passibles de l'impôt sur les sociétés applicable aux revenus patrimoniaux en application du 5 de l'[article 206 du CGI](#), lorsqu'ils n'entrent pas dans le champ d'application de la retenue à la source visée à l'article 119 bis du CGI. Le taux d'imposition applicable à ces revenus est celui prévu à l'[article 219 bis du CGI](#).

65

Toutefois, il est admis que les organismes d'intérêt général visés à l'[article 238 bis du CGI](#) ne sont pas soumis à l'impôt sur les sociétés applicable aux revenus patrimoniaux mentionnés au 5 de l'article 206 du CGI au titre des dons qu'ils reçoivent.

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.

B. 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 dans la catégorie des revenus de capitaux 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 arrérages 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

90

En principe, et par application de l'[article 109 du CGI](#) et de l'[article 111 du CGI](#), les sommes qu'une société a portées à tort en frais généraux, doivent être rapportées aux bénéfices 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](#) ([BOI-RPPM-RCM-10-20-20-40](#)).

(120 à 140)

III. Rehaussements opérés par l'administration

A. 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.

B. 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

Cas n° 1 : 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 l'administration entend considérer un ou des associés comme bénéficiaires de la distribution présumée, elle doit faire la preuve de l'appréhension par le ou les associés des sommes réputées distribuées.

Lorsque l'administration 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 (BOI-RPPM-RCM-10-20-20-40).

Enfin l'interprétation stricte des termes de l'article 109, 1-1° du CGI exclut de la présomption légale de distribution les bénéfiques 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 ; CE, arrêts du 5 novembre 1984 n^{os} 34680, 34681, 36379 et 45088) du rehaussement par exemple.

190

Cas n° 2 : 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 l'administration apporte la preuve de l'appréhension par les associés des sommes ainsi réintégrées.

Voir en ce sens : CE, arrêt du 19 novembre 1969 n° 68878.

200

Cas n° 3 : 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 l'administration établisse qu'elles ont été effectivement appréhendées par les associés.

Le Conseil d'État a confirmé ce principe dans différents arrêts (notamment : CE, arrêt du 22 janvier 1982 n^{os} 22554 et 22556 ; CE, 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 bénéfiques correspondants, demeurés investis dans l'entreprise ne constituent pas des revenus distribués.