

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-RPPM-RCM-10-20-10-12/09/2012

Date de publication : 12/09/2012

RPPM - Revenus de capitaux mobiliers, gains et profits assimilés - Champ d'application - Revenus distribués et assimilés de source française - Définition et détermination des revenus distribués par les sociétés françaises

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 1 : Définition et détermination des revenus distribués par les sociétés françaises

Sommaire :

- I. Revenus distribués qualifiés de revenus de capitaux mobiliers
 - A. Revenus concernés
 - B. Cas particuliers
 - 1. Associations régies par la loi du 1er juillet 1901
 - 2. Régimes spécifiques
- II. Définition des revenus distribués
 - A. Répartition des bénéfices
 - 1. Bénéfices susceptibles d'être distribués et de constituer des revenus de capitaux mobiliers
 - a. Augmentations
 - b. Diminutions
 - 2. Bénéfices considérés comme distribués
 - 3. Qualité du bénéficiaire de la distribution et portée de la présomption de distribution
 - a. Portée générale de la présomption de distribution
 - b. Personne considérée comme bénéficiaire de revenus de capitaux mobiliers
 - c. Modalités d'application de l'article 1759 CGI
 - 4. Effet de la présomption légale de distribution
 - B. Répartition des sommes ou valeurs non-prélevées sur les bénéfices
- III. Mode de détermination des revenus distribués
 - A. Méthode de détermination de la masse des revenus distribués
 - B. Calcul des revenus individuels
 - 1. Principe
 - 2. Cas des distributions occultes

1

En vertu des [articles 108, 109 à 115 quinquies, 116 à 117 et 117 bis du code général des impôts \(CGI\)](#), l'imposition des revenus mobiliers de source française atteint les distributions effectuées par les personnes morales visées à [l'article 108 du CGI](#). Les distributions s'entendent des bénéfices ne restant pas investis dans l'entreprise, ainsi que des sommes ou valeurs non prélevées sur les bénéfices et mises à la disposition des associés, actionnaires ou porteurs de parts.

I. Revenus distribués qualifiés de revenus de capitaux mobiliers

A. Revenus concernés

10

Sont imposables dans la catégorie des revenus de capitaux, les revenus distribués par les personnes morales et les sociétés suivantes :

- les sociétés et autres collectivités assujetties obligatoirement à l'impôt sur les sociétés en vertu des [1 et 2 de l'article 206 du CGI](#) ;
- les sociétés qui ont opté pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés ([CGI, 3 de l'art. 206](#)) ;
- les collectivités qui seraient normalement passibles de l'impôt sur les sociétés si elles n'en avaient pas été exonérées par une disposition spéciale ([CGI, art. 207 à 208 sexies](#)).

Le régime fiscal de ces entités est étudié dans la série IS.

B. Cas particuliers

1. Associations régies par la loi du 1^{er} juillet 1901

20

Les bénéfices désinvestis par les associations régies par la [loi du 1^{er} juillet 1901 relative au contrat d'association](#), passibles de l'impôt sur les sociétés en vertu des dispositions des [1 et 5 de l'article 206 du CGI](#), doivent, en droit strict, être considérés comme des revenus distribués sans égard à la qualité des parties prenantes.

Toutefois, la règle instituée par le [1^o du 1 de l'article 109 du CGI](#) prévoit que les bénéfices désinvestis sont considérés comme des revenus distribués, s'ils ne sont pas mis en réserve ou incorporés au capital.

Cependant, en présence d'une association régie par la [loi du 1^{er} juillet 1901 relative au contrat d'association](#), les associés n'ont pas vocation aux bénéfices réalisés et ces derniers sont normalement attribués à des œuvres d'intérêt général.

Dans ces conditions, il est admis, exception du cas de fraude, que le [1^o précité du 1 de l'article 109 du CGI](#) ne s'applique pas à l'encontre des associations proprement dites.

30

Cela étant, dans un [arrêt du 10 avril 1992 n° 77319](#), le Conseil d'État a jugé que les avantages consentis en faveur du dirigeant d'une association exerçant une activité lucrative et donc passible de l'impôt sur les sociétés, constituent des bénéfices distribués, au sens de [l'article 109-1-1^o du CGI](#), imposables dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, même si, de son côté, le requérant

a consenti à l'association d'autres avantages.

2. Régimes spécifiques

40

Des régimes spécifiques sont prévus en faveur :

- de certaines collectivités : sociétés immobilières pour le commerce et l'industrie, sociétés d'investissement, sociétés de développement régional, sociétés agréées pour le financement des économies d'énergie, etc... ;
- de certaines opérations : redistribution de produits de filiales ; fusions, scissions, apports partiels d'actif ; transformation de sociétés de capitaux en sociétés de personnes ; régime fiscal des groupes de sociétés.

II. Définition des revenus distribués

50

Les produits des actions et parts sociales émises par les sociétés françaises relevant de l'impôt sur les sociétés comprennent non seulement les distributions consécutives aux décisions des associés statuant sur les résultats de la société, mais encore toutes les appréhensions de profits sociaux qui peuvent se dissimuler sous des apparences diverses.

60

Aux termes 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 ;
- toutes les sommes ou valeurs mises à la disposition des associés, actionnaires ou porteurs de parts et non prélevées sur les bénéfices.

Ces dispositions tendent à soumettre à l'impôt toutes les sommes qui sortent du fonds social et reviennent ou sont réputées revenir aux associés ou actionnaires ou même éventuellement à des tiers (porteurs de parts bénéficiaires ou de fondateur notamment).

70

Le critère applicable à la détermination des sommes distribuées est essentiellement un critère comptable qui, partant du bénéfice retenu pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés, conduit à rechercher si ce bénéfice est resté ou non investi dans l'entreprise.

80

Dans le cas où des sommes ou valeurs sont sorties du patrimoine social sans avoir été prélevées sur les bénéfices, elles n'ont le caractère de revenus de capitaux mobiliers que lorsqu'elles sont mises à la disposition des associés, actionnaires ou porteurs de parts ([CGI, 2° du 1 de l'art. 109](#)). Le critère retenu, lié à la personnalité du bénéficiaire de la distribution, est alors d'ordre juridique.

A. Répartition des bénéfices

1. Bénéfices susceptibles d'être distribués et de constituer des revenus de capitaux mobiliers

90

Le [1° du 1 de l'article 109 du CGI](#) établit une présomption de distribution à l'égard de tous les bénéfices

qui ne sont pas investis dans l'entreprise, quelle que soit d'ailleurs la forme de la distribution.

Les bénéfices ainsi visés s'entendent de ceux qui ont été retenus pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés, c'est-à-dire, après application, le cas échéant, des rehaussements qui ont pu être apportés à la suite d'une vérification, aux bénéfices déclarés.

100

Cependant, les sommes correspondant aux rehaussements apportés aux résultats d'une société, dans la mesure où ils n'ont pas donné lieu à l'établissement d'une cotisation d'impôt sur les sociétés, ne peuvent être regardées comme des revenus distribués, en vertu du [2° du 1 de l'article 109 du CGI](#), que si l'Administration apporte la preuve qu'elles ont été effectivement appréhendées par les associés.

110

Ces bénéfices doivent, en outre, faire l'objet de certaines corrections, afin de dégager les résultats d'ensemble de l'entreprise pour la période considérée ([CGI, art. 110, al. 2](#)).

a. Augmentations

120

Aux termes [de l'article 110, al. 2 du CGI](#), les bénéfices retenus pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés doivent être augmentés de ceux qui sont légalement exonérés dudit impôt.

Sont notamment visés :

- la fraction des revenus de valeurs mobilières encaissés par une société mère de ses filiales qui a été exclue du bénéfice soumis à l'impôt sur les sociétés par application de [l'article 216 du CGI](#) ;
- la fraction des résultats provenant des exploitations situées dans les départements d'outre-mer exonérée d'impôt sur les sociétés ([CGI, art. 217 bis](#)) ;
- les exonérations ou abattements sur le bénéfice imposable des entreprises nouvelles.

130

Aux bénéfices réalisés en France, il y a lieu d'ajouter ceux réalisés dans les entreprises exploitées hors de France et qui, à ce titre, ont échappé à l'impôt sur les sociétés. Réciproquement, les pertes subies dans des entreprises exploitées hors de France doivent être retranchées, le cas échéant, des bénéfices réalisés en France. Bien évidemment, il s'agit des exploitations exploitées situées à l'étranger (établissements) à l'exclusion des sociétés juridiquement distinctes. Il appartient aux agents vérificateurs d'examiner si les résultats des entreprises exploitées hors de France ont été intégrés dans la comptabilité et de s'assurer que les écritures comptables n'aboutissent pas à en réduire le montant sans motif valable.

b. Diminutions

140

Il y a lieu de retrancher du bénéfice fiscal :

- les sommes payées au titre de l'impôt sur les sociétés ([CGI, art. 110](#)) et d'une manière générale, de tous les impôts qui **ne sont pas admis dans les charges déductibles** pour la détermination du bénéfice soumis à l'impôt sur les sociétés ;
- les sommes payées à titre de transactions, amendes, confiscations et pénalités de toute nature sanctionnant les contraventions aux dispositions régissant les prix, le ravitaillement, la répartition des divers produits et l'assiette des impôts, contributions et taxes, sommes **qui ne sont pas admises en déduction**

pour l'établissement de l'impôt sur les sociétés (CGI, ann. II, art. 42) ;

- les **pertes** subies dans des entreprises exploitées hors de France ;

- les **bénéfices réalisés au cours d'exercices antérieurs** et qui n'ayant pas été imposés lors de leur réalisation, sont pour une cause quelconque fiscalement rattachés à l'exercice considéré.

2. Bénéfices considérés comme distribués

150

Les dispositions du [1° du 1 de l'article 109 du CGI](#) conduisent à calculer les bénéfices distribués en retranchant des bénéfices imposables corrigés dans les conditions indiquées au [n° 10](#) les sommes qui, prélevées sur ces bénéfices, ont été incorporées au capital ou mises en réserve.

Il est précisé que les sommes incorporées au capital ou mises en réserve doivent être décidées par les organes délibérants de la société et doivent faire l'objet de publications légales.

Sont considérés comme des réserves au sens de l'[article 109 du CGI](#), la réserve légale, les réserves statutaires, les reports bénéficiaires à nouveau, les provisions et les amortissements qui ont supporté l'impôt sur les sociétés.

160

En revanche, les bénéfices qui ont été portés à des comptes individuels ou collectifs d'associés doivent être considérés, en principe, comme répartis même si, en fait, ils n'ont pas été prélevés par les associés.

*Dans les arrêts du 23 janvier 1985 n^{os} 41509, 41510, 41540, le Conseil d'État a jugé en effet que les bénéfices sociaux visés au [1° du 1 de l'article 109 du CGI](#) **sont présumés distribués à la clôture de l'exercice au terme duquel ils ont été constatés**, exception faite lorsque la société, les bénéficiaires des distributions correspondantes ou l'Administration apportent des éléments de nature à établir que la distribution a été, en fait, soit postérieure, soit antérieure à cette date.*

3. Qualité du bénéficiaire de la distribution et portée de la présomption de distribution

170

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

Pour apprécier la portée de cette présomption, il convient de donner les précisions suivantes.

a. Portée générale de la présomption de distribution

180

La présomption de distribution résultant du [1° du 1 de l'article 109 du CGI](#) a une portée générale et s'applique aux bénéfices qui, sans donner lieu à une distribution apparente, sont, en fait, transférés non seulement aux associés et actionnaires, mais même dans certains cas à des tiers.

Dans un premier temps, dans une série d'arrêts rendus en 1968 et 1969, le Conseil d'État avait jugé que seules les sommes ou valeurs attribuées par une société à un détenteur de droits sociaux, à l'exclusion de celles remises à un tiers n'ayant pas la qualité d'associé, pouvaient eu égard aux dispositions des [articles 109](#)

et 110 du CGI, être, le cas échéant regardées comme des bénéfices distribués (CE arrêts des 3 mai 1968 n° 70904, 8e s.-s., 13 juillet 1968 n° 73206, 8e s.-s. et 29 janvier 1969 n° 72565, 8e et 9e s.-s.).

Dans un deuxième temps, dans des arrêts postérieurs, le Conseil d'État est revenu sur sa position. Ainsi, dans un arrêt du 10 mars 1972 n° 79927, la Haute Assemblée a jugé que les sommes allouées par une société à des personnes qu'elle entend rémunérer à un titre quelconque doivent, lorsqu'elles n'ont pas le caractère d'une charge déductible du bénéfice imposable et ont été réintégrées dans les bases de l'impôt sur les sociétés, pour être effectivement soumises audit impôt, être regardées comme des revenus distribués assimilés aux produits des actions et parts sociales, sans qu'il y ait lieu de rechercher si les bénéficiaires ont la qualité d'associé, actionnaire ou porteur de parts de ladite société, laquelle n'est exigée que lorsque les sommes ou les valeurs distribuées n'ont pas été prélevées sur les bénéfices.

L'arrêt cité ci-dessus concerne notamment la partie injustifiée de frais d'emploi remboursés au directeur commercial d'une société anonyme au cours des années 1962 et 1963. Cette décision, rendue par le Conseil d'État statuant en formation de section, doit être regardée comme fixant la jurisprudence en ce qui concerne le régime fiscal applicable aux sommes réintégrées dans les bénéfices taxés à l'impôt sur les sociétés.

b. Personne considérée comme bénéficiaire de revenus de capitaux mobiliers

190

Par ailleurs, toute personne, même non associée ou actionnaire, est considérée comme bénéficiaire de revenus de capitaux mobiliers lorsque l'imposition à ce titre des sommes qui lui ont été versées ou des avantages qui lui ont été consentis par la société, est prévue par une disposition spéciale.

Il en est ainsi notamment en ce qui concerne les rémunérations directes ou indirectes, indemnités, allocations, avantages en nature et remboursements de frais, dans la mesure où ces diverses rémunérations sont réintégrées dans les bénéfices sociaux en application du 1° du 1 de l'article 39 du CGI . En effet, le d de l'article 111 du CGI dispose expressément que la fraction desdites rémunérations qui n'est pas déductible est considérée comme un revenu mobilier pour l'imposition du bénéficiaire.

Il en est ainsi également, en principe des allocations forfaitaires qu'une société attribue aux dirigeants ou aux cadres de son entreprise pour frais de représentation et de déplacement et qui sont exclues des charges déductibles en vertu du 3 de l'article 39 du CGI, lorsque parmi ces charges figurent déjà les frais habituels de cette nature remboursés aux intéressés (cf. toutefois BOI-RPPM-RCM-10-20-20-50).

c. Modalités d'application de l'article 1759 CGI

200

Lorsque les rehaussements ont abouti à la détermination d'un bénéfice imposable à l'impôt sur les sociétés et que le bénéficiaire des sommes correspondantes, inconnu de l'Administration, ne lui a pas été désigné dans le délai de trente jours prévu à l'article 117 du CGI, ces sommes donnent lieu à l'application de la pénalité prévue à l'article 1759 du CGI (cf. BOI-RPPM-RCM-10-20-20-40).

210

Le bénéficiaire des sommes distribuées échappe à toute imposition lorsque lesdites sommes ne présentent pas à son égard le caractère d'un revenu. Tel est le cas, par exemple, des dons, subventions

ou libéralités qui seraient exceptionnellement consentis par la société dans un but charitable, éducatif ou social (cf. [BOI-RPPM-RCM-10-20-20-50.](#)).

4. Effet de la présomption légale de distribution

220

La présomption de distribution édictée par le [1° du 1 de l'article 109 du CGI](#) est opposable aux sociétés mais non aux associés.

La circonstance que la Haute Assemblée a jugé qu'une société n'avait pas apporté la preuve de l'exagération des rehaussements de bénéfices opérés par l'Administration pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés ne dispense pas cette dernière d'établir, en ce qui concerne l'associé, le bien-fondé des rehaussements qu'elle a, corrélativement apportés en matière d'impôt sur le revenu à sa déclaration car, en dépit du lien existant entre les deux impositions, il s'agit d'instances introduites par des contribuables différents et relatives à des impôts distincts. Aussi l'Administration ne peut-elle se borner, pour apporter la preuve qui lui incombe, à soutenir que l'associé n'a pas établi l'exagération des réintégrations effectuées par elle dans les résultats de la société dont son imposition est la conséquence directe (CE, arrêt du 3 novembre 1972 n° 75697).

230

Il est précisé qu'en vertu du principe de l'indépendance des actions rappelé par l'arrêt analysé ci-dessus, l'Administration a, à l'égard du bénéficiaire des distributions occultes, une double obligation : elle doit, d'une part, justifier du bien-fondé des rehaussements apportés aux résultats sociaux, d'autre part, établir que les sommes regardées comme distribuées ont été mises à la disposition effective du contribuable.

Cette double obligation doit être satisfaite même lorsque, comme dans la présente espèce, le contribuable n'a pas ouvert de débat sur le second point mais s'est borné à soutenir dans ses diverses demandes contentieuses l'exagération des réintégrations effectuées dans les bénéfices de la société à responsabilité limitée dont il est gérant, dans laquelle son épouse détient 99,9 % du capital et qui l'a désigné, sans qu'il ait jamais contesté cette désignation, comme étant le seul bénéficiaire des sommes correspondant aux réintégrations susvisées.

240

En pratique, il convient donc, dans un cas comme celui-ci, de reprendre devant le tribunal administratif, à l'égard de l'associé-dirigeant, la même démonstration que celle qui a pu être effectuée à l'égard de la société devant la commission départementale sans, bien entendu, invoquer comme élément de preuve, l'avis rendu par cette dernière, qui n'est opposable qu'à la société.

250

Dans le cas d'un exercice demeurant déficitaire malgré les rehaussements dont il a fait l'objet la somme réintégrée aux résultats sociaux ne peut être regardée comme distribuée aux associés que s'il est établi, ainsi que le précise le [2° du 1 de l'article 109 du CGI](#), qu'elle a été mise à leur disposition.

Dans un arrêt du 4 juillet 1973 n° 84414, le Conseil d'État a jugé que cette preuve n'a pas été rapportée à l'égard d'une société qui avait déclaré que les rehaussements correspondaient non à des recettes sans facture mais à des vols, alors que pour bénéficier de la déduction dite « en cascade » elle avait désigné deux associés-dirigeants comme « bénéficiaires légaux » et que ceux-ci avaient reversé la somme en cause dans la caisse sociale (cf. [BOI-RPPM-RCM-10-20-20-50](#)).

260

Pour l'imposition des bénéfices désinvestis et à moins qu'elle ne soit en mesure d'apporter la preuve de leur attribution effective à une personne déterminée, l'Administration est tenue de mettre en œuvre la procédure prévue à l'[article 117 du CGI](#) (cf. [BOI-RPPM-RCM-10-20-20-40](#)).

Ainsi, le Conseil d'État s'est prononcé sur le cas d'un contribuable, qui agissant en tant qu'associé gérant d'une société, s'était lui-même désigné, sous sa propre signature, comme le bénéficiaire des distributions consécutives à la réalisation de bénéfices occultes pour laquelle la Cour d'appel avait constaté sa participation.

Jugé qu'en faisant état de ces circonstances qui constituent des présomptions graves, précises et concordantes, l'administration apporte la preuve que l'intéressé a été le bénéficiaire des distributions en litige (CE, arrêt du 23 juin 1976 n° 98263).

Dans cet arrêt, en réponse à la notification adressée à la société par application de l'[article 117 du CGI](#), le contribuable avait confirmé son désaccord sur le bien-fondé des impositions supplémentaires mises à la charge de la société dont il était le gérant. Mais il avait ajouté que si l'Administration estimait que des distributions occultes avaient été faites, ces distributions devaient être imposées à son nom en sa qualité de gérant de la société.

Une fois l'imposition établie, le contribuable avait contesté être le bénéficiaire de ces distributions.

Les impositions mises à la charge de la société ayant été validées par le Conseil d'État, la Haute Assemblée a implicitement estimé que les réserves exprimées par le contribuable se trouvaient levées et que l'Administration était en droit de retenir les déclarations du contribuable comme preuve de la distribution de bénéfice effectuée à son profit.

Sur ce dernier point, le présent arrêt est conforme à la jurisprudence issue de l'arrêt rendu le 8 novembre 1974 par le Conseil d'État statuant en formation de section (n^{os} 83219, 83823 et 87994).

270

Les revenus distribués peuvent dans les différents cas être soumis :

- soit à l'impôt sur les sociétés, s'ils sont attribués à des sociétés ayant leur siège en France ;
- soit à l'impôt sur le revenu si les bénéficiaires sont des personnes physiques ayant leur domicile en France ;
- soit à la retenue à la source prévue au [2 de l'article 119 bis du CGI](#) si les bénéficiaires sont des personnes physiques ou des sociétés ayant leur domicile fiscal ou leur siège hors de France.

B. Répartition des sommes ou valeurs non-prélevées sur les bénéfices

280

Aux termes du [2° du 1 de l'article 109 du CGI](#), l'impôt atteint les répartitions non prélevées sur les bénéfices sociaux qui sont faites aux associés, actionnaires et porteurs de parts.

L'administration doit donc apporter la preuve que des sommes ou valeurs ont été mises à la disposition

des associés, actionnaires ou porteurs de parts ou ont été appréhendées par eux.

Ainsi, dans un [arrêt du 20 octobre 1982 n° 23942](#), le Conseil d'État a jugé que dans la mesure où le dirigeant d'une société peut être regardé comme le seul maître de l'affaire, l'Administration est réputée rapporter la preuve que celui-ci est le véritable bénéficiaire de sommes distribuées par la société.

De même, la Haute Assemblée a considéré qu'une indemnité d'expropriation versée à une société à responsabilité limitée qui a été appréhendée directement par son gérant doit être regardée comme constituant un revenu distribué imposable en tant que tel à l'impôt sur le revenu entre les mains de l'intéressé ([CE, arrêt du 27 mai 1983 n° 34991](#)).

290

Toutefois, la charge de la preuve est renversée lorsqu'en application du [a de l'article 111 du CGI](#), les sommes mises à la disposition des associés directement ou par personnes interposées à titre d'avances, de prêts ou d'acomptes déguisent en fait une distribution (cf. [BOI-RPPM-RCM-10-20-20-20](#)).

300

Lorsque la preuve de leur distribution est apportée, les sommes en cause ont obligatoirement le caractère de revenus de capitaux mobiliers.

Dans un [arrêt du 26 février 1975 n° 83374](#), le Conseil d'État a estimé que lorsque, bien qu'ayant réalisé des bénéfices au titre d'un exercice donné, une personne morale a échappé à l'impôt sur les sociétés en application des dispositions d'une circulaire administrative, les sommes qu'elle a allouées à ses associés au cours de cet exercice ont quand même le caractère de revenus distribués imposables à l'impôt sur le revenu.

Ce caractère résulte non pas du [1° du 1 de l'article 109 du CGI](#) qui ne s'applique, en vertu de l'[article 110 de ce code](#), qu'aux bénéfices qui ont été retenus pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés, mais du [2° du 1 de l'article 109 du même code](#) : en effet, le fait générateur de l'imposition étant la distribution et cette distribution intervenant en cours d'exercice, c'est-à-dire à un moment où les résultats dudit exercice ne sont pas encore connus, les sommes ainsi distribuées aux associés peuvent être considérées comme non-prélevées sur les bénéfices au sens du [2° du 1 de l'article 109 du CGI](#) sans qu'il y ait lieu de rechercher si ledit exercice s'est avéré, par la suite, bénéficiaire ou déficitaire.

Il convient de noter que bien que cet arrêt ait été rendu dans un litige relatif à l'ancienne retenue à la source sur les revenus de capitaux mobiliers, la jurisprudence qui en résulte est transposable à l'impôt sur le revenu éventuellement établi au nom de l'associé.

Il s'agissait, en l'espèce, de profits réalisés par une société civile normalement passible de l'impôt sur les sociétés en vertu du [2 de l'article 206 du CGI](#) et qui, en fait, n'avaient pas été soumis audit impôt en application d'une circulaire administrative du 18 mai 1951 dont les dispositions sont aujourd'hui abrogées.

Ces profits avaient été inscrits au compte courant des associés de sorte que, ni le fait de distribution, ni l'identité des attributaires, ni leur qualité d'associés n'étaient discutés.

Seul était en cause le point de savoir si l'Administration pouvait fonder l'imposition desdits profits en tant que revenus distribués sur les dispositions 2° du 1 de l'article 109 du CGI dont l'application était jusqu'à présent réservée aux distributions effectuées par les sociétés dont les résultats sont déficitaires.

Le Conseil d'État s'est prononcé par l'affirmative.

310

De cette décision, et des autres arrêts rendus par la Haute Assemblée, on peut donc tirer la règle selon laquelle le caractère de revenus distribués doit être reconnu :

- à toutes les sommes qui ont été prélevées sur des bénéficiaires effectivement soumis à l'impôt sur les sociétés ou légalement exonérés dudit impôt, sans qu'il y ait lieu de rechercher si les bénéficiaires de ces prélèvements ont ou non la qualité d'associés ;

- à toutes les sommes n'ayant pas le caractère de charges déductibles qui ont été attribuées à des associés, sans qu'il y ait lieu de rechercher si ces sommes ont été ou non soumises à l'impôt sur les sociétés, quel que soit le motif de cette non-imposition (résultats déficitaires, exonération de fait, etc...).

320

En conséquence, dès l'instant où une société entre dans le champ d'application de l'impôt sur les sociétés, toute somme qu'elle met à la disposition de l'un de ses associés et qui n'est pas la rémunération d'une fonction, d'un service ou d'un prêt a le caractère de revenu distribué, sans qu'il y ait lieu de rechercher si l'exercice de la société a été bénéficiaire ou déficitaire et, par conséquent, si la société a été, ou non, soumise à l'impôt (CGI, 1° et 2° du 1 de l'art. 109 et art. 110).

En application de ce principe, dans un arrêt du 28 novembre 1979 n° 10816, le Conseil d'État a jugé que les sommes mises par une société civile passible de l'impôt sur les sociétés à la disposition d'un de ses associés présentent le caractère de revenus distribués dès lors que cet associé n'exerce pas réellement ses fonctions et quand bien même la société n'a pas été effectivement soumise à l'impôt sur les sociétés au titre des années en litige.

330

Le 2° du 1 de l'article 109 du CGI dont la portée est très large, permet donc notamment d'imposer sauf preuve contraire :

- les sommes mises à la disposition des associés directement ou par personnes interposées, à titre d'avances, de prêts ou d'acomptes ;

- les rehaussements opérés en cas d'exercices déficitaires, qui n'ont pas entraîné une imposition effective à l'impôt sur les sociétés, mais ont abouti seulement à l'annulation ou à la réduction de déficits déclarés ;

- certaines opérations juridiques se traduisant en fait par un désinvestissement en faveur d'un ou plusieurs associés (achat d'immeuble à un associé moyennant un prix supérieur à sa valeur vénale, détournement commis par un associé, prélèvement par un associé-gérant à son profit personnel de sommes appartenant à la société, prise en charge par la société de travaux ou d'achats effectués pour l'usage personnel d'un associé, etc...).

III. Mode de détermination des revenus distribués

340

La détermination des revenus imposables comporte deux phases :

- le calcul de la masse des revenus distribués ;
- le calcul des revenus individuels.

La première phase qui fait l'objet des [articles 109 à 115 ter du CGI](#) tend à faire ressortir l'ensemble des revenus imposables qu'une société a distribués au cours d'une période donnée.

La deuxième phase qui fait l'objet des [articles 116 et 117 du CGI](#) a pour but de permettre de déterminer l'assiette de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés au nom des bénéficiaires de la distribution et éventuellement au nom de la personne morale distributrice elle-même.

Ce calcul est caractérisé par la corrélation étroite qui doit exister entre la masse des revenus distribués par la société et le total des revenus individuels.

A. Méthode de détermination de la masse des revenus distribués

350

Le code général des impôts prévoit une méthode de détermination des revenus distribués, à caractère synthétique, qui est symétrique de celle prévue à l'[article 38-2 du CGI](#) pour le calcul du bénéfice net soumis à l'impôt sur les sociétés ou à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux. En effet, le [2° du 1 de l'article 109 \(al. 2\) du CGI](#) dispose que les sommes imposables sont déterminées pour chaque période retenue pour l'établissement de l'impôt sur les sociétés par la comparaison des bilans de clôture de ladite période et de la période précédente selon les modalités fixées par les [articles 40 à 47 de l'annexe II au CGI](#).

360

Ce principe a été confirmé par le Conseil d'État dans un [arrêt du 14 avril 1976 n° 92197](#) statuant sur le cas d'une société anonyme dont l'activité consiste à gérer des immeubles dont elle est propriétaire qui, en exécution d'une décision judiciaire a mis gratuitement trois appartements à la disposition de trois de ses actionnaires pour compenser le préjudice causé à ces derniers par la mauvaise gestion des dirigeants. Jugé que cette obligation ne trouvant pas son origine dans une opération réalisée dans l'intérêt social mais dans une faute commise par les dirigeants de la société, les avantages en nature ainsi consentis avaient le caractère :

- pour la société : de prélèvements en nature devant être compris dans les bénéfices imposables en vertu du [2 de l'article 38 du CGI](#) ;
- pour les associés : de revenus distribués, au sens du [2° du 1 de l'article 109 du CGI](#).

370

Toutefois, en pratique, les revenus distribués sont déterminés en se basant uniquement sur les règles tracées par les [articles 109 à 115 ter du CGI](#). En fait, les sociétés doivent déclarer les sommes qu'elles ont mises en distribution directement ou indirectement au sens des articles susvisés, c'est-à-dire, en principe, tous les bénéfices ou produits qui ne sont pas mis en réserve ou incorporés au capital ainsi que toutes les sommes ou valeurs mises à la disposition des associés, actionnaires ou porteurs de parts.

B. Calcul des revenus individuels

1. Principe

380

L'[article 116 du CGI](#) prévoit que, pour chaque période d'imposition, la masse des revenus distribués déterminée conformément aux dispositions des [articles 109 à 115 ter du CGI](#) est considérée comme répartie entre les bénéficiaires, pour l'évaluation du revenu de chacun d'eux, à concurrence des chiffres indiqués dans les déclarations fournies par la personne morale dans les conditions prévues au [2° du 2 de l'article 223 du CGI](#).

Cette dernière disposition impose aux personnes morales et associations passibles de l'impôt sur les sociétés, l'obligation de fournir en même temps que leur déclaration de bénéfice ou de déficit, un état indiquant les bénéfices répartis aux associés, actionnaires ou porteurs de parts, ainsi que les sommes ou valeurs mises à leur disposition au cours de la période retenue pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés et présentant le caractère de revenus distribués.

390

Cet état doit comporter ([CGI, ann. IV, art. 23 H et 23 I](#)) :

- l'indication du montant global des distributions correspondant aux intérêts, dividendes, revenus et autres produits des actions et parts sociales payables aux associés, actionnaires ou porteurs de parts sur présentation ou remise de coupons ou d'instruments représentatifs de coupons ;
- l'indication du montant des distributions correspondant à des rémunérations ou avantages occultes;
- un relevé des bénéficiaires de distributions autres que celles visées aux deux tirets ci-dessus indiquant les noms, prénoms, qualités et domiciles des intéressés, la nature et le montant des sommes versées à chacun d'eux et l'année au cours de laquelle les versements ont été effectués.

400

Parmi les distributions dont il s'agit, doivent figurer notamment les sommes visées à l'[article 111 du CGI](#), autres que les rémunérations et avantages occultes mentionnés d'autre part, et, en particulier :

- les avances, prêts ou acomptes mis à la disposition des associés, à moins que la société ne soit en mesure d'apporter la preuve contraire prévue au [a dudit article](#) ;
- les dépenses et charges dont la déduction pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés est interdite en vertu des dispositions des [alinéas 1 et 5 du 4 de l'article 39 du CGI](#) ;
- la fraction de rémunération qui n'est pas déductible en vertu du [1° du 1 de l'article 39 du CGI](#).

2. Cas des distributions occultes

410

En principe, il doit y avoir concordance absolue, pour une période d'imposition donnée, entre la masse des revenus distribués, telle qu'elle résulte des [articles 109 à 115 ter du CGI](#), et la masse des revenus individuels déclarés par la personne morale dans les conditions prévues ci-dessus.

Lorsque la masse des revenus distribués excède le montant total des revenus individuels déclarés par la personne morale, la société est invitée à fournir à l'Administration, dans un délai de trente jours, toutes indications complémentaires sur les bénéficiaires des excédents de distribution ([CGI, art. 117, al. 1](#)).

420

En cas de refus, de réponse ambiguë ou à défaut de réponse dans ce délai, les sommes correspondantes donnent lieu à l'application de la pénalité prévue à l'[article 1759 du CGI](#).

Ce dispositif est présenté au [BOI-RPPM-RCM-10-20-20-40](#).