



La référence du droit en ligne



Les revenus distribués : distributions
officielles et officieuses (cours)

Table des matières

Table des matières	2
Introduction.....	3
I – Les distributions officielles	4
Le régime juridique et comptable du dividende	4
Le régime fiscal des distributions officielles.....	5
1 – Le bénéficiaire a son domicile ou son siège social en France.....	5
2 – Le bénéficiaire est un non résident	5
II – Les distributions officieuses	7
Le domaine des distributions officieuses	7
L'imposition des bénéficiaires	9
La cascade complète (art. L 77 al. 3 et 4 du LPF).....	10

Introduction

Les sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés ont vocation à reverser tout ou partie de leur bénéfice à leurs associés. Ces distributions seront imposées à l'impôt sur le revenu au titre des revenus de capitaux mobiliers si l'associé est une personne physique ou une personne morale non passible de l'impôt sur les sociétés (IS), et à l'IS pour les associés personnes morales relevant de cet impôt.

Partant, ces distributions peuvent être officielles ou officieuses. La première hypothèse correspond aux distributions décidées en application d'une décision des organes compétents de la société (I). L'on parle, dans ce cas, de dividendes : ces derniers constituent la part attribuée aux associés par l'assemblée générale, après que cette dernière ait approuvé les comptes et l'existence des sommes distribuables. Surtout, le régime applicable à ces distributions varie selon que le bénéficiaire a son domicile ou son siège social en France ou selon qu'il est un non résident.

Lorsque les distributions n'ont pas été décidées par les organes compétents de la société, l'on est en présence de distributions officieuses (II). Celles-ci sont listées de manière très précise par le Code général des impôts : l'on trouve, notamment, toutes les sommes ou valeurs mises à disposition des associés, actionnaires ou porteurs de parts et non prélevées sur les bénéfices, les sommes mises à disposition des associés directement ou par des personnes ou sociétés interposées, à titre d'avances, de prêts ou d'acomptes, ou encore les intérêts non déductibles servis aux comptes courants d'associés. Une fois déterminées dans leur contenu, il sera possible d'analyser le régime fiscal applicable à ces distributions officieuses, l'un des points central de cette problématique étant l'identification des bénéficiaires. Du point de vue du régime d'imposition stricto sensu, il n'y a pas application de l'abattement de 40 % et de l'abattement fixe ; surtout, il faut, comme pour les distributions officielles, distinguer le cas où le bénéficiaire a son domicile ou son siège social en France de celui où le bénéficiaire est un non résident. Devra, pour conclure, être évoquée la procédure particulière de la cascade complète qui permet d'imputer sur les sommes imposables au nom des bénéficiaires et résultant des distributions, les taxes sur le chiffre d'affaires et l'impôt sur les sociétés dus par la société sur les rappels et rectifications ayant donné lieu à distribution au profit de ces mêmes bénéficiaires.

I – Les distributions officielles

Il faut analyser d'une part le régime juridique et comptable du dividende, et le régime fiscal des distributions officielles d'autre part.

Le régime juridique et comptable du dividende

Le dividende constitue la part attribuée aux associés, personnes physiques ou morales passibles de l'IS ayant cette qualité le jour de la mise en distribution, par l'assemblée générale, après que cette dernière ait approuvé les comptes et l'existence des sommes distribuables. Partant, il faut déterminer les sommes distribuables et analyser la décision de distribuer.

⌘ Deux types d'éléments peuvent donner lieu à distribution :

- le bénéfice distribuable qui s'obtient en déduisant du bénéfice comptable de l'exercice clos les pertes antérieures non encore apurées ainsi que les sommes à porter en réserve légale et en réserve statutaire, auquel il faut rajouter le report à nouveau créditeur, c'est-à-dire la partie des bénéfices antérieurs mis en réserve ou non distribués.
- sont aussi distribuables, sur décision de l'assemblée générale, les sommes prélevées sur les réserves libres constituées lors d'exercices antérieurs, les réserves règlementées et les primes liées au capital social.

En revanche, ne sont pas distribuables les sommes constituant la réserve légale, l'écart de réévaluation ainsi que les réserves statutaires.

⌘ La décision de distribuer est prise par l'assemblée générale ordinaire, qui doit se réunir dans les six mois de la clôture de l'exercice, après approbation des comptes annuels et constat de l'existence des sommes distribuables. Par ailleurs, la mise en paiement doit intervenir au maximum dans les neuf mois après la clôture de l'exercice. Les dividendes non réclamés par les associés dans un délai de cinq ans à compter de la date de la mise en paiement sont prescrits : dès lors, ceux afférents à des actions doivent être reversés à l'Etat, et ceux relatifs à des parts sociales sont acquis à la société distributrice.

Le régime fiscal des distributions officielles

Il faut distinguer l'hypothèse où le bénéficiaire a son domicile ou son siège social en France de celle où il est un non résident.

1 – Le bénéficiaire a son domicile ou son siège social en France

Il faut analyser l'imposition des dividendes perçus par une personne physique ou une personne morale non passible de l'IS, et ceux perçus par une personne morale relevant de l'IS.

⌘ L'on rencontre d'abord le cas où le bénéficiaire est une personne physique ou une personne morale non passible de l'IS. Deux hypothèses doivent ici être distinguées :

- si les titres font partie du patrimoine privé d'une personne physique, les dividendes sont soumis à l'impôt sur le revenu au titre des revenus de capitaux mobiliers après application d'un abattement de 40 %, d'un abattement fixe de 1 525 € pour les célibataires et 3 050 € pour les couples mariés ou pacsés et la déduction des frais et charges. Notons, cependant, que les personnes fiscalement domiciliées en France peuvent opter pour le prélèvement forfaitaire libératoire, hypothèse dans laquelle, notamment, l'abattement et la déduction des frais ne sont pas possibles.
- si les titres sont inscrits à l'actif d'une entreprise individuelle ou d'une société non passible de l'IS, les dividendes sont, en principe, pris en compte pour la détermination du résultat fiscal de l'entreprise. En revanche, les dividendes ouvrant droit à abattement de 40 % et abattement fixe sont déduits du résultat fiscal pour être imposés dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers au non du ou des bénéficiaires.

⌘ Lorsque le bénéficiaire est une personne morale passible de l'IS, les dividendes sont imposables à l'IS pour la totalité de leur montant, ce qui implique qu'il n'y a application d'aucun abattement.

Il faut, cependant, noter l'existence d'un régime spécifique pour les sociétés mères et leurs filiales. Ainsi, les dividendes perçus par une société de sa filiale peuvent, sur option, être déduits du résultat net après déduction d'une quote-part de frais et charges de 5 % lorsque certaines conditions sont remplies :

- la société doit relever de l'IS au taux normal.
- les titres détenus doivent revêtir la forme nominative ou avoir été déposés dans un établissement agréé.
- ils doivent représenter au moins 5 % du capital de la filiale.
- ils doivent avoir été conservés pendant au moins 2 ans.
- ils doivent être détenus en pleine propriété.

2 – Le bénéficiaire est un non résident

⌘ En l'absence de convention internationale, les revenus distribués par une société française à des non-résidents font l'objet d'une retenue à la source au taux, notamment, de 25 % pour les revenus autres que les dividendes et de 18 % pour les distributions de dividendes à des personnes physiques domiciliées dans l'Union européenne ou dans certains Etats de l'EEE. La retenue à la source est appliquée sur le montant brut décaissé par la société distributrice dès le paiement effectif du revenu au bénéficiaire. Notons aussi qu'aucun abattement n'est applicable.

⌘ En présence d'une convention internationale, lorsque le non résident est une personne physique ou une personne morale n'ayant pas la qualité de société mère au sens de la convention, il y a application d'une retenue à la source à un taux réduit spécifique. Dans l'hypothèse où le non résident est une personne morale ayant la qualité de mère au sens de la convention, le taux de la retenue à la source est inférieur à celui applicable dans l'hypothèse précédente.

II – Les distributions officielles

Il faut, au préalable, délimiter le domaine des distributions officielles, puis analyser les modalités d'imposition des bénéficiaires de celles-ci. Devra, enfin, être évoquée la procédure particulière de la cascade complète qui permet d'imputer sur les sommes imposables au nom des bénéficiaires et résultant des distributions, les taxes sur le chiffre d'affaires et l'impôt sur les sociétés dus par la société sur les rappels et rectifications ayant donné lieu à distribution au profit de ces mêmes bénéficiaires.

Le domaine des distributions officielles

Plusieurs types de distributions officielles doivent être distingués.

⌘ L'article 109-1° du CGI, qui vise tant les distributions officielles que les distributions officielles, et tant les associés que les tiers, établit une présomption de distribution : ainsi, sont considérés comme distribués tous les bénéfices ou produits non mis en réserve ou non incorporés au capital. Pour considérer qu'il y a eu distribution, l'exercice doit être bénéficiaire et les revenus doivent être désinvestis. Ce désinvestissement amène à distinguer deux situations :

- Il y a désinvestissement et distribution officielle lorsque les revenus ne sont pas incorporés dans les capitaux propres.
- les distributions officielles correspondent à des rehaussements, mais les revenus ne sont pas considérés comme désinvestis si la contrepartie du rehaussement correspond à une augmentation d'un compte d'actif ou à une diminution d'un compte de passif réel.

⌘ L'article 109-1-2° du CGI prévoit que sont considérés comme revenus distribués toutes les sommes ou valeurs mises à disposition des associés, actionnaires ou porteurs de parts et non prélevées sur les bénéfices. Cet article est applicable que le résultat de l'entreprise soit bénéficiaire ou déficitaire, et suppose que les revenus soient appréhendés par les associés, les tiers étant exclus. Par ailleurs, l'Administration doit prouver l'appréhension par les associés : les preuves résultent, en principe, de circonstances de fait, telles que des dépenses personnelles ou des recettes dissimulées.

⌘ L'article 111 du CGI prévoit que sont considérés comme distribués, notamment :

- les sommes mises à disposition des associés directement ou par des personnes ou sociétés interposées, à titre d'avances, de prêts ou d'acomptes.
- les sommes ou valeurs attribuées aux porteurs de parts bénéficiaires ou de fondateur au titre du rachat de ces parts.
- les rémunérations occultes, c'est-à-dire les sommes régulièrement comptabilisées en charges et correspondant, au moins en apparence, à un service rendu mais versées à des tiers dont l'identité n'est pas révélée.
- les avantages occultes, c'est-à-dire les avantages consentis à un bénéficiaire, connu ou inconnu, qui sont soit non individualisés en tant que tel en comptabilité, soit non comptabilisés.
- la fraction des rémunérations qui n'est pas déductible en vertu de l'article 39-1-° du CGI.

- les dépenses et charges dont la déduction pour l'assiette de l'IS est interdite en vertu des dispositions de l'article 39-4-1° et 5° du CGI : il s'agit des dépenses somptuaires.

⌘ L'article 112-4° du CGI prévoit que sont imposées comme des distributions officieuses les intérêts non déductibles servis aux comptes courants d'associés et la partie des jetons de présence qui n'est pas déductible pour la société qui les verse.

L'imposition des bénéficiaires

⌘ La société distributrice doit indiquer sur la déclaration 2065 toutes les sommes qu'elle a distribuées au sens des articles 109 à 115 du CGI. Si la masse des revenus distribués excède le montant des revenus qu'elle a déclarés, il y a, alors, distributions occultes.

⌘ Par ailleurs, l'imposition des bénéficiaires des distributions officielles suppose de connaître l'identité de ces derniers. Dès lors, l'identité du bénéficiaire peut être connue : il en va ainsi lorsque la preuve est faite que les sommes litigieuses ont été appréhendées par le contribuable et que celui-ci en a eu la disposition, ou encore lorsque l'identité des bénéficiaires des distributions occultes résulte sans ambiguïté des circonstances elles-mêmes.

A l'inverse, lorsque la masse des revenus distribués excède le montant des distributions tel qu'il résulte des déclarations de la société, cela signifie qu'un certain nombre de bénéficiaires est inconnu : la société est, alors, invitée à fournir à l'Administration dans les 30 jours toutes indications complémentaires sur les bénéficiaires de l'excédent des distributions (art. 117 du CGI).

⌘ Du point de vue de l'imposition des bénéficiaires stricto sensu, il n'y a pas application de l'abattement de 40 % et de l'abattement fixe. Il faut, par ailleurs, distinguer le cas où le bénéficiaire a son domicile ou son siège social en France de celui où le bénéficiaire est un non résident.

- dans la première hypothèse, les sommes perçues par une personne physique sont imposées à l'impôt sur le revenu au titre des revenus de capitaux mobiliers avec une majoration de 25 % pour les sommes distribuées en application des articles 109 et 111-c à 111-e du CGI, et celles perçues par une société passibles de l'IS sont imposables à ce dernier impôt. Pour qu'il y ait imposition, l'Administration doit engager une procédure de rectification et apporter, à ce titre, la preuve que les sommes ont bien été appréhendées par les personnes en cause : il en va, ainsi, lorsque le bénéficiaire est détenteur de la quasi-totalité du capital social et engage des dépenses très supérieures à ses revenus déclarés, ou lorsque le patrimoine de la société et celui de l'entreprise personnelle de l'associé sont confondus.
- lorsque le bénéficiaire est un non résident, il y a application d'une retenue à la source au taux de 25 %. Cette retenue ne s'applique pas aux sommes versées aux associés à titre d'avances, de prêts ou d'acomptes considérés comme revenus distribués, pour lesquels il y a application de l'IR ou de l'IS au taux de droit commun ; et aux distributions occultes pour lesquelles la société a refusé de donner l'identité des bénéficiaires. Il faut, enfin, noter l'hypothèse d'un revenu passible d'une retenue à la source en France et dont le bénéficiaire est un résident d'un Etat ayant conclu avec la France une convention internationale : soit les revenus conservent le caractère de revenus distribués aux termes de la convention et il y a suppression de la retenue, ou application d'un taux égal ou inférieur à 25 %, soit les revenus ne présentent pas le caractère de revenus distribués aux termes de la convention et il y a imposition dans l'Etat de la source au taux de 25 %

La cascade complète (art. L 77 al. 3 et 4 du LPF)

✕ La procédure de la cascade complète ne concerne que les droits, à l'exclusion des pénalités, et que les entreprises passibles de l'IS. Son application nécessite que tout ou partie des sommes ayant fait l'objet des rappels et rectifications aient été distribuées de manière irrégulière à des bénéficiaires connus. Concrètement, la cascade complète consiste à imputer sur les sommes imposables au nom des bénéficiaires et résultant des distributions, les taxes sur le chiffre d'affaires et l'impôt sur les sociétés dus par la société sur les rappels et rectifications ayant donné lieu à distribution au profit de ces mêmes bénéficiaires.

✕ La cascade complète doit être demandée expressément dans les 30 jours de la réception de la réponse aux observations du contribuable. Elle ne peut être demandée que lorsque l'entreprise a renoncé au bénéfice de la cascade simple et suppose que les distributions soient faites à des bénéficiaires connus de l'Administration. Surtout, pour que cette imputation des droits dus par la société sur les sommes imposables au nom du bénéficiaire soit possible, il faut que le bénéficiaire reverse dans la caisse sociale les sommes nécessaires au paiement des taxes sur le chiffre d'affaires et de l'impôt sur les sociétés se rapportant aux sommes qui lui ont été distribuées. Ce reversement doit être effectué au plus tard lors de la mise en recouvrement des sommes dues par la société.