

Droit fiscal

Revenus réputés distribués : conséquences fiscales pour les associés d'une société suite à une vérification de comptabilité

La vérification de comptabilité diligentée par l'administration fiscale à l'encontre d'une société à l'impôt sur les sociétés (IS) peut, dans certaines hypothèses, emporter des conséquences fiscales à l'impôt sur les revenus (IR) pour les dirigeants ou associés au titre des revenus réputés distribués.

En effet, les revenus distribués par les sociétés relevant de l'IS comprennent non seulement les distributions consécutives aux décisions des associés statuant sur les résultats (dividendes), mais aussi toutes les appréhensions de profits sociaux qui peuvent se dissimuler sous des apparences diverses (1). Le contribuable dispose néanmoins de garanties pour se défendre (2) afin d'éviter une taxation lourde de conséquences (3).

1. Les revenus pouvant être qualifiés de revenus réputés distribués

L'administration ne pourra pas utiliser les mêmes fondements juridiques selon que le redressement opéré a pour conséquences la constatation d'un résultat bénéficiaire ou déficitaire pour la société. Parmi eux, les conditions d'application sont différentes. En effet, alors que l'administration peut utiliser les trois fondements décrits ci-après en présence d'un résultat bénéficiaire, seuls deux de ces fondements sont applicables lorsque le redressement vient réduire un déficit déjà existant.

Bénéfices distribués en présence d'un résultat bénéficiaire uniquement (109-1-1°)

L'administration peut considérer que les bénéfices qui ne sont pas demeurés investis dans l'entreprise ont été distribués¹.

À titre d'exemple, les intérêts de compte courant d'associé non réclamés en raison d'un solde débiteur, peuvent être qualifiés de revenu distribué pour le propriétaire du compte courant, tout comme des recettes dissimulées qui ne se retrouvent pas dans l'actif social.

Bénéfices distribués en présence d'un résultat déficitaire ou bénéficiaire (109-1-2° & 111)

Également, les sommes ou valeurs mises à la disposition d'associés non prélevées sur les bénéfices peuvent être réputées distribuées². La portée de cet article est très large et permet par exemple d'imposer les soldes débiteurs des comptes courants ouverts au nom de deux associés dans les écritures de la société.

Cependant, la mise en œuvre de ce fondement n'est possible que si les bénéficiaires ont la qualité d'associés, actionnaire ou porteur de parts. Un tiers ne pourra se voir redresser.

Enfin le redressement peut se fonder sur l'article 111 du CGI. Plusieurs cas de figure sont abordés :

- les avances, prêts ou acomptes mis à la disposition des associés et non remboursés à la clôture de l'exercice
- les sommes ou valeurs attribuées aux porteurs de parts bénéficiaires ou fondateurs lorsque la société procède au rachat de ces parts
- les rémunérations ou avantages occultes accordés aux dirigeants ou salariés de l'entreprise tels que la prise en charge par une société des primes de l'assurance-vie souscrite par son PDG au profit de son épouse, d'une créance abandonnée au profit de son débiteur contrairement à l'intérêt de la société ou encore, l'acquisition d'actions à un prix minoré,
- les rémunérations à caractère excessif,



comme par exemple le complément de rémunération reçu par le PDG d'une société anonyme excédant le montant statutairement défini,

- les charges somptuaires, c'est-à-dire non déductibles du résultat de la société en raison de leur caractère contraire à l'intérêt social. Il s'agit par exemple d'amortissements et frais d'entretien afférents à une résidence d'agrément acquise par la société.

Afin de se défendre face à ce redressement, le contribuable dispose de quelques garanties procédurales particulières à cette procédure.

2. Les garanties procédurales

Tout d'abord, dans le cadre de la taxation des revenus réputés distribués, la charge de la preuve repose sur l'administration qui doit démontrer que les fonds faisant l'objet du redressement, ont été perçus par le contribuable entre les mains duquel elle entend les imposer.

Le redressement opéré en vertu de l'article 109-1-1° est néanmoins à distinguer dans la mesure où il fait naître une présomption de distribution.

Les rectifications du résultat de la société et du résultat fiscal du dirigeant doivent être opérées dans des procédures distinctes en vertu du principe d'indépendance des procédures.

À ce titre, la proposition de rectification visant à redresser le dirigeant au titre des revenus réputés distribués doit indiquer précisément les motifs qui ont justifié le redressement au nom de la personne morale, sans quoi la proposition de rectification est viciée : l'absence de tels motifs prive le contribuable de la possibilité de se défendre.

Cette exigence était considérée comme satisfaite dès lors que l'administration annexait une copie de la proposition envoyée à la société, ou alors que celle-ci reproduisait les motifs de droit et de fait ayant entraîné la rectification de la société.

Une décision récente du Conseil d'Etat³ a néanmoins considéré que l'obligation de motiver la proposition de rectifi-

cation adressée à l'associé était satisfaite lorsque l'administration s'était contentée d'envoyer, sur demande du contribuable, la proposition adressée à la société après avoir occulté de nombreux passages couverts par le secret fiscal. Les juges ont ajouté que l'administration pouvait également se contenter de communiquer la teneur de la proposition envoyée.

Le cas particulier des gérants et associés uniques d'une EURL doit également être réservé. Il a été récemment considéré que les garanties procédurales accordées au contribuable n'étaient pas remises en cause alors que la proposition de rectification adressée à l'associé renvoyait aux motifs de la proposition transmise antérieurement à la société, sans les détailler ni même annexer la proposition envoyée à la société.

Le principe d'indépendance des procédures à également pour conséquence que les irrégularités ou décharges affectant l'une des procédures de rectification, soient sans influence sur l'autre. Aussi, la décharge d'IS accordée par le juge est sans influence sur le bien-fondé du redressement au titre de l'impôt sur le revenu de l'associé réputé bénéficiaire des revenus.

3. Fiscalité des revenus réputés distribués

Les revenus requalifiés de distributions par l'administration sont imposables au barème progressif de l'impôt sur le revenu.

Néanmoins, contrairement aux revenus régulièrement distribués, les revenus issus du redressement ne peuvent bénéficier de l'abattement de 40 %.

Pour le calcul de l'impôt sur le revenu, les sommes réputées distribuées sont retenues pour 125 % de leur montant. En théorie, les revenus réputés distribués auraient dû également subir le prélèvement forfaitaire non libératoire de 21 %.

[Article rédigé
par Me Marlène Alonso
et Me Alexandra Gasc-Mizian
de CADRA, cabinet d'avocats
en droit des affaires]

¹ 109-1-1° du Code Général des impôts

² 109-1-2° du CGI

³ CE 14/10/2015 n°371193