

Revenus réputés distribués et majoration de 25 %

Actualité législative publié le 17/07/2017, vu 1933 fois, Auteur : [Maître Arnaud SOTON](#)

Les revenus réputés distribués visés à l'article 109 du CGI ne doivent pas subir la majoration de 25 % pour le calcul des prélèvements sociaux.

Le Conseil constitutionnel juge que si les dispositions de l'article L 136-6, I-c du Code de la sécurité sociale sont conformes à la Constitution, elles ne sauraient, sans méconnaître le principe d'égalité devant les charges publiques, permettre l'application du coefficient multiplicateur de 1,25 pour l'établissement des contributions sociales assises sur les bénéfiques ou revenus mentionnés à l'article 158, 7-2° du CGI.

Pour calculer les prélèvements sociaux, les sommes réputées distribuées aux associés, non prélevées sur les bénéfiques sont majorées de 25 %, car pour l'impôt sur le revenu, les revenus réputés distribués de l'article 109 du CGI font l'objet d'une majoration de 25 % de leur montant, d'autant que pour leur assujettissement aux prélèvements sociaux, les revenus de capitaux mobiliers sont déterminés comme en matière d'impôt sur le revenu (CSS art. L 136-6, I-c).

En l'espèce, des contribuables contestent leur imposition aux prélèvements sociaux sur cette base majorée à raison de sommes mises à disposition des associés et non prélevées sur les bénéfiques de la société distributrice (CGI art. 109, I-2°), au motif que ces dispositions méconnaissent les principes d'égalité devant la loi et d'égalité devant les charges publiques garantis par la Déclaration des droits de l'Homme et du citoyen.

La question de la conformité à la Constitution de cette disposition était renvoyée par le Conseil d'Etat au Conseil Constitutionnel (CE QPC 9 mai 2017 n° 407999).

Le Conseil constitutionnel vient de se prononcer et juge que si les dispositions de l'article L 136-6, I-c du Code de la sécurité sociale sont conformes à la Constitution, elles ne sauraient, sans méconnaître le principe d'égalité devant les charges publiques, permettre l'application du coefficient multiplicateur de 1,25 pour l'établissement des contributions sociales assises sur les bénéfiques ou revenus mentionnés à l'article 158, 7-2° du CGI.

Le Conseil constitutionnel s'est déjà prononcé sur la majoration de 25 % pour le calcul des contributions sociales assises sur les rémunérations et avantages occultes mentionnés à l'article 111, c du CGI. Il estime donc ici que cette interprétation ne trouve pas à s'appliquer aux revenus distribués mentionnés à l'article 109 du CGI qui ne peuvent être regardées comme ayant été déjà déclarées conformes à la Constitution.

Rappelons qu'au rang des distributions irrégulières, on a les revenus réputés distribués de l'article 109-1 du CGI, les distributions occultes de l'article 111-c du CGI, la fraction des rémunérations qui n'est pas déductible en vertu du 1° du 1 de l'article 39 (siège de l'article 111-d du CGI), ainsi que les revenus de l'article 111-a du CGI.

L'article 109-1 du CGI prévoit que sont considérés comme revenus distribués :

1° tous les bénéfices ou produits qui ne sont pas mis en réserve ou incorporés au capital ;

2° toutes les sommes ou valeurs mises à la disposition des associés, actionnaires ou porteurs de parts et non prélevés sur les bénéfices.

Cet article distingue donc les cas dans lesquels les revenus distribués ont été prélevés sur les bénéfices (article 109-1-1°) et les cas dans lesquels les revenus distribués n'ont pas été prélevés sur les bénéfices (article 109-1-2°).

L'article 109-1-1° concerne les cas dans lesquels la société constate un bénéfice qui ne se retrouve pas au bilan, mais qui n'a pas été régulièrement distribué. Ils correspondent à un désinvestissement de la société, c'est-à-dire, une distribution portant sur des bénéfices sociaux.

En effet 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 prise en compte au titre de la même période pour le calcul des sommes distribuées.

Ainsi, lorsque l'administration fiscale procède à un rehaussement du bénéfice imposable de l'exercice, ce rehaussement correspond à des sommes qui n'ont pas été mises en réserve ou incorporées au capital, et qui peuvent donc être considérées comme des revenus distribués au sens de l'article 109-1-1° du CGI.

L'article 109-1-1° du CGI pose une présomption de distribution des revenus de tous les bénéfices ou produits qui n'ont pas été mis en réserve ou incorporés au capital. Ainsi, dès lors que l'administration procède à une correction conduisant à une augmentation du bénéfice imposable, les sommes correspondant à cette augmentation doivent être considérées comme des revenus distribués imposables entre les mains des bénéficiaires.

Cependant, le Conseil d'Etat avait précisé dans un arrêt du 8 décembre 1965 que l'article 109-1-1° du CGI n'est applicable que si la rectification opérée par l'administration a pour effet d'augmenter le bénéfice imposable et non de diminuer le déficit. Dans l'hypothèse où le résultat de la société deviendrait bénéficiaire en raison de la rectification, l'article 109-1-1° ne s'appliquerait qu'à hauteur de la fraction bénéficiaire. De plus, l'article 109-1-1° ne s'applique que lorsque le désinvestissement est réel, c'est-à-dire lorsque la rectification opérée par l'administration porte sur des sommes dépensées par la société sans contrepartie réelle.

En ce qui concerne l'article 109-1-2° du CGI, il s'agit d'éléments d'actif qui ont disparu du bilan pour se retrouver dans le patrimoine d'un associé.

Contrairement à l'article 109-1-1° du CGI, l'administration doit ici prouver le désinvestissement résultant de la mise à disposition de sommes par la société à ses associés, actionnaires ou porteurs de parts. L'article 109-1-2° du CGI est applicable même si le résultat est déficitaire ce qui permet de contourner la limitation posée par la jurisprudence s'agissant de l'article 109-1-1° du CGI. Cependant, cet article n'est applicable qu'aux associés, actionnaires ou porteurs de parts et non aux salariés et aux tiers, contrairement à l'article 109-1-1° du CGI qui peut s'appliquer à des personnes qui n'ont pas la qualité d'associés.

Quant à l'article 111-c du CGI, il prévoit que sont notamment considérés comme revenus distribués les rémunérations et avantages occultes. Il peut s'agir de rémunérations occultes, de distributions occultes ou de libéralités.

L'arrêt Thérond du Conseil d'Etat du 28 février 2001 avait dégagé une règle en matière de libéralités consenties à l'occasion d'achats et de ventes. Elle prévoit que lorsqu'un avantage est imparti par une société par majoration d'un prix d'achat que ne justifie aucune contrepartie effectuée par le cédant et que cette majoration a été délibérément conçue par les parties, la part de libéralité contenue dans la transaction est bien imposable sur le fondement de l'article 111-c et ce, alors même que l'opération est portée en comptabilité, assortie de la désignation du cédant.

En ce qui concerne l'article 111-d du CGI, il permet à l'administration d'imposer entre les mains du dirigeant salarié qui reçoit un avantage non occulte, la fraction excessive de cet avantage, car il prévoit que sont notamment considérés comme revenus distribués, la fraction des rémunérations qui n'est pas déductible en vertu du 1° du 1 de l'article 39.

Enfin l'article 111-a du CGI présume que les sommes mises à la disposition des associés directement ou par personne interposée à titre de prêt, d'avance ou d'acompte sont des revenus distribués. Cela vise à mettre fin à une pratique qui consistait pour une filiale à mettre des sommes à la disposition de sa mère, déguisées en prêt. Le CGI qualifie ces sommes de revenus distribués et les impose chez la mère comme des dividendes.

Toutefois, il s'agit d'une présomption simple qui peut être renversée par la preuve contraire c'est-à-dire la rédaction d'un prêt enregistré (pour avoir date certaine), avec un intérêt normal pour éviter le redressement au titre de l'acte anormal de gestion.

Plusieurs dispositions du CGI permettent donc d'imposer les distributions irrégulières à l'impôt sur le revenu. En ce qui concerne la majoration de 25% appliquée aux prélèvements sociaux, les règles se précisent de plus en plus.

Cons. const. 7-7-2017 n° 2017-643/650 QPC

Arnaud SOTON

Avocat Fiscaliste

01 44 64 90 70

06 45 75 26 04

contact@soton-avocat.com