

Base de l'IRCM en cas de redressement de l'IBS (article 01.04.04, 1^{er} et 2^{ème} alinéas)

Aux termes des dispositions de l'article 01.04.04 du CGI :

« Sont également considérés comme revenus distribués, et comme tels, passibles de l'impôt : tous les bénéfices qui ne sont pas mis en réserves, portés en provisions, incorporés au capital ou reportés à nouveau.

Ces bénéfices s'entendent de ceux qui ont été retenus pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés, augmentés du montant des déductions, réductions ou exonérations autorisées en application de l'article 01.01.06 et diminués des sommes payées au titre de l'impôt sur les sociétés de l'exercice considéré ».

En conséquence, tous les bénéfices qui ne sont pas investis dans l'entreprise sont présumés être distribués. Cette présomption légale s'applique aux bénéfices qui, même sans donner lieu à une mise en distribution apparente, sortent en fait du patrimoine social pour être transférés aux associés, actionnaires ou porteurs de parts.

Cet article trouve application lors du redressement du résultat fiscal calculé par la société en matière d'IBS, dont le montant est considéré comme distribué et passible de l'IRCM, après rectifications.

Rectification :

Article 01.04.04, 1^{er}, 2^{ème} alinéa :

« Ces bénéfices s'entendent de ceux, qui aux termes de l'article 01.01.02 ont été retenus pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés, augmentés du montant des déductions, réductions ou exonérations autorisées en application de l'article 01.01.06 ».

Pour ce faire, on prend en considération, non pas le résultat fiscal mais le résultat comptable de l'exercice.

Les sommes correspondant aux redressements apportés à la suite d'un contrôle fiscal aux résultats déclarés pour l'assiette de l'IBS constituent des revenus distribués dans la mesure où elles ne sont pas demeurées investies dans l'entreprise.

C'est le cas, par exemple, des recettes dissimulées, et que les associés se sont appropriées, ou encore de la fraction des rémunérations des dirigeants considérée comme excessive. Il en est ainsi des bénéfices qui, même sans donner lieu à une **mise en distribution apparente**, sortent en fait du patrimoine social pour être **transférés aux associés**, actionnaires ou porteurs de parts bénéficiaires, ou même à des **tiers**.

En revanche, les redressements portant sur des amortissements jugés excessifs ou sur des provisions injustifiées et sur des libéralités non déductibles en IBS ne font apparaître aucun revenu mobilier puisque les sommes correspondantes n'ont pas été « **désinvesties** ».

La situation, au regard de l'IRCM, des redressements correspondant à des sommes non demeurées investies dans l'entreprise comporte cependant des particularités selon que les résultats déclarés par la société étaient bénéficiaires ou déficitaires.

Trois hypothèses peuvent se présenter :

- a) Le redressement opéré a pour effet de **majorer le bénéfice initialement déclaré** par la société : la présomption de distribution prévue à l'article 01.04.04, 1° s'applique et le complément de bénéfice résultant du redressement est imposable, en tant que revenu distribué, au nom du bénéficiaire, que celui-ci soit un tiers ou un associé.

Mais les procédures à suivre vis-à-vis de la société et du bénéficiaire étant indépendantes l'une de l'autre, l'administration doit, à défaut d'acceptation expresse du redressement par l'intéressé, apporter la preuve qu'il a effectivement disposé des sommes en cause. Parfois, cette preuve résulte de la nature même du redressement (cas des rémunérations excessives et de certains avantages en nature où l'identité du bénéficiaire est évidente). Lorsqu'il n'en est pas ainsi (cas, par exemple, des recettes non comptabilisées), le service des impôts doit mettre en œuvre les mesures à l'égard des distributions occultes (cf. infra).

- b) Le redressement aboutit à substituer à un **déficit déclaré, un solde bénéficiaire** : la présomption de distribution joue dans les conditions indiquées au a) ci-dessus, mais à concurrence seulement des sommes effectivement soumises à l'IBS : pour le surplus, on se trouve placé dans la situation visée au c) ci-après.
- c) Le redressement aboutit à la réduction ou à l'annulation du **déficit déclaré** par la société : dans ce cas, la totalité des sommes réintégrées ne peut être, en principe, taxée à titre de revenus mobiliers que si le service des impôts démontre que ces sommes ont été effectivement appréhendées ou mises à la disposition de personnes ayant la qualité d'associé.

Corollaire :

L'article 01.01.16, 2^{ème} alinéa autorisant la déduction de l'IRCM ainsi redressé ne peut s'appliquer en cas de redressement de l'IBS de la société, s'agissant de deux impositions distinctes et différentes :

- Le montant de l'IBS dû par la société représente un impôt élué provenant d'un bénéfice non déclaré et redressé.
- L'IRCM dû légalement par les associés ou actionnaires, et non par la société, constitue un droit fraudé, car provenant d'un revenu considéré comme distribué.

La pratique à retenir est la suivante : la base de l'IRCM est constituée du bénéfice considéré comme distribué lors du redressement.

