

Libertés de répartition de l'impôt et du dividende pour les sociétés civiles à l'IR



Par Henry Royal,
formateur et
ingénieur patrimonial
du chef d'entreprise,
Royal formation

L'imposition des associés d'une société civile à l'IR est établie à la clôture de l'exercice. Il est possible de choisir une répartition de la fiscalité différente de celle du dividende. Il est préférable de prévoir les répartitions dans les statuts, à condition que les clauses soient rédigées de telle sorte que les décisions puissent évoluer chaque année.

Répartition de la fiscalité

L'imposition des associés et usufruitiers¹ d'une société civile à l'IR – et plus généralement de sociétés de personnes – est établie à la clôture de l'exercice (ou, pour un immeuble, à la date de la cession, CGI, art. 150 VF), que les résultats soient distribués ou capitalisés. La répartition de l'impôt est liée à celle des bénéfices sociaux² qui a lieu avant la clôture de l'exercice. Elle est indépendante de l'affectation du résultat³ et de la répartition du dividende.

L'instruction fiscale⁴ précise les règles de répartition de l'impôt, mais elle donne la possibilité d'en convenir autrement, soit dans les statuts, soit par convention⁵. La liberté de répartition de l'impôt tient au fait qu'un associé n'a pas nécessairement les liquidités pour régler l'impôt⁶; c'est notamment le cas lorsque l'usufruitier appréhende la totalité du dividende. En l'absence de précision statutaire ou conventionnelle, l'article 8 du CGI précise que pour les parts détenues en pleine propriété, chaque associé est imposable à proportion des bénéfices sociaux, et non du capital comme le veut l'article 1844-1 du Code civil⁷. L'instruction fiscale autorise une répartition différente de celle des bénéfices sociaux.

Selon l'instruction fiscale, sauf convention contraire :

- l'usufruitier de parts démembrées est imposable sur les bénéfices courants : revenus fonciers, dividendes, intérêts des titres perçus, plus-values sur cessions de titres de placement ;

- le nu-propriétaire est imposable sur les bénéfices exceptionnels qui incluent les plus-values de cession de l'actif immobilisé, par exemple celles qui proviennent de la vente de biens immobiliers et de titres de participation. Les déficits reviennent au nu-propriétaire qui, en tant qu'associé, doit répondre des dettes sociales.

Lorsque les associés et usufruitiers souhaitent une répartition différente de l'impôt définie par convention⁸, celle-ci doit être conclue à l'unanimité avant la clôture de l'exercice. Si la convention concerne des parts démembrées, celle-ci doit être, de plus, enregistrée auprès du service des impôts, avant la clôture de l'exercice⁹.

Répartition du dividende

La règle fiscale selon laquelle la répartition de l'impôt est liée à celle des bénéfices sociaux qui a lieu avant la clôture de l'exercice n'est pas conforme à la règle civile. Selon la jurisprudence constante, applicable à l'ensemble des sociétés, la répartition des bénéfices sociaux se confond avec celle du dividende ; elle a lieu après la clôture de l'exercice, plus précisément après l'approbation des comptes de l'exercice, puis la constatation de l'existence de sommes distribuables ; suit l'attribution des sommes distribuables à chaque associé¹⁰. La Cour ajoute qu'avant l'attribution¹¹, l'usufruitier des parts sociales et l'associé n'ont aucun droit sur les bénéfices ; il est donc impossible de les répartir¹². La loi et la jurisprudence précisent la répartition du dividende entre associés, mais elles autorisent une liberté de répartition¹³.

Notes

1. L'usufruitier n'a pas la qualité d'associé (Cass. civ. 3, 15 sept. 2016, n° 15-15172 ; TA Paris, 8 juillet 2009, n° 04-17286 et 08-3363 ; Cass. civ. 3 è, 29 nov. 2006, n° 05-17009 ; Cass. com., 4 janv. 1994, n° 91-20256).
2. CGI, art. 8 : « Les associés [...] sont personnellement soumis à l'impôt sur le revenu pour la part de bénéfices sociaux correspondant à leurs droits dans la société ».
3. BOI-BIC-CHAMP-70-20-10-20, n° 100, al. 4 : « Les décisions d'affectation du résultat n'ont aucune incidence sur l'imposition établie à la clôture de l'exercice ».
4. BOI-BIC-CHAMP-70-20-10-20.
5. BOI-BIC-CHAMP-70-20-10-20, n° 1 : « Les résultats sont répartis conformément aux droits des associés résultant :
- soit, dans le cas général, du pacte social ;
- soit d'un acte ou d'une convention ayant pour effet de conférer aux associés des droits différents dans les bénéfices sociaux ».
6. Cette faculté n'est pas ouverte à la cession d'un immeuble ou d'un portefeuille de valeurs mobilières démembré.
7. C. civ., art. 1844-1 : « La part de chaque associé dans les bénéfices et sa contribution aux pertes se déterminent à proportion de sa part dans le capital social [...], le tout sauf clause contraire ».
8. BOI-BIC-CHAMP-70-20-10-20, n° 40 : « Lorsqu'un acte ou une convention antérieure à la clôture de l'exercice confère aux associés des droits différents dans les bénéfices sociaux, la base d'imposition de chacun d'eux est alors déterminée en tenant compte des stipulations de cet acte ou de cette convention ».
9. BOI-BIC-CHAMP-70-20-10-20, n° 100, al. 2.
10. Cass. com., 28 nov. 2006, n° 04-17486 ; 10 févr. 2009, n° 07-21806 ; 31 mars 2009, n° 08-14053 ; 14 déc. 2010, n° 09-72267 ; 18 déc. 2012, n° 11-27745 : « Mais attendu, en premier lieu, que si les sommes qui, faisant partie du bénéfice distribuable sont, après décision de l'assemblée générale, réparties entre les associés, participent de la nature des fruits, ces dividendes n'ont pas d'existence juridique avant l'approbation des comptes de l'exercice par l'assemblée générale, la constatation par celle-ci de l'existence de sommes distribuables, et la détermination de la part qui est attribuée à chaque associé ».
11. Si la société civile tient une comptabilité, l'attribution est matérialisée par le débit des comptes 457001 Dividende à payer (pour l'associé 1), 457002...
12. Cass. com., 31 mars 2009, n° 08-14053 ; 10 févr. 2009, n° 07-21806 : « ... qu'il s'ensuit qu'avant cette attribution, l'usufruitier des parts sociales n'a pas de droit sur les bénéfices... ».
13. La loi : C. civ., art. 1844-1. La jurisprudence : CE, 26 avril 1976, n° 93212 ; Cass. civ. 1 è, 15 nov. 1994, n° 92-18947 ; 29 nov. 1994, n° 92-1723 ; Cass. com., 12 janv. 1999, n° 96-20391 ; 29 oct. 2003, n° 00-17538 ; 26 mai 2004, n° 03-11471 ; 19 avr. 2005, n° 02-13599 ; 18 déc. 2012, n° 11-27745.

Sauf disposition contraire :

- la répartition des bénéfices sociaux et donc du dividende entre associés pleins propriétaires est réalisée à proportion du capital (C. civ., art. 1844-1), comme la répartition de l'impôt,
- lorsque les parts sont démembrées, la répartition du dividende est différente de celle de l'impôt ; les deux arrêts rendus en 2015 et 2016 convergent sur le fait que la part du dividende prélevé sur les réserves revient au nu-proprétaire¹⁴.

Notes

14. Cass. com., 27 mai 2015, n° 14-16246 : Le dividende provenant des réserves facultatives appartient au nu-proprétaire, mais dès lors que le dividende est versé en espèces, il est appréhendé par l'usufruitier qui exerce un quasi-usufruit, sauf clause ou convention contraire ; Cass. civ. 1^{re}, 22 juin 2016, n° 15-19471 : « Si l'usufruitier a droit aux bénéfices distribués, il n'a aucun droit sur les bénéfices qui ont été mis en réserve, lesquels constituent l'accroissement de l'actif social et reviennent en tant que tel au nu-proprétaire ». La Cour ne se prononce pas sur les sommes distribuées en espèces, avec constitution d'un quasi-usufruit.

- lorsque les associés et usufruitiers désirent une répartition différente du dividende, celle-ci peut être inscrite dans les statuts ou résulter d'une décision prise à l'unanimité avant la clôture de l'exercice, en assemblée ou par une convention.

Liberté de répartitions autonomes

Ce n'est pas parce que le nu-proprétaire est redevable de l'impôt sur la plus-value immobilière que la plus-value lui revient sous forme de dividende. L'instruction fiscale précise que la répartition de l'impôt est indépendante de l'affectation du résultat et donc, de la répartition du dividende et elle autorise une règle de répartition de la fiscalité qui soit différente de la répartition du dividende.

Le versement du dividende à un associé et le paiement de l'impôt par un autre équivaut à un transfert de patrimoine en franchise de droits au profit du premier. Afin de contenir les abus, l'instruction fiscale précise que si

la convention est conclue dans le but d'élu-der l'impôt, l'administration serait en droit d'appliquer la procédure de répression des abus de droit, avec pour conséquence le paiement de l'impôt majoré d'une pénalité de 40 à 80 %. Le risque de l'abus de droit fiscal paraît écarté si la répartition est inscrite, non pas dans une convention, mais dans les statuts, sauf bien sûr si la clause est manifestement rédigée dans le seul but d'élu-der l'impôt.

Les statuts présentent d'autres avantages par rapport à la convention. Les statuts s'imposent à tous les associés et il n'est pas nécessaire de recueillir leur accord ; ils évitent l'obligation de décider de la répartition et de l'enregistrer avant la clôture de l'exercice, alors que le résultat est inconnu. Les clauses statutaires seront souples, de telle sorte que les décisions de répartition puissent être modifiées après l'issue de chaque exercice. On distinguera la clause de répartition fiscale des bénéfices sociaux de celle de la répartition du dividende. ■