

**Quelques observations sur la  
Décision du Ministre des finances N° 54 en date du 31 Janvier 2019-**

Le 8 février 2019

La décision ministérielle examine le traitement fiscal des redressements opérés par les équipes de vérification sur les résultats imposables déclarés par les sociétés soumises à l'IS. Dans quels cas considérer les revenus éludés comme des bénéfices distribués? La décision répond principalement à cette question.

Elle révèle le louable souci ministériel d'encadrer le contrôle, et de préciser le traitement fiscal des problèmes que les vérificateurs rencontrent sur le terrain. Cette décision, qui décline l'application des règles édictées aux différents régimes d'imposition des sociétés concernées, paraît de prime abord pertinente. Elle semble inspirée par l'expérience de terrain des contrôleurs, et avance à pas mesurés dans un domaine qui exige une nouvelle éthique des affaires, une formation des équipes de contrôle et une réflexion sérieuse avant d'édicter des règles complexes, loin des excès et des incohérences qui parfois affectent les décisions de l'Administration. Enfin elle vise plutôt les petites sociétés familiales, qui constituent la plus grande catégorie du tissu sociétal libanais.

A la vérité, ces dispositions sont largement inspirées, une fois de plus, des règles françaises, et plus particulièrement des modalités d'application de l'article 109 et suivants du Code Général des Impôts français, telles qu'elles sont publiées au Bulletin Officiel des Impôts. Elles taxent une distribution présumée des bénéfices aux associés alors que ceux-ci n'ont pas reçu de

distribution à ce titre. Cette démarche soulève d'abord la question de la double imposition du même bénéfice, une fois dans l'assiette de l'impôt sur la société, et une fois comme bénéfice distribué. Ce débat a engendré en France le système complexe de l'avoir fiscal, que la France a dû abandonner en 2005 sous la pression de l'Europe. Les associés ont alors été compensés par un abattement de 50 ou 40 % sur les dividendes distribués (le régime français est en réalité devenu complexe, et intègre la CSG que nous n'avons pas au Liban). Il est vrai que le Liban, depuis longtemps, cumule l'imposition à l'IS et l'imposition des dividendes distribués sans que le débat sur la double imposition soit réellement évoqué. Il le sera probablement à l'occasion de cette décision, et c'est salutaire.

La doctrine administrative française publiée au Bulletin Officiel des Impôts, se fonde expressément sur les articles 108 à 117 du Code Général des impôts, et plus particulièrement sur l'article 109 qui stipule clairement:

1. **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 prélevées sur les bénéfices.

Avons nous au Liban un texte aussi clair, qui considère distribués des bénéfices qui ne l'ont pas été? Si tel n'est pas le cas, la question de la compétence du ministre pour ajouter un nouvel impôt de distribution se pose. Car si la décision apparaît comme une simple modalité d'application de règles préexistantes, encore faut-il que ces règles édictent clairement l'imposition dont on veut préciser les modalités. Les dispositions du Code des Impôts libanais, sur lesquelles la décision ministérielle se fonde, ne prévoient pas des revenus réputés distribués, à l'exception de l'article 72 bis qui considère comme distribués les revenus des sociétés *étrangères* opérant au Liban. Aucun texte ne reprend, pour les sociétés libanaises, les dispositions de l'article 109 du Code Général des Impôts français. La seule existence d'un impôt sur les dividendes distribués par les sociétés de capitaux n'implique pas, sans texte spécial, l'imposition des bénéfices non

distribués, au motif qu'ils sont réputés distribués. Pour cela un texte législatif semble nécessaire, et le Ministre des finances, quelle que soit son autorité, ne remplace pas encore le Parlement. Les rédacteurs de la décision ministérielle étaient probablement conscients de cette faiblesse car on retrouve, dans la décision ministérielle, une traduction littérale de certains termes de l'article 109, présentés comme s'il s'agissait de simples modalités d'application. Ainsi, le 2° de l'article 109-1 se retrouve presque littéralement dans le « deuxièmement » de l'article 3 de la décision ministérielle...

Cette transposition, parfois littérale, des modalités d'application françaises pénalise parfois le contribuable libanais au delà de l'imposition française. Ainsi par exemple la stipulation de l'article 4 qui impose la distribution d'un dividende qui par hypothèse n'existe pas puisque la société reste déficitaire malgré les redressements effectués, dépasse les exigences françaises. Le système français oblige en effet dans cas, l'Administration à fournir la preuve que les montants redressés ont été *effectivement appréhendés* par les associés. En dehors de cette preuve qui incombe à l'Administration, celle-ci ne peut les considérer comme distribués. La décision libanaise n'exige pas cette preuve. Elle pose une présomption irréfragable contre les associés!

Il est certes louable de redresser la minoration des recettes, la manipulation des stocks et la majoration des coûts d'achats, manoeuvres souvent frauduleuses et qui méritent sanction. Mais la question de la nature et de la charge de la preuve se pose clairement dans les 3 cas, particulièrement dans le troisième. Qui doit prouver quoi pour retenir ou écarter une « exagération » des coûts d'achat? Sur quelle base la facture présentée par la société peut elle être rejetée? La société doit elle, en plus de la facture, justifier de l'équilibre des prestations? Dans tous les cas, ou seulement dans l'hypothèse d'un fournisseur apparenté ou résidant dans un paradis fiscal? Doit on vérifier ce que le contribuable a effectivement payé, ou ce qu'il aurait dû payer par rapport à un « prix de marché »? Et à partir de quel « écart » il y a « manipulation »? Après tout, tout le monde n'achète pas les mêmes produits au même prix...

Cette décision pose également le problème du contrôle judiciaire des redressements opérés. A été ajouté à la minoration des recettes un paragraphe qui concerne le refus par la société de produire (en totalité?) ses registres et documents comptables. Ce défaut de production, qui empêche un contrôle véritable constitue une infraction différente. Elle entraîne une imposition d'office. Sur quelle base? La jurisprudence française est pleine de décisions qui sanctionnent l'arbitraire de l'Administration fiscale dans la reconstitution des bases imposables. Qu'en est-il au Liban? L'Administration doit elle communiquer la méthode suivie pour déterminer la recette reconstituée par elle, afin de permettre au contribuable d'y apporter ses observations, et de permettre au juge d'en apprécier la pertinence au regard de l'activité considérée? Ou va-t-on se contenter d'estimer que celui qui ne produit pas une comptabilité cohérente n'a qu'à payer tout ce qu'on lui réclame, sans autre limite que le bon vouloir du vérificateur? Le risque d'arbitraire est décidément élevé au Liban.

Le second alinéa de l'article 3 vise les charges et dépenses en principe déductibles (les charges non déductibles font l'objet de l'article 2), mais qui ont « profité » aux associés, ou à *certain*s d'entre eux. Elles devront, dans des cas précisés de manière non limitative, être réintégrées dans les résultats de l'entreprise et soumises à la retenue à la source sur les dividendes distribués. Or la retenue à la source s'applique à la totalité des dividendes, et pénalise donc la totalité des associés sans distinction, alors même que *certain*s d'entre eux seulement ont pu bénéficier de l'avantage. Sanctionner les associés qui n'ont pas pu bénéficier des dividendes virtuellement distribués serait contraire, au moins partiellement, aux stipulations de l'article 2 ...

Une série non limitative d'exemples de ces charges et dépenses est donnée, dont chacun mériterait une observation.

- L'exigence de l'application d'un taux d'intérêt équivalent au taux bancaire débiteur est elle limitée au cas où la société est débitrice à l'égard de la banque? Qu'en est il si elle dispose d'un cash-flow positif?

- L'exagération des jetons de présence, comment est elle appréciée?
- Les dépenses du président et des administrateurs sont généralement engagées dans l'intérêt de la société. Les rendre systématiquement non déductibles me semble être contraire à la loi. La décision aurait dû préciser. Au surplus les administrateurs ne sont pas toujours des associés. Comment considérer que les associés en ont bénéficié?

On pourrait multiplier les remarques de détail et pointer les nombreux manques. D'une manière générale, la transposition, dans le droit interne libanais de dispositions fiscales étrangères mérite une réflexion plus sérieuse que celle qui a abouti à la décision ministérielle. En intégrant les bénéfices considérés comme distribués dans la troisième cédule, qui n'existe pas en France, les rédacteurs libanais ont estimé avoir fait leur devoir d'adaptation. Il leur a échappé que le système français ne prévoit pas une retenue à la source des bénéfices ou produits réputés distribués. Ceux-ci sont imposés avec les autres revenus du bénéficiaire, dans le cadre d'une procédure séparée, permettant d'identifier le bénéficiaire réel, à l'exclusion des autres associés, et respectant le droit du contribuable à se défendre et contester la réalité de l'avantage que l'Administration lui attribue. Le seul redressement des bénéfices de la société n'entraîne donc pas automatiquement le redressement des revenus des associés. La retenue à la source prévue par le système libanais produit des effets nécessairement différents, entraînant automatiquement tous les associés dans les conséquences de rehaussements des bénéfices de leur société.

Ces quelques brèves remarques montrent à quel point il est difficile de copier des législations étrangères sans en avoir l'historique. La fiscalité, comme la démocratie, ne s'importe pas facilement. Elle exige une pratique durable aussi bien de la part des contribuables que des agents de l'Administration. Elle impose une rigueur dans la structuration et la formulation, qui manque en l'espèce. Elle implique aussi, surtout, un contrôle judiciaire réel et spécialisé, capable techniquement, juridiquement

et politiquement de s'opposer aux excès et à l'arbitraire d'une Administration devenue toute puissante.

Sous prétexte d'améliorer les recettes pour assainir les finances d'un État en risque de cessation de paiements, on crée des impôts à tour de bras, sous le contrôle d'un Parlement qui ne peut s'opposer à la prétendue moralisation du comportement des contribuables. Le Liban est en train de construire un millefeuille fiscal dont la France cherche vainement à se débarrasser, car il constitue un frein à l'investissement et à la croissance. La séparation des ministères des finances et de l'économie exprime une indépendance des objets alors que la fiscalité est un des instruments de l'économie, et un levier de croissance ou un facteur de stagnation. L'héritage de la manie française de modifier les impôts tous les ans à l'occasion du budget crée une incertitude fiscale qui freine les investissements. Cette incertitude est d'autant plus dangereuse que la marge d'appréciation de l'Administration est très large compte tenu des difficultés procédurales et de la faiblesse du contrôle judiciaire indépendant. On peut craindre que le Liban se dirige vers le modèle des Etats autoritaires, dans lesquels seule la classe politique et ses affidés peuvent faire des affaires. Plus dangereusement, on se demande si la pression fiscale n'est pas en train, consciemment ou non, de modifier la structure sociale et économique du Liban

GF