

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-RPPM-RCM-10-20-20-40-12/09/2012

Date de publication : 12/09/2012

Date de fin de publication : 08/09/2014

RPPM - Revenus de capitaux mobiliers, gains et profits assimilés - Champ d'application - Revenus distribués et assimilés de source française - Distributions en cours de société sans modification du pacte social - Rémunérations et distributions occultes

Positionnement du document dans le plan :

RPPM - Revenus et profits du patrimoine mobilier

Revenus de capitaux mobiliers, gains et profits assimilés

Titre 1 : Champ d'application

Chapitre 2 : Revenus distribués et assimilés de source française

Section 2 : Distributions en cours de société sans modification du pacte social

Sous-section 4 : Rémunérations et distributions occultes

Sommaire :

I. Principe d'imposition des rémunérations et distributions occultes selon la procédure prévue par l'article 117 du CGI

A. Cas d'application de la procédure de l'article 117 du CGI

1. Procédure facultative

a. En cas d'exercice déficitaire

b. En cas de connaissance de l'identité des bénéficiaires

2. Procédure autonome

B. Mise en œuvre de la procédure de l'article 117 du CGI

1. Nécessité d'une mise en demeure

2. Conditions de validité de la notification

a. Forme de la mise en demeure

b. Date de la mise en demeure

c. Destinataire de la mise en demeure

3. Réponse à la notification de l'administration

a. Délai de réponse

b. Contenu de la réponse

4. Situation de l'administration à l'égard des personnes désignées par la société

5. Refus de réponse ou défaut de réponse dans le délai imparti par l'article 117 du CGI

6. Droit pour l'administration d'imposer les bénéficiaires dans le cas de réponses assimilées à un refus de réponse

II. Modalités d'imposition des rémunérations et distributions occultes

A. Assiette

B. Taux

C. Recouvrement

D. Cumul de sanctions

E. Régime fiscal de la pénalité

1

Aux termes du c de l'article 111 du code général des impôts (CGI), les rémunérations et avantages occultes sont considérés comme des revenus distribués qu'ils soient ou non prélevés sur les bénéfices.

10

Les deux notions de rémunérations occultes et de distributions occultes sont souvent confondues car elles entraînent, au plan fiscal, les mêmes conséquences.

20

On distingue cependant :

- les rémunérations occultes qui figurent régulièrement dans les charges comptables de l'entreprise et qui, en apparence tout au moins, rémunèrent un service, une fonction ou même un prêt dont la réalité n'est pas contestée mais dont l'entreprise ne révèle pas l'identité de l'auteur, c'est-à-dire du bénéficiaire de la rémunération, lequel d'ailleurs est généralement un tiers étranger à l'entreprise ;

- les distributions occultes qui ne sont pas destinées à rémunérer un quelconque service ; elles sont constituées par des sommes ou valeurs qui peuvent ou non se retrouver en comptabilité.

Les rémunérations occultes traduisent notamment la prise en charge par la société de dépenses qui ne lui incombent pas normalement et dont elle n'entend pas désigner le ou les bénéficiaires.

A titre d'exemple, il peut être cité la constatation dans les écritures passées en comptabilité d'une charge non précisée d'un montant de 7 622 € correspondant à une sortie effective de trésorerie, tel un chèque au porteur encaissé en espèces.

S'agissant des distributions occultes, celles-ci correspondent le plus souvent à des dissimulations de recettes (ventes sans facture par exemple) dont on ignore l'utilisation. D'une façon générale, les distributions occultes bénéficient aux associés.

30

Le régime fiscal applicable aux rémunérations occultes est le même que celui afférent aux distributions occultes.

L'absence de déclaration des sommes versées est sanctionnée par une amende égale au montant prévu au 1 du I de l'article 1736 du CGI. En outre, lorsque la déclaration comporte des omissions ou inexactitudes, autres que celles relatives au montant des sommes versées, l'amende prévue à l'article 1729 B du CGI est susceptible de s'appliquer.

Lorsque cette société n'a pas désigné les bénéficiaires de ces rémunérations et distributions occultes dans les conditions définies à l'article 117 du CGI, elle est passible de la pénalité prévue à l'article 1759 du CGI sur les sommes correspondantes.

Les rémunérations et distributions occultes échappent à toute retenue à la source.

I. Principe d'imposition des rémunérations et distributions occultes selon la procédure prévue par l'article 117 du CGI

40

L'article 116 du CGI prévoit que, pour chaque période d'imposition à l'impôt sur les sociétés, la masse des revenus distribués déterminée conformément aux articles 109 du CGI et 115 ter du CGI considérée comme répartie entre les bénéficiaires, pour l'évaluation du revenu de chacun d'eux, à concurrence des chiffres indiqués dans les déclarations fournies par les sociétés dans les conditions prévues au 2° du 2 de l'article 223 dudit code (cf. également article 23 H de l'annexe IV au CGI et article 23 I de l'annexe IV au CGI).

En principe, il doit y avoir concordance absolue, pour une période d'imposition donnée, entre la masse des revenus distribués et le total des revenus individuels déclarés par la personne morale.

50

Lorsque la masse des revenus distribués excède le montant total des distributions tel qu'il résulte des déclarations de la personne morale visées à l'article 116 du CGI, celle-ci est invitée à fournir à l'Administration, dans un délai de trente jours, toutes indications complémentaires sur les bénéficiaires de l'excédent de distribution (CGI, art. 117).

En cas de refus ou à défaut de réponse dans le délai de trente jours, les rémunérations et distributions occultes donnent lieu à l'application de la pénalité prévue à l'article 1759 du CGI (cf. ci-après II-§ 500 et s.).

A. Cas d'application de la procédure de l'article 117 du CGI

1. Procédure facultative

60

Les dispositions de l'article 117 du CGI trouvent généralement leur application à la suite d'un rehaussement des résultats déclarés pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés, dans la mesure, bien entendu, où les sommes correspondant au rehaussement ne sont pas restées investies dans l'entreprise.

a. En cas d'exercice déficitaire

70

Lorsque l'exercice est déficitaire malgré les rehaussements effectués, le service ne peut interroger la société dans les conditions de l'article 117 du CGI précité que si l'Administration prouve que les sommes correspondantes ont été appréhendées par les associés (CE arrêt du 22 janvier 1982 n^{os} 22554 et 22556). Dans un arrêt du 18 décembre 1974 n° 93538, le Conseil d'État avait jugé qu'une société qui avait fait un cadeau, acquis à l'aide de fonds prélevés dans l'entreprise, à une tierce personne dont elle n'avait pas révélé l'identité devait supporter l'impôt sur le revenu calculé selon les modalités prévues pour les distributions occultes sur une base correspondant à la valeur dudit cadeau nonobstant la circonstance qu'en raison du report de déficits antérieurs le rehaussement opéré dans les résultats n'avait pas abouti à la définition d'un bénéfice taxable à l'impôt sur les sociétés.

Il est rappelé qu'en vertu des dispositions du 2° du 1 de l'article 109 CGI, les sommes ou valeurs non prélevées sur les bénéfices ne peuvent être considérées comme des revenus distribués que si elles sont

En l'espèce, la personne bénéficiaire du cadeau, un manteau de fourrure, n'était pas membre de la société. Mais l'Administration avait soutenu la thèse, implicitement retenue par le Conseil d'État, selon laquelle la somme représentant le coût du manteau avait été distribuée aux associés pour leur permettre de l'acquérir et de le remettre, à titre personnel, à sa destinataire.

b. En cas de connaissance de l'identité des bénéficiaires

80

L'administration n'est pas tenue de mettre en œuvre la procédure prévue à l'[article 117 du CGI](#) lorsqu'elle est à même d'assurer et de justifier l'imposition des bénéficiaires des distributions occultes, c'est-à-dire lorsque :

- elle peut apporter la preuve que les sommes litigieuses ont été appréhendées par le contribuable et donc que celui-ci a bien été le bénéficiaire de la distribution et qu'il en a eu la disposition ([CE arrêt du 27 février 1970 n^{os} 75740 et 76063](#)) ;

- l'identité des bénéficiaires des distributions occultes résulte sans ambiguïté des circonstances elles-mêmes (rémunérations exagérées par exemple) ; à cet égard, il a été jugé, dans l'hypothèse où une société avait porté dans ses frais généraux le montant des dommages-intérêts auxquels un associé avait été personnellement condamné que l'administration n'était pas tenue d'interroger la société sur l'identité du bénéficiaire, celle-ci résultant sans ambiguïté des circonstances en cause ([CE, arrêt du 26 février 1962 n° 51149, Lebon 1962, p. 128](#)).

L'administration a donc la possibilité de ne pas user de la procédure de l'[article 117 du CGI](#) si elle est en mesure de prouver non seulement l'existence et le montant d'une distribution, mais aussi son appréhension par des bénéficiaires dont elle connaît l'identité. Elle pourra donc taxer directement ceux-ci à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des RCM (cf. [CE arrêts des 15 juin 1977 n° 99321-00 084 et 25 avril 1984 n° 35574](#)).

90

À l'inverse, une société ne peut soutenir, postérieurement au délai de trente jours, que le bénéficiaire des distributions était apparent, pour se dispenser de répondre à une demande fondée sur l'[article 117 du CGI](#). Dans ce cas, le service sera en droit d'appliquer la pénalité visée à l'[article 1763 A](#), actuellement remplacé par l'[article 1759](#) ([CE, arrêt du 25 mars 1987, n^{os} 48150-48151](#)).

En tout état de cause, la pénalité fiscale visée à l'[article 1759 du CGI](#) ne pourra être infligée à une société qu'après engagement préalable de la procédure de l'[article 117 dudit code](#) ([CE, arrêt du 18 mars 1987 n° 37778](#)).

100

Par ailleurs, le service doit s'abstenir de recourir à la procédure de l'article 117 du CGI lorsque la société lui a déjà fait connaître, avec précisions à l'appui, le nom des bénéficiaires des revenus ; dans ce cas, en effet, le défaut de réponse de la société à une demande qui lui aurait été néanmoins adressée, n'entraîne aucune conséquence (CE arrêt du 10 juillet 1968 n° 73511, 7e s.-s. ; BOCD 1968, II, 4220).

De même, dans un arrêt du 5 octobre 1973 n° 82836, le Conseil d'État a jugé qu'une société qui, sur l'invitation qui lui a été faite, en application de l'article 117 du CGI, de désigner les bénéficiaires de distributions non déclarées, a indiqué que les seuls bénéficiaires effectifs des sommes réintégrées dans les bénéfices sociaux ont été monsieur et madame « X » qu'il y aura lieu de taxer directement, doit être regardée comme ayant satisfait aux prescriptions de l'article 117 du CGI dès lors que l'Administration connaissait exactement, au cas particulier, le détail des sommes perçues par les intéressés. La société ne pouvait, par suite, être taxée personnellement dans les conditions prévues à l'article 117 du CGI.

110

En revanche, lorsqu'il n'est pas en mesure d'identifier avec certitude les bénéficiaires (recettes non comptabilisées par exemple), le service doit mettre la personne morale en demeure de les lui indiquer.

120

D'une manière générale, le service doit mettre en œuvre la procédure spéciale prévue à l'article 117 du CGI et ne pas hésiter à appliquer la pénalité prévue à l'article 1759 du CGI au nom de la société, lorsqu'il n'est pas établi que les sommes litigieuses ont été appréhendées par une personne déterminée.

2. Procédure autonome

130

L'article 117 du CGI n'impose aucun délai à l'Administration pour interroger la société (cf. en ce sens notamment, CE arrêts des 7 décembre 1983 n° 28111 et 14 avril 1986, n^{OS} 45883-62952).

La finalité de la demande est la taxation des bénéficiaires à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers.

De ce fait :

- aucune disposition ne contraint l'Administration à établir l'impôt sur les sociétés du chef des rehaussements qu'elle envisage, préalablement à la mise en œuvre de la procédure de l'article 117 du CGI (cf. notamment CE arrêt du 7 décembre 1983 n° 28111) ;

- une demande de désignation peut être adressée avant la saisine de la commission départementale d'un désaccord sur le montant des bénéfices redressés (CE, arrêt du 14 avril 1986, n^{OS} 45883-62952) ;

- une réclamation sur le bien-fondé de l'impôt sur les sociétés ne dispense pas de répondre à la demande de désignation (CE arrêt du 27 juillet 1984 n° 16580).

140

En pratique si la société était interrogée trop tardivement, la prescription relative à l'impôt sur le revenu, qui se décompte à partir de l'année d'appréhension des revenus distribués, pourrait être acquise au bénéficiaire. La demande de renseignement doit donc être adressée par précaution, soit avec la

B. Mise en œuvre de la procédure de l'article 117 du CGI

1. Nécessité d'une mise en demeure

150

En cas d'application de l'[article 117 du CGI](#), le service doit au préalable inviter la société à fournir, dans un délai de trente jours, toutes indications complémentaires sur les bénéficiaires des revenus qu'elle a distribués. Cette mise en demeure est une formalité essentielle de la procédure.

Ce principe a été confirmé à plusieurs reprises par le Conseil d'État dans des arrêts rendus sous le régime antérieur à l'entrée en vigueur de l'[article 72 de la loi de finances pour 1980 \(loi n°18-80 du 18 janvier 1980\)](#) lorsque, en cas de défaut de réponse dans les délais impartis, les distributions occultes étaient soumises à l'impôt sur le revenu au nom de la personne morale.

160

C'est ainsi qu'il a été jugé qu'une société qui, malgré l'obligation qui lui en est faite par l'[article 240 du CGI](#), s'était abstenue de déclarer les redevances sur brevets versées par elle à un inventeur et qui avaient été enregistrées dans sa comptabilité au nom de leur bénéficiaire, n'a pu être assujettie à l'impôt sur le revenu à raison des redevances dont il s'agit dès lors que n'avait pas été mise en œuvre la procédure visée à l'[article 117 du CGI](#) (CE arrêt du 10 juillet 1968 n° 73511, 7e s.-s. ; BOCD 1968, II, 4221).

De même, la circonstance qu'une société à qui aucun avis écrit n'avait été adressé par l'administration, avait néanmoins fourni sur les bénéficiaires des distributions occultes des indications qui ne répondaient d'ailleurs pas aux conditions exigées par l'[article 117 du CGI](#), n'a pu couvrir l'irrégularité résultant de l'absence de mise en demeure, ni permettre l'imposition de la personne morale à l'impôt sur le revenu (CE arrêt du 18 avril 1969 n° 61966, 8e et 9e s.-s. ; BOCD 1969, II, 4583).

170

Par contre, lorsqu'une société a été invitée une première fois à désigner les bénéficiaires de revenus qu'elle a distribués, la circonstance que, par la suite, le litige relatif à l'impôt sur les sociétés aurait été soumis à la commission départementale des impôts directs ne saurait entraîner, après l'intervention de ladite commission, l'obligation pour le service de recourir à nouveau à la procédure prévue à l'[article 117 du CGI](#).

De même, dans un [arrêt du 8 janvier 1982 n° 30972, plénière fiscale](#), le Conseil d'État a jugé que lorsque le service est conduit à réduire les bénéfices retenus après rehaussements pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés, il n'est pas tenu pour autant de renouveler la demande prévue à l'[article 117 du CGI](#) qui a été adressée primitivement à la société, dès lors que la base légale de l'imposition envisagée demeure l'existence de distributions occultes.

2. Conditions de validité de la notification

a. Forme de la mise en demeure

180

La demande par laquelle le service invite une société, sur le fondement de l'[article 117 du CGI](#), à désigner les bénéficiaires d'une distribution doit être faite obligatoirement par écrit.

190

Elle doit, pour être régulière, comporter la mention explicite du délai de trente jours qui lui est imparti pour y déférer.

La simple référence, même expresse, aux dispositions de l'[article 117 du CGI](#) est insuffisante.

L'irrégularité entachant ainsi la demande de désignation prive, par suite, l'administration de la faculté d'appliquer la pénalité fiscale prévue à l'[article 1759 du CGI](#) en cas d'absence de réponse dans le délai légal (CE arrêts des 7 novembre 1986 n° 47307, 12 janvier 1987 n° 42376 et 4 novembre 1987 n° 44376).

200

La mise en demeure doit être regardée comme valable, alors même qu'elle aurait été formulée sur l'imprimé portant notification des rehaussements relatifs à l'impôt sur les sociétés dès lors que le libellé de l'invitation faite à la société ne prête à aucune ambiguïté quant à son objet (CE arrêt du 18 avril 1966 n° 64417 ; BOCD 1966, II, 3389).

210

De même, il a été jugé :

- que la précision selon laquelle les dirigeants de fait sont solidairement tenus au paiement de la pénalité de l'[article 1759 du CGI](#), n'est pas une condition de régularité de la demande (CAA Paris, arrêt du 17 juillet 1990 n° 861) ;

- qu'une demande de désignation est suffisamment motivée, bien qu'elle se réfère seulement à l'[article 117](#) - sans mentionner le CGI -, qu'elle ne précise pas qu'une réponse insuffisante a les mêmes conséquences qu'un défaut de réponse ni le risque d'imposition personnelle du président de la société et qu'elle indique le montant de l'amende sans se référer expressément à l'[article 1759 du CGI](#) (CAA Paris arrêt du 21 janvier 1992, n° 652).

220

Dans un [arrêt rendu le 24 mars 1965 n° 61092, 7e s.-s.](#), sous l'empire de l'ancienne législation qui imposait la société à l'impôt sur le revenu en cas de défaut de réponse à la notification dans le délai de trente jours, le Conseil d'État a jugé que ne pouvait être regardée comme conforme aux prescriptions de l'[article 117 du CGI](#), la lettre par laquelle le service se bornait à informer la société de son imposition à l'impôt sur le revenu, à raison d'une distribution occulte, sans préciser ni les conditions dans lesquelles la société pouvait échapper à cette taxation, ni le délai dont elle disposait pour le faire.

De même, dans un [arrêt du 16 février 1977 n° 93412](#), la société a obtenu la décharge de l'imposition pour le motif que la procédure visée à l'[article 117 du CGI](#) devait être regardée comme entachée d'irrégularités. En effet, le vérificateur, en se bornant à indiquer à la société que le défaut de réponse de sa part entraînerait son assujettissement à l'impôt sur le revenu des personnes physiques, ne l'avait pas mise à même de connaître toutes les conséquences

juridiques d'une telle abstention, à savoir l'application du taux maximal de l'impôt sur le revenu et la prise en compte du complément de distribution correspondant à la prise en charge de l'impôt par la personne morale versante.

Or, eu égard au caractère exceptionnel des mesures prévues par ces dispositions et à la gravité des conséquences qu'elles comportent, le service devait fournir ces informations soit en précisant expressément les références du texte législatif qui les prévoit, soit en rappelant intégralement le contenu de ce texte.

230

Le service est donc dans l'obligation d'informer pleinement la société distributrice des conséquences juridiques d'un défaut de réponse de sa part à la mise en demeure qui lui est adressée par l'administration dans le cadre de la procédure visée à l'[article 117 du CGI](#). Pour être réputée régulière, la demande de désignation effectuée à la société doit exposer clairement et sans ambiguïté les conséquences du refus ou de l'absence de réponse dans le délai de trente jours.

b. Date de la mise en demeure

240

À l'intérieur du délai général de reprise, la notification peut être faite à tout moment.

En conséquence, lorsqu'il existe un litige sur la fixation des bénéficiaires, le service n'est pas tenu de surseoir à l'engagement de la procédure prévue à l'article 117 du CGI jusqu'à ce que la société ait épuisé les voies de recours qui lui sont ouvertes en matière d'impôt sur les sociétés ([CE arrêt du 13 juillet 1966.n° 68389, 9e s.-s., BOCD 1967, II, 3583](#)).

De même, aucune disposition ne prévoit que, pour inviter une société à désigner les bénéficiaires de distributions, conformément aux dispositions de l'article 117 précité, l'administration doive attendre l'établissement de l'impôt sur les sociétés réclamé du chef des sommes rapportées au bénéfice imposable ([CE arrêt du 7 décembre 1983 n° 28111](#)).

c. Destinataire de la mise en demeure

250

La notification doit être adressée à l'organe de la société qui a qualité pour l'engager.

3. Réponse à la notification de l'administration

a. Délai de réponse

260

La personne morale à qui la notification a été adressée doit répondre à la mise en demeure de l'administration dans un délai de trente jours.

Passé ce délai, le service est en droit d'établir l'imposition au nom de ladite société : la circonstance que cette dernière ferait connaître, après l'émission du rôle, l'identité des bénéficiaires des rémunérations ou des distributions, n'est pas de nature à justifier la décharge de l'imposition (CE, arrêt du 8 février 1958 n° 35212 ; BOCD 1958, II, 486).

En outre, la circonstance qu'une société conteste formellement le bien-fondé des réintégrations envisagées par l'administration en ce qui concerne l'impôt sur les sociétés, ne la dispense pas de répondre à la demande qui lui est faite de désigner les bénéficiaires de la distribution des sommes ainsi contestées (CE arrêt du 7 décembre 1983 n° 28111).

270

Dans un arrêt du 25 octobre 1978 n° 7199, le Conseil d'État a également examiné le cas d'une société qui, invitée par la notification de redressement qui lui avait été adressée, à faire connaître à l'administration, conformément aux dispositions de l'article 117 du CGI, l'identité des bénéficiaires des compléments de distribution qui étaient la conséquence du rehaussement de ses bénéfices, n'avait pas donné suite à cette mise en demeure, mais avait répondu dans les trente jours d'une seconde mise en demeure qui lui avait été faite dans les mêmes termes à l'occasion de la notification de l'avis de la commission départementale des impôts. L'administration avait considéré que cette réponse était tardive et imprécise, et n'en avait pas tenu compte.

Il a été jugé :

- qu'en réitérant sa demande initiale, l'administration avait rouvert, au bénéfice de la société, le délai de réponse de trente jours prévu par l'article 117 du CGI.

- qu'en se bornant à indiquer les noms et adresses des bénéficiaires des distributions la société avait répondu à la question, telle qu'elle avait été formulée. L'administration n'était donc pas fondée, eu égard à la gravité des conséquences fiscales de l'application de l'article 117 du CGI, de regarder cette réponse comme insuffisante et il lui appartenait, dès lors que ladite réponse ne lui paraissait pas suffisamment précise, de demander au contribuable les renseignements complémentaires qu'elle jugeait utiles.

280

En revanche, dans un arrêt en date du 25 avril 1990 n° 78783, le Conseil d'État a jugé que le fait pour un vérificateur de rappeler dans une lettre les conséquences de l'absence de réponse sans réitérer la demande de désignation des bénéficiaires, n'a eu ni pour objet ni pour effet de rouvrir au contribuable un nouveau délai de trente jours.

290

L'attention du service est toutefois appelée sur la nécessité de prendre le plus grand soin dans la mise en œuvre de la procédure prévue par l'article 117 du CGI.

En raison de la gravité des conséquences qu'entraîne l'application de ces dispositions, la Haute Assemblée exige que le contribuable soit informé clairement et sans ambiguïté de la procédure qui lui est appliquée et des renseignements que l'administration attend de lui (cf. ci-dessus I-A-2-§ 130 et s.).

b. Contenu de la réponse

300

Lorsqu'une société a été mise en demeure de désigner l'identité des bénéficiaires des distributions occultes, elle est tenue de fournir non seulement des indications précises sur le nom des bénéficiaires, mais également, toutes justifications de nature à permettre à l'administration de comprendre, le cas échéant, les sommes distribuées dans les bases des impositions personnelles des intéressés.

310

Le contenu de la réponse doit être analysé par rapport à la formulation de la demande.

En ce qui concerne le caractère suffisant du contenu de la réponse, la jurisprudence exige en principe que celle-ci soit claire et précise quant à l'identité des personnes désignées, aux montants et aux dates d'appréhension des revenus distribués.

D'où la nécessité d'une demande établie dans des termes appropriés (cf. I-A-2-§ 130 et s.).

Ainsi invitée, en application de l'article 117 du CGI, à faire connaître l'identité et l'adresse des bénéficiaires des versements qu'elle avait effectués de manière occulte, une société avait désigné un de ses associés, lequel avait d'ailleurs reconnu avoir reçu ces fonds.

Le Conseil d'État, dans un arrêt du 26 octobre 1979 n° 14751 a jugé qu'une telle réponse ne pouvait, compte tenu de la question posée, être regardée comme insuffisante ni fantaisiste et cela quels qu'aient pu être les modalités et les motifs de ces versements.

Cette jurisprudence est à rapprocher de celle issue de l'arrêt du 25 octobre 1978 n° 7199 dont l'analyse a été faite ci-dessus I-B-3-§ 270.

320

Après avoir demandé à une société anonyme, conformément aux dispositions de l'article 117 du CGI, de lui fournir toutes indications sur les bénéficiaires des distributions correspondant aux rehaussements effectués, le service avait adressé une proposition de rehaussement au président-directeur général de cette société portant sur les mêmes sommes.

Jugé qu'en se référant expressément à cette notification dans la réponse parvenue dans le délai de trente jours à l'administration et en admettant ainsi que son destinataire était le bénéficiaire de ces revenus, la société doit être regardée comme ayant satisfait aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 117 du CGI (CE arrêt du 24 avril 1981, n° 14153).

330

En outre, dans un arrêt du 19 octobre 1983 n° 27344, le Conseil d'État a jugé que lorsque l'administration se borne à demander à la société de lui indiquer l'identité des bénéficiaires de distributions, une réponse indiquant leur nom doit être regardée comme régulièrement faite.

Dans un arrêt du 3 novembre 1986 n° 48159, le Conseil d'État a précisé qu'une société, qui, interrogée, a répondu en désignant son gérant et un autre associé comme bénéficiaires, est en droit de soutenir que l'administration, qui n'allègue pas avoir été dans l'impossibilité d'identifier les intéressés, ne pouvait - au seul motif qu'elle n'aurait pas précisé, dans sa réponse, les montants et dates des distributions - l'assujettir, partiellement en l'espèce, à l'impôt sur le revenu.

340

Pour apprécier la validité du contenu de la réponse, il appartient au service de faire preuve de circonspection tout en tenant compte de la vraisemblance de la désignation (CE arrêts des 28 mai 1980 n° 7533 et 24 février 1988 n° 60513, afin de ne pas assujettir indûment la société à la pénalité fiscale prévue à l'article 1759 du CGI.

Ainsi, par exemple, jugé dans les cas suivants, qu'une société, interrogée en application de l'article 117 du CGI, ne peut être regardée comme s'étant abstenue de répondre :

- société qui, en temps utile, a fourni les nom et adresse d'un bénéficiaire, domicilié à l'étranger, ainsi que les coordonnées de son compte bancaire en France, puis, à titre complémentaire, a donné d'autres précisions vérifiables et des indications sur le rôle joué par l'intéressé, à titre d'intermédiaire, dans une opération de vente de marchandises, qui était à l'origine du rehaussement du bénéfice réputé distribué (CE arrêt du 8 janvier 1988 n° 49730) ;

- société qui, dans le délai de trente jours, a produit la liste des locataires auxquels une SCI - dont elle était membre - avait versé des indemnités d'éviction qui, ayant été exclues des charges déductibles de cette dernière, ont généré un rehaussement lequel s'est trouvé réintégré, à hauteur de ses droits, dans ses propres bénéfices (CE arrêt du 25 février 1987 n° 46399) ;

- société qui, dans sa réponse formulée en temps utile, a indiqué que le bénéficiaire d'un excédent de distribution résultant de la réintégration de fausses factures et de commissions exagérées était son directeur général, dont elle a donné avec précision le nom et l'adresse. En effet, eu égard aux fonctions exercées par ce salarié, mandataire social, et au fait que la société avait, antérieurement déposé plainte contre lui pour passation d'écritures irrégulières à son insu, une telle réponse n'équivaut pas à un défaut, alors même que l'intéressé a refusé d'être regardé comme bénéficiaire de la distribution (CE arrêt du 27 juillet 1988 n° 54510).

350

En sens inverse :

- une société - qui a été victime de détournement à son insu et dont le vérificateur a tenu compte pour la reconstitution de son bénéfice - ne peut être tenue pour avoir fourni une réponse valable et suffisante, dès lors qu'elle a désigné, comme bénéficiaires de l'excédent de distribution résultant de la reconstitution opérée, les auteurs des prélèvements délictueux, en se réservant la possibilité de désigner ultérieurement d'autres personnes (CE arrêt du 12 février 1988 n° 59827) ;

- la circonstance que le service ait notifié au dirigeant d'une société une imposition supplémentaire, au titre des revenus distribués correspondant aux rehaussements de bénéfices dont elle a fait l'objet, n'est pas de nature à l'exonérer de l'obligation de répondre à une demande de désignation - même postérieure - des bénéficiaires de l'excédent de distribution. Le caractère suffisant de sa réponse s'apprécie dans les conditions découlant de l'application de l'article 117 du CGI (CE, arrêt du 14 avril 1986 n°^{OS} 45883-62952). Il est, toutefois, à noter que l'utilisation concomitante ou successive des deux procédures doit être réservée à des cas exceptionnels.

4. Situation de l'administration à l'égard des personnes désignées par la société

360

La désignation des bénéficiaires de la distribution constitue, pour l'administration, une simple information non-opposable aux personnes désignées (CE arrêt du 20 avril 1966 n° 63845, 8e s.-s.).

Si les intéressés n'ont pas accepté les rehaussements les concernant, il appartient à l'administration d'apporter la preuve qu'ils ont bien appréhendé les sommes litigieuses (CE, arrêt du 15 mars 1968 n° 73015 ; BOCD 1968, II, 4175).

370

Cette preuve a notamment été considérée comme apportée alors que :

- le directeur général était, avec sa femme, détenteur de la quasi-totalité du capital social et avait dépensé, au cours de l'année considérée, des sommes très supérieures aux revenus qu'il avait déclarés (CE arrêt du 27 février 1970 n°^{OS} 75740 et 76083) ;

- le patrimoine de la société et celui de l'entreprise personnelle de l'associé étaient confondus (CE, arrêt du 22 février 1963 n°^{OS} 54117 et 54120, 9e s.-s.) ;

- la société qui était installée dans un immeuble appartenant à son président-directeur général et principal actionnaire, utilisait le personnel employé par ce dirigeant pour ses activités propres et usait pour ses opérations du compte bancaire de ce dernier, ce qui impliquait que le patrimoine social et celui dudit président-directeur général étaient ainsi pratiquement confondus (CE arrêt du 19 novembre 1969 n° 68878, 8e et 9e s.-s.) ;

- l'intéressé, qui détenait avec son épouse 140 des 200 parts de la société, les 60 autres appartenant à sa mère, était, au cours des années litigieuses, le seul maître de l'affaire et pouvait notamment disposer sans contrôle des fonds sociaux (CE arrêt du 21 juillet 1970 n° 77858, 8e et 9e s.-s.).

380

L'exigence du contreseing de la réponse de la société par les personnes désignées comme étant les bénéficiaires des distributions est dépourvue de base légale ou réglementaire, aussi le service doit se limiter à user strictement de la procédure de l'article 117 du CGI telle qu'elle est définie par la loi et la jurisprudence.

390

Lorsqu'il est établi qu'une société a réalisé des profits occultes, l'administration est fondée à considérer ces profits comme des revenus distribués même si, nonobstant les rehaussements effectués, les résultats de la société sont demeurés déficitaires.

Mais dans cette situation il appartient à l'administration, en vertu des dispositions du 2° du 1 de l'article 109 du CGI, de démontrer que les profits occultes ont profité à des associés.

Jugé que cette démonstration était faite :

- dans le cas d'une société ayant pour objet le négoce des métaux de récupération, qui s'était livrée à des opérations frauduleuses dont l'existence matérielle avait été constatée par le juge pénal et relatée dans une décision

ayant l'autorité absolue de la chose jugée : cette société effectuait au rabais, auprès de fournisseurs vendant sans factures, des achats de métaux payés en espèces qui étaient justifiés grâce à des factures de complaisance délivrées par des officines spécialisées et il était établi qu'une partie des sommes ayant ainsi fait l'objet de paiements simulés à ces officines avaient été prélevées par les associés entre les mains desquels elles avaient transité (CE arrêt du 9 février 1977 n° 85633) ;

- dans le cas d'une société de famille exploitant une blanchisserie et dont une partie des recettes n'avait pas été comptabilisée (CE arrêt du 16 février 1977 n° 93412).

Par suite, dans l'un et l'autre cas, l'administration était fondée, bien que la société distributrice soit, on le rappelle, demeurée déficitaire, à mettre en œuvre la procédure visée à l'article 117 du CGI afin d'inviter ladite société à lui fournir toutes indications complémentaires sur les associés bénéficiaires des suppléments de distributions et notamment sur la répartition entre ceux-ci des sommes dissimulées.

400

En ce qui concerne le caractère de revenus distribués reconnu aux sommes appréhendées par les associés en période déficitaire, les arrêts analysés au [I-A-1-a-§170](#) et s. confirment la jurisprudence antérieure.

410

En ce qui concerne les moyens pour l'administration d'apporter la preuve que les sommes ont été appréhendées par les associés, le Conseil d'État a essentiellement retenu dans la première espèce (CE arrêt du 9 février 1977 n° 85633) l'autorité absolue de la chose jugée qui s'attache aux constatations matérielles des faits opérées par le juge pénal et relatées dans une décision devenue définitive.

Pour autant l'administration ne se trouve pas démunie en l'absence de jugement pénal : en effet, dans la deuxième espèce (CE arrêt du 16 février 1977 n° 93412) pour laquelle la preuve a également été regardée comme apportée par l'administration, celle-ci avait fait valoir que la société en cause ne différait de l'entreprise individuelle que par sa forme juridique car, en réalité, la direction et la gestion effectives de l'affaire étaient concentrées entre les mains d'un seul associé qui détenait directement ou par l'intermédiaire des membres de sa famille la quasi-totalité des actions, de sorte que les recettes dissimulées n'avaient pu être appréhendées que par des associés. C'est donc une position semblable qu'il y aura lieu de soutenir chaque fois qu'on se trouvera en présence de situations de fait identiques, relativement fréquentes en matière de dissimulations de recettes.

420

Sous réserve de ces précisions, il ressort désormais nettement de la jurisprudence ci-dessus que l'Administration est fondée à mettre en œuvre la procédure de l'[article 117 du CGI](#) même lorsque les rehaussements effectués à l'encontre de la société n'ont pas donné lieu à imposition à l'impôt sur les sociétés.

On rappelle à cet égard que les conditions dans lesquelles les sociétés doivent être invitées à faire connaître les bénéficiaires des sommes considérées comme distribuées sont décrites ci-dessus (cf. [I-A-3-b-§300](#) et s.).

430

Par contre, ne sauraient constituer la preuve requise :

- la seule propriété d'un certain nombre de parts sociales (CE arrêt du 12 octobre 1959 n° 44455, 7e s.-s. ; Lebon, p. 501) ;

- le seul maniement comptable des sommes litigieuses par un associé (CE arrêt du 20 avril 1966 n° 63405 ; BOCD 1966, II, 3386) ;

- le seul fait que les bénéfices sociaux ont été évalués par la commission départementale des Impôts, alors que la société n'a pas établi l'exagération de cette évaluation (CE arrêt du 19 mars 1958 n° 38576 ; BOCD 1958, II, 591).

5. Refus de réponse ou défaut de réponse dans le délai imparti par l'article 117 du CGI

440

Lorsqu'une société a été mise en demeure, en application de l'[article 117 du CGI](#), de désigner les bénéficiaires de distributions excédant le montant résultant de ses déclarations, elle doit fournir ces indications avec précision, par écrit et dans le délai de trente jours prévu audit article.

La personne morale n'est pas affranchie de cette obligation par la circonstance que l'identité du ou des bénéficiaires a été en fait révélée verbalement à l'administration avant l'expiration de la procédure de mise en demeure ([CE arrêt du 18 décembre 1974 n° 93538](#) ; voir également [CE arrêts du 8 novembre 1974 n°s 83219, 83823 et 87994](#)).

Lorsque la société n'a pas répondu dans le délai de trente jours, ou a refusé de répondre à la notification, l'administration est en droit d'appliquer la pénalité prévue à l'[article 1759 du CGI](#) dans les conditions prévues à l'[article 117 du CGI](#).

450

Il résulte de l'arrêt du Conseil d'État du 14 décembre 1984 n° 41179 que la circonstance que l'administration connaisse les bénéficiaires des revenus réputés distribués ne fait pas obstacle à la mise en œuvre de l'[article 117 du CGI](#). Le défaut de réponse à la demande de désignation des bénéficiaires de ces revenus fait donc encourir à la société l'application de la pénalité prévue à l'ancien article 1763 A dudit code.

En outre, lorsque la réponse de la société est évasive, imprécise, ou fantaisiste, le service ne doit pas hésiter à soumettre la société à la pénalité visée à l'[article 1759 du CGI](#). En effet l'administration est alors en droit d'assimiler une telle réponse à un refus de réponse.

Il en est notamment ainsi :

- lorsque les renseignements fournis en réponse à l'invitation de désigner les bénéficiaires de la distribution sont contradictoires ;

- lorsque la personne morale, dans sa réponse, conteste l'existence de bénéfices occultes, mais fait connaître que, si de tels bénéfices avaient été réalisés, ils auraient été partagés entre les associés proportionnellement au nombre de leurs parts (RM Ferri, JO, Débats AN du 13 décembre 1961) ;

- lorsque la personne morale conteste d'abord la réalité des distributions occultes en ajoutant que si les justifications qu'elle apporte ne sont pas retenues, le bénéficiaire doit être l'associé responsable de la caisse ; en pareil cas, en effet, le service ne doit pas établir l'imposition au nom d'un hypothétique bénéficiaire.

460

Cette doctrine a été confirmée à plusieurs reprises par le Conseil d'État. Il a été notamment jugé que :

- une société a été à bon droit assujettie à l'impôt sur le revenu malgré la désignation comme bénéficiaire du gérant de la société, cette désignation n'ayant été assortie d'aucune précision relative au montant et à la date des prélèvements effectués par l'intéressé, lequel contestait d'ailleurs les déclarations de ladite société (CE, arrêt du 6 février 1963 n° 45716 ; [CE arrêt du 13 novembre 1970 n° 70708](#)) ;

- une société qui, invitée par l'administration à indiquer le nom du bénéficiaire d'une commission, a désigné une personne morale inexistante, doit être regardée comme n'ayant pas fait connaître sa réponse, et par suite n'est pas fondée à se plaindre d'avoir été personnellement soumise à l'impôt sur le revenu ([CE arrêt du 13 février 1970 n° 74344](#)) ;

- lorsqu'une société se borne à fournir la liste des associés avec l'indication du nombre de parts détenues par eux, une telle réponse doit être considérée comme n'ayant pas permis au service de déterminer ceux des associés qui ont effectivement bénéficié des sommes distribuées et comment ces sommes se répartissent ; dès lors, les déclarations de la société présentent une ambiguïté qui ne permet pas de les retenir comme une réponse au sens de l'[article 117 du CGI](#) ([CE, arrêt du 4 décembre 1968 n° 71800](#)) ;

- en se bornant à indiquer à l'administration, que les associés acceptent d'être considérés comme bénéficiaires de distributions, une société doit être regardée comme ayant fourni une réponse équivalant à un défaut de réponse, dès lors qu'il n'est pas établi que le service avait connaissance de l'identité et de l'adresse des associés ([CE arrêt du 14 décembre 1983 n° 35463](#)) ;

- en se bornant à désigner une personne résidant à l'étranger sans préciser son adresse exacte, une société doit être réputée avoir produit une réponse assimilable à un défaut de réponse (CE, arrêt du 27 février 1984 n° 19462) ;

- lorsque l'adresse fournie par une société en réponse à une demande de désignation des bénéficiaires d'excédents de distributions se révèle inexacte et ne permet pas ainsi une identification utile du tiers qu'elle prétend désigner, cette désignation est assimilée à un défaut de réponse et justifie la pénalité assignée à la société en application de l'[article 1759 du CGI](#) ([CE arrêt du 20 mars 1991 nos 77038](#)) ;

- lorsque, interrogée sur les bénéficiaires d'une distribution de bénéfices, une association passible de l'impôt sur les sociétés a fourni une liste de personnes et le montant de leur prélèvement; mais les personnes désignées soit n'habitaient pas à l'adresse indiquée, soit n'avaient souscrit aucune déclaration de revenus, soit demeuraient à l'étranger, soit ont déposé à la suite du contrôle une déclaration mentionnant un revenu de 1 F. Cette réponse est assimilée à un refus de réponse ([CAA Paris arrêt du 28 mars 1991, n°⁰⁵ 01 334-01335](#)) ;

- la pénalité prévue par l'ancien article 1763 A du CGI était applicable à une association passible de l'impôt sur les sociétés qui s'était bornée à répondre

qu'elle réinvestissait ses excédents dans ses propres activités (CAA Paris arrêt du 26 mai 1992 n° 2540).

470

Utilisation de demandes complémentaires.

Le service n'est, en aucun cas, tenu de renouveler une demande de désignation (CE arrêt plénière du 8 janvier 1982 n° 30972). Mais, dès lors qu'il prend l'initiative d'adresser une nouvelle demande à la société ou même une demande complémentaire, il lui appartient d'en tirer toutes les conséquences.

À cet égard, il ne peut tirer argument du défaut de réponse à sa demande initiale pour considérer la société comme défaillante et conséquemment l'assujettir à la pénalité fiscale visée à l'article 1759 du CGI alors qu'il a entre temps adressé une demande complémentaire (CE arrêt du 24 février 1988 n° 60513).

6. Droit pour l'administration d'imposer les bénéficiaires dans le cas de réponses assimilées à un refus de réponse

480

Lorsque la société n'a pas répondu dans le délai de trente jours à la demande de désignation des bénéficiaires de distributions, ou lorsque sa réponse est assimilée à un refus de réponse, elle est passible de la pénalité visée à l'article 1759 du CGI.

490

L'administration a toutefois la possibilité d'imposer les bénéficiaires de la distribution, en justifiant que les sommes ont bien été appréhendées par les personnes qu'elle se propose de taxer.

II. Modalités d'imposition des rémunérations et distributions occultes

500

Conformément à l'article 117 du CGI, en cas de refus ou à défaut de réponse dans le délai imparti pour désigner les bénéficiaires des distributions, les sommes correspondantes donnent lieu à l'application de la pénalité prévue à l'article 1759 du même code.

A. Assiette

510

La base de calcul de la nouvelle pénalité est égale au montant des rémunérations ou distributions occultes versées.

B. Taux

520

L'article 1759 du CGI précise que les sociétés et les autres personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés qui versent ou distribuent directement ou par l'intermédiaire de tiers, des revenus à des personnes dont contrairement aux dispositions des articles 117 et 240 du CGI, elles ne révèlent pas l'identité, sont soumises à une pénalité égale à 100 % des sommes versées ou distribuées.

530

Lorsque l'entreprise a spontanément fait figurer dans sa déclaration de résultat le montant des sommes en cause, le taux de la pénalité est ramené à 75 %.

C. Recouvrement

540

L'[article 1759 du CGI](#) prévoit expressément que la pénalité est établie et recouvrée comme en matière d'impôt sur le revenu.

Elle est donc mise en recouvrement par voie de rôle.

D. Cumul de sanctions

550

Cette pénalité de l'[article 1759 du CGI](#) peut se cumuler avec celles éventuellement appliquées à la réintégration correspondante à l'impôt sur les sociétés.

La pénalité de l'[article 1759 du CGI](#) se cumule avec l'amende pour défaut de déclaration des rémunérations prévue par [III de l'article 1736 du CGI](#) . En ce qui concerne les distributions occultes, le rehaussement à l'impôt sur les sociétés motivé par l'absence de justification de la dépense est, en principe, assorti des majorations prévues à l'[article 1729 du CGI](#) applicables lorsque le manquement délibéré du redevable est établi. En revanche, l'intérêt de retard prévu à l'[article 1727 du CGI](#) ne se cumule pas avec l'amende prévue à l'[article 1759 du CGI](#) .

E. Régime fiscal de la pénalité

560

La pénalité prévue à l'[article 1759 du CGI](#) qui sanctionne une infraction à l'assiette de l'impôt n'est pas admise dans les charges déductibles du bénéfice imposable.