

**N° 441126**  
**SARL Froid Assistance Routier**

**N° 441132**  
**SARL Frigotruck**

**8<sup>ème</sup> et 3<sup>ème</sup> chambres réunies**  
**Séance du 7 octobre 2020**  
**Lecture du 21 octobre 2020**

## **CONCLUSIONS**

### **M. Romain VICTOR, rapporteur public**

**1.-** Ces recours jumeaux critiquent l'amende fiscale de 100% prévue à l'article 1759 du code général des impôts en cas de non-désignation des bénéficiaires de revenus distribués, sous l'angle de sa compatibilité avec l'article 1<sup>er</sup> du premier protocole additionnel à la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales.

**2.-** Chacun sait que le droit fiscal distingue, en ce qui concerne les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés, d'un côté, les distributions régulières de bénéfices, c'est-à-dire celles qui, bénéficiant exclusivement aux associés ou aux actionnaires, ont fait l'objet d'une décision officielle des organes sociaux et ont été récapitulées dans un état annexé à la déclaration de résultats adressée à l'administration fiscale<sup>1</sup> et, de l'autre, les distributions occultes, qui apparaissent en cas de rehaussement du résultat passible de l'impôt sur les sociétés, à la condition toutefois que cette rectification révèle l'existence de bénéfices ou produits non mis en réserve ou incorporés au capital, c'est-à-dire désinvestis (Plén., 5 déc. 1984, *E...*, RJF 1985 n° 251, concl. M.-A. Latournerie p. 96, rec. p. 403 ; 7<sup>ème</sup> et 9<sup>ème</sup> ssr, 29 sept. 1989, *V...*, n° 75304, RJF 1989 n° 1227, concl. O. Fouquet p. 614, T. p. 569, Dr. Fisc. 1990 n° 5 c. 142), ces distributions étant ensuite taxables comme revenus distribués entre les mains de leurs bénéficiaires qui peuvent être aussi bien des associés ou actionnaires que des tiers.

Lorsqu'elle n'a pas identifié de maître de l'affaire et ne peut par suite faire jouer la preuve par présomption, qui la dispense de prouver une appréhension effective par l'intéressé (8<sup>ème</sup> et 3<sup>ème</sup> chr, 29 juin 2020, *Auger*, n° 432815, aux T., à nos concl.), l'administration peut se servir de l'arme que constitue l'article 117 du CGI et inviter la société distributrice à lui désigner sous trente jours le ou les bénéficiaires des distributions, soit qu'elle ignore tout à fait leur identité, soit qu'elle éprouve un doute et recherche une confirmation de l'appréhension par une personne déterminée ; nous relevons que vous avez jugé, par des décisions qui mériteraient d'être confirmés, que la circonstance que l'administration ait

---

<sup>1</sup> Conformément à l'article 223, 2, 2° du CGI, l'état annexé à la déclaration de résultat étant établi conformément à l'article 23 H de l'annexe IV au CGI.

connaissance de l'identité du bénéficiaire ne la prive en tout état de cause jamais du droit d'adresser une demande sur le fondement de l'article 117 (7<sup>ème</sup> et 8<sup>ème</sup> ssr, 25 avr. 1990, *SARL Portal*, n° 75792, RJF 1990 n° 697) ni ne dispense la société distributrice de répondre à cette demande (7<sup>ème</sup> et 8<sup>ème</sup> ssr, 29 nov. 1982, *Min. du Budget c/ SA X.*, n° 31921, RJF 1983 n° 23).

L'article 117 du CGI prévoit qu'en cas de refus de révéler l'identité des bénéficiaires ou en l'absence de réponse dans le délai imparti, les sommes distribuées donnent lieu à l'application de la pénalité prévue à l'article 1759 du même code, qui a repris, en les modifiant, les dispositions de l'ancien article 1763 A, créé par la loi de finances pour 1980<sup>2</sup>. Cette sanction fiscale, qui donc est encourue par la distributrice, et dont le fait générateur est l'expiration du délai de trente jours (Plén., 30 mars 1987, *Sté La Rabelaisienne*, n° 74410, T. pp. 665-692, RJF 1987 n° 516, concl. O. Fouquet, chron. M. Liébert-Champagne p. 259, Dr. Fisc. 1987 n° 18 c. 919), prend la forme d'une amende égale à 100 % des montants distribués, son taux étant ramené à 75% lorsque l'entreprise a spontanément fait figurer dans sa déclaration de résultat les sommes en cause.

Il s'agit d'une pénalité *sui generis*, clairement distincte de l'impôt sur les sociétés (8<sup>ème</sup> et 3<sup>ème</sup> ssr, 16 avr. 2010, *K...*, n° 313456, rec. p. 115<sup>3</sup> ; 8<sup>ème</sup> et 3<sup>ème</sup> ssr, 25 sept. 2009, *Sté Ets Armand Mondiet*, n° 309075, T. pp. 697-704-919<sup>4</sup>), et qui ne peut davantage être regardée comme une pénalité afférente à cet impôt, de sorte que l'irrégularité de la procédure d'imposition relative aux suppléments d'IS est sans incidence sur la régularité et le bien-fondé de la pénalité (9<sup>ème</sup> et 10<sup>ème</sup> ssr, 28 juil. 2011, *Lévy*, n° 312582, T. pp. 871-1096)

L'assiette de l'amende, qui ne peut excéder les sommes sur lesquelles l'entreprise a été interrogée, suit le montant des distributions réintégrées au résultat. Si, postérieurement à la mise en œuvre de l'article 117, le montant des distributions est revu à la baisse, au vu de justifications apportées par la distributrice, alors l'amende doit elle-même tenir compte de cette réduction en base (cf. arrêt *Sté La Rabelaisienne* précité et 8<sup>ème</sup> et 3<sup>ème</sup> chr, 26 nov. 2018, *Min. c/ SARL RC Immo*, n° 411766, RJF 2019 n° 154 avec nos concl. C154).

En cas de défaut de réponse ou de réponse de la distributrice équivalant à un refus de réponse, l'administration conserve la possibilité, sans préjudice de l'application de l'amende de l'article 1759, de rechercher le bénéficiaire réel de la distribution et de le soumettre à l'impôt, si elle est en mesure de prouver que l'intéressé a effectivement appréhendé les sommes en cause (9<sup>ème</sup> et 8<sup>ème</sup> ssr, 12 mai 1997, *M...*, n° 140887, T. p. 793, RJF 1997 n° 646 ; 9<sup>ème</sup> et 10<sup>ème</sup> ssr, 6 déc. 2006, *W...*, n° 255492, T. sur un autre point).

Précisons encore qu'en application du 3 du V de l'article 1754 du CGI, les dirigeants de droit et/ou de fait de la société distributrice à la date du versement des revenus distribués ou, à défaut de connaissance de cette date, à la date de la déclaration des résultats de

---

<sup>2</sup> Art. 72 de la loi n° 80-30 du 18 janvier 1980 de finances pour 1980.

<sup>3</sup> Inapplicabilité de la majoration de 10% pour paiement tardif au montant dû au titre de l'amende infligée sur le fondement de l'article 1763 A.

<sup>4</sup> Irrecevabilité des conclusions incidentes relatives à la pénalité après l'expiration du délai d'appel, car soulevant un litige distinct.

l'exercice au cours duquel ces versements ont eu lieu, sont solidairement responsables du paiement de l'amende prévue à l'article 1759<sup>5</sup>, quand bien même ils n'exerceraient plus leur fonction à la date d'expiration du délai de trente jours (9<sup>ème</sup> et 10<sup>ème</sup> ssr, 17 déc. 2003, *B...*, n° 200890, RJF 2004 n° 314).

Rappelons enfin que la désignation par la distributrice ne dispense pas l'administration d'apporter la preuve de l'appréhension effective par le bénéficiaire désigné, si celui-ci refuse le redressement, la preuve n'étant renversée que dans le cas où c'est le dirigeant de la distributrice qui s'est auto-désigné (cf. l'arrêt *M...* précité) ou encore dans le cas, *a priori* peu fréquent, où le tiers désigné a contresigné la réponse du dirigeant de la société le désignant (7<sup>ème</sup> et 9<sup>ème</sup> ssr, 14 nov. 1990, *L...*, n° 58041, rec. p. 325, RJF 1991 n° 60).

**3.-** Les SARL requérantes, qui ont un gérant commun et exercent à Vitry-sur-Seine (Val-de-Marne) une activité respectivement de location et d'achat-revente de véhicules frigorifiques, sont soumises à l'IS en l'absence d'option pour le régime fiscal des sociétés de personnes. Au cours de l'année 2014, elles ont fait l'objet de vérifications de comptabilité à l'issue desquelles l'administration a procédé à des rappels de TVA et rehaussé leurs bénéfices imposables au titre des exercices clos en 2011 et 2012, les suppléments d'IS ayant été assortis de majorations pour manœuvres frauduleuses. Dans les propositions de rectification qui leur ont été adressées, les sociétés ont été invitées à faire connaître sous trente jours, conformément à l'article 117 du CGI, l'identité des personnes ayant appréhendé les bénéfices qui ont été regardés comme distribués. Faute d'avoir répondu à ces demandes, elles se sont vu appliquer l'amende prévue à l'article 1759 au taux de 100%, soit 68 429 € pour la première et 92 075 € pour la seconde. Après rejet implicite de leurs réclamations, elles ont saisi le tribunal administratif de Melun, devant lequel le contentieux est pendant.

C'est dans ce contexte qu'elles vous ont saisi d'un recours tendant à l'annulation pour excès de pouvoir d'une flopée de circulaires fiscales qui toutes se bornent à réitérer les termes de l'article 1759. Sont ainsi attaqués devant vous :

- le paragraphe 185 de la documentation administrative publiée au Bulletin officiel des impôts le 19 février 2007 sous la référence 13 N-1-07 ;
- le paragraphe n° 10 des commentaires administratifs publiés au BOFIP-Impôts sous la référence BOI-CF-INF-20-10-20 dans leur version applicable du 28 mai 2014 au 1<sup>er</sup> avril 2015 et dans leur version, en vigueur, du 3 octobre 2018 ;
- les paragraphes n<sup>os</sup> 510 et 520 des commentaires publiés sous la référence BOI-RPPM-RCM-10-20-20-40 dans leur version applicable du 8 septembre 2014 au 21 août 2017 et dans leur version, en vigueur, du 22 août 2017.

---

<sup>5</sup> Le Conseil constitutionnel a jugé que cette solidarité est fondée « *sur les fonctions exercées par les dirigeants au moment du fait générateur de la sanction* » (déc. n° 2010-90 QPC du 21 janv. 2011, *M. Jean-Claude C.*, point 6, RJF 2011 n° 483) mais, le fait générateur de la sanction étant l'expiration du délai de trente jours mentionné à l'article 117 du CGI, il faut sans doute plutôt considérer que la solidarité est fondée sur les fonctions exercées par les dirigeants de la société distributrice à l'époque de la distribution ou, si la date de la distribution est inconnue, à la date de la déclaration des résultants de l'exercice de la distribution.

4.- Comme le ministre le fait valoir à juste titre par une fin de non-recevoir opposée en défense, le recours n'est pas recevable en tant qu'il vise l'instruction de 2007. Si celle-ci était en vigueur à la date d'une partie des distributions en litige, cette circonstance est inopérante pour apprécier la recevabilité du recours, dès lors qu'est en cause une sanction dont le fait générateur est l'expiration du délai de trente jours imparti pour révéler l'identité des bénéficiaires de la distribution. Or ce délai a expiré en l'espèce en août 2014, à quelques jours d'intervalle pour les deux sociétés. A cette date, l'instruction de 2007 avait été rapportée, depuis deux ans déjà, par l'instruction publiée le 7 septembre 2012 sous le n° 13 A-2-12, dans le cadre de la création de la base consolidée du BOFIP-Impôts. Les sociétés ne justifient donc d'aucun intérêt à agir contre cette première instruction.

Sont en revanche recevables les conclusions du recours dirigées contre les commentaires publiés dans cette base, dans leur version en vigueur à la date du fait générateur de l'amende (août 2014), dès lors que l'interprétation en cause n'a pas été modifiée depuis.

Enfin et ce serait peut-être l'occasion pour vous de poser cette règle, doivent également être jugées recevables les conclusions d'annulation visant les commentaires administratifs en vigueur, quand bien même ils n'étaient pas applicables à la date à laquelle l'administration a appliqué l'amende. Il faut en effet éviter de raisonner comme en matière d'opposabilité de la doctrine sur le fondement de l'article L. 80 A du LPF pour permettre au contribuable de saisir par la voie du REP la permanence de l'interprétation administrative de la loi fiscale. Tant que l'administration « persiste et signe », et ainsi maintient son interprétation d'un texte inchangé, interprétation à laquelle ses agents – en tant que destinataires principaux des commentaires publiés au BOFIP – sont susceptibles de se référer tout au long de la procédure d'imposition et du contentieux, il n'est pas justifié de refuser au contribuable de contester cette doctrine « actuelle ». Ceci conduit à écarter le fait générateur de la sanction ou de l'imposition comme unique critère de la justiciabilité dans le temps d'une circulaire fiscale. Et si l'on pousse ce raisonnement, il nous semble qu'il faudrait admettre l'intérêt à agir d'un contribuable contre une circulaire qui n'existait pas à la date du fait générateur de la sanction ou, s'agissant d'une imposition, à la date de cette imposition ou de la déclaration, mais qui, édictée postérieurement, contient une interprétation du texte fiscal qui lui a été appliqué, de la même manière qu'une modification de l'interprétation administrative doit conduire à considérer que l'interprétation ancienne est abrogée, ce qui se traduira selon le cas par une irrecevabilité ou un non-lieu.

5.- Pour le reste, les commentaires attaqués font bien sûr grief au sens de votre arrêt *Gisti* (Section, 12 juin 2020, n° 418142, à publier au rec.).

6.- Quant au respect du délai de recours, on se souvient que votre décision *Hasbro* a imparti aux justiciables, s'agissant comme ici des commentaires publiés au BOFIP entre le 10 septembre 2012 et le 31 décembre 2018, un délai de deux mois suivant la lecture de votre arrêt du 13 mars 2020. Les recours ont été introduits plus de deux mois après cette date, le 10 juin.

Toutefois, l'article 2 de l'ordonnance n° 2020-306 du 25 mars 2020 relative à la prorogation des délais échus pendant la période d'urgence sanitaire, applicable devant les

juridictions de l'ordre administratif en application des dispositions du I de l'article 15 de l'ordonnance n° 2020-305 du 25 mars 2020 portant adaptation des règles applicables devant les juridictions de l'ordre administratif, a prévu, à son premier alinéa, que « *Tout (...) recours, action en justice (...) prescrit par la loi ou le règlement à peine de nullité (...) qui aurait dû être accompli pendant la période mentionnée à l'article 1<sup>er</sup>* [c'est-à-dire entre le 12 mars et le 23 juin 2020, ainsi qu'il résulte de cet article tel que modifié par l'article 1<sup>er</sup> de l'ordonnance n° 2020-560 du 13 mai 2020] *sera réputé avoir été fait à temps s'il a été effectué dans un délai qui ne peut excéder, à compter de la fin de cette période, le délai légalement imparti pour agir, dans la limite de deux mois* ». Il convient donc de considérer que les recours devant être introduits dans le délai fixé par votre décision *Hasbro*, même s'il ne s'agit pas à proprement parler d'un délai « *prescrit par la loi ou le règlement* », pouvaient être introduits dans le délai de deux mois courant à compter du 24 juin.

7.- Les autres questions préalables n'appelant pas d'observations, nous en venons au moyen des requérantes tiré de ce que l'amende fiscale codifiée à l'article 1759 porterait atteinte au droit au respect des biens, garanti par l'article 1<sup>er</sup> du premier protocole additionnel à la Convention européenne. C'est l'unique angle d'attaque, ce qui s'explique sans doute par le fait que, par le passé, vous avez déjà écarté plusieurs contestations tirées de ce que les dispositions combinées des articles 117 et 1759 porteraient atteinte au droit, garanti par l'article 6, paragraphe 1, de la Convention européenne, de ne pas concourir à sa propre incrimination (8<sup>ème</sup> et 3<sup>ème</sup> ssr, 17 mars 2010, *SARL Café de la Paix*, n° 309197, RJF 2010 n° 653, T. pp. 718-719-765-772-969)<sup>6</sup>, de ce qu'elles ne pourraient pas être modulées, en violation des mêmes stipulations, et feraient supporter la charge de la preuve au contribuable en violation de l'article 6, paragraphe 2 de la Convention (9<sup>ème</sup> et 10<sup>ème</sup> ssr, 24 mars 2006, *SA Martell & Co*, n° 257330, rec. p. 163, RJF 2006 n° 667) ou de ce qu'elles méconnaîtraient les articles 2 et 13 de la Déclaration du 26 août 1789 (3<sup>ème</sup> et 8<sup>ème</sup> ssr, 25 juin 2010, *R...*, n° 336708, RJF 2010 n° 946).

Le moyen est opérant. Ainsi que nous l'avons récemment rappelé devant votre formation de jugement, la Cour de Strasbourg a jugé par une décision *Mamidakis c. Grèce* (CEDH, 1<sup>ère</sup> sect., 11 janv. 2007, req. n° 35533/04), dans laquelle était en cause une sanction douanière, que si une amende administrative constitue une ingérence dans le droit au respect des biens, garanti par la première phrase du premier alinéa de l'article 1P1, en ce qu'elle prive la personne qui en fait l'objet d'un élément de propriété, à savoir la somme qu'elle doit payer, une telle ingérence est en principe autorisée, conformément au second alinéa de l'article qui ménage une exception expresse pour les amendes, lesquelles doivent être d'un niveau suffisant pour être efficaces. Malgré tout, la Cour a exigé qu'un « *rapport de proportionnalité raisonnable* » puisse être établi « *entre les moyens employés et le but recherché* », afin que l'amende n'impose pas à son débiteur une « *charge excessive* » ou qui « *porterait fondamentalement atteinte à sa situation financière* ». Au cas d'espèce, elle avait relevé que l'amende douanière grecque, qui allait jusqu'au décuple des taxes douanières éludées, même en tenant compte de la marge d'appréciation des Etats contractants, était disproportionnée.

---

<sup>6</sup> L'invocation de l'article 14 paragraphe 3, du Pacte international relatif aux droits civils et politiques qui garantit également le droit de ne pas s'auto-incriminer a en revanche été jugée inopérante, comme ne s'appliquant qu'à des auteurs présumés d'infractions pénales proprement dites.

C'est à la lumière de cette jurisprudence, rarement mise en œuvre par votre assemblée, que vous avez jugé, par une décision *SCPI Primopierre* du 10 mars dernier (8<sup>ème</sup> et 3<sup>ème</sup> chr, 10 mars 2020, n° 437122, à mentionner aux T., RJF 2020 n° 577, à nos concl. C577, Obs. S. Austray et A. Merchadier FR Lefebvre 21.20 inf. 10 p. 18), que l'amende prévue par les dispositions du I de l'article 1764 du CGI en cas de rupture par une société foncière chargée d'assurer la gestion professionnelle d'un patrimoine immobilier de l'engagement de conservation de l'immeuble lui ayant été cédé par une entreprise ayant bénéficié du taux réduit de l'IS appliqué à la plus-value de cession, était d'un montant disproportionné par rapport à la gravité du manquement réprimé, en ce que son taux était fixé au quart de la valeur de cession de l'actif, alors que l'avantage fiscal obtenu par la société ayant cédé le bien à la foncière n'était mesuré que par l'écart entre le taux normal de l'impôt sur les sociétés et un taux réduit de 19%.

Ce qui suscite les vives protestations des requérantes, c'est le fait d'appliquer un taux très élevé (100%) à une assiette constituée du montant des distributions occultes. Cela aboutirait, selon elles, à faire supporter une charge excessive aux sociétés mises à l'amende. Elles en voient la preuve dans le fait que le montant de l'amende est sans commune mesure avec le montant dont le Trésor serait privé du fait de l'impossibilité d'imposer les bénéficiaires dont l'identité a été celée.

Ces protestations ne nous émeuvent pas du tout.

1°) Nous sommes en face d'une sanction qui a ceci de spécial que la société punissable a tout pouvoir d'obvier à la punition, en révélant l'identité des intéressés qui est par construction connue d'elle. Personne n'est donc pris en traître et la procédure contradictoire instituée par l'article 117 en prémunit les distributrices. Comme l'indique d'autres paragraphes de la doctrine administrative attaquée (BOI-RPPM-RCM-10-20-20-40 n° 230), il est prescrit aux services des impôts « *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* » et il est précisé que « *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* ». Vous n'êtes pas en reste car vous veillez étroitement au respect de ces exigences (7<sup>ème</sup> et 8<sup>ème</sup> ssr, 30 mai 1979, n° 10544, RJF 1979 n° 452 ; 8<sup>ème</sup> et 3<sup>ème</sup> ssr, 26 sept. 2001, *SARL Espace Loisirs*, n° 208238, RJF 2001 n° 1590). Aucune sanction ne tombe, par conséquent, sans qu'il ait été donné à la société distributrice l'occasion d'y réchapper. S'il est porté atteinte à ses biens par la mise en recouvrement de l'amende, elle ne peut s'en prendre qu'à elle.

2°) Il en résulte automatiquement qu'en refusant de coopérer avec l'administration, la société distributrice se rend complice d'une fraude ou d'une tentative de fraude fiscale : par son refus de répondre ou par l'insuffisance de sa réponse, elle offre en effet au bénéficiaire dont elle aura gardé l'identité secrète de jouir des revenus distribués en franchise d'impôt. Le manquement que l'amende réprime est donc d'une particulière gravité puisqu'il revient à faire sciemment obstacle au pouvoir de contrôle de l'administration. Il mérite sa place aux côtés



d'autres pénalités qui sanctionnent l'opposition à contrôle et l'aide à la fraude d'autrui, dont fait désormais partie l'article 1740 A *bis* du CGI relatif à la complicité des conseils, qui réprime par une amende égale à 50% des revenus tirés de la prestation fournie le fait d'avoir intentionnellement fourni à un contribuable une prestation permettant la commission par ce dernier d'agissements sanctionnés par l'application d'une majoration de 80%.

3°) L'assiette retenue, à savoir le montant des distributions occultes, est de toute évidence en rapport direct et pertinent avec le comportement sanctionné, qui tient au refus de désigner les bénéficiaires de ces distributions. Et nous avons rappelé la connexion glissante entre montants distribués et montant de l'amende, la réduction en base de la rectification se traduisant par une réduction d'égal montant de la pénalité.

4°) L'argument que les requérantes entendent tirer de la disproportion entre le montant de l'amende et le préjudice subi par le Trésor du fait de la non-désignation des bénéficiaires des distributions est à manier avec circonspection.

Il est incontestable que vous avez déjà jugé que « *les dispositions de l'article 1763 A n'ont pas pour objet la seule réparation du préjudice pécuniaire subi par le Trésor du fait du refus d'une personne morale de désigner l'identité des bénéficiaires d'une distribution de revenus mais instituent une sanction tendant à réprimer des agissements et à en empêcher la répétition* » (Section, 1<sup>er</sup> oct. 1999, *Association pour l'unification du christianisme mondial*, n° 170598, rec. p., RJF 1999 n° 1397, concl. G. Bachelier p. 836, Dr. Fisc. 2000 n° 12 c. 240). Et vous avez redit, dans la QPC R..., que la pénalité en cause a pour objet, d'une part, de réparer le préjudice pécuniaire subi par le Trésor du fait du refus de désigner les personnes bénéficiaires des distributions occultes et, d'autre part, d'instituer une sanction destinée à lutter contre la fraude fiscale en incitant les personnes morales qu'elle vise à respecter leurs obligations déclaratives (3<sup>ème</sup> et 8<sup>ème</sup> ssr, 25 juin 2010, R..., n° 336708, RJF 2010 n° 946).

Nous sommes, à titre personnel, en désaccord avec cette formulation qu'il serait à notre avis judicieux d'abandonner.

Une sanction a pour but de punir, pas de réparer en tout ou partie.

Punition et réparation du préjudice sont des objets à nos yeux fondamentalement distincts et l'amende qu'institue l'article 1759 poursuit exclusivement un but répressif, quand bien même les droits et majorations éludés et l'amende tombent, *in fine*, dans la même caisse.

Par ailleurs, et pour en revenir à l'argumentation dont vous êtes saisi, si la Cour européenne des Droits de l'Homme, dans son arrêt *Mamidakis c. Grèce*, et vous-même, dans votre arrêt *SCPI Primopierre*, avez accepté de prendre en considération le rapport entre le montant de la sanction et le préjudice causé au Trésor, c'est exclusivement pour apprécier la proportionnalité de la sanction par rapport à la gravité du manquement car il va de soi que, plus le préjudice pécuniaire causé par le comportement réprimé est important, plus le manquement est grave et plus la sanction peut être lourde. Autrement dit, la prise en compte du préjudice subi par l'administration n'est qu'un élément, parmi d'autres, permettant d'apprécier la gravité du comportement. C'est d'autant plus vrai qu'en matière de pénalité

pour non-désignation des bénéficiaires de distributions occultes, le préjudice peut très bien être nul, dès lors que le défaut de réponse de la distributrice ne prive pas l'administration de rechercher puis d'imposer le bénéficiaire réel de la distribution.

Les requérantes ne sauraient donc rien prouver en se prévalant de leurs calculs, erronés au demeurant, dès lors qu'ils ne tiennent aucun compte de l'économie d'impôt dont a profité le bénéficiaire de la distribution, ainsi que l'observe à juste titre le ministre, calculs qui montreraient, en fonction de différentes formules qualifiées de « répressive » ou « ultra répressive » selon qu'elles intègrent l'application de pénalités pour absence de bonne foi, l'existence d'un écart substantiel entre le montant de l'amende et le montant de l'imposition éludée par le bénéficiaire des revenus, calculée au taux marginal.

5°) Enfin, le législateur a prévu que le taux de 100% n'est appliqué que pour autant que la société distributrice cumule avec le manquement résultant de la non-désignation des bénéficiaires des distributions un autre manquement, qui lui est personnellement imputable, aux obligations déclaratives spécifiques prévues par l'article 223, 2, 2° du CGI, sans quoi c'est le taux de 75% qui trouve à s'appliquer.

PCMNC au rejet des requêtes, y compris les conclusions présentées au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.