

Droit fiscal de l'entreprise 1 : l'imposition de l'activité de l'entreprise

Leçon 1 : Le cadre juridique de la fiscalité de l'entreprise

Arnaud de BISSY

Table des matières

Section 1 : La gestion fiscale de l'entreprise.....	p. 2
§1 : Le principe de liberté de gestion.....	p. 2
A - Affirmation du principe.....	p. 2
B - Application du principe : les choix fiscaux.....	p. 3
1. Les options juridiques ou financières à effets fiscaux.....	p. 3
2. Les options strictement fiscales.....	p. 6
§2 : Les limites à la liberté de gestion.....	p. 7
A - L'acte anormal de gestion.....	p. 8
B - L'abus de droit.....	p. 15
Section 2 : Le contrôle fiscal.....	p. 26
§1 : Les moyens du contrôle.....	p. 26
A - La vérification de comptabilité.....	p. 27
B - L'examen de comptabilité.....	p. 34
C - La procédure de flagrance fiscale.....	p. 34
D - Les centres de gestion agréés.....	p. 35
§2 : Le droit de reprise.....	p. 37
A - Le délai de reprise.....	p. 37
B - La rectification fiscale.....	p. 39
§3 : Les sanctions.....	p. 41
A - Les pénalités fiscales.....	p. 41
B - Les sanctions pénales.....	p. 43
Section 3 : Le contentieux fiscal.....	p. 47
§1 : La réclamation préalable.....	p. 47
§2 : Le recours juridictionnel.....	p. 47

En « *interne* », il s'agit d'évoquer la gestion fiscale de l'entreprise (section 1).

En « *externe* », le contrôle de l'administration fiscale, (section 2) puis son prolongement ; le contentieux fiscal (section 3).

Section 1 : La gestion fiscale de l'entreprise

Il ne faut plus avoir une vision figée de la fiscalité, qui consiste à concevoir le droit fiscal comme une matière qui ne sert qu'à calculer l'impôt des contribuables.

Il faut au contraire avoir une vision plus dynamique de cette matière ; on parle alors de « *gestion fiscale* ». Gérer une entreprise c'est prendre des décisions, or il s'avère que la variable fiscale est incontournable dans le processus décisionnel du chef d'entreprise. Puisque toutes les décisions n'emportent pas les mêmes conséquences fiscales, *la bonne gestion fiscale est celle de l'entrepreneur qui réalise une économie d'impôt substantielle sans que ses décisions puissent être remises en cause par l'administration fiscale.*

L'entreprise est aidée en cela par la jurisprudence qui lui reconnaît une certaine **liberté de gestion (§1)**. Toutefois, nous verrons que ce principe **n'est pas absolu (§2)**.

§1 : Le principe de liberté de gestion

L'entrepreneur, personne physique ou morale, est seul « *maître à bord* ». Et, puisque gouverner c'est choisir, ce dernier reste libre de choisir les orientations qui lui paraîtront les plus favorables pour son entreprise, même si cela se fait au détriment du trésor public.

Aussi, après avoir affirmé le principe de **liberté de gestion (A)**, nous en apprécierons sa portée grâce à quelques exemples de **choix fiscaux (B)**.

A - Affirmation du principe

Le Conseil d'Etat refuse à l'administration le droit de s'immiscer dans la gestion des entreprises. En effet, cette dernière n'est pas la mieux placée pour apprécier le bien fondé des décisions et ce n'est pas son rôle. C'est le principe de non-immixtion dans la gestion de l'entreprise.

Le principe de non immixtion de l'administration fiscale dans la gestion de l'entreprise repose sur deux piliers historiques :

1. L'administration fiscale ne peut reprocher à une entreprise de ne pas avoir réalisé le profit maximal compte tenu des circonstances, ce qui aurait conduit à une imposition jugée disproportionnée (CE, 7 juillet 1958, n° 35977, *Dr. Fisc.* 1958, n° 44, Comm. 938 - Diminution du prix de vente).
2. En présence de plusieurs possibilités, l'administration ne peut reprocher à l'entreprise d'avoir choisi la voie la moins imposée. Ainsi par exemple, le Conseil d'Etat a jugé qu'un vérificateur ne peut critiquer le financement par le biais d'un emprunt alors que les fonds propres de l'entreprise auraient été suffisants.

Exemple

CE, 20 décembre 1963, *Dr. Fisc.* 1964, n° 13, Doctr., concl. Martin. Encore récemment : CE, 11 avril 2014, n° [344990](#), « *Sté Bayerische Hypo und Vereinsbank AG* », *Dr. Fisc.* 2014, n° 23, comm. 365, qui juge que la succursale française d'un établissement de crédit étranger peut déduire les intérêts des emprunts nécessaires au financement de son activité, sans que l'administration fiscale puisse invoquer une insuffisance dans leur dotation en fonds propres par le siège étranger).

Plus récemment, le Conseil d'Etat a dénié à l'administration le droit de critiquer les choix de gestion de l'entreprise sur le terrain économique :

- L'administration fiscale ne peut pas critiquer des choix de gestion au motif qu'ils sont différents de ceux pratiqués par d'autres entreprises.

Exemple

CE, 23 janvier 2015, n° [369214](#), « SAS Rottapharm », *Dr. Fisc.* 2015, n° 16, comm. 268, concl. M.-A. Nicolazo de Barmon, note A. de Massiac et R. Bagdassarian – L'administration ne peut pas réintégrer dans les bénéfices imposables une fraction des dépenses de promotion d'un produit, sous prétexte qu'elles excèdent le taux moyen des dépenses généralement constatées dans le secteur considéré. En l'espèce, les dépenses de promotion d'un médicament avaient représenté entre 40 % et 55 % du chiffre d'affaires généré par ce médicament, alors que le rapport moyen constaté dans le secteur de l'industrie pharmaceutique serait de 12 % seulement.

- L'administration fiscale ne peut pas non-plus critiquer des choix de gestion en ce qu'ils seraient inefficaces économiquement.

Exemple

CE, 22 février 2017, n° [387786](#), « Sté Additek », *Dr. Fisc.* 2017, n° 28, comm. 395, concl. E. Bokdam-Tognetti, note O. Fouquet - L'administration ne peut pas réintégrer dans le bénéfice imposable de l'entreprise une fraction de la rémunération de prestations de prospection commerciale au seul motif qu'elle est excessive au regard du chiffre d'affaires à l'export de cette entreprise.

- L'administration fiscale ne peut pas critiquer des choix de gestion au motif qu'ils excèdent manifestement les risques pris habituellement par les chefs d'entreprise.

Exemple

Abandonnant sa jurisprudence sur le risque excessif (v. *infra* §2), le Conseil d'Etat estime qu'« *il n'appartient pas à l'administration ... de se prononcer sur l'opportunité des choix de gestion opérés par l'entreprise et notamment pas sur l'ampleur des risques pris par elle pour améliorer ses résultats* » (CE, 13 juillet 2016, n° [375801](#), « Monte Paschi Banque », *Dr. Fisc.* 2016, n° 36, comm. 464, note O. Fouquet).

Doctrine : J.-P. Looten, « Acte anormal de gestion : de la liberté d'entreprendre sans dilapider les biens sociaux », *Les nouvelles fiscales*, n° 1156, 15 mai 2015, p. 22 s. ; J. Turot, « La liberté de gestion des entreprises entre enfer et paradis (et plus près de l'enfer) », *Dr. Fisc.* 2017, n° 27, étude 378.

B - Application du principe : les choix fiscaux

Il y a en réalité deux formes d'option :

- **l'option juridique ou financière** qui a des implications fiscales,
- **l'option strictement fiscale** laquelle est proposée par les textes ou l'administration elle-même.

1. Les options juridiques ou financières à effets fiscaux

=> 1^{er} choix :

Entreprise individuelle ou société ?	En matière d'impôt sur les bénéfices : alors que les bénéfices de l'entreprise individuelle (ou des sociétés de personnes) sont soumis à l'impôt sur le revenu (IR : barème progressif par tranches dont les taux vont de 0 % à 45 %), ceux des sociétés de capitaux sont soumis à l'impôt sur les sociétés (IS : taux de 25 % en principe - mais les bénéfices des PME sont imposés au taux de 15 % dans la limite de 42.500 €). Lors de la création de l'entreprise : les apports en société sont en principe exonérés
--	--

de droits de mutation (« droits d'apport »). La question ne se pose pas pour les entreprises individuelle puisqu'il n'y a pas de transfert de propriété.

Au cas de cession de l'entreprise : la vente du fonds de commerce est soumise à un barème progressif (0 %, 3 % ou 5 %, selon que le prix est inférieur à 23 000 €, compris entre 23 000 € et 200 000 €, ou supérieur à 200 000 €), alors que la cession de parts sociales est imposée à 3 % (après application d'un abattement de 23 000 € proportionnel au nombre de parts cédées) et la cession d'actions soumise à un droit de 0,1 %).

Exemple

Si la cession porte sur 40 % des parts sociales, l'abattement dont bénéficiera le cessionnaire sera de : 23 000 euros x 40 % = 9 200 euros.

Entreprise individuelle avec ou sans patrimoine affecté ?

Autrefois : La loi du 15 juin 2010 créant l'EIRL a donné la possibilité aux entrepreneurs de constituer un patrimoine professionnel à côté du patrimoine privé.

- L'EIRL suit le régime fiscal des entreprises individuelles sans patrimoine affecté ; elle relève donc de l'IR. Toutefois, elle peut opter pour son assimilation à une EURL (CGI, art. [1655 sexies](#)) ; cela vaut option irrévocable pour l'IS.
- La fiscalité de la création et de la transmission d'une EIRL n'est pas différente de celle de l'entreprise individuelle classique.

Aujourd'hui : Depuis l'entrée en vigueur du nouveau statut unique d'entrepreneur individuel institué par la loi du 14 février 2022 en faveur de l'activité professionnelle indépendante (L. n° [2022-172](#), art. 1), soit le 15 mai 2022, tout entrepreneur personne physique (y compris les auto-entrepreneurs) bénéficie automatiquement de la protection de son patrimoine personnel grâce à un patrimoine professionnel séparé. A ce titre, fiscalement, il pourra opter pour son assimilation à une EURL ; ce choix est irrévocable et vaut option pour l'impôt sur les sociétés (L. n° [2021-1900](#) du 30 décembre 2021, de finances pour 2022, art. 13 ; CGI, art. 1655 sexies mod.). Il n'est plus possible depuis la promulgation de la loi du 14 février, soit le 15 février 2022, de créer une EIRL (L. n° 2022-172 du 14 février 2022, préc. ; D. n° [2022-709](#) du 26 avril 2022).

Doctrine : A. Perin-Dureau, « Les aspects fiscaux de la loi n° 2022-172 du 14 février 2022 en faveur de l'activité professionnelle indépendante », *RTD com.* 2022. 693.

=> 2^{ème} choix :

SA ou SARL ?

- **Quant à la cession de l'entreprise**, les droits de mutation sont de 3 % (parts) ou de 0,1 % (actions).
- **Quant au statut fiscal du dirigeant**, les rémunérations des dirigeants de SA sont imposées comme des salaires. Idem pour celles des gérants minoritaires de SARL.
- **Quant aux jetons de présence versés aux membres des conseils d'administration des SA**, ils sont imposés dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers.

En savoir plus : Statut fiscal et social du gérant majoritaire de SARL

La situation des gérants majoritaires de SARL a évolué favorablement.

Pendant longtemps, l'absence de lien de subordination leur fermait les portes du salariat, et le code général des impôts leur refusait la possibilité de bénéficier d'une déduction forfaitaire pour frais professionnels ainsi que de l'abattement de 20 % dont bénéficiaient les salariés.

Depuis 1996, la situation des gérants majoritaires de SARL a été alignée sur celle des salariés : abattement de 20 % (*précision* : depuis 2006, l'abattement de 20 % est intégré dans le barème de l'IR) et déduction forfaitaire de 10 % pour frais professionnels (avec option pour les frais réels).

Il reste que le gérant majoritaire est un travailleur indépendant qui cotise en tant que tel aux différentes caisses de sécurité sociale.

Doctrine : L. Nurit Pontier, « Le statut social des dirigeants de sociétés », *JCP éd. E* 5/02, p. 222 et s.

=> 3^{ème} choix :

Financement interne ou externe ?	• Quant au financement externe : il peut se faire par l'emprunt (bancaire, obligataire ou par les comptes courants d'associés) ou par les capitaux propres (augmentation de capital). L'emprunt possède un coût immédiat pour l'entreprise (les intérêts), mais ils sont en principe déductibles du bénéfice en tant que charges d'exploitation (mais la déduction des intérêts de compte courant est limitée). L'augmentation de capital est gratuite puisque l'opération est exonérée de droits d'apport, mais il faudra rémunérer les titres par des dividendes. • Quant au financement interne : l'entreprise se finance avec ses bénéfices, en les mettant en réserve ou en les incorporant au capital. Dans l'un et l'autre cas, l'autofinancement n'entraîne aucune réduction du bénéfice imposable puisqu'il s'agit d'une utilisation de ce dernier.
---	--

2. Les options strictement fiscales

Les options fiscales de l'entrepreneur individuel - L'entrepreneur peut notamment exercer les options fiscales suivantes :

- Adhérer ou non à un centre de gestion agréé, (cf. *infra* le contrôle du bénéfice imposable).
- Opter pour un régime d'imposition différent (v. la leçon sur le calcul du bénéfice imposable).
- Opter pour la TVA le cas échéant (v. les leçons sur la TVA).

Remarque

Depuis le 15 mai 2022, date d'entrée en vigueur du nouveau statut unique d'entrepreneur individuel (L. n° 2022-172 du 14 février 2022), tout entrepreneur individuel personne physique bénéficie automatiquement de la protection de son patrimoine personnel grâce à un patrimoine professionnel séparé. Fiscalement, il peut opter pour son assimilation à une EURL ; ce choix est irrévocable et vaut option pour l'impôt sur les sociétés (L. n° 2021-1900 du 30 décembre 2021, de finances pour 2022, art. 13 ; CGI, art. 1655 sexies, 3). Contrairement à l'EIRL qui supposait une déclaration d'affectation, la protection est de plein droit et il n'y a aucune décision d'affectation des biens au patrimoine professionnel séparé. Ce dernier comprendra nécessairement les biens utiles à l'activité professionnelle (les autres biens font donc partie du patrimoine privé insaisissable par les créanciers professionnels).

Art. L. 526-22 du C. Com. :

« L'entrepreneur individuel est une personne physique qui exerce en son nom propre une ou plusieurs activités professionnelles indépendantes (al. 1).

Les biens, droits, obligations et sûretés dont il est titulaire et qui sont utiles à son activité ou à ses activités professionnelles indépendantes constituent le patrimoine professionnel de l'entrepreneur individuel. Sous réserve du livre VI du présent code, ce patrimoine ne peut être scindé. Les éléments du patrimoine de l'entrepreneur individuel non compris dans le patrimoine professionnel constituent son patrimoine personnel (al. 2) ».

Les options fiscales de l'entrepreneur individuel à responsabilité limitée (« EIRL ») :

- Adhérer à un centre de gestion agréé (cf. *infra* le contrôle du bénéfice imposable).
- Opter pour l'assimilation de l'EIRL à une EURL ou une EARL - ce qui vaut option pour l'IS (v. la leçon sur le domaine de l'IS).
- Opter pour la TVA le cas échéant (v. les leçons sur la TVA).

Remarque

Il n'est plus possible aujourd'hui de créer de nouvelles EIRL (interdiction qui vaut depuis la promulgation de la loi du 14 février 2022, soit depuis le 15 février 2022 ; L. n° 2022-172 du 14 février 2022, préc., art. 6 ; D. n° 2022-709 du 26 avril 2022).

Les options fiscales des sociétés :

1. **L'option pour un impôt différent.** Une société de personnes peut opter pour le régime des sociétés de capitaux (IS), et une SARL de « famille » ainsi que certaines PME de moins de 5 ans, peuvent opter pour le régime des entreprises individuelles (IR).
2. **La gestion du déficit fiscal.** Le problème ne se pose que dans les sociétés soumises à l'IS (dans les entreprises soumises à l'IR, le déficit fiscal s'impute automatiquement sur les autres revenus du contribuable). Le déficit fiscal peut s'imputer sur les bénéfices des années suivantes (« report en avant ») ou sur les bénéfices de l'exercice précédent (« report en arrière »). L'entreprise qui opte pour le report en avant ne peut plus bénéficier du report en arrière ; il est donc de bonne gestion fiscale de profiter du report en arrière préalablement à un report en avant.

§2 : Les limites à la liberté de gestion

Le contribuable n'est pas complètement libre de gérer son entreprise comme il l'entend. Le principe de liberté de gestion comporte ainsi des « garde-fous » sous la forme de deux théories essentielles :

- L'une spécifique à la matière fiscale ; **l'acte anormal de gestion.**
- L'autre empruntée au droit privé ; **l'abus de droit.**

En savoir plus : La lutte contre l'érosion des bases taxables

A côté de ces théories générales du droit fiscal, on note que la loi fiscale elle-même encadre de plus en plus fortement la gestion des entreprises afin de lutter contre l'érosion des bases d'imposition (« BEPS » - Erosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices).

Par exemple, en matière de financement des entreprises, elle prévoit aussi bien des limites à la déduction des frais financiers de la société pour son propre financement que des limites à la déduction des aides accordées aux filiales de son groupe (p. ex. Cl. Acard et H. Christophe, « Le financement d'entreprise en liberté surveillée », *Dr. Fisc.* 2015, n° 23, comm. 388 ; Fr. Durand, « Le financement des groupes de sociétés », *Dr. Fisc.* 2015, n° 23, comm. 389).

Sur la problématique plus spécifique des décisions de gestion prises par des entreprises en difficulté : A. Lagarrigue et K. Gruzdova, « Restructuration de la dette des entreprises en difficulté : quelques considérations fiscales », *Dr. Fisc.* 2015, n° 19-20, comm. 300.

A - L'acte anormal de gestion

Par principe, les magistrats n'ont pas à intervenir dans la gestion de l'entreprise ; ce sont des juristes et non des gestionnaires.

En pratique, force est de constater que les juridictions sont souvent appelées à tracer les limites entre la bonne gestion et la gestion aventureuse. Dans ce cadre, le juge fiscal s'est penché sur le bien fondé de certaines décisions de gestion critiquées par l'administration fiscale au motif qu'elles ont pour conséquence une minoration exagérée du bénéfice imposable. La théorie de l'acte anormal de gestion est donc une construction prétorienne qui ne concerne, a priori, que la fiscalité des bénéfices commerciaux (ainsi que, par renvoi de l'article 72-1 du CGI, aux bénéfices agricoles).

En revanche, la théorie de l'acte anormal de gestion ne s'applique pas aux bénéfices non commerciaux (BNC). Selon l'article 93-1 du CGI en effet :

« Le bénéfice à retenir dans les bases de l'impôt sur le revenu est constitué par l'excédent des recettes totales sur les dépenses nécessitées par l'exercice de la profession ».

Le critère de la dépense « *nécessitée par l'exercice de la profession* » est a priori plus étroit que celui de « l'intérêt de l'entreprise » dans la mesure où une dépense peut tout à fait être étrangère à l'activité et lui être malgré tout profitable. Mais encore faut-il observer que le juge administratif regarde si la profession non-commerciale a été exercée dans des conditions « normales », ce qui évidemment n'est pas sans rappeler la théorie des actes anormaux de gestion (v. St. Austry, « BNC : notion de dépenses nécessitées par l'exercice de la profession », *RJF* 1/97, chron. p. 3). Même si la jurisprudence ne consacre pas littéralement la théorie de l'acte anormal de gestion, les solutions retenues sont assez proches.

Exemple

CE, 23 décembre 2013, n° 350075, « M. Uguen », *Dr. Fisc.* 2014, n° 14, comm. 252, concl. V. Daumas, note M. Buchet – A propos d'un notaire ayant effectué des remises d'honoraires à certains de ses clients, le Conseil d'Etat casse l'arrêt d'appel qui avait repoussé les prétentions de l'administration au motif « *qu'en statuant ainsi, sans rechercher, alors même que l'administration avait utilisé improprement l'expression d'acte anormal de gestion, si ces remises étaient justifiées par une contrepartie équivalente pour le contribuable, si elles étaient conformes aux règles ou usages de la profession de notaire ou si elles étaient justifiées par tout autre motif légitime* ».

La théorie de l'acte anormal de gestion trouve sa source à l'article 39 du CGI qui est le siège de la réglementation fiscale en matière de charges déductibles. La jurisprudence a déduit des termes de l'article 39 du CGI que ne peuvent être déduites du résultat imposable les dépenses qui sont étrangères à l'intérêt de l'entreprise. Ce principe résulte d'abord de l'article 39-1, 1° selon lequel : « *Les rémunérations ne sont admises en déduction des résultats que dans la mesure où elles correspondent à un travail effectif et ne sont pas excessives eu égard au service rendu* ».

La référence à l'intérêt de l'entreprise est plus explicite à l'article 39-5 (déduction des cadeaux, frais liés à l'utilisation de véhicules, dépenses de réception ...) et à l'article 39-1, 7° (dépenses de parrainage).

La théorie de l'acte anormal de gestion ne prend pas seulement ses racines dans le CGI mais aussi dans le code de commerce. Ainsi que l'avait noté P.-F. Racine : « *le concept d'acte anormal de gestion est*

le fruit de l'acclimatation ou la transplantation en droit fiscal du concept commercial d'acte non conforme à l'intérêt social ... » (concl. sous CE 27 juillet 1984, *RJF* 1984, n° 10, p. 53). Il est donc fait un parallèle entre l'intérêt de l'entreprise en droit fiscal et l'intérêt social en droit des sociétés. L'identification est pourtant fragile eu égard, notamment, à l'évolution récente du droit des sociétés qui, d'une part, distingue entre l'intérêt social et l'intérêt commun des associés, et, d'autre part, élargit l'intérêt social à des éléments extra-financiers « ... en prenant en considération les enjeux sociaux et environnementaux de son activité » (C. Civ., art. 1833 mod. Loi "Pacte" du 22 mai 2019). De notre point de vue, l'intérêt de l'entreprise en droit fiscal se rattache d'avantage à l'article 1832 du code civil (v. A. de Bissy, « La crise existentielle des sociétés : quel impact fiscal ? », *Lexbase, affaires*, n° 597 du 13 juin 2019, p. 33). L'élargissement de l'intérêt social en droit des sociétés devrait donc être sans effet sur la définition de l'acte anormal de gestion en fiscalité (en ce sens, V. Rép. Bascher : Sénat, 10 février 2022, n° 25359, et la note approbative de F. Deboissy et G. Wicker in *Dr. Fisc.* 2023, n° 8, act. 55).

Tous les actes de gestion sont concernés ... et même parfois ceux qui ne sont pas vraiment des actes de "gestion" (v. *infra* la jurisprudence sur les détournements de fonds). La jurisprudence ne se contente pas de critiquer les dépenses de l'entreprise qu'elle estime anormales, elle a aussi étendu le domaine d'application de la théorie de l'acte anormal de gestion aux décisions qui se traduisent par une renonciation à un profit. Finalement, quelle que soit sa traduction juridique (*dépense ou manque à gagner*), ce qui est critiquable, c'est que la décision ait été prise dans un intérêt autre que celui de l'entreprise. L'administration considère en effet que la société a pour but la recherche du profit et que les dépenses qui ne sont pas engagées dans cette optique ne peuvent concourir à la formation du résultat imposable. Elle est suivie en cela par la jurisprudence, à une exception près : lorsque la société n'a pas été constituée dans le but de réaliser des bénéfices mais de faire profiter ses membres d'économies, conformément à l'article 1832 du Code civil.

Exemple

CE, 25 novembre 2009, « *Cie Rhénane de raffinage* », *Dr. Fisc.* 2010, n° 7, comm. 186, concl. E. Geffray, note R. Schneider – La facturation à prix coûtant d'une prestation par une société à ses actionnaires ne constitue pas une renonciation anormale à un profit à partir du moment où la société a été constituée dans ce but.

Le critère de l'acte anormal de gestion est donc l'intérêt de l'entreprise. Pour le droit fiscal, il y a « acte anormal de gestion » chaque fois que l'entreprise a exposé une dépense qui n'est pas faite dans son intérêt. Ce critère était d'application générale, quel que soit le bénéficiaire de l'avantage (entreprise ou particulier). En pratique, nombre d'avantages étaient consentis à une entreprise tierce : aide accordée à une filiale ou à un partenaire économique. La jurisprudence leur appliquait le critère habituel de l'acte anormal de gestion : l'aide était déductible si la société y avait un intérêt financier (c'est naturellement le cas de la société mère qui aide sa filiale), ou un intérêt commercial (ce peut également être le cas d'un fournisseur qui aide son client).

La loi (2^{ème} loi de finances rectificative pour 2012 du 16 août 2012), traite désormais à part le cas des aides entre entreprises ; leur régime figure désormais à l'article 39-13 nouveau du CGI (applicable à compter des exercices clos depuis le 4 juillet 2012). En ce qui les concerne, les règles sont claires : les aides à caractère financier (mère/fille) ne sont plus déductibles, alors que les aides à caractère commercial (client/fournisseur) sont déductibles. Toutefois, le législateur a réservé le cas des aides qui sont consenties à une entreprise en difficulté financière (cela peut concerner une société mère qui vient en aide à sa filiale) ; l'aide est alors déductible sous certaines limites.

Comme les aides inter-entreprises sont souvent accordées entre sociétés « liées » (c'est à dire dont l'une contrôle l'autre ou dont les deux sont contrôlées par une troisième), leur régime sera étudié dans le cadre des développements consacrés aux groupes de sociétés (v. [leçon 2 du cours relatif à l'imposition des structures de l'entreprise](#)).

Nous nous en tiendrons au « régime de droit commun » de l'acte anormal de gestion (hors aides inter-entreprises).

Il s'agit à présent de définir la notion fiscale « d'intérêt de l'entreprise ». Nous ferons deux affirmations :

- L'acte anormal de gestion est **étranger** à l'intérêt de l'entreprise. Il suffit que le bénéficiaire soit un *tiers* par rapport à l'entreprise : associé, dirigeant, salarié, ou toute personne qui n'est pas intéressée à l'entreprise d'une façon ou d'une autre (*un membre de la famille du dirigeant...*).

- L'acte doit encore être **contraire** à l'intérêt de l'entreprise. Ainsi, l'acte peut être anormal quant à son montant (*Ex : rémunérations excessives des dirigeants de sociétés*) ou quant à sa nature (*les libéralités et le problème des cadeaux d'entreprises, lorsque l'intérêt de l'entreprise n'est pas démontré*), ou quant à ses effets, puisqu'il peut aussi bien résulter d'une dépense excessive que d'une renonciation à un profit (*Ex : les abandons de créances lorsqu'elle n'apportent rien à l'entreprise*).

Enfin, l'acte est fait dans l'intérêt de l'entreprise lorsqu'elle reçoit une contrepartie équilibrée.

Exemple

Par exemple, en matière de cession de titres pour un prix minoré, la jurisprudence exige généralement un écart significatif entre le prix de cession des titres et leur valeur réelle (20 % en principe). Toutefois, le Conseil d'Etat a jugé qu'un écart de 14,1 % entre le prix de cession et la valeur réelle des titres pouvait suffire (CE, 26 octobre 2021, n° [426462](#), « Sté Crédit Agricole », *Dr. Fisc.* 2022, n° 5, comm. 105, concl. C. Guibé, note E. Joannard-Lardant). Dans cette affaire, le Conseil d'Etat, statuant après renvoi, juge que l'écart constaté entre la valeur vénale des titres et leur prix de cession, soit 14,1 %, était suffisamment significatif pour justifier l'appauvrissement sans raison de la société cédante (CE, 7 avril 2023, n° [466247](#), *Dr. Fisc.* 2023, n° 16, act. 134, note L. Erstein – En l'espèce, la société, dont les titres étaient cédés, était en cessation progressive d'activité et son actif net était essentiellement constitué d'un portefeuille de placements en trésorerie).

Cette contrepartie n'est pas nécessairement et directement de nature financière ; elle peut se concevoir en terme d'image et de renom pour l'entreprise.

Exemple

- Au sujet des dépenses de parrainage d'une entreprise lors d'une compétition sportive à laquelle le dirigeant avait pris part ; CAA de Douai, 28 mai 2003, n° 99-20073 « SA Transport Couque Maurice », *RJF* 4/04, n° 347. Il est notamment relevé que le nom de l'entreprise était apposé sur le véhicule, l'événement a été commenté par la presse et la radio locale, il a servi de support à différentes manifestations commerciales et le dirigeant avait les capacités de pilote requises.
- Au sujet du financement de projets d'associations humanitaires ; CE, 15 février 2012, n° [340855](#), « SARL Les sources », *Dr. Fisc.* 2012, n° 20, comm. 293. Cas d'une entreprise de vente par correspondance d'articles de bureau et d'hygiène qui s'engage envers ses clients à reverser 5 % du prix facturé à des associations caritatives. Le Conseil d'Etat juge que l'entreprise en avait retiré une contrepartie dans la promotion de son action qui lui avait permis de maintenir ou d'accroître son chiffre d'affaires.
- Une société peut avoir intérêt à renoncer à des recettes et prendre en charge certaines dépenses afin de mettre un terme à un conflit pouvant ternir sa réputation commerciale ; CAA de Bordeaux, 4 juin 2013, n° 11BX0918, « SA Amarcord », *RJF* 10/13, n° 909. En l'espèce, il s'agissait d'avantages consentis par une SCEA à son ancienne gérante dans le cadre d'un protocole d'accord visant à mettre fin à un litige entre associés qui risquait de porter atteinte à l'image de la société et à celle de son vin.
- Une société peut avoir intérêt à renoncer à la rémunération d'une concession de licence de marque si l'avantage a été consenti en vue de la préservation de l'existence même d'actifs dont dépend la pérennité de sa propre activité économique ou par la prévention d'une dévalorisation certaine dans des conditions compromettant durablement leur usage comme source de revenus ; CE, 10 février 2016, n° [371258](#), « Société Hôtel et Casino de Deauville » *Dr. Fisc.* 2016, n° 7-8, act. 103. En l'espèce, la société mère du groupe (SHCD) a notamment fait valoir qu'en permettant de ne pas aggraver la situation financière de la société d'exploitation du restaurant le Fouquet's (SERF), la société d'exploitation de la marque Le Fouquet's (SEMF) a contribué à préserver cette marque et son renom, sur laquelle repose sa propre activité économique.

En revanche, l'absence de contrepartie ne saurait être justifiée par les économies d'impôts dont celle-ci a profité du fait de l'abus de droit (CE, 12 mars 2026, n° [492888](#), « Sté BNP Paribas », *RJF* 6/26, n° 481). Add. C. de La Martinière, *Réflexions sur le montage Carignan*, ou comment le vin a tourné - À propos de CE, 8^e et 3^e ch. réunies, 12 mars 2026, n° 492888, BNP PARIBAS (*Dr. Fisc.* 2026, n° 29, étude 266).

En savoir plus : Les cadeaux d'entreprise :

Aux termes de l'article 39-5 du CGI : « Sont également déductibles les dépenses suivantes : ... e) Les cadeaux de toute nature, à l'exception des objets de faible valeur conçus spécialement pour la publicité ; ... Les dépenses

énumérées peuvent également être intégrées dans les bénéfices imposables dans la mesure où elles sont excessives et où la preuve n'a pas été apportée qu'elles ont été engagées dans l'intérêt direct de l'entreprise ».

Exemple

Dans un arrêt de 2011, le Conseil d'Etat impose une lecture particulière du texte (CE, 11 février 2011, n° [316500](#), « *Sté Philips France* », *Dr. Fisc.* 2011, n° 18-19, comm. 335, note L. Faulcon, A. Fournier) : il juge que les cadeaux d'entreprises sont en principe déductibles mais « *qu'il en va cependant autrement si l'entreprise ne justifie pas l'intérêt direct que présente, pour son activité présente ou future, l'entretien de bonnes relations avec les bénéficiaires des cadeaux ou si l'administration établit que le montant d'une dépense est excessif au regard de l'intérêt que le bénéficiaire du cadeau présente pour l'entreprise* » (en l'espèce, il s'agissait de trois voyages « d'affaires » organisés par la société Philips au profit de dirigeants d'entreprises clientes et de leurs conjoints, aux Etats-Unis, au Kenya et au Mexique, pour un montant total de 523 394,83 €).

Contrairement à la lettre du texte, le Conseil d'Etat confère aux conditions liées au caractère excessif de la dépense et à l'absence d'intérêt pour l'entreprise un caractère alternatif et non pas cumulatif, et il opère un renversement de la charge de la preuve en posant une présomption d'anormalité de la dépense : le contribuable doit justifier de son intérêt, et si tel est le cas, et en dépit de cela, l'administration peut encore rapporter le caractère excessif de la dépense pour s'opposer à sa déduction.

Attention : il ne faut pas confondre les cadeaux d'entreprise avec les dépenses de **parrainage** (CGI, art. 39-1, 7°), ou de **mécénat** (CGI, art. 238 bis). Le mécénat consiste à faire un don, en numéraire ou en nature, à un organisme d'intérêt général sans attendre en retour de contrepartie équivalente (Bofip, BOI-BIC-RICI-20-30-10-20, n° 120). Le mécénat se distingue du parrainage dans le cadre duquel l'entreprise qui parraine retire un bénéfice direct de l'organisme parrainé en contrepartie du soutien accordé (Bofip, BOI-BIC-RICI-20-30-10-20, n° 150). Les dépenses de mécénat permettent à une entreprise de bénéficier d'une réduction d'impôt (en contrepartie, de telles dépenses ne sont pas déductibles du résultat imposable). Les dépenses de parrainage sont déductibles si elles sont engagées dans l'intérêt de l'entreprise.

Exemple

CE, 15 février 2012, n° [340855](#), « *SARL Les Sources* », préc., qui juge que l'entreprise qui reverse une partie du prix de vente de ses produits à une œuvre humanitaire agit *dans son intérêt* dès lors que cela lui a permis de maintenir ou d'accroître son chiffre d'affaires.

Il importe peu que la dépense soit licite ou illicite. Ainsi, l'acte anormal de gestion est-il souvent une **infraction pénale** (par exemple, un abus de biens sociaux), mais une dépense illicite n'est pas nécessairement constitutive d'**acte anormal de gestion** (par exemple, une vente avec primes). Ce qui compte, c'est l'intérêt de la société ; le juge fiscal n'est pas un juge moralisateur.

Exemple

Ainsi, le Conseil d'Etat a admis en déduction un « *don* » de 500 000 F par une SCI à la commune de St Tropez destiné au financement de courts de tennis, contre l'obtention d'un permis de construire (CE, 24 mai 2006, « *Genestar* », *Dr. Fisc.* 2006, n° 43, comm. 688).

La solution est critiquée au motif que l'on ne peut introduire de disparité au sein de la matière juridique (Fl. Deboissy, *RTD Com.* n° 2/1999, p. 530). Selon certains, la difficulté pourrait être évitée en revenant aux sources de l'acte anormal de gestion, c'est à dire en considérant comme « normale » la dépense qui est nécessaire, ou du moins utile, à la réalisation du bénéfice (P. Serlooten, « Liberté de gestion et droit fiscal : la réalité et le renouvellement de l'encadrement de la liberté », *Dr. Fisc.* 2007, n° 12, p. 6). Dès lors, on prendrait en compte une dépense, même illicite, sans la légitimer pour autant. **La jurisprudence n'est pas insensible à ces critiques.**

Exemple

Ainsi, l'entreprise ne peut pas déduire les amendes pénales, comme les provisions pour y faire face (CE, 8 juillet 1998, *Dr. fisc.* 1999, n° 49, comm. 1084, concl. G. Goulard), mais elle peut déduire les dommages et intérêts auxquels elle a été condamnée par une juridiction pénale (CE, 07 janvier 2000, *Dr. Fisc.* 2000, n° 11, comm. 204).

Par ailleurs, le caractère illicite d'une charge est pris en compte par le juge fiscal lorsqu'il s'agit d'une renonciation à recette.

Exemple

Selon le Conseil d'Etat en effet, un contribuable peut, sans commettre d'acte anormal de gestion, renoncer à une clause d'indexation favorable mais illicite (CE, 13 février 2015, n° [360339](#), *RJF* 05/2015, n° 385).

En savoir plus : Le problème des avantages versés à des intermédiaires étrangers en vue de la signature de contrats avec des autorités publiques :

D'une façon générale, le conseil d'Etat estime que les commissions ne sont pas des actes anormaux de gestion et sont donc déductibles, sous réserve d'apporter la preuve de leur versement.

Depuis l'entrée en vigueur de la convention OCDE sur la lutte contre la corruption d'agents publics étrangers du 17 décembre 1997, soit le 29 septembre 2000, les sommes versées à des intermédiaires en vue d'obtenir ou de conserver un marché international ne sont plus déductibles (LF Rec. 1997, CGI, art. 39-2 bis). La circonstance que les sommes versées pour le compte du contribuable auraient été détournées de leur objet à son insu et qu'il ne pourrait, ainsi, pas être regardé comme ayant eu, par lui-même, une intention de corruption, est sans incidence (CE, 4 février 2015, n° [364708](#), « *Sté Alcatel Lucent* », *Dr. Fisc.* 2015, n° 7-8, act. 98). On peut légitimement penser que sont aussi concernées les commissions versées à des agents publics français, sans quoi la mesure serait discriminatoire.

Doctrine : J.-P. Le Gall, « Le régime des commissions versées par les entreprises françaises pour l'obtention des marchés à l'exportation », *JCP éd. E* 1984, II, 14342.

Il importe peu que la dépense soit conforme à l'objet social ; une société mettant gratuitement à disposition de son associé unique des appartements, conformément à son objet social, commet un acte anormal de gestion.

Exemple

CE, 22 juillet 2022, n° [444942](#), « *Sté Phoenix Union Co* », *Dr. Fisc.* 2022, n° 37, act. 338, obs. O. Fouquet ; *Dr. Fisc.* 2022, n° 40, comm. 353, concl. E. Bokdam-Tognetti, note E. Joannard-Lardant : hypothèse d'une société non commerciale de droit suisse, mais qui a été sassimilée à une société par actions française soumise à l'IS en France. Dans le même sens : CE, 8 avril 2026, n° [499815](#), « *Sté Combined Property Home Ltd* », *Dr. Fisc.* 2026, n° 25, comm. 246, concl. C. Guibé, note E. Joannard-Lardant. - Société de droit britannique assimilée à une société à risque limité soumise à l'IS en France ayant été constituée avec pour unique objet la mise à disposition gratuite d'une villa à Saint Tropez à ses associés).

En revanche, la jurisprudence exige clairement un élément intentionnel : l'entreprise doit savoir qu'elle agit contre son intérêt.

Lorsqu'il s'agit de libéralité toutefois, l'absence d'intérêt propre comme la conscience d'agir contre son intérêt sont présumés, mais la jurisprudence admet que la preuve contraire puisse être apportée.

Exemple

Une affaire récente jugée par le Conseil d'Etat en formation plénière concernant la vente d'un actif à prix minoré constitue une parfaite synthèse de ces principes (CE plén., 21 décembre 2018, n° [402006](#), « *Sté Croë Suisse* », *Dr. Fisc.* 2019, n° 4, act. 6 ; *Dr. Fisc.* 2019, n° 7, act. 45, note Th. Pons ; *Dr. Fisc.* 2019, n° 9, comm. 176, concl. A. Bretonneau, note Fl. Deboissy et G. Wicker). Le Conseil d'Etat rappelle en premier lieu que « *Constitue un acte anormal de gestion l'acte par lequel une entreprise **décide** de s'appauvrir à des fins étrangères à son intérêt* » (sur cette définition, V. Fl. Tap, « La définition de l'acte anormal de gestion par le juge fiscal est-elle constitutionnelle ? », *Dr. Fisc.* 2021, n° 9, étude 154). Il juge ensuite que l'administration fiscale « *doit être regardée comme apportant la preuve du caractère anormal de l'acte de cession si le contribuable ne justifie pas que l'appauvrissement qui en est résulté a été décidé dans l'intérêt de l'entreprise, soit que celle-ci se soit trouvée dans la nécessité de procéder à la cession à un tel prix, soit qu'elle en ait tiré une contrepartie* ».

Dans une autre affaire, « *Sté Alone et Co* », il s'agissait d'une promesse de vente d'actions par une société mère au cadre dirigeant d'une de ses filiales. Pour écarter la qualification d'acte anormal de gestion, le Conseil d'Etat relève, notamment, que la société pouvait trouver un intérêt à inciter la performance du directeur commercial d'une de ses filiales, même s'il n'était pas salarié de la société mère (CE, 11 mars 2022, n° [453016](#), « *Sté Alone et Co* », *Dr. Fisc.* 2022, n° 11, act. 99).

Autrement dit, le contribuable peut échapper à la qualification d'acte anormal de gestion, soit s'il rapporte **l'existence d'une contrepartie**, soit **l'obligation qu'il a eu d'agir ainsi** (absence d'élément intentionnel).

Remarque

Lorsqu'il s'agit de cession de stocks à prix minoré, le Conseil d'Etat a jugé que l'administration doit rapporter la preuve, d'une part que l'opération n'a pas été réalisée dans l'intérêt de l'entreprise, et d'autre part que l'entreprise a agi intentionnellement (CE, 4 juin 2019, n° [418357](#), « *Sté d'investissement maritimes et fonciers* »). Idem lorsqu'il s'est agi d'un loyer que l'administration estimait avoir été minoré ; il lui revient d'établir le caractère anormalement bas du loyer (CE, 8 mars 2021, n° [433019](#), « *Sté la Maissonnette* », *RJF* 05/22, n° 451, concl. C. Guibé, C 451).

En savoir plus : Les détournements de fonds : une jurisprudence particulière.

Il est en principe jugé que les détournements de fonds réalisés par des dirigeants - ou les provisions pour y faire face - ne sont pas déductibles des résultats imposables de la société pourtant victime (CE, 21 février 2005, « *Sté Jurisfisca* », *RJF* 5/05, n° 430), sauf si l'auteur du détournement n'est qu'un simple salarié de l'entreprise (CE, 14 février 2001, « *SA Manufacture d'Appareillage Electrique de Cahors* », *Dr. Fisc.* 2001, n° 36, comm. 748) mais à condition dans ce cas que les dirigeants n'aient pas été au courant des détournements ou du moins qu'ils n'aient pas été favorisés par un défaut de contrôle interne (5 octobre 2007, « *Sté Alcatel CIT* », *Dr. Fisc.* 2008, n° 6, comm. 165, note A. de Bissy - Preuve non rapportée en l'espèce), ou si le dirigeant a agi sous la contrainte et au bénéfice d'un tiers (extorsion de fonds ; CE, 13 mars 2026, n° [499320](#), "Sté VL", *Dr. Fisc.* 2026, n° 23, comm. 237, concl. B. Lignereux, note L. Miljkovic).

L'administration fiscale a fait sienne cette jurisprudence ; elle considère que si les vols et les détournements subis par l'entreprise constituent une charge déductible (BOI-BIC-CHG-60-20-10, 24 février 2021, §60), tel n'est pas le cas :

- des détournements commis par un dirigeant, un mandataire social, un associé d'une société ;
- de la perte résultant de détournements commis par les salariés de la société, qui ont pour origine, directe ou indirecte, le comportement délibéré des dirigeants, mandataires sociaux ou associés ou leur carence manifeste dans l'organisation de la société et la mise en œuvre des dispositifs de contrôle, contraires à l'intérêt de la société (BOI-BIC-CHG-60-20-10, 24 février 2021, §60).

Le risque excessif : un critère alternatif de l'acte anormal de gestion. Depuis longtemps la jurisprudence considère que l'anormalité d'une décision de gestion peut résulter du risque excessif pris par un chef d'entreprise.

Exemple

CE, 14 février 1979, n° [10812](#), *Dr. Fisc.* 1979, n° 21, comm. 1069 – Architecte se portant caution de son principal client ; CE, 28 septembre 1983, n° [34626](#), *Dr. Fisc.* 1984, n° 4, comm. 75 – Intermédiaire financier se substituant aux emprunteurs défaillants.

Mais c'est plus tard que le Conseil d'Etat s'est pour la 1^{ère} fois fondé sur ce critère pour refuser la déduction d'une charge reposant sur un risque manifestement exagéré de l'entrepreneur.

Exemple

CE, 17 octobre 1990, n° [83310](#), « *Loiseau* », *Dr. Fisc.* 1991, n° 48, comm. 2281, concl. O. Fouquet ; *RJF* 11/1990, n° 1317, chron. J. Turot, *L'entrepreneur, le risque et le fisc. La notion d'acte qui sans être étranger à l'intérêt de l'entreprise, lui fait courir un risque excessif*, p. 735 – Garanties qu'offrait un « remisier » en bourse « excédant manifestement les risques qu'un chef d'entreprise peut être amené à prendre pour améliorer les résultats de son exploitation ».

- En pratique, c'est dans le domaine des provisions que la notion de risque prend un relief particulier ; si le risque est excessif, l'entrepreneur ne peut déduire une provision pour risque (CE 17 octobre 1991 « *Loiseau* » préc.). Plus récemment, le Conseil d'Etat a jugé que la provision constituée pour faire face à la probabilité de pertes à l'occasion de placements financiers peut être déduite s'il est établi que ces derniers, n'excédant pas manifestement les risques qu'un chef d'entreprise peut prendre pour améliorer les résultats de la société, constituent un choix de gestion normale de trésorerie dont l'administration fiscale ne saurait discuter l'opportunité (CE, 27/04/2011, « *Sté Legeps* », *Dr. Fisc.* 2011, n° 25, comm. 399, concl. L. Olléon, note O. Fouquet).
- Le Conseil d'Etat s'est appuyé sur le même argumentaire pour juger qu'il convient de s'interroger sur le risque excessif pris par une société mère qui a consenti des avances en compte courant à une filiale dont les résultats avaient continué de se détériorer en dépit des premières avances (CE, 16 novembre 2011, n° [326913](#), « *Sté Fralsen Holding* », *Dr. Fisc.* 2012, n° 5, chron. 122, obs. Cl. Accard, n° 9).

Doctrine : Y. Rutschmann, J. Cayral, « Le risque manifestement excessif : immixtion rampante dans la gestion d'une entreprise ou simple garde-fou ? », *Dr. Fisc.* 2012, n° 45, comm. 500.

Remarque

Abandon de la théorie du risque excessif en 2016 !

Le Conseil d'Etat a abandonné sa jurisprudence en jugeant que « **C'est au regard du seul intérêt propre de l'entreprise que l'administration doit apprécier si les opérations litigieuses correspondent à des actes relevant d'une gestion commerciale normale. Indépendamment du cas de détournements de fonds rendus possibles par le comportement délibéré ou la carence manifeste des dirigeants, il n'appartient pas à l'administration, dans ce cadre, de se prononcer sur l'opportunité des choix de gestion opérés par l'entreprise et notamment pas sur l'ampleur des risques pris par elle pour améliorer ses résultats** » (CE, 13 juillet 2016, n° [375801](#), « *Monte Paschi Banque* », *Dr. Fisc.* 2016, n° 36, act. 489, obs. Ph. Durand et M. Seraille ; comm. 464, note O. Fouquet).

Par contre, ainsi que l'indique le Conseil d'Etat lui-même, cette décision ne remet pas en cause la jurisprudence relative aux détournements de fonds que la doctrine avait souvent rapproché de la théorie du risque excessif au cas de carence manifeste des dirigeants dans la gestion de l'entreprise (CAA de Marseille, 23 février 2017, n° [15MA03323](#) - Vol de billets de banque par un tiers rendu possible par la carence des dirigeants ; refus de transmission d'une QPC formée par la société), mais le critère de la carence manifeste ne s'applique pas lorsque l'entreprise, ayant agi dans le cadre de son objet social, a été victime d'une escroquerie (CAA de Versailles, 7 février 2017, n° [15VE03890](#) - Commande de marchandises jamais livrées ; la Cour admet la déduction de la perte subie par l'entreprise victime de l'escroquerie « *alors même que ses dirigeants, par leur carence manifeste, ont exposé leur entreprise à un risque élevé de perte* »).

En outre, selon certains, le critère du risque excessif pourrait être invoqué contre des pratiques d'optimisation fiscale permettant aux contribuables de bénéficier d'avantages fiscaux indus (V. A. Nicolier, *La théorie du risque manifestement excessif pourrait-elle revivre ?*, *Dr. Fisc.* 2025, n° 3, étude 12).

Doctrine : A.-Ch. Bezzina, « Acte anormal de gestion : de quelques considérations sur l'abandon du critère du "risque excessif" - Réflexions à propos de l'arrêt CE, sect. 13 juillet 2016, n° 375801, SA Monte Paschi Banque » (Dr. Fisc. 2016, n° 47, étude 598).

La charge de la preuve incombe à l'administration fiscale. Plus précisément, si le contribuable doit justifier les écritures de charges dans leur nature et dans leur montant (cas des frais généraux), il appartient ensuite à l'administration de démontrer que celles-ci n'ont pas été exposées dans l'intérêt de l'entreprise (CE, plén. 27 juillet 1984, « SA Renfort service », Dr. Fisc. 1985, n° 11, comm. 596).). Par exemple, il a été jugé que, à partir du moment la réalité des prestations entre deux sociétés d'un même groupe, justifiées par des factures régulières, n'est pas remise en cause, l'Administration devait établir que le prix facturé excède ceux habituellement pratiqués par des entreprises indépendantes (CE, 21 avril 2026, n° [506209](#), « Sté Elpev », Dr. Fisc. 2026, n°31-35, comm. 280, concl. B. Lignereux). Ce n'est que si l'administration apporte des éléments objectifs permettant de remettre en cause le principe même de la déductibilité des charges litigieuses ou à établir leur insuffisante contrepartie que l'entreprise devra à son tour justifier de l'intérêt que représente pour elle la dépense (CE, 15 décembre 2010, n° [320693](#), Dr. Fisc. 2011, n° 13, comm. 259, obs. P. Fumenier).

C'est à la date de l'acte que s'apprécie un acte anormal de gestion, sans tenir compte des événements postérieurs (V. CE, 3 mai 2023, n° [434441](#), « BNP Paribas », Dr. Fisc. 2023, n° 35, comm. 269, concl. M.-G. Merloz, note F. Deboissy – Dans l'hypothèse d'un taux d'intérêt jugé insuffisant par l'Administration, le Conseil d'Etat juge que « *en prévoyant, compte tenu des hypothèses fiscales qu'elle avait retenues, les taux d'intérêt [...], la société [...] ne peut être regardée comme ayant décidé, à la date de la signature des actes en cause, de s'appauvrir à des fins étrangères à son intérêt* »).

Certains actes sont présumés étrangers à une gestion commerciale normale et c'est au contribuable de démontrer qu'ils sont justifiés. C'est le cas des abandons de créances, des prêts sans intérêt ou lorsque l'entreprise renonce à être rémunérée (CE, 26 février 2003, « Sté Pierre de Reynal et Cie », RJJF 5/03, n° 607, concl. G. Goulard, p. 403 ; CE, 26 septembre 2011, n° [328762](#), « SARL Holding financière Ségué », RJJF 12/11, n° 1275, chron. C. Raquin, p. 1147 - Renonciation à des redevances de licence), mais une entreprise peut facturer des frais administratifs à ses clients à des taux variables sans que cela soit regardé comme une renonciation anormale à recettes ; c'est à l'administration de prouver qu'une telle pratique relève d'une gestion anormale (CE, 20 mai 2015, n° [369373](#), « Sté Universal aviation France », RJJF 8-9/2015, n° 681).

La sanction de l'acte anormal de gestion se situe à un double niveau :

- Au niveau de l'entreprise tout d'abord : la dépense non déductible devra être réintégrée dans le résultat imposable et le profit non perçu devra y être rattaché. Il s'ensuit un rehaussement du bénéfice et un rappel des droits « *anormalement* » éludés ;
- Au niveau du bénéficiaire ensuite : il sera imposé sur l'avantage qu'il a reçu de l'entreprise.

En savoir plus : Comment est imposé l'avantage ?

Si l'auteur de l'avantage relève de l'impôt sur le revenu, le bénéficiaire sera imposé :

- au titre des BNC si c'est un particulier,
- ou au titre des BIC si c'est un commerçant.

S'il s'agit d'une société soumise à l'IS, le bénéficiaire sera imposé au titre des revenus de capitaux mobiliers, mais sans les avantages propres aux dividendes. C'est ce que l'on appelle une distribution camouflée de bénéfices (v. la leçon 4 relative à l'IS et aux distributions de bénéfices). En outre, ce revenu devra être majorée de 25 % si le bénéficiaire est un particulier ou un entrepreneur qui n'a pas adhéré à un Centre de gestion agréé (CGA).

B - L'abus de droit

D'emblée, il convient de souligner deux différences marquantes avec la théorie de l'acte anormal de gestion :

- L'abus de droit concerne tous les impôts : impôts sur le revenu, taxes sur le chiffre d'affaires (TVA), droits d'enregistrement, Impôt sur la fortune immobilière (IFI), et impôts locaux...

- Il figure explicitement dans un texte : l'article L. 64 du Livre des Procédures Fiscales (LPF).

Au départ, l'article L. 64 du LPF ne visait que « les actes qui dissimulent la portée véritable d'un contrat ou d'une convention ». Autrement dit, seules les situations de « simulation » étaient visées par la loi, mais le Conseil d'Etat (CE, 10 juin 1981, n° 19079, *RJF* 09/1981, n° 787), puis la Cour de Cassation (Cass. Com., 19 avril 1988, *Dr. fisc.* 1988, n° 32-33, comm. 1788), avaient l'un et l'autre estimé que l'abus de droit pouvait aussi prendre la forme d'une « fraude à la loi », c'est à dire un contournement habile de la loi fiscale par le biais d'un montage juridique.

Ainsi, l'abus de droit peut être caractérisé dans les deux situations suivantes :

1/ Au cas de « **simulation** », lorsque l'acte présenté à l'administration ne correspond pas à la réalité.

Exemple

- Cas des donation déguisée sous forme de vente, afin de faire bénéficier l'acquéreur de droits de mutation plus réduits (v. P. Camelo Cassan, « Le leurre et l'argent du leurre : vente, apport et donation déguisée », *Dr. Fisc.* 2017, n° 29, étude 401).
- Cas des actes fictifs destinés à tromper l'administration (CE, 11 octobre 1978, *Dr. Fisc.* 1979, n° 20, comm. 1023 - Location fictive consentie à la mère de deux enfants qui habitaient avec elle une propriété, dans le but de déduire les frais de rénovation).

2/ Au cas de « **fraude à la loi** », lorsque le contribuable parvient à faire échec à une disposition législative grâce à une construction juridique ayant pour seul but d'échapper à l'impôt.

Exemple

- Cas des propriétaires d'immeubles qui, pour bénéficier de la déduction de leurs frais de rénovation, réservé aux immeubles loués, vont créer une SCI dont ils seront associés et à laquelle ils verseront un loyer.
- Cas des apports d'actifs à une société suivi, à quelques jours d'intervalle, de la cession à un repreneur des titres reçus en contrepartie, ceci afin d'appliquer les droits de mutation sur les titres et non sur les actifs (Cass. Com., 20 mars 2007, « *SAS Distribution Casino* », *RJF* 8-9/07, n° 993). La doctrine dans son ensemble critique cette solution qui laisse peu de place à l'habileté fiscale (B. Hatoux, « L'insécurité juridique érigée en principe ? », *RJF* 8-9/2007, p. 710 s.).

Par contre, il n'y a pas abus de droit **lorsqu'une SARL se transforme en SA** peu de temps avant la cession de ses actions, soi-disant pour échapper aux droits de mutation propres aux cessions de parts de SARL, à partir du moment où il n'est pas prouvé que la société est revenue à sa forme initiale (Cass. Com., 10 décembre 1996, « *Sté RMC France* », *JCP éd. E*, 1997, II, 923, note H. Hovasse). Presque 20 ans après l'arrêt « *Sté RMC France* », le Conseil d'Etat a utilisé le même argument pour juger que ne constitue pas un abus de droit **la transformation d'une SA en SNC**, ce qui a eu pour effet de permettre à la société mère structurellement déficitaire d'imputer sur ses déficits une quote-part des bénéfices de sa filiale devenue semi-transparente (CE, 15 février 2016, n° [374071](#), « *SNC Distribution Leader Price* », *Dr. Fisc.* 2016, n° 11, act. 149, obs. Fl. Deboissy).

Remarque

Enseignement : il faut toujours se ménager une cause extra-fiscale !

Remarque

Le Conseil d'Etat est indifférent à la démonstration, à coté du but fiscal, d'un but social dans la mesure où la fraude sociale peut également être constitutive d'un abus de droit (CE, 29 novembre 2024, n° [487707](#), *Dr. Fisc.* 2024, n° 50, act. 494, obs. L. Erstein ; *Dr. Fisc.* 2025, n° 9, comm. 46, concl. C. Guibé, obs. O. Fouquet). En l'espèce, il s'agissait d'un montage artificiel qui permettait l'imposition de revenus de nature salariale en tant que revenus distribués exonérés d'impôt sur les sociétés en application du régime fiscal "mère-fille", et de réduire significativement le montant des charges sociales.

Dans un deuxième temps, le Conseil d'Etat a considéré que l'administration pouvait invoquer la théorie de la fraude à la loi en dehors du cadre de l'article L. 64 (CE, 27 septembre 2006, « *Janfin* », *Dr. Fisc.*

2006, n° 47, comm. 744, concl. L. Olléon), dès lors que le montage en cause n'entre pas dans les prévisions de cette disposition particulière (en l'espèce : l'utilisation d'un avoir fiscal perçu à l'occasion d'un achat d'actions « coupons attachés » par une société pour payer son IS est un problème de paiement de l'impôt et non un problème d'assiette qui seul entre dans le champ de l'article L. 64). Il a aussi estimé possible l'utilisation de la fraude à la loi pour refuser le bénéfice d'une convention fiscale internationale dans un cas de « *Treaty shopping* » (CE, 29 décembre 2006, « *Sté Bank of Scotland* », *RJF* 03/07, n° 322). Très clairement, le Conseil d'Etat a jugé que l'article L64 peut être utilisé au cas d'application d'une convention fiscale contrairement à ses objectifs (CE plén., 25 octobre 2017, n° [396954](#), « *Cts Verdannet* », *Dr. fisc.* 2017, n° 45, act. 600 ; Chr. De La Martinière, « Abus de droit : vers une plus grande répression ? Comment analyser l'état du droit depuis l'arrêt Verdannet ? », *Dr. Fisc.* 2018, n° 24, étude 297). Egalement, en 2017, il a été inséré à l'article 28 de la convention modèle OCDE « *la règle du critère des objets principaux* » (ou « *clause PPT* ») qui est issue de l'action 6 du "plan BEPS" de l'OCDE relatif à la lutte contre l'évasion fiscale internationale (v. N. Vergnet et M. Brown, « Abus de conventions fiscales : une tentative d'exégèse de la "clause PPT" », *Dr. Fisc.* 2018, n° 26, act. 313).

Pour finir, le législateur a réécrit l'article L. 64 du LPF, de telle sorte que le texte concerne aussi bien la simulation que la fraude à la loi (LF rec. 2008). Selon ce texte désormais : « Afin, d'en restituer le véritable caractère, l'administration est en droit d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes constitutifs d'un abus de droit, soit que ces actes ont un caractère fictif, soit que, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles ».

Il en découle deux enseignements majeurs :

- **Il n'est plus possible d'invoquer la fraude à la loi hors le cadre de l'article L. 64** (c'est à dire en pratique, sans que les contribuables aient eu la possibilité de saisir le comité de l'abus de droit fiscal).
- **L'article L. 64 met en œuvre un double critère cumulatif de la fraude à la loi** : il faut non seulement que le montage soit motivé par **un but exclusivement fiscal (critère « subjectif »)** mais encore qu'il aille **à l'encontre des objectifs poursuivis par l'auteur du dispositif fiscal (critère « objectif »)** (CE, 7 septembre 2009, n° [305596](#), « *Sté H. Goldfarb* » et CE, 7 septembre 2009, n° [305586](#), « *Sté Axa* », *Les nouvelles fiscales*, n° 1030, 15 sept. 2009, p.18, note P. Sicsic et L. Faulcon).

Remarque

Article L. 80 A versus article L. 64.

Si le texte consacre la définition jurisprudentielle de l'abus de droit, il vise le contournement des « **textes** » mais également des « **décisions** ». En d'autres termes, il permettrait à l'administration d'invoquer l'abus de droit contre un contribuable qui n'a fait qu'appliquer la doctrine administrative et remettrait en cause le principe de l'opposition à l'administration de sa propre doctrine figurant à l'article L. 80 du LPF (O. Fouquet, « L'application littérale de la doctrine administrative peut-elle être constitutive d'un abus de droit ? », *Dr. Fisc.* 2009, n° 42, Act. 316).

Dans un avis rendu en 1998, le Conseil d'Etat avait fait prévaloir l'article L. 80 A du LPF et affirmé le principe selon lequel une doctrine, même illégale, doit être opposable à l'administration fiscale (CE, avis, 8 avril 1998, « *Sté distribution de chaleur de Meudon et Orléans (SDMO)* », *Dr. Fisc.* 1998, n° 18, comm. 398, concl. G. Goulard). Mais en 2018, la Cour de Paris avait admis la possibilité pour l'Administration d'agir sur le terrain de l'abus de droit (CAA de Paris, 20 décembre 2018, n° [17PA00747](#), *Dr. Fisc.* 2019, n° 11, comm. 206, concl. O. Lemaire, note O. Fouquet). Cette dernière position a suscité une forte inquiétude chez les conseil fiscaux attachés à la sécurité juridique (v. N. Chaïd-Nourai et L. Olléon, « Abus de droit et garantie contre les changements de doctrine : une réponse ou des questions ? », *Dr. Fisc.* 2019, n° 5, act. 17).

En 2020, le Conseil d'Etat valide la décision de la Cour de Paris et juge que : « *La cour a pu, sans commettre d'erreur de qualification juridique, déduire de ces constatations, non arguées de dénaturation, que ce montage, dénué de toute substance et élaboré sans autre finalité que d'éluder le paiement de l'impôt sur la plus-value réalisée lors de la vente des titres [...], présentait un caractère artificiel* » (CE, 28 octobre 2020, n° [428048](#), « *Charbit* », *Dr. Fisc.* 2020, n° 47, comm. 444, concl. M.-G. Merloz, note Fl. Deboissy). Précisément,

si l'arrêt refute "l'abus de doctrine", il admet que l'Administration peut mettre en œuvre la procédure d'abus de droit, et donc tenir en échec la garantie tirée de l'article L. 80 A du LPF, lorsqu'elle démontre que la situation ayant permis au contribuable d'entrer dans les prévisions de la loi, dans l'interprétation qu'en donne la doctrine administrative, procède d'un montage artificiel dénué de substance (Fl. Deboissy, préc. ; Add. M. Collet, « Opposabilité de la doctrine et répression des abus de droit : quelle conciliation en cas de montage abusif ? À propos de CE, ass., 28 oct. 2020, n° 428048, Charbit », *Dr. Fisc.* 2020, n° 47, étude 441).

Doctrine : P.-Fr. Racine, « Existe-t-il des « décisions » dont on puisse abuser ? », *Dr. Fisc.* 2010, n° 23, Etude 357 ; P. Fernoux, « Quelles sont les décisions dont on pourrait abuser ? », *Dr. Fisc.* 2017, n° 49, act. 650 ; Fr. Locatelli et L. Langlet, « Peut-on abuser d'une tautologie ? Libre à vous de le croire », *Dr. Fisc.* 2020, n° 23, étude 257 ; O. Fouquet, « Les nouveaux rapports entre la garantie contre les changements de doctrine (LPF, art. L. 80 A) et l'abus de droit : jurisprudence infléchie ou complétée ? - À propos de CE, ass., 28 oct. 2020, n° 428048, Charbit », *Dr. Fisc.* 2020, n° 45, act. 380 ; C. de La Martinière, « Abus de droit et doctrine administrative ; une autre lecture de l'arrêt Charbit », *Dr. Fisc.* 2021, n° 7-8, étude 148.

Les pouvoirs publics avaient souhaité modifier l'article L. 64 du LPF afin de rendre possible son application lorsque le montage est à but principalement fiscal, mais la mesure a été jugée inconstitutionnelle (Cons. Const., 29 décembre 2013, n° 2013-685, DC). Par la suite, le législateur a habilement contourné l'article L. 64 du LPF par l'institution de "clauses anti-abus" ou d'une procédure spécifique de "mini-abus de droit", qui permettent à l'Administration de combattre des montages en démontant le but principalement fiscal (mais sans pénalité automatique).

En savoir plus : Les clauses anti-abus

Ex : Clause anti-abus dans le régime des sociétés mères (LFR 2015, 29 décembre 2015 ; CGI, art. 119 ter, 3) – Tel est le cas des produits des titres de participation « distribués dans le cadre d'un montage ou d'une série de montages qui, ayant été mis en place pour obtenir à titre d'objectif principal ou au titre d'un des objectifs principaux, un avantage fiscal allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité du régime, n'est pas authentique, compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents » (v. [Cours de fiscalité des entreprises 2, Leçon 2](#)).

Ex : Clause anti-abus en matière d'ISF/IFI (LF 2017, 29 décembre 2016 ; CGI, art. 979, I, al.2), afin de combattre un montage qui consiste pour les redevables de l'ISF à loger leurs dividendes dans une société holding patrimoniale interposée (dénommée par les praticiens "cash box") afin de réduire l'assiette du plafonnement de l'ISF (rappelons en effet que le total de l'IFI et de l'IR ne doit pas excéder 75 % des revenus de l'année précédente, CGI art. 979, I, al.1). Selon l'article 979, I, al.2 du CGI : « Les revenus distribués à une société passible de l'impôt sur les sociétés contrôlée par le redevable sont réintégrés dans le calcul prévu au premier alinéa du présent I, si l'existence de cette société et le choix d'y recourir ont pour objet principal d'éluider tout ou partie de l'impôt de solidarité sur la fortune, en bénéficiant d'un avantage fiscal allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité du même premier alinéa. Seule est réintégrée la part des revenus distribués correspondant à une diminution artificielle des revenus pris en compte pour le calcul prévu audit premier alinéa ».

Ex : Clause anti-abus générale en matière d'IS - La directive n° 2016/1164 du 12 juillet 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur (JOUE 19 juill. 2016) prévoit en son article 6 une clause anti-abus générale qui est reprise telle quelle par le projet de loi de finances pour 2019 (v. S. Lauratet et Ch. Delsol, « Transposition de la nouvelle clause anti-abus générale en droit fiscal français : s'agit-il d'une révolution législative et quelles seront les évolutions jurisprudentielles ? », *Dr. Fisc.* 2018, n° 47, étude 472). Il est proposé de créer un article 205 A dans le CGI qui serait ainsi formulé : « Pour l'établissement de l'impôt sur les sociétés, il n'est pas tenu compte d'un montage ou d'une série de montages qui, ayant été mis en place pour obtenir, à titre d'objectif principal ou au titre d'un des objectifs principaux, un avantage fiscal allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité du droit fiscal applicable, ne sont pas authentiques compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents. Un montage peut comprendre plusieurs étapes ou parties. Aux fins du présent article, un montage ou une série de montages est considéré comme non authentique dans la mesure où ce montage ou cette série de montages n'est pas mis en place pour des motifs commerciaux valables qui reflètent la réalité économique ».

Sur les inquiétudes de la doctrine devant ce phénomène : J. Turot, « La liberté de gestion des entreprises entre enfer et paradis (et plus près de l'enfer) », *Dr. Fisc.* 2017, n° 27, étude 378

En savoir plus : Le mini abus de droit

Le législateur a institué une nouvelle procédure d'abus de droit ("mini-abus de droit") pour les cas de fraude à la loi à but principalement fiscal, mais qui n'est pas sanctionnée par la pénalité de l'article 1729, b du CGI (L. n° 2018-1317 du 28 décembre 2018, de finances pour 2019 ; LPF, art. L. 64 A nouv.). Selon ce texte : « Afin d'en restituer le véritable caractère et sous réserve de l'application de l'article 205 A du CGI, l'administration est en droit d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes qui, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ont pour motif principal d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles ».

L'application dans le temps de cette nouvelle procédure est strictement encadrée : elle ne s'applique qu'aux **rectifications notifiées à compter du 1^{er} janvier 2021**, et seulement lorsqu'elles portent sur des **actes passés ou réalisés à compter du 1^{er} janvier 2020**.

Trois différences majeures avec la procédure d'abus de droit classique peuvent être relevées :

1. seul l'abus de droit par fraude à la loi est visé (pas l'abus de droit par simulation) ;
2. le montage est à but principalement fiscal (et non pas à but exclusivement fiscal) ;
3. il n'y a pas de pénalité spécifique (la pénalité de 80 % ou 40 % propre à la procédure d'abus de droit ne s'applique pas), mais l'Administration peut appliquer les pénalités de l'article 1729 a et c du CGI (ie : 40 % au cas de manquement délibéré et 80 % au cas de manœuvres frauduleuses) si les conditions sont remplies (dans son commentaire, l'administration fiscale souligne bien que l'application de ces pénalités n'est pas automatique ; BOI-CF-IOR-30-20, 31 janvier 2020, n° 130).

Par contre, la procédure de mini-abus de droit bénéficie des mêmes garanties procédurales :

1. les litiges résultant de sa mise en oeuvre peuvent être soumis au Comité de l'abus de droit fiscal, à la demande de l'Administration ou des contribuables ;
2. la nouvelle procédure de l'article L. 64 A du CGI ne peut être mise en oeuvre dans le cas d'un rescrit du contribuable resté sans réponse pendant 6 mois.

Remarque

Une autre procédure de "mini-abus de droit" a été instituée par la loi de finances pour 2019 - en matière d'IS seulement - sous la forme d'une **clause anti-abus générale** (v. leçon 8, section 2).

De ce fait, selon l'administration, la procédure de "mini-abus de droit" concerne tous les impôts, à l'exception de l'impôt sur les sociétés (BOI-CF-IOR-30-20, 31 janvier 2020, n° 20 ; BOI-IS-BASE-70, 3 juillet 2019, n° 90).

Doctrine : O. Fouquet, « Les deux nouvelles procédures de "mini-abus de droit" instituées par le projet de loi de finances pour 2019 sont-elles constitutionnelles ? », *Dr. Fisc.* 2018, n° 49, act. 519 ; Y. Rutshmann et P.-M. Roch, « Transposition de la clause anti-abus générale en matière d'IS (CGI art. 205 A) et nouvelle procédure d'abus de droit (LPF, art. L. 64 A) : les paradoxes de la réforme », *Dr. Fisc.* 2019, n° 3, étude 116 ; P. Fernoux, « Revisitons le passé à l'aune du but principalement fiscal », *Dr. Fisc.* 2019, n° 22, étude 279 ; L. Olléon, "Mini-abus de droit : la Campagne des Cent Fleurs ? », *Dr. Fisc.* 2019, n° 30-35, 25 Juillet 2019, étude 344.

Répondant aux inquiétudes des praticiens devant les risques de rectification pour des montages habituels en gestion de patrimoine, **le Ministre de l'Action et des comptes publics précise ainsi que l'article L. 64 A du LPF n'est pas de nature à entraîner la remise en cause des transmissions anticipées de patrimoine et notamment celles pour lesquelles le donateur se réserve l'usufruit du bien transmis, sous réserve que les transmissions ne soient pas fictives** (Rép. min. n° 9965 : JO Sénat 13 juin 2019, p. 3070, C. Procaccia). Selon lui, l'intention du législateur n'est pas de restreindre le recours aux démembrements de propriété dans les opérations de transmissions anticipées de patrimoine qui, depuis de nombreuses années, encouragées par d'autres dispositions fiscales. À cet égard, il peut être constaté notamment que n'ont pas été modifiés : l'article 669 du CGI qui fixe le barème des valeurs de l'usufruit et de la nue-propriété d'un bien, et l'article 1133 du

CGI également qui exonère de droits la réunion de l'usufruit à la nue-propriété. L'Administration appliquera de manière mesurée cette nouvelle faculté conférée par le législateur, sans chercher à déstabiliser les stratégies patrimoniales des contribuables. **Notamment, l'administration a voulu rassurer les praticiens quant à la pratique des donations d'usufruit temporaire, à un enfant majeur ou à une association** (BOI-CF-IOR-30-20, n° 120).

La charge de la preuve repose sur les épaules de l'administration fiscale :

- Elle doit rapporter le but exclusivement fiscal de l'opération (fraude à la loi).

Toutefois, dans un arrêt de 2005 (CE, 18 mai 2005, « *Sté Sagal* », Dr. Fisc. 2005, n° 44-45, comm. 726), le Conseil d'Etat fait référence aux « **montages purement artificiels dont le seul objet est de contourner la législation fiscale française** ». Dès lors, il apparaît que le « but exclusivement fiscal » n'est plus qu'une conséquence du montage ; il suffit de prouver le caractère artificiel du montage et l'avantage fiscal qui en découle, sans qu'il soit absolument nécessaire de prouver l'objectif exclusivement fiscal (v. O. Fouquet, « Interprétation française et interprétation européenne de l'abus de droit », RJF 5/06, p. 383). Cette orientation de la jurisprudence est conforme à la position de la CJCE dans sa jurisprudence relative à l'abus de droit pouvant justifier une restriction à la liberté d'établissement (CJUE, 4 octobre 2024, aff. [C-585/22](#), « *X BV c/ Staatssecretaris van Financiën* », Dr. Fisc. 2024, n° 45, comm. 429, obs. H. Giove-Amselem). Selon la Cour de justice en effet, le but « essentiellement fiscal » peut résulter de la simple démonstration du caractère artificiel du montage (CJCE, 21 février 2006, « *Halifax* », RJF 05/06, n° 648 ; Y Sérandour, « L'abus de droit selon la CJCE, A propos de l'arrêt Halifax », Dr. Fisc. 2006, n° 16, p. 847).

Lorsque la société n'est pas fictive, il revient à l'administration fiscale de démontrer la fraude à la loi.

Exemple

CE, 15 avril 2011, n° [322610](#), « *Sté Alcatel CIT* », Dr. Fisc. 2011, n° 24, concl. P. Collin, note P. Dibout – N'est pas fictive la société de droit belge de « coordination » qui prête de l'argent aux filiales du groupe grâce aux apports de ses associés, qui est exonéré d'IS sur ses intérêts, et qui verse des dividendes exonérés d'IS français. Le fait que l'opération aurait pu être menée avec une société française est insuffisant pour rapporter le but uniquement fiscal du montage.

En l'absence d'un tel montage artificiel les deux conditions de l'abus de droit doivent être réunies :

Exemple

Il faut donc prouver à la fois le détournement de la norme et la recherche d'un but exclusivement fiscal (CE, 8 février 2019, n° [407641](#), Dr. Fisc. 2019, n° 21, comm. 72, concl. M.-G. Merloz, note P.-Y. Di Malta – Création d'une SCI en vue de la location à soi-même d'un immeuble ; Add. C. de La Mardière, « Affres et misères de la jurisprudence Verdannet », Dr. Fisc. 2019, n° 29, étude 330).

- Elle doit également rapporter la preuve de la contrariété aux objectifs du législateur.

Exemple

Lorsqu'il s'agit d'un abus portant sur l'utilisation d'un crédit d'impôt accordé à un actionnaire, le Conseil d'Etat s'attache à vérifier que le contribuable a bien conservé le risque d'actionnaire (CE, 12 mars 2010, « *Sté Charcuterie du Pacifique* », Dr. Fisc. 2010, n° 19, comm. 307, obs. Fl. Deboissy). Le caractère abusif du montage pour l'application d'un autre dispositif fiscal (ex : régime des sociétés mères), ne rend pas l'utilisation d'un crédit d'impôt abusif (ex : avoir fiscal) à partir du moment où le contribuable a bien conservé le risque d'actionnaire (CE, 11 mai 2015, n° [365564](#), « *Sté Natixis* », Dr. Fisc. 2015, n° 31-35, comm. 526, concl. E. Bokdam-Tognetti, note N. De Boynes). C'est encore en se fondant principalement sur les objectifs du législateur que le Conseil d'Etat a jugé que ne constitue pas un abus de droit la transformation d'une SA en SNC afin de faire profiter la mère de la semi-transparence de sa filiale (CE, 15 février 2016, n° [374071](#), préc. - Application de l'article 8 du CGI issu d'une loi de 1923). En revanche, s'il est relevé un montage artificiel, la fraude à la loi est présumée, sans besoin d'établir la méconnaissance de l'esprit de la norme abusée (CE plén., 25 octobre 2017, n° [396954](#), « *Cts Verdannet* », préc. ; CE, 12 février 2020, n° [421444](#), « *Wendel* », Dr. Fisc. 2020, n° 10, comm. 180, concl. A. Iljic, note R. Vabres ; Dr. Fisc. 2020, n° 19, comm. 235, obs A. Périn-Dureau ; interposition d'une société pour sursoir à l'imposition d'un gain de management package).

L'administration fiscale ne peut exiger du contribuable qu'il démontre que le montage qu'il a mis en place était le seul possible pour atteindre l'objectif économique poursuivi (CE, 19 juin 2020, n° 418452, Dr. Fisc. 2020, n° 46, comm. 438, concl. A. Iljic, comm. Fl. Deboissy). En effet, exiger de la part du contribuable une telle démonstration, aurait eu pour conséquence de méconnaître la charge de la preuve et conduirait à supprimer toute liberté de gestion).

Procédure de l'abus de droit. L'administration qui estime être en présence d'un cas d'abus de droit doit suivre une procédure particulière ; elle doit adresser au contribuable une **proposition de rectification** qui doit être visée par un inspecteur divisionnaire.

Au cas de désaccord, l'administration ou le contribuable peuvent saisir le **Comité de l'abus de droit fiscal (CADF)**. Ce dernier a succédé en 2009 au Comité consultatif pour la répression des abus de droit (CCRAD). Il est composé d'un conseiller d'Etat président, d'un conseiller maître à la Cour des Comptes, d'un conseiller à la Cour de Cassation, d'un professeur de droit ou de science économique, d'un notaire, d'un expert comptable et d'un avocat fiscaliste.

- Le Comité de l'abus de droit fiscal ne rend qu'un avis, mais jusqu'au 1^{er} janvier 2019, l'avis avait une incidence sur la charge de la preuve ; l'administration fiscale supportait la charge de la preuve de l'abus de droit si l'avis lui était défavorable ou si le Comité n'était pas saisi.
- **Depuis les rectifications notifiées à compter du 1^{er} janvier 2019, l'avis est sans incidence sur la charge de la preuve de l'abus de droit ;** elle incombe à l'administration si le contribuable forme une réclamation contentieuse, quel que soit l'avis du Comité (LF 2019, art. 202).
- Par exception, le contribuable supporte la charge de la preuve dans les deux cas : 1/ lorsque sa comptabilité comporte de graves irrégularités et que l'imposition a été établie conformément à l'avis du Comité de l'abus de droit fiscal (ou de la commission des impôts) , 2/ lorsqu'il n'a pas présenté de comptabilité ou de pièces en tenant lieu (LPF, art. 192), sachant que, selon le Conseil d'Etat, l'administration doit être regardée comme ayant établi l'imposition conformément à l'avis exprès du comité (ou de la commission), alors même qu'elle s'écarte de l'avis si c'est dans un sens favorable au contribuable (CE, 12 juillet 2023, n° 463709, « Sté New Asia », Dr. Fisc. 2023, n° 40, comm. 303, concl. É. Bokdam-Tognetti).

Remarque

Selon le Conseil d'Etat :

- **la procédure d'abus de droit visée à l'article L. 64 du LPF ne peut pas être mise en œuvre par l'administration fiscale en dehors des procédures de rectification, et notamment pas pour fonder le rejet d'une réclamation** (V. CE, 4 février 2022, n° 455278, « Sté Hays France », Dr. fisc. 2022, n° 13, comm. 174, concl. M.-G. Merloz, note H. Turot). La question se pose aujourd'hui de savoir si cette jurisprudence doit être étendue au « mini-abus de droit » visé à l'article L. 64 A du LPF. La doctrine se demande aujourd'hui s'il est possible pour l'administration fiscale, en dehors de toute procédure de rectification, de rejeter une réclamation en se fondant sur l'article L. 64 A du LPF ? (Pour une réponse négative à cette question, V. St. Austry et E. Faravel-Xerri, Dr. Fisc. 2023, n° 26, étude 228).
- **L'Administration ne peut pas, devant le juge, substituer un nouvel abus de droit à celui qui a été exposé au contribuable dans la proposition de rectification, si les deux abus diffèrent quant à la norme dont il a été abusé, ou quant aux actes écartés** (CE, 18 sept. 2023, n° 466868, « SARL Lupa Immobilière France », et n° 466871, « SARL Lupa Patrimoine France », Dr. Fisc. 2023, n° 45, comm. 333, concl. R. Victor ; Add. E. de Tournemire, A. de Vibraye, B. Turot, « Abus de droit, mais de quel droit ? Ou l'Administration peut-elle changer d'abus en cours de procédure... » in Dr. Fisc. 2023, n° 45, comm. 329). Dans le cas contraire en effet, l'administration priverait le contribuable de la possibilité de contester l'application du véritable abus qui lui est reproché devant le CADF.

En savoir plus : Abus de droit rampant ou simple requalification du contrat ?

En pratique, la procédure de l'abus de droit est assez contraignante pour l'administration fiscale, compte tenu des multiples garanties offertes aux contribuables, aussi est-elle parfois tentée de prononcer des redressements pour abus de droit mais sans le dire officiellement ; **c'est ce que l'on appelle parfois l'abus de droit « rampant » qui est sanctionné par la jurisprudence** (v. CE, 21 juillet 1989, Plén., 2 arrêts, «

Bendjador » et « Lalande », *RJF* 8-9/89, n° 998 et 999). **En revanche la simple requalification d'un contrat n'est pas un abus de droit rampant.**

La procédure de l'abus de droit reste un passage obligé pour l'Administration si les conditions de l'article L. 64 du LPF sont remplies. Le Conseil d'Etat a ainsi jugé que l'administration peut ne pas tenir compte d'actes de droit privé opposables aux tiers comme à l'Administration en principe « *dès lors que le litige n'entre pas dans le champ d'application des dispositions particulières de l'article L. 64 du LPF qui, lorsqu'elles sont applicables, font obligation à l'administration fiscale de suivre la procédure qu'elles prévoient* » (CE, 4 février 2022, n° 455278, « *Sté Hays France* », *Dr. Fisc.* 2022, act. 63).

Il existe un nombre assez important de décisions, de la Cour de cassation ou du Conseil d'Etat, qui ont été amenées à distinguer entre la simple requalification de contrat et ce qui constitue un abus de droit "rampant". Le Conseil d'Etat juge, par principe, que la requalification des stipulations d'un contrat n'entre pas dans le champ d'application de l'abus de droit dès lors que l'administration n'invoque pas leur caractère fictif (CE, 30 juillet 2003, n° [232004](#) « *SARL Azur industries* », *Dr. Fisc.* 2004, n° 11, comm 338). De son côté, la Cour de cassation considère que l'administration fiscale est tenue de se placer sur le terrain de l'abus de droit lorsque la requalification de l'acte implique de mettre en évidence l'intention de déguisement de la part du contribuable (Cass. Com., 23 juin 2015, n° [13-19.486](#), « *Mme Gihir-Chitarrini* », *Dr. Fisc.* 2015, n° 42, comm. 643, note Fl. Deboissy). L'abus de droit implicite a aussi été retenue dans l'hypothèse d'une vente immobilière à prix bas (Cass. Com., 4 mars 2020, n° [17-31.642](#), *Dr. Fisc.* 2020, n° 23, comm. 261, obs critique P. Fernoux, qui estime que cela relève d'avantage d'une donation indirecte -à démontrer - faute de "vil prix"). Ainsi a-t-il été jugé que l'administration aurait du se placer sur le terrain de l'abus de droit s'agissant de la concession de licence d'exploitation dissimulant la vente du fonds de commerce (Cass. Com., 9 juin 2004, n° [01-11.964](#), « *SA Prominox* », *Dr. Fisc.* 2004, n° 37, comm. 682, l'administration devait se placer sur le terrain de l'abus de droit). Par contre, le rachat d'une participation dans une société, pour 1F symbolique et des abandons de créances, peut être qualifié par l'administration de rachat du fonds de commerce pour un prix correspondant au montant des abandons de créances, sans qu'elle ait à se placer sur le terrain de l'abus de droit (Cass. Com., 16 décembre 2008, n° [08-11.419](#), « *Sté Forocéan* », *Dr. Fisc.* 2009, n° 37, comm. 464, obs. O. Debat). De la même manière, le Conseil d'Etat estime que, en contestant l'existence même d'un contrat de prêt, l'administration ne soutient pas qu'il s'agit d'un acte fictif et ne met pas en œuvre implicitement la procédure d'abus de droit (CE, 7 février 2020, n° [419459](#), *Dr. Fisc.* 2020, n° 24, comm. 272, concl. L. Cytermann : en l'espèce, écarter des documents parce qu'ils n'établissent pas l'existence d'un prêt ne constitue pas un abus de droit rampant). Même solution au sujet de la requalification d'une prise de participation, ouvrant droit au bénéfice du régime mère-filles, en opération de pension de titres, faisant naître un revenu de créance (CE, 23 juillet 2024, n° [481894](#), « *SA BNP Paribas* », *Dr. Fisc.* 2024, n° 42-43, comm. 357, concl. R. Victor).

Doctrine : M. Cozian, « Déguiser une cession de fonds de commerce sous le couvert d'une concession de licence d'exploitation, est-ce un abus de droit ? », (*Dr. Fisc.* 2004, n° 44-45, p. 1594).

Remarque

Caractère subsidiaire de l'abus de droit ?

Même si l'acte a été conclu dans l'unique but d'atténuer la charge fiscale, encore faut-il que la minoration de l'impôt soit bien réelle et non pas imaginaire (CE, 5 mars 2007, « *SARL Pharmacie des Challonges* », Dr. Fisc. 2007, n° 20, comm. 522, note O. Fouquet - En l'espèce, il est jugé que l'administration fiscale ne peut pas qualifier d'abus de droit l'acte d'un contribuable qui consiste à revaloriser un actif avant sa cession pour limiter la plus-value, alors que la réévaluation du bilan augmente le bénéfice imposable au taux plein). En d'autres termes, l'abus de droit doit, pour être sanctionnable, modifier la charge fiscale du contribuable (CE, 24 juillet 2019, n° [411382](#), Dr. fisc. 2019, n° 40, comm. 388, note O. Fouquet, concl. E. Cortot-Boucher ; CE, 23 juillet 2024, n° [481894](#), « *SA BNP Paribas* », Dr. Fisc. 2024, n° 42-43, comm. 357, concl. R. Victor ; Dr. Fisc. 2024, n° 46, act. 341, obs. Fl. Deboissy).

Par ailleurs, il était admis que le contribuable puisse démontrer qu'il existait d'autres possibilités juridiques pour arriver au même résultat (V. en ce sens : CAA Versailles, 17 décembre 2019, n° 17VE021164, RJF 2020, n° 468, concl. N. Chayvialle, C 468 ; Dr. Fisc. 2020, n° 23, act. 180, obs. Fl. Deboissy). Quelques années avant, le Conseil d'Etat avait déjà jugé que « *Pour apprécier l'existence d'un tel motif, le juge ne doit pas se borner à comparer la charge correspondant à l'acte incriminé par l'Administration et la charge supportée par le contribuable en l'absence d'un tel acte. Il doit également tenir compte au titre de ce terme de comparaison de tout autre acte régulier susceptible d'être passé par le contribuable* » (CE, 10 juillet 2007, n° [294537](#), « *Tomasina* », RJF 11/2007, n° 1297). **Mais en 2023, il a au contraire jugé que la possibilité de réduire la charge fiscale par d'autres moyens que celui qui a été finalement retenu par le contribuable, n'interdit pas l'Administration fiscale de se fonder sur l'article L. 64 du LPF** (CE, 12 décembre 2023, n° [470038](#), Dr. Fisc. 2023, n° 51-52, act. 453, obs. L. Erstein ; Dr. Fisc. 2024, n° 12, comm. 209, concl. C. Guibé, note G. Bachelier).

Sanction de l'abus de droit. Si l'abus de droit est reconnu, le contribuable doit payer le complément d'impôt assorti d'une majoration de **80 %** (*l'abus de droit est assimilé à une fraude, CGI, art. 1729*) sans compter l'intérêt de retard au taux de **0,20 %** par mois. Par exception, la majoration est réduite à **40 %** lorsqu'il n'est pas établi que le contribuable a eu l'initiative principale du ou des actes constitutifs de l'abus de droit ou en a été le principal bénéficiaire (à défaut, le juge doit appliquer spontanément la majoration de 40 % et prononcer la décharge partielle de la pénalité contestée ; CE, 19 mars 2018, n° [399862](#), Dr. Fisc. 2018, n° 28, comm. 334, concl. Y. Bénard). Cette modulation de la sanction permet de traiter distinctement l'initiateur ou le bénéficiaire principal des opérations abusives et les simples participants à l'opération. Mais la loi prévoit également que toutes les parties à l'acte ou à la convention sont tenues solidairement, avec le redevable s'il est différent, au paiement des pénalités et de l'intérêt de retard (CGI, art. [1754](#) V).

Sanction des professionnels ayant proposé des montages frauduleux ou abusifs - Lorsque l'administration a prononcé à l'encontre du contribuable une majoration de 80 % pour activité occulte, abus de droit ou manœuvres frauduleuses, toute personne physique ou morale qui, dans l'exercice d'une activité professionnelle de conseil à caractère juridique, financier ou comptable ou de détention de biens ou de fonds pour le compte d'un tiers, a intentionnellement fourni à ce contribuable une prestation permettant directement la commission par ce contribuable des agissements, manquements ou manœuvres ainsi sanctionnés est redevable d'une amende égale à 50 % des revenus tirés de la prestation fournie, sans pouvoir être inférieure à 10 000 € (L. n° 2018-898 du 23 oct. 2018, *relative à la lutte contre la fraude*, art. 4 ; CGI, art. [1740 A bis](#) ; Cl. Sand et St. Detraz, « La répression de la "complicité fiscale" des conseils » (CGI, art. 1740 A bis ; Dr. Fisc. n° 17, étude 244). Des doutes existent sur la constitutionnalité et la conventionnalité de l'amende fiscale contre des professionnels ayant permis la commission d'une fraude fiscale ou d'un abus de droit (v. Cl. Sand, Dr. Fisc. 2018, n° 46, act. 491).

Remarque

La loi du 25 juin 2026 (L. n° [2026-534](#) relative à la lutte contre les fraudes sociales et fiscales, art. 81) étend l'amende à certains cas d'application de la majoration de 40 % (il s'agit : du défaut d'une déclaration ou d'un acte dans les trente jours suivant la réception d'une mise en demeure, et des inexactitudes, omissions dans les déclarations fiscales souscrites ou les actes produits ou obtention induite du versement d'une créance fiscale lorsque ces manquements sont délibérés ou en cas d'abus de droit lorsqu'il n'est pas établi que le contribuable a eu l'initiative principale du ou des actes constitutifs de l'abus de droit ou en a été le principal bénéficiaire).

Prévention de l'abus de droit. Afin de se mettre à l'abri de telles conséquences, le contribuable a la possibilité d'utiliser la procédure du **rescrit fiscal** ([article L. 64 B du LPF](#)). Cette procédure permet au contribuable de consulter l'administration fiscale sur les risques d'abus de droit inhérents à un contrat qu'il projette de conclure. Pour cela, il doit lui fournir tous les éléments utiles pour apprécier la portée véritable de cette convention. Si l'administration ne répond pas dans un délai de six mois, elle ne pourra ultérieurement mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit (*mais elle pourra toujours fonder le redressement sur un autre motif*). Si elle répond négativement, sa réponse lui est opposable. Si elle répond positivement enfin, le contribuable reste libre de procéder au montage ... mais à ses risques et périls.

Remarque

Le rescrit spécial de l'article L. 64 doit être distingué du rescrit général de l'article L. 80 du LPF (selon ce texte, tout contribuable peut, par la procédure de rescrit, interroger l'administration fiscale sur l'interprétation d'un texte fiscal ou l'appréciation d'une situation de fait. La réponse de l'Administration constitue une prise de position formelle, qui lui est opposable tant que le texte ou la situation de fait ne change pas). Un décret du 22 avril 2025 simplifie les procédures en matière de rescrits (spéciaux ou généraux), s'agissant tant de la présentation des demandes que des échanges avec l'Administration.

Doctrine : sur le rescrit en général, V. « Les actes du colloque organisé le 4 mai 2015 à l'Université Paris Descartes », in *Dr. Fisc.* 2015, n° 27, études 439 à 451.

Remarque

En principe, un rescrit ne peut être contesté par le biais d'un recours pour excès de pouvoir compte tenu de la possibilité d'un recours de plein contentieux devant le juge de l'impôt, mais le Conseil d'Etat a jugé le contraire lorsque l'application du rescrit entraînerait des effets notables autres que fiscaux (CE, 2 décembre 2016, n° [387616 à 387638](#), « *Sté Export Press* », *Dr. Fisc.* 2017, n° 8, comm. 172, concl. E. Cortot-Boucher, note Ch. Ménard et J.-P. Lieb - Le REP n'est admissible qu'après un deuxième examen par l'administration).

Remarque

L'administration a diffusé une "carte des pratiques et montages abusifs". Selon le Conseil d'Etat, elle ne constitue pas une circulaire administrative adressée aux services fiscaux mais un document destiné à informer les contribuables, dans un but de prévention et de sécurité juridique. Elle ne peut donc faire l'objet d'un recours pour excès de pouvoir (CE, 12 juill. 2017, n° [401997](#), « *Bourgeois* », *Dr. Fisc.* 2017, n° 37, comm. 446, concl. R. Victor). Même solution en ce qui concerne les **"foires aux questions"** (CE, 17 mai 2017, n° [404270](#), « *Lacquemant* », *Dr. Fisc.* 2017, n° 37, comm. 445, concl. B. Bohnert). V. Th. Jacquemont, « La recevabilité des recours pour excès de pouvoir contre les documents de portée générale destinés aux contribuables », *Dr. Fisc.* 2017, n° 37, étude 434.

En savoir plus : Obligation de déclaration préalable des montages

Les pouvoirs publics français avaient souhaité mettre à la charge de toute personne commercialisant, élaborant ou mettant en œuvre des « schémas d'optimisation fiscale » l'obligation de les déclarer à l'administration fiscale, mais la mesure (issue de la LF 2014) a été jugée contraire à la constitution (Cons. Const., 29 décembre 2013, n° 2013-685, DC). Reprenant finalement la même idée, la Commission européenne veut imposer aux intermédiaires qui proposent des dispositifs de « planification fiscale agressive » une déclaration en amont de ces dispositifs avec un échange automatique de ces informations entre Etats membres de l'Union européenne (comm. 21 juin 2017). Transposant la directive communautaire "DAC 6" (D. UE 2018/822), les pouvoirs publics ont adopté une ordonnance dont les dispositions prévoient une obligation, pour les intermédiaires, ou à défaut

par les contribuables concernés eux-même, de déclarer aux autorités fiscales les dispositifs transfrontières susceptibles de présenter un risque de planification fiscale agressive (Ord. n° [2019-1068](#) du 21 oct. 2019 ; CGI, art. [1649 AD et s. nouv.](#) ; Dr. Fisc. 2019, n° 44-45, act. 473).

Pour les **avocats**, la souscription de la déclaration est subordonnée à l'accord du client. A défaut, l'avocat doit notifier l'obligation déclarative qui lui incombait à tout autre intermédiaire impliqué dans le dispositif. Ce dispositif a été jugé conforme au droit européen, mais contrairement à ce que prévoit l'article [1649 AE](#), I, 4° du CGI, l'intermédiaire n'est pas tenu de notifier l'obligation déclarative à un intermédiaire qui n'est pas son client (CE, 14 avril 2023, n° [448486](#), « *Conseil national des barreaux* », Dr. Fisc. 2023, n° 17, act. 155). A la suite de cette décision, l'article 1649 AE, I, 4° du CGI précité est modifié afin de préciser qu'un intermédiaire soumis au secret professionnel (ie : l'avocat) n'est désormais tenu à la notification de l'obligation déclarative qu'au seul intermédiaire ayant la qualité de client (LF 2024, 29 décembre 2023, art. 120).

Section 2 : Le contrôle fiscal

Il est la contrepartie du système déclaratif (*le système fiscal français repose sur la déclaration de revenus ou de bénéfices des contribuables à l'administration des impôts*).

Le **contrôle fiscal** regroupe l'ensemble des règles destinées à détecter, réparer et éventuellement sanctionner les omissions, inexactitudes, insuffisances ou simple retard dans les déclarations fiscales.

L'administration fiscale dispose de certains **moyens** afin de vérifier l'exactitude des déclarations (§1).

Le droit de reprise l'autorise à réclamer un **complément d'impôt** de façon à rétablir ce qu'elle estime être la « *vérité fiscale* » (§2).

Enfin, l'administration pourra **sanctionner**, ou faire sanctionner, les contribuables qui n'ont pas respecté leurs obligations fiscales (§3).

§1 : Les moyens du contrôle

Parmi les moyens légaux dont dispose l'administration fiscale afin d'assurer au mieux son droit de contrôle, il en est un qui est particulièrement craint par les entreprises : **la vérification de comptabilité** (A).

Lorsque les enjeux sont moins importants, l'administration peut contrôler à distance la comptabilité informatisée des entreprises dans le cadre d'un **examen de comptabilité** (B)

Hors le cas de la vérification de comptabilité, l'agent qui constate des situations frauduleuses et craint pour le recouvrement futur des impôts peut mettre en œuvre **la procédure de flagrance fiscale** qui lui permet de procéder d'emblée à des saisies conservatoires (C).

De façon plus indirecte, les pouvoirs publics ont créé les **centres de gestion agréés** qui, en échange de quelques services et de certains avantages fiscaux, va permettre à l'administration fiscale de connaître avec plus de certitude les résultats déclarés par les entreprises qui y adhèrent (D).

En savoir plus : Les autres moyens

L'intelligence artificielle - V. le Dossier « Intelligence artificielle et finances publiques : fiscalité, finances locales... » in *Dr. Fisc.* 2021, études 118 à 123.

Les aviseurs fiscaux – La loi de finances pour 2017 a institué la possibilité pour l'administration fiscale d'indemniser les informateurs en matière de fiscalité internationale (pudiquement dénommés « **aviseurs fiscaux** ») (L. n° [2016-1917](#), 29 décembre 2016, art. 109 ; LPF, art. [L. 10-0 AC](#) et [R. 10-0 AC](#)). La loi de finances pour 2020 a étendu ce dispositif à la TVA, et, à titre expérimental et pour une durée de deux ans, du 1^{er} janvier 2020 au 31 décembre 2021, à tout type de fraude dès lors que le montant estimé des droits éludés est supérieur à 100 000 € (L. n° [2019-1479](#) du 28 décembre 2019, art. 175). La loi de finances pour 2022 prolonge de deux ans - jusqu'au 31 décembre 2023 - l'expérimentation de l'indemnisation des aviseurs qui signalent à l'administration fiscale des manquements d'un enjeu supérieur à 100 000 € (L. n° [2021-1900](#) du 30 déc. 2022, art. 144). En pratique, il s'avère que ces dénonciations représentent 40 % des signalements à l'administration des impôts (Rap. Sén. n°128, t. II). La loi de finances 2024 pérennise le dispositif d'indemnisation des aviseurs fiscaux lorsque l'enjeu est supérieur à 100 000 € lorsqu'il s'agit d'informations ayant permis la découverte d'agissements, manquements ou manœuvres tombant sous le coup des sanctions relatives aux activités occultes, aux insuffisances de déclarations, aux règles de facturation, aux transferts de fonds vers ou en provenance de l'étranger (LPF, art. [L. 10-0 AC](#), 2° nouv.).

A - La vérification de comptabilité

Comme son nom l'indique, cette procédure ne concerne que les personnes physiques ou morales qui tiennent une **comptabilité professionnelle**. Si un contribuable exerce plusieurs activités matériellement distinctes, l'administration doit diligenter une vérification de comptabilité pour chacune d'entre-elles, sauf si le contribuable tient une comptabilité unique donnant lieu à déclaration fiscale unique (CE, 30 novembre 2007, n° [292999](#), « Dijoux », RJF 2/08, n° 175 ; CE, 3 novembre 2023, n° [460520](#), Dr. Fisc. 2023, n° 46, act. 408, obs. L. Erstein).

Il s'agit d'un contrôle « *sur place* » qui s'effectue au siège de l'entreprise, mais le vérificateur peut emporter certains documents comptables sur la demande écrite du contribuable. **Si le contribuable tient une comptabilité informatique** (cas le plus fréquent aujourd'hui), la vérification portera également sur de tels comptes dématérialisés (facultative au départ, la présentation des comptes sous forme numérique devient obligatoire à compter de 2014). En pratique, l'entrepreneur remettra ses comptes sous forme numérique (clé USB, CD-Rom ...) au vérificateur qui devra les détruire avant la mise en recouvrement (LPF, art. [L.47](#)).

En savoir plus : La différence avec le droit de communication

La vérification de comptabilité ne doit pas être confondue avec le droit de communication qui permet seulement à l'administration fiscale de demander à un tiers ou éventuellement au contribuable lui-même, sur place ou à distance, de manière ponctuelle, des renseignements disponibles sans que cela ne nécessite des investigations particulières, ou dans les mêmes conditions de prendre connaissance, et le cas échéant copie, de certains documents qui se rapportent à l'activité professionnelle de la personne interrogée (LPF, art. [L. 81 s.](#)). La communication des comptes bancaires est un domaine particulièrement sensible. Selon la CJUE, le pouvoir d'obtenir communication des comptes bancaires constitue, dans les conditions où il s'exerce en Italie, c'est-à-dire avec peu de garanties et guère de recours, une violation du droit au respect de la vie privée (J. Turot, Le jour où la Cour européenne des droits de l'Homme a bouleversé le droit de communication... - À propos de CEDH, 1^{ère} sect., 8 janv. 2026, n° 40607/19 et 34583/20, Ferrieri et Bonassisa c/ Italie, Dr. Fisc. 2026, n° 4, étude 16). A l'inverse, le Conseil d'Etat a refusé de transmettre une QPC au Conseil Constitutionnel aux motifs que les dispositions de l'article L. 85 du LPF répondent à l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude fiscale et ne portent pas une atteinte disproportionnée au respect de la vie privée (CE, 12 juin 2026, n° [513952](#), Dr. Fisc. 2026, n° 28, act. 261, obs. L. Erstein).

Les documents comptables susceptibles d'être demandés à des commerçants sont définis largement. Selon l'article L. 85 du LPF (mod. LFR 2014) : « *Les contribuables soumis aux obligations comptables du code de commerce doivent communiquer à l'administration, sur sa demande, les livres, les registres et les rapports dont la tenue est rendue obligatoire par le même code ainsi que tous documents relatifs à leur activité* ». Le Conseil d'Etat retenait déjà une conception extensive des documents concernés (v. CE, 11 avril 2014, n° [354314](#), « Senaux », RJF 7/14, n° 705).

Avant la vérification de comptabilité

L'administration fiscale doit envoyer au contribuable un avis de vérification quelques jours avant le début de la vérification (l'administration fiscale recommande à ses agents de respecter un délai de 15 jours, mais le Conseil d'Etat a déjà validé un délai de 2 jours francs, même non consécutifs ; CE, 2 octobre 2002, « *Delarue* », *RJF* 12/02, n° 1348).

Des *vérifications inopinées* sont possibles, mais elles ne peuvent porter que sur « *la constatation matérielle des éléments physiques de l'exploitation ou de l'existence et de l'état des documents comptables* », (LPF art. L.47). Les vérificateurs peuvent réaliser deux copies des fichiers de la comptabilité informatisée ; l'une est remise au contribuable ou à son conseil, l'autre est conservée par l'administration (LPF art. L. 47 A, III, *Loi du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière*).

L'avis de vérification doit préciser les années et les impôts sur lesquels porte la vérification. Cette mention est essentielle, car il ne saurait être question de procéder à la vérification d'exercices prescrits. Pour autant, l'administration peut exploiter des documents comptables relatifs à la période mentionnée dans l'avis de vérification et établir les impositions y afférent même pour une période antérieure (CE, 9 mai 2019, n° [416795](#), *Dr. fisc.* 2019, n° 40, act. 418 - Rectification en matière de Taxe sur les véhicules de sociétés pour la période 1^{er} octobre 2009 au 30 septembre 2010 alors qu'il était indiqué dans l'avis de vérification qu'elle portait sur la période du 1^{er} mai 2010 au 30 avril 2012). De la même façon, la vérification ne peut porter sur des exercices non prescrits mais qui ont déjà été vérifiés. Une nouvelle vérification sur des exercices non prescrits n'est possible que si elle porte sur des impôts différents (*une vérification de TVA après une vérification d'IS*).

Dans l'hypothèse où la vérification est reportée, à l'initiative de l'administration ou du contribuable, il n'est pas nécessaire d'envoyer un nouvel avis de vérification (CE, 12 octobre 2018, n° [401749](#), *Dr. Fisc.* 2019, n° 20, comm. 267).

Pendant la vérification de comptabilité

Le contribuable possède certaines garanties.

- La vérification de comptabilité ne peut débuter sans que le vérificateur ait remis la « charte du contribuable vérifié » qui est la synthèse des droits et obligations des contribuables soumis à vérification (LPF, art. L. 10).
- La vérification doit en principe se dérouler dans les locaux de l'entreprise. Toutefois, selon le Conseil d'Etat, elle ne serait pas nécessairement entachée d'irrégularité du seul fait qu'elle ne se soit pas déroulée dans ces locaux si les conditions matérielles ne sont pas satisfaisantes sur place et sous réserve qu'il ne prive le contribuable d'aucune garantie attachée à la procédure (CE, 31 mai 2024, n° [488432](#), Dr. Fisc. 2024, n° 27, act. 279).
- La vérification ne peut durer plus de trois mois pour les entreprises dont le chiffre d'affaires n'excède pas les limites du régime simplifié d'imposition (v. leçon 5). Par exception, la limitation à trois mois ne s'applique pas en cas d'exercice d'une activité occulte (*Loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière*).

Remarque

A titre expérimental et pendant 4 ans, dans les régions Hauts-de-France et Auvergne-Rhône-Alpes, l'ensemble des contrôles opérés par les administrations (Urssaf, concurrence et consommation, contrôles fiscaux ou douaniers, etc.) à l'encontre d'une entreprise de moins de 250 salariés et dont le chiffre d'affaires annuel n'excède pas 50 millions d'euros ne peut dépasser une durée cumulée de neuf mois sur une période de trois ans (L. n° 2018-727 du 10 août 2018, *pour un Etat au service d'une société de confiance*, art. 32).

- Le contribuable ne doit pas faire obstacle à la vérification fiscale. Au cas d'opposition à contrôle fiscal, l'entreprise est en situation d'évaluation d'office (dans ce cas, outre la pénalité de retard, une majoration de 100 % sera appliquée sur le montant du rehaussement).
- Avant la fin de la vérification, le contribuable a droit à un débat oral et contradictoire avec le vérificateur, même

si celui-ci a emporté les documents comptables dans ses bureaux (CE, 21 mai 1976, n° 94052, *RJF* 7-8/76, n° 344, chron. B. martin-Laprade, p. 224), et même s'ils ont été consultés par le vérificateur qui a fait usage de son droit de communication (CE, 2 octobre 2002, n° 224786, « *de Nayer* », *RJF* 1/03, n° 72-a). L'absence de restitution des documents comptables étant susceptible de priver le contribuable d'un débat oral et contradictoire, il en résulte que l'ensemble de la procédure de vérification de comptabilité est entachée d'irrégularité (CE, 23 novembre 2016, n° [392894](#), « *Sté Mimosa* », *Dr. Fisc.* 2017, n° 8, comm. 169, note L. Stanckiewicz).

- Avant l'envoi de la proposition de rectification, la loi permet désormais aux contribuables de solliciter une prise de position formelle de l'Administration fiscale (L. n° 2018-727 du 10 août 2018 *pour un Etat au service d'une société de confiance*, art. 9 ; LPF, art. L. 80 B, 10° et 11° nouv.). Cette procédure, qui figurait déjà dans la doctrine administrative, s'applique aussi à l'examen à distance des comptabilités informatisées. La procédure est strictement encadrée : il faut une demande écrite de l'entreprise et la prise de position du vérificateur doit être expresse.

L'administration fiscale peut emporter des documents originaux, sous certaines conditions (CE, 21 mai 1976, préc.). Notamment, l'emport de documents doit faire l'objet d'une demande écrite du contribuable (CE, 25 avril 2003, n° [235177](#), « *M. Boulongne* », *Dr. Fisc.* 2003, n° 51, comm. 925), et les documents doivent être remis au plus tard lors à la fin de la vérification (CE, 3 décembre 1990, n° 66385, « *M. Lassourd* », *Dr. Fisc.* 1991, n° 5, comm. 147). La jurisprudence admet que l'administration puisse faire des copies (CE, 28 février 2007, n° [283441](#), « *SARL Louvigny* », *Dr. Fisc.* 2007, n° 41, comm. 910). A cet égard, le Conseil d'Etat a jugé que que l'impression sur papier d'un document numérique n'est pas un document comptable original ; une demande écrite n'est donc pas nécessaire (CE, 1^{er} juin 2016, n° [384892](#), « *M. et Mme Thibault* », *Dr. Fisc.* 2016, n° 29, comm. 437). D'une façon générale, l'administration est autorisée à prendre copie des documents dont elle a connaissance dans le cadre de la vérification de comptabilité (et plus généralement de tout contrôle externe)

(LPF, art. L. 13 F, L. n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière). L'opposition du contribuable est punie d'une amende de 1 500 € pour chaque document (CGI, art. [1734](#)).

En savoir plus : Le contrôle fiscal des comptabilités informatisées

Lorsque la comptabilité est tenue au moyen de systèmes informatisés, la présentation sous cette forme est désormais obligatoire (LPF, art. L. 47 A ; L. n° 2012-1510 du 29 décembre 2012, de finances rectificative pour 2012 [art. 14], applicable aux contrôles pour lesquels l'avis de vérification est adressé après le 1^{er} janvier 2014). Le non-respect de cette obligation est sanctionné par une amende de 5 000 € ou, en cas de rectification et si le montant est plus élevé, d'une majoration de 10 % des droits mis à la charge du contribuable (CGI, art. [1729 D](#)).

Le contribuable vérifié remettra au vérificateur les données conservées sur support dématérialisé (tel que des CD Rom ou des clés USB par exemple), et l'administration fiscale pourra effectuer certaines opérations sur ces fichiers (classement, tri ...), mais elle devra nécessairement les détruire avant mise en recouvrement de l'impôt (LPF, art. L. 47 A, I). Lorsque l'administration fiscale a besoin d'effectuer des traitements informatiques, la loi prévoit qu'il doit être laissé au contribuable vérifié la possibilité de choisir entre des opérations directement effectuées sur le matériel informatique de l'entreprise (que ce soit par l'administration ou le contribuable), ou des copies fournies par l'entreprise sur support informatique (LPF, art. L. 47 A, II).

A l'issue de la vérification de comptabilité

Le vérificateur doit toujours porter à la connaissance du contribuable les résultats de la vérification, même en l'absence de rectification (LPF, art. L. 49). **L'absence de redressement est opposable à l'Administration** ; les points examinés lors du contrôle et n'ayant pas fait l'objet d'une rectification sont considérés comme ayant été tacitement validés par l'administration fiscale (L. n° 2018-727 du 10 août 2018 *pour un Etat au service d'une société de confiance*, art. 9 ; LPF, art. L. 80 A, al. 2 nouv.).

Au cas de vérification de comptabilité et d'ESFP simultanés, l'administration doit distinguer les conséquences financières pour chaque rectification (CE, 22 novembre 2017, n° [393297](#), « *Seran* », *Dr. Fisc.* 2018, n° 14, comm. 249, concl. B. Bohnert).

L'administration fiscale ne peut se prévaloir, pour établir l'imposition, de pièces ou documents obtenus par une autorité administrative ou judiciaire dans des conditions déclarées ultérieurement illégales par le juge (CE, 15 avril 2015, n° [373269](#), « *Sté Car Diffusion 78* », *Dr. Fisc.* 2015, n° 19-20, act. 286, obs. C. Cassan - Utilisation de fichiers dérobés). Cette décision est prise au visa de la décision n° [2013-679 DC](#) du 4 décembre 2013 du Conseil constitutionnel après le vote de la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière. Elle valide l'article L. 10 AA du LPF institué par ladite loi et selon lequel lorsque, par l'exercice de son droit de communication ou le recours à l'assistance administrative internationale, l'administration a régulièrement connaissance de documents, pièces ou informations, elle peut les utiliser dans le cadre de l'ensemble des procédures de contrôle et de rectification dont elle dispose, à l'exclusion des visites domiciliaires, sans que ces éléments puissent être écartés au seul motif de leur origine. **En revanche, l'utilisation de documents obtenus régulièrement mais ayant une origine irrégulière est par elle-même sans incidence sur la régularité de la procédure d'imposition** (CE, 20 octobre 2016, n° [390639](#), « *M. Issan* », *RJF* 1/17, n° 77 ; *Dr. Fisc.* 2017, n° 18-19, comm. 295, concl. R. Victor, note A. Tailfer et E. Meier - Fichiers volés à la banque HSBC de Genève par l'un de ses salariés puis communiqués à l'administration fiscale française).

En savoir plus : La nouvelle relation de confiance avec l'Administration

L'administration cherche à mettre en place une procédure de concertation basée sur une « relation de confiance » avec les contribuables qui se noue en amont des déclarations.

La loi n° [2018-727](#) du 10 août 2018, pour un Etat au service d'une société de confiance (loi "ESSOC", art. 17) prévoit d'instituer par voie d'ordonnance une nouvelle relation de confiance, dans la philosophie de la procédure de rescrit. Le ministre a annoncé la mise en place de plusieurs dispositifs permettant une coopération entre les entreprises et l'administration ainsi que l'ouverture d'un nouveau guichet de régularisation destiné aux entreprises et à leurs dirigeants (SMEC) (Dossier de presse du 14 mars 2019 ; *Dr. Fisc.* 2019, n° 12, act. 141 ; V. J.-P. Lieb, M. Vail et C. Erceau, « La nouvelle relation de confiance : une recherche d'équilibre entre la loi ESSOC et la lutte contre la fraude », *Dr. Fisc.* 2019, n° 15, act. 179 ; V. Regards croisés sur la nouvelle relation de confiance, Dossier in *Dr. Fisc.* 2019, n° 48, études 48 et s.).

Dans cette perspective, **un examen de conformité fiscale** est institué afin d'accroître la sécurité juridique des entreprises et le civisme fiscal (D. n° [2021-25](#), 13 janv. 2021 ; A. 13 janv. 2021, JO 14 janv. 2021, texte n° 46). Cette nouvelle procédure permet, à compter des exercices clos depuis le 31 décembre 2020, de demander à un **prestataire indépendant** de se prononcer sur la conformité aux règles fiscales de certains points usuels de la fiscalité. La mention dans la liasse fiscale d'un examen de conformité vaut "*mention expresse*" (ce qui permet de démontrer la bonne foi de l'entreprise). Au cas de rappel fiscal sur un point pourtant validé par le certificateur, l'entreprise pourra lui demander le remboursement de la part d'honoraire correspondante. V. le rapport du Conseil national des barreaux (CNB, act. 5 juill. 2021, *Dr. Fisc.* 2022, n° 28, act. 291).

En savoir plus : La cascade fiscale

Le contribuable lui-même peut prendre l'initiative en exigeant de l'administration qu'elle étende la vérification à d'autres impôts que ceux qui ont fait l'objet du contrôle afin de bénéficier de la « **cascade fiscale** » (article L. 77 du LPF).

La cascade fiscale permet à un contribuable qui fait simultanément l'objet d'un contrôle fiscal en matière de taxes sur le chiffre d'affaires et d'impôt sur les bénéfices de déduire le supplément de taxes sur le chiffre d'affaires du montant du rehaussement de bénéfice, (LPF, art. L. 77 al. 2). Cette cascade dite « **simple** » s'applique de façon automatique mais le contribuable peut y renoncer dans les trente jours de la notification de rectification.

Si l'entreprise est soumise à l'IS, le bénéficiaire de la distribution présumée de bénéfices peut demander que le revenu qu'il est censé avoir reçu soit diminué du montant du supplément d'IS ainsi calculé, la cascade sera alors « **complète** ».

B - L'examen de comptabilité

Lorsque le contribuable doit tenir et présenter une comptabilité informatisée, l'administration peut examiner cette comptabilité sans se rendre sur place (LPF, art. L. 13 G), **même si le contribuable le demande expressément** (ce qui n'exclut pas la possibilité d'être entendu par le service de contrôle, mais cet entretien doit avoir lieu dans les locaux de l'administration ; Bofip, BOI-CF-DG-40-20, n° 330). Il s'agit d'une nouvelle forme de contrôle fiscal des entreprises à laquelle l'administration peut avoir recours lorsqu'elle considère qu'il n'est pas nécessaire d'effectuer des investigations sur place au regard des enjeux et de la typologie des entreprises (L. n° 2016-1918 du 29 décembre 2016, de finances rectificative pour 2016, art. 14 - Disposition applicable à compter de l'entrée en vigueur de la loi).

Les garanties et les modalités du contrôle sont quasiment identiques à celles de la vérification de comptabilité (LPF, art. L. 47 AA). Dans un délai de 15 jours à compter de la réception d'un avis d'examen de comptabilité, le contribuable doit adresser à l'administration fiscale une copie des fichiers des écritures comptables sous forme dématérialisée répondant à des normes fixées par arrêté du ministre chargé du budget (LPF, art. L. 47 AA, 1). A défaut, l'administration peut informer le contribuable que l'examen de comptabilité est annulé (elle reste libre d'engager une vérification de comptabilité), et le contribuable s'expose à une amende de 5 000 € (CGI, art. 1729 D, II). Au plus tard 6 mois après la réception de la copie des fichiers, l'administration envoie au contribuable une proposition de rectification ou l'informe de l'absence de rectification (LPF, art. L. 47, AA, 3). Avant la mise en recouvrement, ou avant d'informer le contribuable de l'absence de rectification, l'administration est tenue de détruire les copies de fichiers transmises (LPF, art. L. 47, AA, 6).

Doctrine : J.-L. Menu, « De la vérification de comptabilité à l'examen de comptabilité : la querelle des anciens et des modernes », *Dr. Fisc.* 2017, n° 50, étude 580.

C - La procédure de flagrance fiscale

Cette procédure a pour but de prévenir la « disparition » de l'entreprise entre le moment où la fraude est découverte et le moment où l'impôt sera réclamé, alors qu'aucune obligation déclarative n'a encore été violée par le contribuable (généralement, parce qu'il s'agit d'une période d'imposition encore en cours). Ainsi, dès la notification du procès-verbal de flagrance, **l'administration peut prendre des mesures conservatoires** (LF rec. 2007, CGI, art. L. 16-0 BA). Ces mesures conservatoires sont de deux ordres : il s'agira principalement de saisies conservatoires de sommes ou de biens, mais encore de sûretés judiciaires

portant sur des immeubles, fonds de commerce ou valeurs mobilières. Les conséquences sont lourdes pour les contribuables mais ils possèdent certaines garanties.

Les garanties :

- *Compte tenu de son objectif, la procédure de flagrance ne peut pas être mise en œuvre dans le cadre d'une **vérification de comptabilité*** (en effet, celle-ci porte sur des périodes et des obligations échues), mais aussi lors d'autres procédures de contrôle, telles qu'une vérification inopinée des éléments matériels de l'entreprise, un droit de visite et de saisie, une enquête ou encore dans le cadre du contrôle des plafonds de versements en espèce ou des comptes d'épargne réglementée. S'il s'agit d'une activité illicite, le constat devra avoir été fait par la police ou la gendarmerie.
- *La procédure de flagrance ne peut être mise en œuvre que dans les situations suivantes :*
 1. exercice d'une activité occulte (ou illicite, mais dans ce cas il ne peut s'agir que des infractions les plus graves : crimes et délits en matière de stupéfiant, de fausse monnaie, d'armes, d'alcool et de tabac, ou de contrefaçon),
 2. délivrance de factures fictives,
 3. dissimulations comptables,
 4. infraction à la législation sociale en matière de travail dissimulé,
 5. non-respect d'au moins deux obligations déclaratives portant sur les principaux impôts, ou non-respect réitéré de l'une d'elle.
- *Le montant saisi doit correspondre au produit estimé de l'impôt au titre de la période en cours et reposant sur les informations recueillies durant le contrôle fiscal. Ce montant est plafonné :*
 1. en matière d'impôt sur les bénéfices (IR ou IS) à 71 % (ventes), 50 % (prestations de services) ou 34 % (BNC) du chiffre d'affaires multiplié par le taux de l'IR ou de l'IS,
 2. en matière de TVA, en appliquant le taux de taxe au montant H.T. du chiffre d'affaires.
- *Les contribuables peuvent contester la procédure de flagrance et les saisies conservatoires par la voie du référé (le délai est de 15 jours à compter du procès-verbal de flagrance). Ce recours est lui-même susceptible d'appel devant le tribunal administratif.*

Les conséquences :

- La flagrance fiscale est assortie d'une amende spécifique qui varie en fonction du chiffre d'affaires de l'entreprise : 5 000 €, 10 000 € ou 20 000 €. S'agissant des activités illicites, les montants sont fonction des revenus du contribuable et ils sont plus importants : 10 000 €, 20 000 € ou 30 000 €. Cette amende s'imputera sur les pénalités fiscales exigibles compte tenu des irrégularités constatées (ex : majorations au cas d'exercice d'une activité occulte ou de manœuvres frauduleuses).

Remarque

Parallèlement à cette amende prévue à l'article **1740 B** du CGI, l'article **1758** du CGI prévoit également une majoration de 80 % du montant des droits dûs à raison d'une activité illicite.

A une parlementaire qui s'étonnait qu'un contribuable puisse être sanctionné deux fois à raison des mêmes faits, le ministre a répondu que « *L'administration fiscale peut donc mettre en œuvre à la fois la procédure de flagrance fiscale en cas de découverte d'activités illicites puis appliquer ultérieurement les dispositions prévues à l'article 1649 quater-0 B bis du CGI. Si la mise en œuvre de ces deux procédures peut théoriquement conduire à l'application conjointe de l'amende prévue à l'article 1740 B du CGI et de la majoration de 80 % prévue à l'article 1758 du même code pour des mêmes faits et au titre de la même période, l'administration veille dans les faits à ne pas cumuler ces deux sanctions mais à appliquer uniquement celle dont le montant est le plus élevé.* » (Rép. Min. n° 8219, JOAN 21 nov. 2023, p. 10496, Mme N. Moutchou).

- *Autres conséquences :* si une vérification de comptabilité est engagée, sa durée n'est pas limitée dans le temps (aussi bien pour l'année au cours de laquelle est dressé le procès verbal de flagrance que pour les années antérieures) et une nouvelle vérification de comptabilité peut être engagée par l'administration sur des périodes déjà vérifiées (afin de tenir compte des nouveaux éléments d'information dont elle dispose, sous réserve du délai de reprise).

Doctrine : J. Scalglia, « Flagrance fiscale et trafic de stupéfiants : portée de la présomption de revenus au regard de la libre disposition et de l'office du juge des référés », *Dr. Fisc.* 2025, n° 51-52, Etude 356.

D - Les centres de gestion agréés

Les centres de gestion agréés sont des associations qui prodiguent à leurs membres des conseils et une assistance juridique, fiscale et comptable. Ils sont créés à l'initiative des experts-comptables, des chambres de commerce ou des chambres des métiers. Ils doivent recevoir l'agrément du directeur régional des impôts. Si les conditions sont **remplies** (nombre d'adhérents, condition de l'intervention des agents de l'administration fiscale, etc.), l'agrément est valable pour 6 ans. N'importe quel contribuable souhaitant bénéficier des services offerts par le centre peut y adhérer ; personne physique (entrepreneur avec ou sans patrimoine affecté) ou personne morale (quel que soit son régime d'imposition), pourvu qu'il s'agisse d'un professionnel indépendant imposé dans la catégorie des BIC, BNC, ou bénéfices agricoles. Mais les « micro-entreprises » et les sociétés soumises à l'IS ne peuvent bénéficier des avantages fiscaux.

Les adhérents doivent s'engager à :

1. fournir à la personne ou l'organisme qui tient leur comptabilité tous les éléments nécessaires à l'établissement d'une comptabilité sincère (aujourd'hui, les centres ne peuvent plus tenir la comptabilité de leurs membres ; ce rôle est désormais dévolu aux associations de gestion et de comptabilité, « AGECE ») ;
2. communiquer au centre leurs comptes annuels ;
3. accepter le règlement par chèque ou carte bancaire dans le cadre de leur activité.

Les centres de gestion agréés doivent exercer des contrôles de cohérence sur les déclarations fiscales des contribuables : rapprochement systématique des déclarations de résultats et de chiffres d'affaires, en faire un compte rendu annuel et le communiquer à l'administration fiscale (LFR 2010).

Les Centres de gestion agréés doivent s'assurer chaque année de la sincérité des déclarations de leurs adhérents (LFR 2015 du 29 déc. 2015 créant "l'Examen périodique de sincérité" ou EPS) ; contrôle des pièces justificatives notamment. Pour les adhérents (ou les clients de « *viseurs fiscaux* » offrant le même service que les OGA = professionnels de l'expertise comptable) ayant demandé la réalisation de l'examen de conformité fiscale (D. 13 janv. 2021, A. 13 janv. 2021 ; V. *La vérification de comptabilité*), l'organisme de gestion agréé (ou le viseur fiscal) est dispensé de réaliser l'examen périodique de sincérité pour l'exercice concerné (A. 22 juillet 2021).

Remarque

La loi de finances pour 2025 a supprimé les dispositions relatives au régime juridique des organismes de gestion agréée, ainsi que les modalités de leur agrément par l'administration fiscale (L. n° 2025-127 du 14 février 2025, de finances pour 2025, art. 11).

Traditionnellement, les avantages fiscaux accordés aux membres des CGA sont au nombre de trois :

1/ Absence de majoration du bénéfice imposable de 25 %. Jusqu'en 2006, les adhérents bénéficiaient d'un abattement de 20 % sur leur bénéfice imposable, comme l'ensemble des salariés à l'époque. Depuis que l'abattement de 20 % a été intégré dans le barème de l'IR, les non-adhérents doivent majorer leur bénéfice imposable de 25 %. A noter : les non-adhérents sont également dispensés de la majoration de 25 % si ils font appel à un expert comptable « autorisé » (après avoir été autorisé par le Commissaire du gouvernement près le Conseil de l'Ordre, il signera avec l'administration une convention pour une durée de 3 ans), ou une Association de gestion et de comptabilité (AGECE). Cette majoration s'applique uniquement aux revenus soumis au barème progressif de l'IR dans la catégorie des bénéfices commerciaux (BIC), des bénéfices non commerciaux (BNC) et des bénéfices agricoles (BA) ; elle ne concerne pas les plus et moins-values professionnelles à long terme ni les déficits (Bofip, BOI-IR-BASE-10-10-20, n° 80 et 90).

Remarque

Cette majoration de 25 % doit être mentionnée sur la proposition de rectification, à peine de nullité de cette dernière (CE, 26 juillet 2018, n° [408480](#), Dr. Fisc. 2018, n° 36, act. 379).

Elle ne méconnaît pas le principe d'égalité devant les charges publiques (Cons. Const., 23 juillet 2010, QPC n° [2010-16](#), « *M. Philippe exbrayat* »).

Elle ne constitue pas non plus une sanction :

- le contribuable ne peut donc se prévaloir des stipulations de l'article 6 de la convention EDH (CE, 9 novembre 2015, n° [366457](#), « *M. Waldner* », Dr. Fisc. 2016, n° 6, comm. 166, concl. M.-A. Nicolazo de Barmon) ;
- l'administration n'a pas à la motiver lorsqu'elle notifie au contribuable une proposition de rectification (CE, 29 mars 2017, n° [397658](#), « *M. Regourd* », Dr. Fisc. 2017, n° 30-35, comm. 420, concl. E. Cortot-Boucher).

Mais elle a été jugée contraire au protocole n° 1 de la convention EDH (protection des biens), en ce qu'elle ne reposerait pas sur une base raisonnable (CEDH, 7 décembre 2023, n° [26604/16](#), « *Waldner c/ France* », Dr. Fisc. 2023, n° 50, act. 441, obs. L. Erstein). Les entrepreneurs n'ayant pas adhéré à un centre de gestion agréé et qui se seraient vus appliquer la majoration de 25 % par l'Administration peuvent en conséquence réclamer un remboursement d'impôt au titre des années 2020, 2021 ou 2022. On observe toutefois que toutes les juridictions du fond n'appliquent pas la jurisprudence « Waldner » ; c'est notamment le cas lorsqu'il s'agit de revenus provenant d'une activité occulte (V. CAA Paris, 31 mai 2024, n° [23PA04629](#), Dr. Fisc. 202, n° 35, comm. 321, concl. B. Sibilli).

Remarque

La majoration de 25 % est progressivement réduite (LF 2021, art. 34) : à 20 % (imposition des revenus 2020), 15 % (imposition des revenus 2021) et 10 % (imposition des revenus 2022). Elle est supprimée à compter de l'imposition des revenus de 2023.

2/ L'autorisation de déduire le salaire du conjoint sans limitation (et non dans la limite de 13 800 €).

Remarque

La loi de finances pour 2019 supprime le plafond de déduction du conjoint, même si l'exploitant n'a pas adhéré à un CGA (L. n° [2018-1317](#) du 28 décembre 2018, art. 60).

3/ Une réduction d'impôt pour frais de comptabilité, dans la limite de 915 € (micro-entreprises qui optent pour un régime réel d'imposition).

Remarque

La loi de finances pour 2025 a supprimé la réduction d'IR en faveur des adhérents à un organisme de gestion agréé dont le chiffre d'affaires ou les recettes sont inférieurs au régime des micro-entreprises et ayant opté pour un régime réel (L. n° 2025-127 du 14 février 2025, de finances pour 2025, art. 11). En contrepartie, les frais de gestion et d'adhésion à un tel organisme deviennent déductibles (CGI art. 39, 7, abrog.).

En savoir plus : Les centres de gestion agréés

Allez sur le [site de la fédération des centres de gestion agréés](#).

§2 : Le droit de reprise

Le droit de reprise représente, pour l'administration fiscale, la possibilité de réparer les omissions, insuffisances ou erreurs commises dans l'établissement des impôts. Il s'exerce quelle que soit l'origine de ces insuffisances ou la nature de l'impôt.

Il est enfermé dans un certain délai de prescription : « **le délai de reprise** » (A).

Il se manifeste ensuite par la mise en oeuvre d'une procédure de « **rectification fiscale** » (B).

A - Le délai de reprise

L'écoulement du délai de prescription éteint le droit de reprise de l'administration fiscale. La prescription confère au contribuable un véritable « droit à l'oubli » ; l'administration fiscale ne saurait, sans méconnaître le principe de sécurité juridique, créer un droit de reprise imprescriptible (CE, 23 juin 2014, n° [355801](#), « *Polynésie française c/ M. Zannier* », *Dr. Fisc.* 2014, n° 41, comm. 582, concl. F. Aladjidi, note S. Austry ; J. Turot, « Indispensable prescription », *Dr Fisc.* 2015, n° 42, étude 628).

Il est donc primordial de connaître la durée de ce délai de reprise. Certains événements justifient toutefois qu'il soit parfois prolongé.

Quant à sa durée	• Le délai de droit commun s'achève le 31 décembre de la 6ème année qui suit celle du fait générateur de l'impôt (contrôles postérieurs au 1^{er} juin 2008, contre 10 ans jusque-là), sauf si la loi a prévu un délai de prescription plus court (LPF, art. L. 186). • L'IR, l'IS, la TVA et la taxe professionnelle se prescrivent à la fin de la 3^{ème} année qui suit celle au titre de laquelle l'impôt est due (ou les trois derniers exercices clos au cas de vérification de comptabilité). • Les impôts locaux (sauf la contribution économique territoriale), se prescrivent à l'issue de l'année qui suit celle de l'imposition (LPF, art. L. 173). • Le délai de droit commun ne concerne donc que les droits d'enregistrement et l'ISF (si l'acte n'a pas été présenté volontairement à l'enregistrement, sinon 3 ans).
--------------------------------	--

Quant à son prolongement

- Le délai de trois ans est prolongé de deux ans lorsque l'administration a déposé une plainte contre le contribuable (LPF, art. [L. 187](#)).
- Il est porté à 10 ans au cas d'activité occulte (lorsque le contribuable a dissimulé son activité en ne souscrivant aucune déclaration fiscale et en ne se faisant pas connaître auprès du centre de formalité des entreprises ou exerce une activité illicite), sauf s'il a commis une erreur justifiant qu'il ne se soit acquitté d'aucune de ses obligations déclaratives (CE, 21 juin 2018, n° [411195](#), FR 34/18, inf. 5), ou lorsque l'administration a dressé un procès-verbal de flagrance fiscale, au cas de fausse domiciliation à l'étranger. A noter : le délai de 10 ans au cas d'activité occulte s'appliquera également au bénéficiaire de revenus distribués (LF 2018). V. A. Laumonier, « La notion d'activité occulte : de la loi fiscale à la jurisprudence », *Dr. Fisc.* 2020, n° 2, étude 53.
- En cas de demande d'assistance administrative internationale, le délai de reprise expire à la fin de la 2^{ème} année qui suit celle de la réception de la réponse ou le 31 décembre de la 3^{ème} année suivant celle au titre de laquelle le délai initial est écoulé (LPF, art. [L. 188 A](#), tel que modifié en dernier lieu par la loi n° 2026-534 du 25 juin 2026 relative à la lutte contre les fraudes sociales et fiscales, art. 101).
- La prescription est interrompue par une proposition de rectification, d'un procès-verbal ou par tout acte interruptif de prescription en droit commun (reconnaissance de la dette par le contribuable). Un nouveau délai de même nature et de même durée commencera à courir à compter de l'événement cause de l'interruption de prescription.

B - La rectification fiscale

L'administration fiscale va exiger le complément d'impôt qui avait été éludé par le contribuable. Cette procédure s'applique en principe à l'ensemble des impôts directs ou indirects à l'exception des impôts locaux. Elle possède un caractère contradictoire puisque le contribuable peut présenter des observations écrites à la suite de la proposition de rectification et saisir la Commission des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires. La *proposition de rectification* est adressée au contribuable. Elle peut être réalisée par mail (CAA Paris 28 juin 2024, n° [22PA05281](#)). Elle doit préciser le montant du rehaussement ainsi que les pénalités applicables [LPF](#),

art. L. 48. La proposition de rectification doit également être motivée de façon à susciter ses observations (LPF, art. L. 57). Ces dernières doivent être faites dans un délai de 30 jours.

Deux possibilités s'offrent au contribuable : il peut contester la rectification notifiée ou bien l'accepter.

- **Au cas d'acceptation** (le contribuable est présumé avoir accepté la rectification s'il ne répond pas dans les 30 jours), l'administration mettra en recouvrement l'imposition notifiée, et c'est le contribuable qui supportera la charge de la preuve s'il décide plus tard d'exercer un recours contentieux.
- **Au cas de contestation**, le contribuable doit envoyer à l'administration ses observations écrites dans le délai imparti. L'administration qui souhaite maintenir la rectification doit en informer le contribuable par une réponse motivée ; elle supportera la charge de la preuve au cas de contentieux ultérieur. Toutefois, la réponse motivée ne s'impose que si les observations du contribuable sont elles-mêmes utilement motivées (CE, 11 avril 2014, n° 349719, « M. Hoarau », Dr. Fisc. 2014, n° 22, comm. 358, concl. D. Hédary, note Fl. Martinet). Il n'y a pas en principe de délai imparti à l'administration pour répondre aux observations du contribuable, mais la loi prévoit un délai de 60 jours lorsque la rectification fait suite à une vérification de comptabilité d'une entreprise de petite taille (chiffre d'affaires < 1 526 000 € pour les entreprises de ventes ou < 460 000 € pour les prestataires services).

Lorsque le désaccord persiste sur les rectifications notifiées, l'administration, si le contribuable le demande, soumet le litige à l'avis de la commission des impôts (LPF, art. L. 59). Elle prend le nom de **Commission des Impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires** (une Commission par ressort de Tribunal administratif ; elle comprend deux représentants de l'administration, trois représentants des contribuables et elle est présidée par un magistrat du tribunal administratif) ou de **Commission Départementale de Conciliation** (cette dernière intervient en matière de droits d'enregistrement pour les litiges relatifs à l'évaluation des biens). Elle ne rend qu'un simple avis, qui est désormais sans influence sur la charge de la preuve au cas de contentieux ultérieur. Celle-ci incombe en principe à l'administration.

Remarque

La compétence de la Commission des impôts (CDI) a été transférée à une Commission nationale des impôts (CNI) lorsque le litige concerne une grande entreprise (CA > 50M€ pour les entreprises de ventes ou de fourniture de repas ou de logement et 25 M€ pour les autres, L.F. Rec. 2007).

Le fait de saisir une commission consultative incompétente vicie la procédure d'imposition (CE 19 mai 2025, n° 492419, « Sté Benlux Louvre », Dr. Fisc. 2025, n° 24, comm. 229, concl. C. Guibé, note O. Fouquet).

La Commission est compétente lorsque le désaccord porte sur :

- le montant du résultat (BIC, BNC ou BA) ou du chiffre d'affaires, déterminé selon un mode réel d'imposition ;
- les conditions d'application des régimes d'exonération ou d'allègements fiscaux en faveur des entreprises nouvelles (cas nouveau) ;
- les rémunérations excessives (CGI, art. 39-1 1°, art. 111 d) ;
- la valeur vénale des biens soumis à la TVA immobilière.

La Commission se détermine sur des questions de fait. Elle peut apprécier les faits, même s'ils sont pris en compte pour l'examen d'une question de droit (ex : caractère nouveau d'une activité pour l'application du régime d'exonération des entreprises nouvelles, CGI, art. 44 sexies).

Par contre, elle ne peut pas qualifier juridiquement des faits, sauf en ce qui concerne :

- le caractère anormal d'un acte de gestion ;
- le principe et montant des amortissements et provisions ;
- le caractère de charges déductibles ou d'immobilisations.

Remarque

Le Conseil d'Etat en retire une règle générale : lorsque l'administration est saisie d'une demande en ce sens par le contribuable, elle doit soumettre le litige à la Commission des impôts lorsque le désaccord porte sur toute question relative à l'application des règles qui régissent les amortissements et les provisions à la situation particulière du contribuable, mais elle reste libre de ne pas suivre l'avis de la Commission (CE, plén. fisc. 9 mai 2018, n° 389563, « Thierry B », Dr. Fisc. 2018, n° 36, comm. 378, concl. E. Cortot-Boucher).

En savoir plus : Le nouveau Comité consultatif du crédit d'impôt pour dépenses de recherche

Les dépenses de recherche permettent aux entreprises de bénéficier d'un crédit d'impôt (CGI, art. [244 quater B](#) ; v. leçon 7). Afin de limiter les litiges - très fréquents en ce qui concerne cet avantage fiscal lié à la recherche - le législateur a créé un Comité spécifique (le Comité consultatif du crédit d'impôt pour dépenses de recherche), plutôt que procéder à un élargissement de la compétence des CDI (LFR 2015, 29 déc. 2015, art. 46, CGI, art. 1653 F). Ce Comité est présidé par un conseiller d'Etat et comprend également un représentant de l'administration fiscale et un représentant du ministère concerné. Il peut être saisi à compter des propositions de rectification adressées depuis le 1^{er} juillet 2016 (si dans l'intervalle les décrets d'application sont pris).

Comme la CDI, le nouveau Comité ne peut pas se prononcer sur des questions de droit, mais **seulement sur des questions de fait** (réalité de l'affectation des dépenses à la recherche), et **il ne rend que des avis qui sont sans incidences sur la charge de la preuve** (sauf si la comptabilité comporte de graves irrégularités et que l'imposition a été établie conformément à l'avis du Comité).

§3 : Les sanctions

L'administration peut infliger au contribuable des **pénalités fiscales**. Elle peut aussi déposer une plainte pénale pour **fraude fiscale** si les conditions de l'incrimination sont réunies.

A - Les pénalités fiscales

Le contribuable doit payer un intérêt de retard au taux de 0,20 % par mois (2,40 % par an). L'intérêt de retard ne sera pas dû lorsque les chiffres déclarés par le contribuable n'excèdent pas 1/20^{ème} de la base d'imposition (1/10^{ème} en matière d'enregistrement ou d'ISF), ou lorsque le contribuable a fait mention expresse des motifs qui le conduisent à mentionner ou omettre certains éléments, ou encore lorsqu'il n'a pas reçu, avant l'expiration du délai de déclaration, de réponse de l'administration à sa demande portant sur l'interprétation d'une loi nouvelle ou l'application en matière fiscale d'une règle comptable (CGI, art. 1727). Il ne s'agit pas d'une sanction, en conséquence de quoi il n'a pas à être motivé (Avis CE 12 avril 2002, *RJF* 5/02, n° 673 - Taux de 0,75 % par mois à l'époque).

Remarque

Indépendamment de tout contrôle, le contribuable de bonne foi qui rectifie spontanément une déclaration bénéficie d'une réduction de 50 % de l'intérêt de retard (L. n° 2018-727, du 10 août 2018 "pour un Etat au service d'une société de confiance", art. 5 ; CGI, art. [1727](#), V, nouv.).

Les contribuables de bonne foi faisant l'objet d'un contrôle fiscal peuvent régulariser leur situation en cours de contrôle, moyennant le paiement rapide des droits éludés ainsi que d'un intérêt de retard de 70 % du taux de droit commun (LPF, art. 62 mod. L. 10 août 2018 préc., art. 9).

A ces pénalités de retard s'ajoutent les pénalités fiscales calculées sur le supplément d'impôt demandé. Ces dernières doivent toujours être motivées ([LPF, art. L. 80 D](#)). Elles ne peuvent cependant pas être modulées par le juge (CE 27 juin 2008, « *Melki* » et « *Sté Ségame* », *RJF* 11/08, n° 1213), sans que cette impossibilité contrevienne à la déclaration européenne des droits de l'homme (CEDH, 7 juin 2012, « *Sté Ségame c/ France* », *RJF* 8-9/12, n° 888, Chron. E. Borkdam-Tognetti, p. 699), mais Conseil constitutionnel est régulièrement amené à vérifier leur proportionnalité (v. N. Jacquot et P. Mispelon, « Constitutionnalité des pénalités fiscales : les peines alitées par la proportionnalité », *Dr. Fisc.* 2017, n° 29, étude 400). Les pénalités fiscales varient en fonction des manquements du contribuable :

Au cas de défaut de déclaration ou de déclaration tardive	Les droits sont majorés de 10 %. La majoration sera portée à 40 % si la déclaration n'a pas été déposée dans les trente jours qui suivent la mise en demeure. La majoration est de 80 % au cas d'activité occulte. L'administration n'a pas à rapporter le caractère intentionnel de la dissimulation, mais le contribuable peut échapper à la majoration s'il prouve son erreur (CE plén. fisc., 7 décembre 2015, n° 368227, « <i>Sté frutas y Hotalizas Murcia SL</i> », <i>Dr. Fisc.</i> 2016, n° 23, comm. 370, concl. Fr. Aladjidi, note A. Bonnet). Exemple Par exemple, dans le cas d'un joueur de poker professionnel qui n'avait pas déclaré ses gains, le Conseil d'Etat juge que, compte tenu des incertitudes sur la fiscalisation de ces revenus à l'époque, la non-déclaration procède d'une erreur du contribuable et la pénalité de 80% ne lui est pas applicable (CE, 22 novembre 2019, n° 429286, <i>Dr. Fisc.</i> 2020, n° 11, comm. 191, concl. K. Ciavaldini).
Au cas d'insuffisance dans la déclaration	Le contribuable dont le manquement n'est pas « délibéré » ne paiera que les intérêts de retard. Au cas de manquement délibéré, il paiera en plus une majoration de 40 %, portée à 80 % au cas de manoeuvres frauduleuses (ex : factures fictives, quelle que soit la fréquence ; CE, 30 décembre 2015, n° 377855, « <i>Sté Opportunités Finances</i> », <i>Dr. Fisc.</i> 2016, n° 12, comm. 245, concl. E. Cortot-Boucher), ou d'abus de droit. Remarque En ce qui concerne la pratique de la pénalité de 40 % pour manquement délibéré, V. O. Lemaire, L. Mazevet et A. Moraine, « La pénalité de 40 % pour manquement délibéré : opinions croisées de l'avocat et du magistrat », <i>Dr. Fisc.</i> 2025, n° 9, étude n° 41.

Majoration supplémentaire de 10 % (CGI art. 1758 A)	Afin de compenser l'intégration dans le nouveau barème de l'IR de l'abattement de 20 % (il ne s'appliquait pas aux revenus non déclarés), il est prévu l'application d'une majoration supplémentaire de 10 % au cas de défaut ou de retard dans la souscription des déclaration ou au cas d'omission dans ces déclarations (CGI, art. 1758 A, I), ce qui porte la pénalité totale à 20 % compte tenu de la première majoration de 10 % (v. <i>supra</i>). Remarque Cette majoration ne s'applique pas au cas de régularisation spontanée (ou lorsque le contribuable a corrigé sa déclaration initiale dans les 30 jours), et lorsqu'il est fait application des majorations plus élevées (CGI, art. 1758 A, II).
Au cas de retard dans le paiement	L'IR, l'ISF, les contributions sociales, la taxe d'habitation et les taxes foncières sont majorés de 10 % (la pénalité de retard ne s'applique pas). L'IS, la TVA, la CET et les droits d'enregistrement le sont du montant de la pénalité de retard à laquelle s'ajouter une majoration de 5 %.

B - Les sanctions pénales

L'application des pénalités fiscales n'exclue pas la possibilité pour l'administration de déposer plainte pénale pour *fraude fiscale*.

Plusieurs QPC ont été transmises à la Cour de Cassation en ce qui concerne la conformité à la Constitution (principe de nécessité et de proportionnalité des peines) de l'application cumulée des articles [1729](#) et [1741](#) du CGI (N. Jacquot et P. Mispelon, « La constitutionnalité du délit de fraude fiscale bientôt mise à nue ? », *Dr. Fisc.* 2016, n° 3, act. 41). Le Conseil constitutionnel a été saisi aussi bien en matière de droits de succession et d'ISF (Cass. Crim., 30 mars 2016, QPC, n° [16-90.001](#) et n° [16-90.005](#), *Dr. Fisc.* 2016, n° 14, act. 214, obs. N. Jacquot et P. Mispelon ; *Dr. Fisc.* 2016, n° 14, comm. 268, note R. Salomon ; *Dr. Fisc.* 2016, n° 38, act. 531, obs. P. Schiele), que d'IS et de TVA (Cass. Crim., 19 mai 2016, QPC, n° [15-84.526](#), *Dr. fisc.* 2016, n° 23, act. 368). **Le Conseil constitutionnel s'est prononcé pour la conformité à la constitution de l'application cumulée des sanctions pénales et fiscales, en formulant toutefois plusieurs réserves d'interprétation** (Cons. Const., 24 juin 2016, n° [2016-545 QPC](#), et n° [2016-546 QPC](#), *Dr. Fisc.* 2016, n° 26, act. 409, obs. N. Jacquot et P. Mispelon ; *Dr. Fisc.* 2016, n° 27, comm. 405, obs. St. Detraz).

- Notamment, les dispositions de l'article 1741 du CGI ne sauraient permettre qu'un contribuable, déchargé de l'impôt par une décision juridictionnelle devenue définitive pour un motif de fond, soit condamné pour fraude fiscale. Le juge pénal peut surseoir à statuer s'il y a un risque sérieux de contrariété de décisions (Cass. Crim., 11 sept. 2019, n° 18-81.981, *Dr. Fisc.* 2019, n° 38, comm. 402).

- En application du principe de nécessité des peines, le Conseil Constitutionnel juge que les sanctions pénales prévues aux articles 1741 et suivants du CGI ne peuvent s'appliquer qu'« *aux cas les plus graves de dissimulation frauduleuse de sommes soumises à l'impôt* ». Et pour le respect du principe de proportionnalité des peines, il juge que le montant global des sanctions ne doit pas dépasser la plus élevée de l'une des sanctions encourues. Une nouvelle QPC a été déposée par le chambre criminelle de la Cour de cassation, portant cette fois sur le cumul des sanctions pénales et fiscales en cas de défaut de déclaration dans les délais

prescrits (Cass. Crim. QPC, 12 septembre 2018, n° [18-81.067](#)). **Le Conseil constitutionnel s'est à nouveau prononcé pour la conformité à la constitution, avec réserve, de la combinaison des sanctions fiscales et pénales au cas d'omission volontaire de faire sa déclaration par un contribuable** (Cons. Const. 23 novembre 2018, n° [2018-745 QPC](#), *Dr. Fisc.* 2018, n° 48, act. 516 - La réserve porte sur la sanction pénale, qui ne doit s'appliquer qu'aux cas les plus graves. Le Conseil constitutionnel précise : la gravité peut résulter du montant des droits fraudés, de la nature des agissements de la personne poursuivie ou des circonstances de leur intervention). V. St. Detraz, « La pérennisation jurisprudentielle du cumul des répressions fiscales et pénales », *Dr. Fisc.* 2019, n° 11, étude 201.

- Et pour le respect du principe de proportionnalité des peines, la Cour de cassation juge que le montant global des sanctions ne doit pas dépasser la plus élevée de l'une des sanctions encourues par le contribuable. Cette réserve ne peut concerner que des sanctions de même nature, dès lors que sa mise en œuvre suppose, pour le juge qui se prononce en dernier, de pouvoir procéder à la comparaison des maximums de sanctions pénales et fiscales encourues afin de déterminer le montant le plus élevé qui constitue le plafond (Cass. Crim., 11 sept. 2019, n° [18-82.430](#), *Dr. Fisc.* 2019, n° 38, act. 400).

Remarque

La CEDH avait également jugé que le principe « non bis in idem » n'est pas méconnu par le cumul des sanctions pénales et fiscales (CEDH gde ch. 15 novembre 2016, n° [24130/11](#) et [29758/11](#), A et B c/ Norvège, *Dr. Fisc.* 2016, n° 47, comm. 603, note M. Pelletier). En réalité, la France avait formulé une réserve sur le protocole n° 7 de la convention EDH relatif à la règle du non cumul des sanctions ("non bis in idem"), pour la réserver aux seules sanctions pénales - à l'exclusion des sanctions administratives - mais la validité de cette réserve est aujourd'hui sujette à caution (v. J. Lepoultré, « Validité des réserves françaises au principe non bis in idem : le juge administratif attendra la Cour de Strasbourg », *Dr. Fisc.* 2018, n° 46, act. 490).

La position de la CJUE semblait plus nuancée - Selon elle en effet, l'article 50 de la Charte des droits fondamentaux de l'UE ne s'oppose pas à une réglementation nationale, telle que celle permettant, de diligenter des poursuites pénales pour omission de verser la TVA, après l'infliction d'une sanction fiscale définitive pour les mêmes faits, lorsque cette sanction a été infligée à une société ayant la personnalité morale tandis que lesdites poursuites pénales sont engagées contre une personne physique (CJUE, 5 avril 2017, aff. [C-217/15](#), « Massimo Orsi » et aff. [C-350/15](#), « Luciano Baldetti », *Dr. Fisc.* 2017, n° 20, comm. 307, note N. Guillard). On en avait déduit que, lorsqu'il s'agit d'une entreprise individuelle, la solution pourrait être différente (v. N. Guillard, *Cumul des sanctions de la fraude fiscale et principe non bis in idem : l'avocat général de la CJUE ne s'incline pas devant la CEDH*, *Dr. Fisc.* 2017, n° 42, act. 559 - Affaire disjointe des deux précédentes). **Mais la CJUE a ensuite infléchi sa jurisprudence en reconnaissant le principe d'un cumul des sanctions fiscales et pénales** (CJUE, gde ch. 20 mars 2018, aff. [C-524/15](#), « Menci », [C-537/16](#), « Garlsson Real Estate ea », [C-596/16](#) et [C-597/16](#), « Di Puma et Zecca », *Dr. Fisc.* 2018, n° 14, act. 139, note M. Pelletier – Conclusions contraires de l'Avocat général ; *Dr. Fisc.* 2018, n° 21, comm. 285, note N. Guillard).

Le travail de l'administration fiscale est facilité depuis qu'une nouvelle réglementation « anti-blanchiment » oblige les professionnels du droit (notaires et avocats principalement) à déclarer à « Tracfin » (service national spécialisé) **les soupçons d'infraction punissables d'une peine d'emprisonnement supérieure à un an, y compris les soupçons de fraude fiscale** (Ord. 30 janvier 2009, P. Michaud, « Tracfin, blanchiment et fraude fiscale : les déclarations de soupçon », *JCP éd. N* 2009, n° 46, 1307, p. 11).

En outre, **la plainte pour fraude fiscale de l'administration des impôts peut désormais être déposée jusqu'à la fin de la 6^{ème} année** (et non de la 3^{ème} année) qui suit celle au cours de laquelle l'infraction a été commise (LPF art. [L. 230](#) mod. L. n° 2013-1117 du 6 décembre 2013, *relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière* ; A. Gallois, « L'allongement de la prescription pénale des infractions fiscales : réalité ou illusion ? », *Dr. Fisc.* 2014, n° 39, étude 541).

La plainte n'est recevable que si l'administration fiscale apporte la preuve du caractère intentionnel de la soustraction à l'impôt (LPF, art. [L. 227](#)) et qu'elle a reçu l'aval de la Commission des infractions fiscales (LPF, art. [L. 228](#)).

Remarque

En 2016, la Commission des infractions fiscales (CIF) a examiné 1 063 dossiers pour seulement 66 avis défavorables (les dossiers traités concernent à 60 % la TVA, 22 % l'IR et 17 % l'IS).

Traditionnellement, seule l'administration fiscale à l'initiative du déclenchement des poursuites ; c'est ce que l'on appelle le « **verrou de Bercy** » (v. l'encadré qui suit) ; le procureur de la République est donc obligé d'attendre la plainte de l'administration et l'aval de la CIF pour exercer l'action publique. En principe, le contribuable est avisé de la saisine de la commission qui l'invite à lui communiquer dans les 30 jours les informations qu'il jugerait nécessaires, mais il ne sera ni informé de la saisine de la commission ni de l'avis rendu lorsqu'il existe un risque de déperissement des preuves.

En savoir plus : La fin du verrou de Bercy ?

Le "verrou de Bercy" a fait l'objet d'une QPC (Cass. Crim., 19 mai 2016, n° [16-81.857](#), *Dr. Fisc.* 2016, n° 23, comm. 369, note R. Salomon). Le Conseil constitutionnel s'est prononcé pour sa conformité à la constitution car, si la nécessité d'une plainte préalable porte atteinte au libre exercice de l'action publique par le parquet, cette atteinte n'est pas disproportionnée dans la mesure où le procureur de la République reste en fait libre d'apprécier l'opportunité des poursuites (Cons. Const., 22 juillet 2016, n° [2016-555 QPC](#)).

Il fait l'objet de vives critiques ; un rapport d'information présenté à l'Assemblée nationale le 23 mai 2018 propose, notamment, la fixation de critères légaux permettant de juger de l'opportunité des poursuites (AN rapp. n° 982, 23 mai 2018 ; *Dr. Fisc.* 2018, n° 22, comm. 289).

La loi relative à la lutte contre la fraude (L. n° 2018-898 du 23 octobre 2018) prévoit que l'administration fiscale est tenue de dénoncer au procureur de la République les faits qu'elle a examinés dans le cadre de son pouvoir de contrôle qui ont conduit à l'application, sur des droits dont le montant est supérieur à 100 000 €, de pénalités de 100 % (opposition à contrôle fiscal) ou de 80 % (au cas d'activité occulte, de manoeuvres frauduleuses ou d'abus de droit), voire de 40 % si le contribuable a déjà fait l'objet d'une sanction identique au cours des 6 années civiles précédant son application (LPF, art. [L. 228-I](#)). Dans ce cas, l'action publique est exercée sans plainte préalable de l'Administration. Autrement dit c'est, dans ces situations, la fin du "verrou de Bercy" et du "véto" de la CIF.

Les plaintes portant sur des faits autres que ceux susmentionnés sont déposées par l'Administration à son initiative, sur avis conforme de la CIF (LPF, art. [L. 228-II](#)). C'est la situation que l'on connaissait autrefois, mais dans la mesure où il s'agit de faits moins graves, et que l'Administration dépose rarement plainte dans de telles situations, le rôle de la CIF a considérablement diminué en pratique (P. Mispelon, « Réforme du Verrou de Bercy : vers où va la CIF ? », *Dr. Fisc.* 2018, n° 41, act. 448).

Par exception, l'avis de la CIF ne sera pas requis lorsqu'il existe des présomptions caractérisées qu'une infraction fiscale a été commise et qu'il existe un risque de déperissement des preuves résultant :

- soit de l'utilisation de comptes ouverts ou de contrats souscrits à l'étranger ;
- soit de l'interposition de personnes physiques ou morales ou de tout organisme, fiducie ou institution comparable établis à l'étranger ;
- soit de l'usage d'une fausse identité ou de faux documents ou de toute autre falsification ;
- soit d'une domiciliation fiscale fictive ou artificielle à l'étranger ;
- soit de toute autre manoeuvre destinée à égarer l'administration.

Remarque

Le Conseil d'État a renvoyé au Conseil constitutionnel une question prioritaire de constitutionnalité portant sur le dispositif d'aménagement des modalités de poursuite pénale de la fraude fiscale, résultant de l'article [L. 228](#) du LPF issu de la loi du 23 octobre 2018 précitée (CE, 1^{er} juillet 2019, n° [429742](#), « *AFEP* », *Dr. Fisc.* 2019, n° 28, act. 340). Selon la Haute Juridiction, ces dispositions n'ont pas déjà été déclarées conformes à la Constitution dans les motifs et le dispositif d'une décision du Conseil constitutionnel. Le moyen tiré de ce qu'elles porteraient atteinte au principe d'égalité devant la loi (DDCH, art. 6), soulève une question qui peut être regardée comme présentant un caractère sérieux. Le Conseil constitutionnel a validé l'assouplissement du « verrou de Bercy » par le législateur, le jugeant conforme à l'article 6 de la DDHC (Cons. Const. 2

septembre 2019, QPC, n° [2019-804](#), *Dr. Fisc.* 2019, n° 40, act. 42 ; F. Pezet, « Le verrou de Bercy entrouvert ? Remarques sur la décision AFEP du 27 septembre 2019 », *Dr. Fisc.* 2019, n° 46, Etude 436).

Doctrine : G. Pellegrin et Y. Rutshmann, « Poursuite et sanction de la fraude fiscale : l'évolution du risque pénal à l'aune de la loi de lutte contre la fraude du 23 octobre 2018 », *Dr. Fisc.* 2019, n° 11, étude 197 ; S. de Fontaine, « Aspects fiscaux de la loi du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude », *RJ Com.* n° 2/2019, p. 129. **Dossier** : « Cinq ans d'application de la loi relative à la lutte contre la fraude fiscale : bilan et perspectives », *Dr. Fisc.* 2023, n° 51-52, études 363 et s.

Selon l'[article 1741 du CGI](#), la fraude fiscale est caractérisée lorsque le contribuable : « *s'est frauduleusement soustrait ou a tenté de se soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement total ou partiel des impôts visés dans la présente codification* ».

La soustraction frauduleuse peut, selon l'article 1741 précité, s'opérer soit par l'omission volontaire de la déclaration fiscale dans les délais prescrits, soit par la dissimulation volontaire de tout ou partie des sommes soumises à l'impôt, soit encore lorsque le contribuable a organisé son insolvabilité ou fait obstacle de quelque façon que ce soit au recouvrement de l'impôt. V. St. Detraz, « Les éléments constitutifs du délit général de fraude fiscale », *Dr. & Pat.* n° 222, février 2013, p. 18 s.

Si l'infraction est constituée, le ou les auteurs encourent une peine d'emprisonnement de **5 ans** et/ou à une amende de **500 000 euros**. Les peines sont portées **3 M €** et **7 ans** d'emprisonnement lorsque les faits ont été commis en bande organisée ou réalisés ou facilités au moyen : 1°) de comptes ouverts ou de contrats souscrits auprès d'organismes étrangers, 2°) de l'interposition de personnes physiques ou morales ou de tout autre organisme, fiducie ou institution comparable établis à l'étranger, 3°) de l'usage d'une fausse identité ou de faux documents ou de toute autre falsification, 4°) d'une domiciliation fiscale fictive ou artificielle à l'étranger, 5°) d'un acte fictif ou artificiel ou de l'interposition d'une entité fictive ou artificielle (CGI, art. 1741, al. 2). **L'amende pour fraude fiscale peut être portée au double des sommes éludées, ou au quintuple à l'encontre des personnes morales** (loi du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude, art. 23). **Sauf décision contraire du juge pénal, les jugements de condamnation seront obligatoirement rendus publics** (Loi du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude, art. 16). **L'administration peut même, après avis de la Commission des infractions fiscale, publier sur son site Internet pendant 1 an les sanctions fiscale appliquées aux personnes morales à raison de manquements graves** (L. 23 octobre 2018, préc. art. 18 ; CGI, art. [1729 A bis](#)). Sont considérés comme "graves" les manoeuvres frauduleuses ayant permis de minorer les droits de 50 000 € au moins.

Remarque

Au cas de dissimulation, les sanctions ne seront applicables que si celle-ci excède le 1/10^{ème} de la somme imposable ou le chiffre de 153 euros.

Doctrine : R. Salomon, « Dix ans d'évolution du droit pénal fiscal », *Dr. Fisc.* 2017, n° 40, étude 484.

Autres infractions fiscales :

- Seront punis des peines de l'article 1741 ceux qui auront sciemment omis de passer des écritures comptables ou passer des écritures inexactes (CGI, art. [1743](#)).
- Mise à disposition d'instruments de facilitation de fraude fiscale (CGI, art. [1744](#)).
- Incitation au refus collectif de l'impôt (CGI, art. [1747](#)).
- Fausses justifications en vue d'obtenir des dégrèvements d'impôt (CGI, art. [1772](#), 1).
- Escroquerie aux finances publiques (C. pén., art. [313-2](#)).

Section 3 : Le contentieux fiscal

Le contribuable ne peut pas directement porter le litige qui l'oppose à l'administration fiscale devant le juge de l'impôt.

Il doit auparavant faire une **réclamation préalable** devant l'administration fiscale elle-même.

Ce n'est qu'ensuite qu'il pourra exercer un **recours juridictionnel**.

Remarque

Il existe des modes alternatifs de règlement des contentieux fiscaux – V. St. Uberti-Sorin, « Le médiateur des ministères économique et financiers », *BF* 5/13, p. 261. Pour plus d'informations, le lecteur est invité à se reporter au cours de [contentieux fiscal](#).

§1 : La réclamation préalable

La réclamation doit être adressée au service des impôts (en principe le responsable du centre des impôts) du lieu d'imposition, accompagnée de l'avis de mise en recouvrement de l'impôt litigieux.

La réclamation doit être formée dans un certain délai :

- en principe, avant le 31 décembre de la seconde année qui suit la mise en recouvrement du rôle (NB : le rôle est un titre collectif qui mentionne la dette fiscale de chaque contribuable ; il concerne les impôts directs) ou la notification de l'avis de mise en recouvrement (NB : à la différence du rôle, l'avis de mise en recouvrement est un titre individuel ; il concerne la TVA et les droits d'enregistrement), ou avant le 31 décembre de l'année qui suit celle de la mise en recouvrement des impôts locaux.
- par dérogation, avant le 31 décembre de la troisième année qui suit celle de la proposition de rectification (mais il existe d'autres délais spéciaux de réclamation).

Remarque

A la suite d'une décision du Conseil d'Etat ayant enjoint aux pouvoirs publics d'abroger certaines dispositions illégales relatives aux délais de réclamation (CE, 16 février 2026, n° 500909, FR 8/26, inf. 8), c'est l'ensemble des délais spéciaux de réclamation qui a été supprimé ; seuls demeurent les délais de droit commun d'un an pour les impôts locaux et taxes annexes et de deux ans pour les autres impôts (D. n° 2026-692, 27 juillet 2026).

La réclamation n'a pas d'effet suspensif ; elle ne dispense pas le contribuable de payer l'impôt qu'il conteste. Ce dernier peut néanmoins, dans sa réclamation, demander un sursis de paiement en offrant au comptable public des garanties destinées à assurer le recouvrement de l'impôt ([LPF, art. L. 277](#)) . Au cas de refus, il est possible de saisir le juge des référés en consignnant une somme égale au 1/10^{ème} de l'impôt contesté (le contribuable est dispensé de ces garanties pour toute réclamation relative à l'assiette de l'impôt, lorsque le montant des droits contestés est inférieur à 4 500 euros ([LPF, art. R. 277-7](#))).

C'est le directeur des services fiscaux qui prendra la décision finale après une instruction qui ne peut en principe durer plus de six mois. La décision qui fait droit à la demande accordera un dégrèvement partiel ou total d'impôt. Si le contribuable avait déjà payé l'impôt, il aura droit au remboursement des droits indûment versés, avec intérêt moratoire ([LPF, art. L.208](#)). Le taux de l'intérêt moratoire est le même que celui de l'intérêt de retard (0,20 % par mois). Par contre, le rejet total ou partiel de la réclamation entraîne l'exigibilité des droits qui avaient fait l'objet d'un sursis de paiement, mais le contribuable peut exercer un recours juridictionnel.

§2 : Le recours juridictionnel

Il est exercé :

- soit devant le **Tribunal Administratif** pour les impôts directs et les taxes sur le chiffre d'affaires,

- soit devant le **Tribunal judiciaire** pour les droits d'enregistrement et l'ISF.

Remarque

Le Tribunal judiciaire remplace, à compter de 2020, le Tribunal de grande instance (Loi n° 2019-222 du 23 mars 2019, qui fusionne le Tribunal d'instance et le Tribunal de grande instance).

La juridiction doit être saisie dans un délai de 2 mois à compter de la notification de la décision de rejet de la réclamation préalable ou à l'issue du délai d'instruction si aucune décision n'a été prise. Les voies de recours sont celles du droit commun (appel devant la Cour d'appel ou la Cour administrative d'appel et pourvoi en cassation devant la Cour de cassation ou le Conseil d'Etat).

Doctrine : Delphine Benichou, « Sur une formation originale du Conseil d'État : la plénière fiscale », *Dr. Fisc.* 2024, n° 35, étude 316.

En savoir plus : La QPC en bref

Lors d'une instance en cours, les contribuables peuvent, depuis le 1^{er} mars 2010, soutenir qu'une loi porte atteinte aux droits et libertés garantis par la constitution.

Pendant longtemps, la question de la constitutionnalité d'une loi ne pouvait se poser que lors de son vote ; le juge ne se reconnaissait pas le pouvoir de confronter un texte législatif avec la constitution (alors que paradoxalement, il vérifiait leur conformité avec les conventions internationales : c'est ce que l'on appelle le contrôle de « conventionnalité »).

La loi constitutionnelle du 23 juillet 2008, rendue applicable par la loi organique du 10 décembre 2009, permet désormais de poser au juge une « **question prioritaire de constitutionnalité** » (Fl. Deboissy, « Question prioritaire de constitutionnalité : la fin d'un angle mort », *Dr. Fisc.* 2010, n° 7, Act. n° 42 ; S. Austry, *Question prioritaire de constitutionnalité et contentieux fiscal*, FR 1-10, n° 10 ; E. Meier et G.H. Boucheron, « La question prioritaire de constitutionnalité : plus haut, plus vite ... plus fort ? », *Dr. Fisc.* 2010, n° 12, comm. 242, p. 12 s.). Il s'agit bien d'une « question » posée au Conseil constitutionnel, à laquelle le juge ne peut répondre lui-même (c'est une différence avec la question préjudicielle lors d'un contrôle de conventionnalité), qui est « prioritaire » (toujours par rapport à une question préjudicielle de conventionnalité).

- La juridiction du fond saisie d'un moyen d'inconstitutionnalité (qu'elle ne peut relever d'office), doit statuer sans délai sur la transmission de la question au Conseil d'Etat ou à la Cour de Cassation (la question doit être pertinente nouvelle et sérieuse) et elle doit surseoir à statuer, sauf circonstances particulières (urgence, conséquences irréparables...).
- Le Conseil d'Etat ou la Cour de cassation (le moyen peut être directement soulevé devant elles, mais elles ne peuvent pas le relever d'office) doit se prononcer dans un délai de 3 mois sur le renvoi au Conseil constitutionnel. En cas de renvoi, le Conseil d'Etat ou la Cour de Cassation doit surseoir à statuer (sauf exception et sous réserve de la possibilité d'introduire une nouvelle instance ; c'est la même règle qui s'applique aux juridictions du fond, cf. supra).
- Le Conseil Constitutionnel doit lui aussi statuer dans un délai de 3 mois, au terme d'une procédure contradictoire et publique. Si la disposition est jugée inconstitutionnelle, elle est abrogée pour l'avenir à compter de la décision (ou à partir d'une date fixée par lui). Il s'agit donc d'une mesure beaucoup plus radicale que lors d'un contrôle de conventionnalité par le biais d'une question préjudicielle (dans ce cas, la règle n'est pas appliquée au litige).

Le Conseil constitutionnel détermine les conditions et limites dans lesquelles les effets que la disposition annulée à produits sont susceptibles d'être remis en cause (Const., art. 62). **En règle générale, il décide que décision bénéficie à l'auteur de la question et aux instances en cours.** Parfois cependant, il juge que la décision s'applique « **notamment** » aux instances en cours, ce qui laisse penser que la décision peut avoir des effets sur le droit à réclamation des autres contribuables concernés (v. Th. Jacquemont, « Les effets d'une décision QPC sur le droit de réclamation », *Dr. Fisc.* 2015, n° 18, comm. 291).

Doctrine : C. Roulhac, « L'apport de la question prioritaire de constitutionnalité en matière fiscale », *Dr. Fisc.* 2017, n° 51-52, étude 586.