



Franck Gozlan,
Avocat à la cour,
Gozlan et Parlanti

La responsabilité fiscale des dirigeants sociaux

1) Cass. com. 20 novembre 2001, n° 1891 FD ; Cass. Com. 12 février 2002, n° 372 FD.

2) Cass. com. 3 mars 2004 req. 02-17372.

3) Cass. com. 21 janvier 2004, n° 168 FD.

4) CE 29 juin 1988, n° 50885.

5) Cass. com., 21 janvier 2004, n° 00-16.089, RJF 5/04, n° 546.

6) Cass. com. 7 décembre 1993, n° 1939 D, Bonhomme : RJF 3/1994, n° 344. – CA Paris, 1^{er} ch. B, 11 juillet 2000, n° 97-18.873, Fric : Dr. fisc. 2001, comm. N° 682.

Le recours à une structure sociétaire pour exploiter son entreprise est souvent motivé par le souci d'instaurer une séparation des patrimoines du dirigeant et de l'entreprise. Cela permet au dirigeant de protéger son patrimoine privé de la poursuite des créanciers de l'entreprise.

Néanmoins, lorsque le comportement du dirigeant compromet le recouvrement de l'impôt, les dispositions du Code général des impôts et du Livre des procédures fiscales prévoient la possibilité d'engager la responsabilité du dirigeant qui, par sa faute, a empêché le recouvrement des impôts dus par la société.

Ainsi, la responsabilité du dirigeant peut être recherchée dans les cas de manœuvres frauduleuses ou d'inobservation répétée des obligations fiscales, sur le fondement de l'article L. 267 de Livre des procédures fiscales (I).

Par ailleurs, l'engagement des poursuites pénales sur le fondement de l'article 1741 du Code général des impôts sanctionnant le délit de fraude fiscale est à redouter pour les dirigeants les moins rigoureux avec leurs obligations fiscales (II).

Enfin, en matière de revenus distribués, la responsabilité du dirigeant peut être recherchée sur le fondement de l'article 1759 du Code général des impôts, prévoyant une responsabilité solidaire des dirigeants pour le paiement de pénalités dues à l'occasion de distributions occultes (III).

I. L'action en responsabilité spécifiquement fiscale : la responsabilité pour manœuvres frauduleuses ou inobservation répétée des obligations fiscales

L'article L. 267 du Livre des procédures fiscales prévoit que : « *Lorsqu'un dirigeant d'une société, d'une personne morale ou de tout autre groupement, est responsable des manœuvres frauduleuses ou de l'inobservation grave et répétée des obligations fiscales qui ont rendu impossible le recouvrement des impositions et des pénalités dues par la société, la personne morale ou le groupement, ce dirigeant peut, s'il n'est pas déjà tenu au paiement des dettes sociales en application d'une autre disposition, être déclaré solidairement responsable du paiement de ces impositions et pénalités par le président du tribunal de grande instance. À cette fin, le comptable public compétent assigne le dirigeant devant le président du tribunal de grande instance du lieu du siège social. Cette disposition est applicable à toute personne exerçant en droit ou en fait, directement ou indirectement, la direction effective de la société, de la personne morale ou du groupement.* »

Cette responsabilité solidaire permet à l'Administration fiscale d'atteindre le patrimoine des dirigeants et vise les structures sociétaires à responsabilité limitée, lorsque l'actif social n'est pas suffisant pour assurer le recouvrement de la dette d'impôt.

Ce dispositif assez large permet de tenir responsables solidairement les dirigeants de droit ou de fait, de tout groupement. Ainsi, pour les dirigeants de droit, il suffit que ceux-ci aient conservé un pouvoir de contrôle et de direction de la société (1). Cependant, l'exercice des fonctions doit être effectif (2). Ainsi, lorsqu'il existe plusieurs dirigeants, la charge de la preuve de la responsabilité personnelle du dirigeant poursuivi incombe au comptable public (3).

A. Les fautes pouvant engager la responsabilité du dirigeant

Afin que la responsabilité du dirigeant soit engagée, l'article L. 267 du Livre des procédures fiscales prévoit deux séries de manquements alternatifs : les manœuvres frauduleuses ou l'inobservation grave et répétée des obligations fiscales.

S'agissant des manœuvres frauduleuses, celles-ci sont définies par la jurisprudence comme les actes impliquant l'intention manifeste d'éluder tout ou partie de l'impôt (4). À titre d'exemple, cela peut consister en une dissimulation des recettes taxables, en la création de charges déductibles fictives (5) ou encore à des hypothèses aussi diverses que le détournement par le dirigeant, de tout ou partie de l'actif social à son profit ou à celui de tiers, la répartition de dividendes fictifs entre actionnaires ou encore le fait, d'organiser sciemment l'insolvabilité de la société.

L'inobservation des obligations fiscales consiste en vertu de l'article L. 267 du Livre des procédures fiscales à rechercher la responsabilité du dirigeant dont l'entreprise n'a pas respecté les obligations fiscales lui incombant, telles que la souscription de déclaration ou le paiement de l'impôt.

À l'étude de la jurisprudence, on remarque que la gravité des manquements constatés, qui relève de l'appréciation des juges du fond, est aisément admise. À ce titre, le défaut de déclaration ou de paiement de la TVA est considéré, de manière quasi systématique, comme une inobservation grave des obligations fiscales de l'entreprise (6).

Le critère de gravité est soumis à l'appréciation souveraine des juges. Il est à noter qu'en matière de TVA, les manquements sont toujours considérés comme graves dans la mesure où « *l'entreprise est l'agent collecteur et ne saurait confisquer sans conséquences*



lourdes ce dont il n'est qu'un dépositaire » (7). En effet, le non-paiement de la TVA équivaut à un détournement des fonds appartenant au Trésor public (8).

De nombreux exemples de manquements imputables aux dirigeants sont apportés par la jurisprudence tels que :

- le défaut de déclaration et de paiement de la TVA utilisé comme moyen de trésorerie pour maintenir la société par des moyens artificiels (9) ;
- le non-respect d'un plan de règlement alors que le défaut de communication du siège social a fait perdre du temps à l'Administration fiscale dans son action de recouvrement (10) ;
- le défaut de paiement des impositions et l'absence d'établissement des comptes annuels (11) ;
- la taxation d'office liée aux manquements du dirigeant ayant retardé l'élaboration des titres exécutoires et rendu impossible le recouvrement à la suite de la procédure collective (12) ;
- la dissimulation de recettes pendant plusieurs années ayant entraîné la constitution d'une dette fiscale dépassant les possibilités de paiement de la société (13).

B. L'exclusion des dispositions de l'article L. 267 du Livre des procédures fiscales

Les dispositions de l'article L. 267 du Livre des procédures fiscales ne s'appliquent pas si le dirigeant est tenu au paiement des dettes sociales en application d'une autre disposition (14).

À titre d'exemple, dès lors qu'un dirigeant est condamné en vertu de l'article 1745 du Code général des impôts à payer les dettes de la société ou tenu de plein droit au passif de la société, l'action prévue à l'article L. 267 du Livre des procédures fiscales est exclue (15).

En revanche, la mise en œuvre d'une autre disposition n'empêche pas l'application de l'article L. 267 du Livre des procédures fiscales, chaque fois que celle-ci ne permet pas de garantir la totalité des droits du Trésor.

C. La mise en œuvre de la responsabilité solidaire du dirigeant

L'Administration fiscale doit démontrer l'impossibilité de recouvrer les créances fiscales sur le patrimoine de la société (16) mais également établir la preuve que toutes les actions contre la société ont été intentées (17).

Dès lors, le lien entre l'inobservation grave et répétée des obligations fiscales de la société et l'impossibilité de recouvrer les impositions s'apprécie par rapport aux chances que le Trésor public aurait eues de recouvrer ces sommes si les déclarations fiscales avaient été dressées sans omission ou en temps utile (18). L'Administration fiscale doit donc établir les conséquences de ce défaut sur le recouvrement. Ainsi, la jurisprudence la plus récente admet que la responsabilité fiscale du dirigeant social soit écartée si le manquement du dirigeant n'est pas la cause exclusive de l'impossibilité de recouvrer (19).

Le rôle du juge est d'établir l'existence d'un lien de causalité entre les fautes commises par le dirigeant de la société et l'impossibilité pour le Trésor public de recouvrer sa créance (20).

Il doit rechercher les circonstances en raison desquelles l'inobservation des obligations fiscale a rendu impossible

le recouvrement mais également si le comptable poursuivant a utilisé en vain tous les actes de poursuites à sa disposition pour obtenir en temps utile le paiement des impositions par la société (21).

En conclusion, l'action prévue par les dispositions de l'article L. 267 du Livre des procédures fiscales ne peut aboutir qu'à la condition que le comptable public se soit montré diligent ; il doit avoir agi avec célérité, dans l'accomplissement des poursuites et ces dernières doivent s'être révélées inefficaces ou insuffisantes.

Si l'action en responsabilité prévue à l'article L. 267 du Livre des procédures fiscales est l'une des actions ouvertes aux comptables publics pour assurer le recouvrement des créances du Trésor, d'autres dispositions fiscales permettent de mettre en cause les dirigeants sur le plan pénal.

II. La responsabilité pénale du dirigeant en matière fiscale

Il existe des cas dans lesquels la responsabilité pénale des dirigeants sociaux est susceptible d'être engagée. Cette responsabilité peut être notamment mise en jeu pour une infraction au droit fiscal. Indépendamment des sanctions fiscales, l'auteur de la fraude s'expose à une **amende** et à une peine d'**emprisonnement** maximum respectivement de 500 000 € et de cinq ans.

Les peines sont portées à 2 000 000 € et sept ans d'emprisonnement lorsque les faits ont été commis en bande organisée.

Ainsi, peuvent être poursuivis pénalement par l'Administration fiscale, les auteurs d'infractions graves qui, commises avec une intention frauduleuse, sont qualifiées de délits par le Code général des impôts.

Les sanctions pénales peuvent alors se cumuler avec les sanctions administratives qui accompagnent traditionnellement les redressements fiscaux.

A. Le délit de fraude fiscale et les délits fiscaux particuliers

L'article 1741 du Code général des impôts sanctionne le **délit général de fraude fiscale** et constitue le texte répressif le plus fréquemment mis en œuvre. Il est le plus souvent utilisé en matière d'impôts directs et de TVA.

1. Les éléments constitutifs du délit de fraude fiscale

Le délit de fraude fiscale réprimé à l'article 1741 du Code général des impôts consiste à se soustraire frauduleusement ou à tenter de se soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement total ou partiel de l'impôt.

Afin qu'elle soit constituée, la fraude fiscale doit réunir les éléments caractéristiques du délit au regard de la loi pénale, ce qui implique d'établir l'existence d'un élément matériel et d'un élément intentionnel.

Cette fraude fiscale revêt plusieurs formes et l'article 1741 du Code général des impôts donne une liste non limitative qui vise l'omission volontaire de déclaration dans les délais prescrits, la dissimulation volontaire de sommes sujettes à l'impôt, l'organisation d'insolvabilité et tout autre procédé frauduleux.

7) CA Paris, 11 mars 2010, n° RG : 2008/20987, M. C..

8) CA Paris, 25 février 2010, n° RG : 2008/10061, M. F..

9) Cass. com 26 février 2002 ; Cass. Com. 26 novembre 2003, n° 1650 FD.

10) Cass. com. 7 février 1995, n° 317 D.

11) Cass. com. 3 octobre 1995, req. 95-757.

12) Cass. com. 7 février 1995, n° 317 D.

13) Cass. com. 8 juillet 1997, req. 95-757.

14) Cass. com. 11 octobre 1988, n° 947 P.

15) Cass. com. 7 février 1995, n° 270 D.

16) Cass. com. 19 octobre 1999, req. 97-16300 ; Cass. Com. 3 mars 2004, n° 449 FD ; CA Versailles, 1^{er} ch., 18 novembre 2004, req. 03-7159.

17) Cass. com 3 juin 2003, req. 00-13734.

18) Cass. Com. 19 décembre 2000, req. 98-11969 ; Cass. Com. 14 mars 2006, req. 03-17895 ; Cass. com. 4 juillet 2006, req. 04-15521.

19) Cass. com. 11 janvier 2005 n° 02-16.597.

20) Cass. com. 1^{er} février 1994, n° 92-11.723.

21) Cass. Com. 6 juin 2003, n° 00-13.734.

22) Cass. crim., 26 mars 1979, n° 78-91.050, Eliot : Bull.crim., n° 119.

23) Cass. crim., 19 septembre 1994, n° 93-85.641, Treiber : *Dr. Fisc.* 1995, comm., n° 1848.

24) Cass. crim., 8 juin 1974, Milliaud : D. 1975, jurispr., p. 211. – Cass. crim., 3 juill. 1974, Montamat : D. 1975, jurispr., p. 211. – Cass. crim., 3 octobre 1974, Procureur général de Reims et administration des impôts c/ Copiatti : D. 1975, jurispr., p. 211.

25) Cass. crim., 11 janvier 1996, n° 95-80.979, Neveu : Bull.crim., n° 18. – Cass.crim., 19 septembre 1994, n° 93-85.641, Treiber : *Dr. fisc* 1995, comm. N° 1848.

26) Cass. crim., 7 décembre 1981, n° 81-90.095, Bonnet : Bull.crim., n° 324. – Cass. crim., 19 février 1998, n° 96-86.666, Administration des impôts c/Littell : Bull.crim., n° 224.

27) CA Paris, 9^e ch. A, 4 novembre 1992, Jacques Henry c/ ministère public : *Gaz. Pal.* 1993, 1, jurispr., p. 58.

28) Cass. crim. 6 décembre 1993 n° 93-80.803 : *RJF* 7/95 n° 901 ;

29) Cass. crim. 2 juin 1993 n° 92-83.012 : *RJF* 11/93 n° 1500.

30) Cass. crim. 19 septembre 2007 n° 06-88.533 n° 4561 F-D

31) Cass. crim. 28 octobre 1991 n° 90-84.643 : *RJF* 2/92 n° 262.

32) CE, 7^e et 8^e sous-sect., 5 novembre 1980, n° 16.212, Gaillard : *RJF* 1/1981, n° 84 ; *Dr. Fisc.* 1981, comm., n° 365.

33) Cass. crim. 4 février 1965, Kossman : Bull. crim, n° 36.

En effet, l'article 1741 du Code général des impôts se réfère aux « *sommes sujettes à l'impôt* » mais n'en fixe pas l'étendue, si bien que peuvent être concernées toutes les sommes susceptibles de donner lieu à imposition, dès lors que la dissimulation est volontaire et qu'elle excède le dixième, de la somme imposable ou 153 euros. Ainsi, la dissimulation peut porter indifféremment sur le revenu net global, les bénéfices, les éléments du train de vie (22), les sommes constitutives d'avantages en nature, les recettes (dissimulées ou minorées) passibles de taxes sur le chiffre d'affaires ou sur certains éléments de nature à être indirectement pris en compte pour l'octroi de régimes fiscaux particuliers, pour le contribuable qui, imposé selon le régime du forfait, ne déclare pas l'intégralité de ses recettes brutes.

Ce délit concerne également l'omission volontaire de déclaration dans les délais prescrits. Ainsi, l'élément matériel du délit est constitué, par l'absence de déclaration dans le délai légal (23), qu'il y ait eu dépôt tardif ou omission pure et simple de celle-ci. En effet, la jurisprudence considère que la simple omission volontaire de déclaration, aboutit à priver l'Administration fiscale de son droit de contrôle et suffit à établir l'élément matériel, sans qu'il soit besoin que des manœuvres frauduleuses aient, en outre, été utilisées (24).

Ce délit s'applique dans des situations d'autant plus nombreuses, que le contribuable est tenu de déclarer l'ensemble de ses revenus et qu'il importe peu que l'entreprise fasse l'objet d'une procédure collective (25), que lesdits revenus soient occultes (26) ou encore qu'ils émanent de l'étranger.

Enfin, ce délit concerne également l'organisation d'insolvabilité qui suppose que le débiteur a soustrait ou tenté de soustraire ses biens aux poursuites et qu'il a cherché, à la différence des autres agissements énoncés ci-dessus, à éviter, non pas les opérations d'assiette, mais le paiement des sommes qu'il doit au Trésor public. Cependant, on observera que le seul fait de procéder au paiement préférentiel de certains créanciers ne constitue pas, à lui seul, un acte d'organisation frauduleuse d'insolvabilité (27), qui peut cependant justifier la mise en œuvre, en dehors des poursuites pénales, d'une action civile, telle que l'action paulienne, sur le fondement de l'article 1167 du Code civil.

Ont donc déjà été jugés coupables du délit de fraude fiscale :

- celui qui a systématiquement minoré ses déclarations mensuelles de chiffre d'affaires (28) ;
- le chef d'entreprise qui s'est abstenu volontairement de souscrire la déclaration annuelle de TVA (régime simplifié) pour se soustraire à l'établissement et au paiement de l'impôt (29) ;
- le gérant de droit d'une SARL à qui il incombait de satisfaire aux obligations fiscales de l'entreprise qu'il dirige, qui a participé au recrutement du directeur commercial lié à la société anglaise à laquelle ont été facturées des livraisons fictives et a signé les déclarations mensuelles de chiffre d'affaires, et qui était en plus avisé, par l'audit auquel il a lui-même fait procéder, des risques fiscaux (30) ;
- le dirigeant qui a placé son entreprise sous un régime fiscal de faveur, notamment le régime d'exonération des entreprises nouvelles, tout en sachant pertinemment qu'elle ne répondait pas aux conditions requises pour en bénéficier (31).

Enfin, l'article 1743 du Code général des impôts assimile au délit de fraude fiscale certaines irrégularités comptables (omission volontaire d'écritures ou passation d'écritures fictives ou inexactes au livre-journal ayant entraîné une évasion fiscale), ainsi que la fourniture de renseignements inexacts afin d'obtenir les aides fiscales à l'investissement outre-mer.

2. La mise en œuvre de l'action

L'Administration fiscale a seule qualité pour envisager des poursuites sur le fondement de l'article 1741 du Code général des impôts (32), laquelle doit en outre, obtenir au préalable l'avis favorable de la Commission des infractions fiscales (C.I.F.), organe consultatif et non juridictionnel.

La plainte peut être déposée jusqu'à la fin de la sixième année qui suit celle au cours de laquelle l'infraction a été commise. Ce délai est suspendu entre la date de saisine de la commission et celle à laquelle elle émet son avis.

Hormis le délit général de fraude fiscale et le délit comptable, le législateur a entrepris de définir un ensemble de délits spéciaux applicables à certaines catégories d'impôts qui sont sanctionnés, en règle générale, dans les mêmes conditions que celles prévues par les articles 1741 et 1743 du Code général des impôts.

B. Les délits fiscaux particuliers

Ces délits ne visent pas spécifiquement les dirigeants mais peuvent leur être appliqués, en qualité d'auteur principal ou de complice.

III. Les délits spéciaux en matière d'impôts directs

Selon les dispositions des articles 1771 et 1772 du Code général des impôts, sont passibles d'une amende pénale et d'un emprisonnement de 5 ans :

- Toute personne qui fait profession, soit pour son compte, soit comme salarié, de tenir les écritures comptables de plusieurs clients, et qui est convaincue d'avoir établi ou aidé à établir de faux documents en vue de la détermination des bases des impôts dus par lesdits clients. L'élément matériel du délit est ici constitué par l'établissement et la production de documents faux, en vue de la détermination des bases de l'impôt. Il nécessite pour être établi, que cette communication corresponde à une volonté délictuelle de la part des professionnels de la comptabilité d'établir de faux documents ou de fausses déclarations. Cependant, la jurisprudence est venue atténuer la portée de cette exigence, puisqu'elle a considéré que le professionnel ne pouvait ignorer, en tant que technicien de la comptabilité, que les documents qui lui sont remis par le client étaient faux et truqués (33).
- L'inscription en comptabilité, sous une rubrique inexacte, des dépenses supportées par une entreprise, en vue de dissimuler des bénéfices ou revenus imposables au nom de l'entreprise elle-même ou d'un tiers. Cette infraction est réputée constituée, dès lors que le dirigeant a sciemment inscrit ou fait inscrire en comptabilité une dépense de



l'entreprise sous une rubrique comptable inexacte ne correspondant pas à sa nature et ayant une incidence sur la base imposable.

- Toute personne, association ou organisme qui n'a pas effectué le versement des retenus à la source opérées au titre de l'impôt sur le revenu en vertu des articles 1671 A et 1671 B du Code général des impôts ou n'a effectué que des versements insuffisants si le retard excède un mois. La retenue à la source est applicable aux traitements, salaires, pensions et rentes viagères versés à des bénéficiaires qui ne sont pas fiscalement domiciliés en France ou qui n'ont pas, dans ce pays, d'installation professionnelle permanente, de même qu'aux salaires, droits d'auteur et rémunérations versées aux auteurs, artistes et sportifs fiscalement domiciliés en France. Ce délit réprimé à l'article 1771 du Code général des impôts est un délit d'inaction instantané, de sorte qu'il est réputé commis à la date prescrite pour le versement de l'impôt retenu.
- Quiconque, encaissant directement ou indirectement des revenus à l'étranger, ne les a pas mentionnés séparément dans sa déclaration, lorsque la dissimulation est établie.
- Quiconque en vue de s'assurer, en matière d'impôts directs ou de taxes assimilées, le bénéfice de dégrèvements de quelque nature que ce soit, a produit des pièces fausses ou reconnues inexactes.
- Quiconque est convaincu d'avoir encaissé sous son nom des coupons appartenant à des tiers en vue de faire échapper ces derniers à l'application de l'impôt.

1. Les infractions aux taxes sur le chiffre d'affaires et aux règles de facturation

a. La récidive spéciale aux taxes sur le chiffre d'affaires (article 1789 du Code général des impôts)

Le délit de récidive spéciale aux taxes sur le chiffre d'affaires nécessite qu'une des infractions suivantes ait été commise et sanctionnée :

- l'omission ou l'inexactitude relevée dans les renseignements que doivent comporter les documents mentionnés à l'article 1725 (article 1726 du Code général des impôts), indication d'une base d'imposition ou d'éléments servant à la liquidation de l'impôt insuffisants, inexacts ou incomplets (article 1729 du Code général des impôts) ;
- le défaut de production des documents que le redevable assujéti aux taxes sur le chiffre d'affaires (article 1725 du Code général des impôts), doit remettre à l'administration fiscale ;
- contravention aux dispositions relatives au droit de communication (article 1740 du Code général des impôts) et inobservation des règles prévoyant les déclarations d'existence et la tenue des documents comptables (article 1784 du Code général des impôts).

Le délit suppose également pour être caractérisé que le caractère intentionnel de l'infraction soit établi, ce qui implique que les omissions, irrégularités ou insuffisances aient été commises volontairement.

Il est à noter que l'auteur de la récidive encourt une peine d'emprisonnement de six mois.

b. Les ventes sans factures (article 1751 du Code général des impôts et article L. 246 du LPF)

L'absence de facture ou le fait pour une entreprise d'émettre des factures fictives ou inexactes est susceptible de conduire à la mise en œuvre de poursuites dans le cadre des dispositions qui organisent le délit général de fraude, mais peut également constituer une infraction spécifique aux règles de facturation définies par les articles L. 441-3 à L. 441-5 du Code de commerce et sanctionnées comme telles par les articles L. 246 du Livre des procédures fiscales et 1751 du Code général des impôts.

Les entreprises qui commettent des infractions aux règles de facturation sont poursuivies pénalement dans le délai le plus court selon les procédures de la comparution immédiate, de l'information ou de la citation directe (conf. article L. 246 du Livre des procédures fiscales), et punies d'une amende de 75 000 €. Elles risquent aussi d'être placées sous séquestre jusqu'à l'exécution de la décision définitive, étant entendu que cette mesure peut être étendue à l'ensemble du patrimoine de l'auteur du délit (conf. article 1751.- 2 du Code général des impôts).

Pour conclure, l'Administration fiscale peut mettre en œuvre des textes spécifiques devant les juridictions pénales afin de sanctionner la responsabilité des dirigeants sociaux.

Par ailleurs, sans agir sur le terrain pénal, elle dispose des moyens permettant dans certains cas de rechercher la solidarité du dirigeant au paiement des redressements au titre des revenus distribués.

IV. L'obligation solidaire du dirigeant en matière de revenus distribués

L'article 1759 du Code général des impôts dispose que : « les sociétés et les autres personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés qui versent ou distribuent, directement ou par l'intermédiaire de tiers, des revenus à des personnes dont, contrairement aux dispositions des articles 117 et 240 du Code général des impôts, elles ne révèlent pas l'identité sont soumises à une pénalité égale à 100 % des sommes versées ou distribuées. Le texte légal ajoute cependant que le taux de la pénalité est ramené à 75 % lorsque l'entreprise a spontanément fait figurer le montant des sommes en cause dans sa déclaration de résultat ».

La pénalité prévue à l'article 1759 du Code général des impôts est calculée sur le montant des sommes versées ou distribuées par la société à des personnes dont elle ne révèle pas l'identité.

Cela couvre ainsi, l'ensemble des distributions et des rémunérations occultes.

L'article 1759 du Code général des impôts a pour objet et pour effet d'inciter une personne morale passible de l'impôt sur les sociétés à révéler à la demande de l'Administration fiscale, sur le fondement de l'article 117 du Code général des impôts, l'identité des bénéficiaires de l'excédent des distributions auxquelles elle a procédé.

Cela permet à la personne morale de ne pas s'obliger à s'incriminer elle-même.

Cette pénalité a deux finalités : d'une part, instituer une sanction destinée à lutter contre la fraude fiscale en incitant les personnes morales qu'elle vise à respecter leurs obligations déclaratives, et d'autre part, à réparer

34) D.adm. 4 J-1212 n° 112, 1^{er} novembre 1995 ; BOI-RPPM-RCM-10-20-20-40 n° 510, 8-9-2014.

35) CE 26 décembre 2013 n° 362710, 8^e et 3^e s.-s. : *RJF* 4/14 n° 327 – CAA Paris 6 novembre 1990 n°1870 plén., Interplans : *RJF* 3/91 n° 302.

36) CE 29 octobre 2011 n° 179746, 9^e et 10^e s.-s., Vega : *RJF* 1/02 n° 113.

37) CE 29 octobre 2001 n° 221713, 9^e et 10^e s.-s., Trachel : *RJF* 1/02 n° 113.

38) CE 17 décembre 2003 n° 200890, 9^e et 10^e s.-s., Basson : *RJF* 3/04 n° 314, CAA Lyon 9 octobre 2012 n° 11LY02388, 2^e ch., Neyrinck : *RJF* 5/13 n° 496.

39) CE 6 mai 1996 n° 134415, 8^e et 9^e s.-s., Colomer : *RJF* 6/96 n° 734.

40) CE 28 juin 1996 n° 148479, 8^e et 9^e s.-s., Havit : *RJF* 8-9/96 n° 1008 ; CE 3 décembre 1999 n° 162925, 9^e et 8^e s.-s., Makarian : *RJF* 1/00 n° 80.

41) CE, 8^e et 9^e sous-sect., 5 janvier 1994, n° 82744, Bensoussan : *RJF* 3/1994, n° 269.

le préjudice pécuniaire subi par le Trésor du fait du refus de désigner les personnes bénéficiaires des distributions occultes.

Il faut également préciser que la personne sanctionnée par cette pénalité ne peut contester que son principe, son montant et la procédure propre à la pénalité. Dès lors, elle ne peut se prévaloir des moyens relatifs à la procédure d'imposition ayant conduit à mettre à sa charge des cotisations supplémentaires d'impôts sur les sociétés. Par conséquent, l'irrégularité de la procédure d'imposition au terme de laquelle l'Administration fiscale a établi ces cotisations est sans incidence sur la régularité et le bien-fondé de la pénalité prévue par l'article 1763 du Code général des impôts.

S'agissant de l'assiette de la pénalité, la base de calcul de la pénalité est égale au montant des rémunérations ou distributions occultes (34). Il y a lieu de prendre en compte, le montant des sommes effectivement versées ou distribuées, sans qu'il y ait lieu d'imputer une TVA relative à ces sommes (35).

La pénalité est alors égale à 100 % des sommes versées ou distribuées. Cependant, lorsque l'entreprise a spontanément fait figurer dans sa déclaration de résultat le montant des sommes en cause, le taux de la pénalité est ramené à 75 %.

A. Une solidarité des dirigeants pour le paiement de la pénalité

L'article 1754 V-3 du Code général des impôts prévoit que les dirigeants sociaux mentionnés à l'article 62 du Code général des impôts et à l'article 80 ter, b-1^o à 3^o du Code général des impôts, ainsi que les dirigeants de fait, sont solidairement responsables du paiement de cette pénalité. Cet article permet de renforcer les moyens dont dispose l'Administration fiscale pour le recouvrement de la pénalité visée à l'article 1759 du Code général des impôts.

Ainsi, l'article 1754 V-3 du Code général des impôts vise à déclarer les dirigeants solidairement tenus au paiement de la pénalité instituée par l'article 1759 du Code général des impôts. Cette solidarité constitue une garantie pour le recouvrement de la créance du Trésor public et n'est pas subordonnée à la preuve d'une faute des dirigeants.

En effet, la solidarité est fondée sur les fonctions exercées par les dirigeants au moment du fait générateur de la sanction.

Il faut également préciser que le dirigeant qui s'est acquitté du paiement de la pénalité dispose conformément aux règles de droit commun d'une action récursoire contre le débiteur principal et, le cas échéant, contre les codébiteurs solidaires.

L'article 1754 V-3 du Code général des impôts, s'applique aux dirigeants sociaux :

- des sociétés anonymes : au président du conseil d'administration, au directeur général, à l'administrateur provisoirement délégué, aux membres du directoire, ainsi qu'à tout administrateur ou membre du conseil de surveillance chargé de fonctions spéciales ;
- des sociétés à responsabilité limitée : aux gérants majoritaires et minoritaires ;
- des sociétés en commandite par actions : aux gérants ;

- des sociétés de personnes et dans les sociétés en participation qui ont opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux : aux associés en nom et aux membres ;
- pour les autres entreprises ou établissements passibles de l'impôt sur les sociétés : aux dirigeants soumis au régime fiscal des salariés.

En ce qui concerne les dirigeants de fait, selon la jurisprudence du Conseil d'État, cette qualité est reconnue aux personnes qui assument des fonctions analogues à celles des dirigeants de droit ou qui exercent un contrôle effectif et constant sur la direction de l'entreprise.

Cependant, s'agissant des dirigeants de fait, leur responsabilité solidaire ne peut être mise en jeu par l'Administration fiscale si celle-ci n'apporte devant le juge aucun élément de nature à établir que l'intéressé exerçait la gestion de la société (36) ou si elle se borne à faire état de sa qualité d'associé minoritaire (37).

Dès lors, sont donc susceptibles d'être tenus responsables solidairement, les dirigeants sociaux ou de fait gestionnaires de la société qui exerçaient leurs fonctions à la date du versement des rémunérations ou distributions occultes et qui exerçaient leurs fonctions à la date de déclaration des résultats de l'exercice au cours duquel les versement ont eu lieu, à défaut de connaissance de la date de ceux-ci (38).

B. Les modalités de mise en œuvre

La mise en œuvre à l'égard d'un dirigeant de la responsabilité solidaire instituée par l'article 1754 V-3 du Code général des impôts ne peut être mise en œuvre que si l'Administration fiscale a au préalable régulièrement notifié à la société, débiteur principal, un avis de mise en recouvrement.

Cependant, les procédures diligentées à l'encontre de la société et des dirigeants n'offrent pas les mêmes garanties.

En effet, la mise en œuvre de la pénalité, à l'encontre de la société, doit donc être corroborée par les motifs de droit et de fait qui justifient son application, lesquels doivent, pour être régulièrement invoqués, intervenir postérieurement au fait générateur.

Concernant le dirigeant, l'Administration fiscale n'est pas tenue de motiver la pénalité pour distributions occultes à l'égard des personnes qui, après sa mise en recouvrement, sont solidairement responsables de son paiement (39). Le recouvrement de la pénalité à l'encontre du dirigeant peut donc intervenir sans que celui-ci ait été à même de présenter des observations et de prendre connaissance du dossier (40).

Une lettre de rappel doit, en revanche, lui être adressée avant toute poursuite pour le paiement de la pénalité, conformément à la jurisprudence qui a posé cette exigence (41), en dépit de l'article L. 255 du Livre des procédures fiscales, qui ne prévoit l'émission d'une lettre de rappel qu'en faveur du contribuable principal, à l'exclusion du redevable solidaire.