



Journal du DAA

Le J/DAA, votre revue étudiante en droit des affaires



JANVIER
2026
Numéro 3

ÉDITION SPÉCIALE - Droit fiscal

“La majoration de 25% prévue par l'article 158 7 du code général des impôts : étude d'un dispositif mal aimé”

Direction artistique
Emma PIGNATELLI
Jade AREZKI

Rédacteur
Lou GOUZERH



LA MAJORATION DE 25% PRÉVUE PAR L'ARTICLE 158 7 DU CODE GÉNÉRAL DES IMPÔTS : ÉTUDE D'UN DISPOSITIF MAL AIMÉ

Commentaire sous arrêt CE, 8e-3e ch., 2 juillet 2025, n°497945

Le 2 juillet 2025, le Conseil d'État a rendu un arrêt venant préciser la portée de la jurisprudence Waldner eu égard à l'article 158 7 2° du code général des impôts.

La société Purple Stone Overseas Ltd (PSO), localisée aux Îles Vierges britanniques et dont l'intégralité des titres sont détenus par une société immatriculée au Belize exerçait une activité de mise à disposition de personnels spécialisés dans le déminage et la sécurité dont le principal client était la société française Cabinet A. gérée par Monsieur A. Des suites d'une procédure de perquisition fiscale au siège social de la société française, l'administration a procédé à la vérification de comptabilité de PSO ainsi qu'à un examen de la situation fiscale personnelle de Monsieur et Madame A.

Constatant que la facturation, le recrutement, ainsi que la gestion administrative des salariés de la société PSO mis à

disposition de la société Cabinet A., étaient en réalité assurés par cette dernière qui se comportait par ailleurs comme leur employeur réel, l'administration en a déduit la présence d'un établissement stable en France de la société PSO, dans les locaux de la société Cabinet A. par lequel la société offshore exploitait une entreprise en France. En conséquence, elle a procédé à la reconstitution de ses bénéfices en vue de leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés sur le fondement de l'article 209 du CGI

En outre, ayant mis en lumière que Monsieur A. assurait la gestion de l'exploitation française de la société PSO et disposait d'une procuration sur son compte bancaire suisse, l'administration l'a désigné comme étant le seul maître de l'affaire. De ce fait, elle a considéré que l'intégralité des bénéfices réalisés en France par la société PSO avaient été distribués à Monsieur A. sur le



LOU GOUZERH

fondement de l'article 109 du CGI. Partant, en application de l'article 158 7 2° du CGI, l'administration a majoré le montant de ces distributions de 25% en vue de l'établissement de l'impôt sur le revenu du foyer. Enfin, elle a assorti ces rappels d'une majoration de 80% pour manœuvre frauduleuse.

Après avoir été débouté de leurs demandes tendant à ce que soit prononcée la décharge de leurs cotisations supplémentaires d'IR en première instance ainsi qu'en instance d'appel, Monsieur et Madame A., ont introduit un pourvoi en cassation contestant la

qualification d'établissement stable, celle de maître de l'affaire, ainsi que l'application de la majoration d'assiette de 25% à la lumière de la jurisprudence Waldner. Par un arrêt du 2 juillet 2025, le Conseil d'État a rejeté leur pourvoi.

Si les éléments relatifs à la qualification d'établissement stable et de maître de l'affaire n'appellent pas de développements particuliers de notre part, le refus du Conseil d'État d'appliquer la jurisprudence Waldner s'agissant d'une majoration d'assiette sur le fondement de l'article 158 7 2° du CGI mérite certainement davantage d'attention.

I - Une décision cohérente eu égard à la jurisprudence Waldner

Commenter la présente décision suppose dans un premier temps de rappeler les éléments et la portée de l'arrêt Waldner (A), afin notamment d'en déterminer les points de divergence avec l'arrêt d'espèce (B).

A - Rappel de l'arrêt Waldner c. France

On ne pourrait correctement apprécier la présente décision du Conseil d'État sans un rappel approfondi et conscient de l'arrêt Waldner c. France rendu par la CEDH fin 2023 [1]. À l'occasion de cette affaire désormais célèbre, les juges de Strasbourg avaient principalement été saisis de la conformité de l'article 158 7 1° du CGI à l'article 1 du protocole additionnel n°1 à la Convention relatif à la protection du droit de propriété.

Au détail, l'article 158 7 1° disposait d'une majoration d'assiette de 25% en vue de l'établissement de l'IR, applicable aux revenus professionnels déclarés par des personnes n'ayant pas adhéré à un organisme de gestion agréé, ou n'ayant pas fait appel aux services d'un expert-comptable. Le requérant alléguait alors, que cette disposition constituait une atteinte disproportionnée à son droit de propriété garanti par l'article 1P1 précité.

Dans la construction de son

analyse, la Cour va commencer par rappeler que toute imposition constitue en principe une atteinte à l'article 1P1, qui se trouve le plus souvent justifiée au regard de l'intérêt général et des objectifs particuliers des dispositions fiscales. À cet égard, les juges de Strasbourg reconnaissent une large marge d'appréciation aux États parties à la Convention pour déterminer les objectifs légitimes guidant une loi fiscale et l'adéquation des moyens mis œuvre pour atteindre ces objectifs [2]. Pour autant, cette marge d'appréciation n'étant pas absolue, la Cour a été amenée sur la base d'un contrôle de proportionnalité « restreint » à examiner l'atteinte concrète portée par certaines dispositions fiscales, à la lumière des justifications apportées par les États parties. À cette occasion, elle se réserve notamment le droit de juger les dispositions inconvencionnelles lorsque les justifications apportées sont dépourvues de bases raisonnables [3].

Sur ces rappels, la Cour va relever que l'imposition est bien prévue par la loi, qu'elle poursuit un objectif légitime de

[1] CEDH, 7 décembre 2023, n°26604/16, *Waldner c. France*

[2] CEDH, 16 septembre 2003, n°60243/00, *Baláz c. Slovaquie*

[3] CEDH, 4 janvier 2008, n°25834/05 et 27815/05, *Imbert de Tremiolles c. France*

lutte contre l'évasion fiscale et qu'il ne lui appartient pas de se prononcer in abstracto sur l'adéquation de cette imposition à atteindre cet objectif.

Toutefois, elle va relever deux choses : la première, clef de voûte de son analyse, est que le système fiscal français est un système déclaratif dont la philosophie générale suppose une présomption de sincérité des déclarations. Or, si la majoration litigieuse, dont il faut rappeler qu'elle est d'application automatique sans possibilité de modulation par le juge, a bien pour objectif de lutter contre la fraude et l'évasion fiscale, alors son application dans le cadre du 158 7 1° fait, en quelque sorte, peser une présomption irréfutable de non-sincérité de la déclaration des personnes ne souscrivant pas à un OGA ou ne recourant pas aux services d'un expert-comptable. C'est parce qu'on craint qu'un professionnel ne réussisse à dissimuler des revenus s'il n'adhère pas à un OGA, qu'on va l'imposer sur une base majorée. Implicitement, le législateur considère à demi-mot comme suspects, voire

coupables, de tels contribuables et ce, quand bien même leurs déclarations seraient parfaitement sincères.

Plus encore, cela revient de fait à les traiter plus sévèrement que des contribuables dont la déclaration n'est pas sincère mais dont la bonne foi est considérée par son adhésion à

mesures prises par l'État ». Partant, elle va déclarer que cette disposition, appliquée au cas d'espèce, va à l'encontre de la philosophie générale du système déclaratif français.

On en vient ainsi au second point de l'analyse des juges de Strasbourg, bien plus rapide : la majoration conduit à une



un OGA. De manière pragmatique, la Cour va d'ailleurs souligner qu'au cas d'espèce, les déclarations du requérant n'étaient pas empreintes d'irrégularités ce qui, de toute évidence, démontrait sa bonne foi. Notons ici que ce simple constat a vraisemblablement joué un rôle déterminant dans la décision de la Cour, puisqu'elle déclare elle-même qu'il revêt « *une certaine importance dans l'appréciation du caractère raisonnable des*

assiette majorée de 25% pour l'établissement de l'impôt ce qui conduit à imposer le contribuable, pourtant de bonne foi, sur la base de revenus fictifs élevés entraînant une surcharge fiscale conséquente.

En conclusion, le mécanisme de l'article 158 7 1° du CGI a conduit dans le cas de l'affaire Waldner à imposer un contribuable de bonne foi, sur une assiette majorée de 25% et

ce sur la seule base de sa non-adhésion à un OGA, alors même que le système français est censé considérer, de part sa philosophie générale qu'il a lui-même choisi d'adopter, sa déclaration comme étant sincère.

Sur ces considérations, la Cour va juger qu'au cas d'espèce, il y avait eu une atteinte disproportionnée au droit du contribuable à la protection de sa propriété.

B - Une application d'espèce cohérente

Si le 1° de l'article 158 7 du CGI est aujourd'hui abrogé, il demeure son 2°. Celui-ci soumet à la même majoration d'assiette que son défunt frère, les revenus réputés distribués, entre autres, en application de l'article 109 du CGI. Partant, il était tentant pour des contribuables ayant vu l'assiette de leur imposition être majorée en application de cet alinéa, de tenter d'alléguer d'une atteinte disproportionnée à leur droit de propriété en utilisant, au soutien de leurs prétentions, la jurisprudence Waldner.

Par le présent arrêt, le Conseil est venu largement tempérer ces ardeurs. Les hauts magistrats relèvent que le 158 7 2° en ce qu'il vise des bénéfices réputés distribués sur le fondement de l'article 109 du CGI, vise des revenus par essence non-déclarés par le contribuable et son application, autant abstraite que concrète, ne peut être regardée comme allant à l'encontre de la « philosophie générale » du système fiscal français fondé sur les déclarations présumées faites de bonne foi des contribuables.

Pour le demandeur, ce qui fait défaut en l'occurrence est précisément ce qui constituait la clef de voûte du raisonnement de la CEDH dans l'affaire Waldner ; selon le rapporteur public Romain Victor et le Conseil d'État ayant suivi son analyse, là où les non-adhérents à un OGA étaient soumis à une majoration de 25%, quand bien même leurs déclarations étaient sincères et empreintes de bonne foi, les bénéficiaires de revenus réputés distribués sur le fondement de l'article 109 ont quant à eux fait état de déclarations non-sincères, voire inexistantes, matérialisant leur

mauvaise foi. Dès lors, l'article 158 7 2° ne peut, au cas d'espèce, comme dans vraisemblablement la totalité des cas impliquant une correction de bénéfices IS suivie d'une qualification de seul maître de l'affaire, faire état d'un mécanisme contraire à la « philosophie générale » du système fiscal français. A cet égard, le rapporteur public Romain Victor souligne que les contribuables qui bénéficient de telles distributions irrégulières « *se sont d'eux-mêmes placés en dehors de notre système fiscal* » [4].

Ainsi, pour les hauts magistrats, face à de tels contribuables, l'objectif allégué du dispositif de lutte contre la fraude et l'évasion fiscale, ne saurait être regardé comme étant dépourvu de base raisonnable

Une doctrine vigilante a toutefois fait remarquer que cet objectif de lutte contre la fraude et l'évasion avancé par l'État français dans l'arrêt Waldner, comme par l'administration dans le présent arrêt ne ressort aucunement des travaux préparatoires ayant précédés l'introduction de cette majoration, tant pour les non-

adhérents à un OGA, que pour les revenus réputés distribués.

En effet, il ressort des rapports à l'assemblée nationale sur le projet de loi de finances pour 2006 que le seul objectif motivant l'adoption d'une majoration de 25% dans les cas cités, était de neutraliser les effets de l'intégration dans les taux du barème progressif de l'IR de l'ancien abattement de 20% prévu pour la détermination du bénéfice net catégoriel des adhérents à un OGA [5]. On constate alors qu'aucun objectif de lutte contre l'évasion n'est mentionné dans ces travaux [6].

Par conséquent, certains auteurs ont pu reprocher au Conseil d'État ainsi qu'au Conseil constitutionnel dans des contentieux semblables, d'attribuer au dispositif l'objectif autrement plus puissant de lutte contre l'évasion fiscale pourtant absent des travaux parlementaires : cette manipulation téléologique ne passe pas et fait

profondément douter quant à la présence d'objectifs légitimes justifiant l'atteinte à la protection de la propriété [7].

Pour autant, ces critiques n'emportent pas notre adhésion pour au moins deux raisons. D'abord, remarquons comme évoqué que l'instauration de la majoration de 25% ne procède pas d'une volonté nouvelle du législateur de traiter différemment les adhérents et non-adhérents à un OGA mais bien de reprendre cette distinction, par un moyen différent, du fait de l'intégration de l'abattement de 20% précité dans les taux du barème progressif de l'IR.

Dès lors, le dispositif du 158 7 du CGI n'est pas nouveau à proprement parler, il n'est que la réincarnation d'un dispositif plus ancien, laquelle procède d'une pure opération arithmétique.

Or, comme ont pu justement le relever ces mêmes commentateurs, cet ancien dispositif dont la plus ancienne

expression a été introduite par la loi de finances rectificative du 27 décembre 1974, présentait lui, des objectifs plus nets. Si la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale n'est pas expressément mentionnée, un passage nous paraît des plus éclairant quant aux objectifs du dispositif. Le rapporteur général Yvon Coudé du Foresto écrit en effet dans son rapport au Sénat que le dispositif « *tend à assurer une plus grande véracité des déclarations de revenus effectuées par certains contribuables [...] dans un domaine où jusqu'ici la situation n'est pas toujours, on doit le reconnaître, satisfaisante* » [8].

De là à y voir un objectif de lutte contre la fraude et l'évasion, il n'y a qu'un pas, si toutefois l'on nous autorise à nous risquer à un léger exercice d'interprétation téléologique. C'est d'ailleurs ce qu'a toujours identifié le Conseil Constitutionnel dans ses décisions relatives aux lois de finances postérieures, ayant légèrement modifié ce dispositif [9].

[5] O. Négrin, « « Anti-abattement de 25% » : la Cour européenne des droits de l'Homme condamne la France », RJF 5/24, 1er mai 2024, p. 7-15
 [6] G. Carrez, Rapport fait au nom de la commission des finances sur le projet de loi de finances pour 2006, Tome II, 12 octobre 2005, p. 46-47
 [7] M. Pelletier, « Le refus d'appliquer la jurisprudence Waldner à la majoration de 25% de l'article 158 7 2° du CGI », Droit fiscal, n°39, 25 septembre 2025, p. 35-42
 [8] Y. Coudé du Foresto, Rapport au nom de la commissions des finances sur le projet de loi de finances rectificative pour 1974, 19 décembre 1974, p. 19
 [9] Cons. Const., 29 décembre 1989, décision n°89-268 DC

Dès lors, pour en revenir à la réforme de 2006, si l'action du législateur procédait bien d'une correction arithmétique du dispositif, alors en quoi cela modifierait-il d'une quelconque façon les objectifs portés par celui-ci ? Il y aurait là, selon nous, lieu de reconnaître un dispositif successeur, parfaitement à même d'hériter des objectifs du texte ascendant. En conséquence, l'attribution à l'article 158 7 du CGI d'un objectif de lutte contre la fraude et l'évasion, tant par la CEDH, que le Conseil d'État ne nous paraît pas dénuée de sens et relève d'un procédé difficilement critiquable à notre sens.

Une deuxième raison motivant notre désaccord quant aux

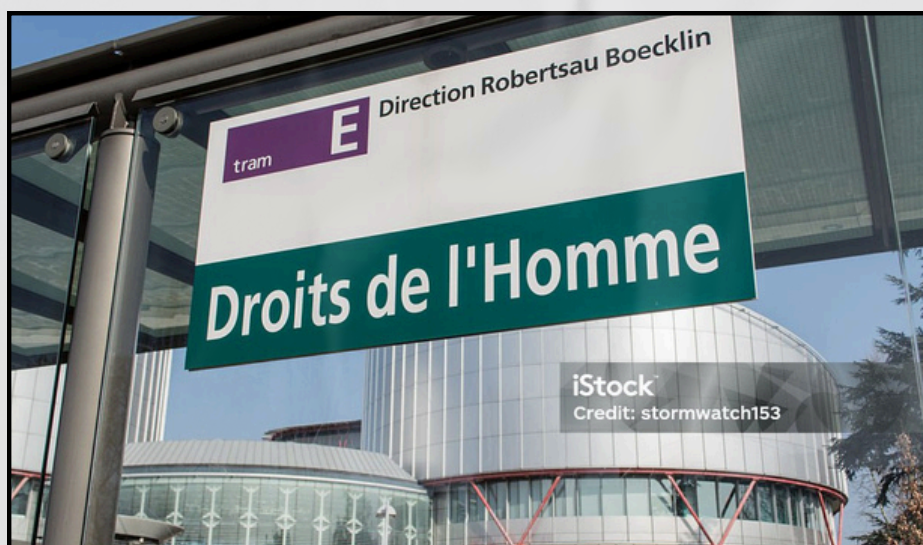
critiques évoquées réside dans la place qu'elles accordent à l'interprétation téléologique. Quand bien même les anciens et nouveaux dispositifs ne porteraient pas un objectif de lutte contre la fraude et l'évasion lisible dans les travaux parlementaire, ce qui comme nous croyons l'avoir démontré, n'est pas le cas, faut-il nécessairement exclure une interprétation moderne du texte arborant cet objectif ?

Comme l'écrit Florence Deboissy « *en adoptant une règle fiscale, le législateur poursuit toujours un objectif, qui se déduit des travaux préparatoires, du contexte, mais aussi et surtout du contenu même de la mesure par un examen de sa rationalité* » [10].

Ainsi il paraît incertain, quoique prudent et saluable sous l'angle de la sécurité juridique, de circonscrire absolument les objectifs d'un texte à ceux énoncés dans les travaux parlementaires préalables.

Cependant, lorsqu'il est procédé à l'interprétation d'un texte ancien, une lecture moderne peut être de nature à identifier un nouvel objectif ou à reformuler des objectifs anciens pour leur donner une coloration plus récente. Comme le relève justement Daniel Gutmann « *lorsque le droit change, et en particulier lorsque les conditions d'application d'un texte ou son économie générale évoluent, cette évolution ne peut pas rester sans effet sur l'interprétation de l'objectif poursuivi par le législateur. D'une certaine façon, c'est la succession des interventions législatives qui permettent de dégager un objectif global, patiné et renouvelé par le temps, détaché par conséquent de l'objectif historiquement poursuivi* » [11].

Or, si la lutte contre l'évasion et la fraude était déjà un



[10] F. Deboissy, « Vente à soi-même "d'une clientèle libérale pour bénéficier du dispositif "Sarkozy" d'exonération des plus-values : habileté fiscale ou fraude à la loi ? », *Droit fiscal*, n°14, 2 avril 2009, p. 18-21

[11] D. Gutmann, *Sources et ressources de l'interprétation juridique : étude de droit fiscal*, LGDJ, 2023, p. 126

phénomène nommée lors de la réforme de 2006, il était loin d'avoir le même écho qu'aujourd'hui, en témoigne notamment la multiplication des textes et dispositifs aussi bien nationaux qu'internationaux dans les années 2010. Partant, ne serait-il pas possible de déduire de la lettre du texte, de son orientation générale et de son glissement de nature (de la faveur aux adhérents à la punition des non-adhérents), un objectif de lutte contre l'évasion et la fraude ?

Nous pensons en effet qu'étant donné l'évolution de l'économie générale du dispositif, il est possible, à l'aune d'une lecture contemporaine du dispositif porté par l'article 158 7 du CGI, d'identifier un objectif de lutte contre l'évasion et la fraude en cohérence avec ce qui est soutenu tant par les juridictions nationales que par la CEDH

Ainsi, le positionnement du Conseil d'État en faveur d'une reconnaissance d'un tel objectif au soutien de la raisonnabilité du texte, emporte notre adhésion quelle que soit la méthode d'interprétation retenue.

II - Un contentieux loin d'avoir épuisé son potentiel

Le contentieux passé et présent témoigne d'une incertitude relative à la nature de la majoration de l'article 158 7. En particulier, il pourrait être défendu qu'il s'agit là d'une sanction à caractère pénal (A) ce qui, si cela venait à être reconnu, amènerait à reconsidérer l'intérêt et l'avenir du dispositif (B)

A - L'incertitude quant à la nature et l'esprit de la majoration

Le contentieux relatif au 158 7 du CGI laisse apparaître quelques interrogations relatives à la nature de la majoration considérée. Répondre à ces interrogations suppose de dévoiler la logique qui sous-tend son mécanisme.

Attendu qu'il s'agit là d'une disposition augmentant la charge fiscale de certains contribuables quand ceux-ci échoueraient, d'une manière ou d'une autre, à se mettre en conformité avec la loi, il est bien naturel que la nature de sanction soit *a minima*

envisagée. Or, le code général des impôts est déjà doté d'un large arsenal de sanctions fiscales en ses articles 1728 et suivants dont certaines sanctionnent déjà les carences déclaratives ou les comportements obscurs. Partant, on peut se demander si la majoration de 25%, dans le cas où elle revêtirait effectivement la nature de sanction, ne ferait pas doublon avec certaines sanctions fiscales ultérieures en contradiction avec le principe *ne bis in idem*. C'est d'ailleurs un point qui avait été soulevé par les demandeurs au pourvoi avant d'être écarté comme inopérant puisque nouveau en cassation.

A vrai dire, quand bien même ce moyen n'avait pas été nouveau en cassation, il est peu probable qu'il soit parvenu à séduire les hauts magistrats, ceux-ci ayant déjà écarté la qualification de sanction pour la majoration d'assiette de 25% prévu par l'article 158 7 du CGI [12] (ironiquement cela avait d'ailleurs été jugé dans l'affaire Waldner).

Il est remarquable à cet égard que le Conseil d'État se soit prononcé dans un sens inverse

[12] CE, 9^e/10^e SSR, 9 novembre 2015, n°366457, Waldner

aux conclusion de Marie-Astrid Nicolazo de Barmon laquelle relevait qu'une « majoration de 25% du revenu rectifié ressemble à s'y méprendre à une pénalité pour défaut de déclaration » [13].

Il est remarquable également, que les conseillers d'État se soit contentés d'une motivation aussi évasive pour épuiser le débat sur cette question alors que comme le soulignait la rapporteure, la solution semblait loin d'être évidente.

Notons par ailleurs que le Conseil Constitutionnel avait lui aussi écarté la qualification de sanction pour la majoration considérée au terme d'une motivation qui plus qu'évasive, apparaît pour ainsi dire inexistante [14].

Loin de convaincre, ces insuffisances de motivation témoignent à notre sens d'un malaise évident quant à la nature de la majoration litigieuse. En outre, comme l'illustre l'affaire Waldner, bien que la marge d'appréciation des États soit large en matière fiscale, elle n'est pas pour



autant absolue et des divergences d'appréciations peuvent subsister entre les juridictions nationales et la Cour de Strasbourg. Au vu de ces éléments, il nous semble effectivement que la possible nature de sanction du texte, appelle un certain nombre de commentaires.

L'article 4 du protocole additionnel n°7 à la Convention EDH rappelle le principe du *ne bis in idem* consacrant le droit à ne pas être puni pénalement deux fois par les juridictions du même État pour les mêmes faits. Pour que cet article vienne à jouer, encore faut-il être en présence de sanctions pénales notamment au sens de l'article 6 de la même Convention.

À cet égard, il est clairement établi depuis l'arrêt Engel c. Pays-Bas que le caractère pénal d'une sanction ne s'arrête pas à sa classification en droit interne. Ainsi, la Cour dépasse la qualification de la mesure donnée en interne pour rechercher une éventuelle coloration pénale au regard de la nature de l'infraction et de la gravité de la sanction [15], ces deux critères suivant davantage une approche alternative que cumulative [16].

Naturellement, le principe posé par l'arrêt Engel devait tôt ou tard resurgir en matière fiscale et pour cause, les sanctions de nature *a priori* administrative qu'elle prévoit ponctuellement peuvent, tant sur le plan de la nature de l'infraction sanctionnée, que sur le plan

[13] M-A. Nicolazo de Barmon, conclusions ss CE, 9^e/10^e SSR, 9 novembre 2015, n°366547, Droit fiscal, n°6, 11 février 2016, p. 56

[14] Cons. Const., 28 juin 2019, décision n°2019-793 QPC, *Époux Champion*

[15] CEDH, Plén., 8 juin 1976, n°5100/71, *Engel c. Pays-Bas*

[16] CEDH, 9 octobre 2003, n°39665/98, *Ezeh et Connors c. Royaume-Uni*

de la gravité de la sanction, revêtir une certaine apparence pénale.

Dans cette optique à l'occasion de l'affaire Bendenoun, la Cour va relever que les majorations d'impôts prévues par l'article 1729 du CGI, en ce qu'elles s'adressent à tous les citoyens en leur qualité de contribuables, en ce qu'elles ne tendent pas à la réparation pécuniaire d'un préjudice mais à prévenir et punir certains comportements, en ce qu'elle se fondent sur une norme de caractère général, et considérant l'ampleur de la sanction pécuniaire, pouvaient être considérées comme des sanctions pénales au sens de l'article 6 de la Convention EDH [17].

Face à ce qui pouvait sembler, aux yeux de la doctrine, comme une évolution des critères posés par l'arrêt Engel, les juges de Strasbourg sont venus préciser que les critères Engel demeuraient bien en place. À cet égard, les motivations évoquées dans l'arrêt Bendenoun ne constituaient en réalité que des éléments ayant permis d'apprécier en détail les critères Engel [18].

Ainsi en l'état actuel de la jurisprudence, il convient d'analyser la nature de la majoration prévue par l'article 158 7 du CGI à la lumière des critères Engel, tout en observant à titre de comparaison, les éléments retenus dans l'arrêt Bendenoun.

S'agissant du premier élément, on pourrait objecter ici que la majoration litigieuse ne concerne pas tous les contribuables mais seulement les bénéficiaires de revenus de capitaux mobiliers d'origine sociétaire. Toutefois, déjà dans l'affaire Jussila la Cour avait rejeté l'argumentation du gouvernement finlandais qui avançait que la TVA ne s'appliquait qu'à un groupe déterminé de personne et non à tous les contribuables en déclarant que le requérant était assujéti à cet impôt en tant que contribuable.

Dès lors, la circonstance que la majoration d'espèce ne soit destinée à s'appliquer qu'à une certaine sous-catégorie de contribuables ne fait pas obstacle à la vérification de cet élément. Quoi qu'il en soit, il ne s'agit pas de l'élément le plus

déterminant de l'analyse de la Cour.

S'agissant des deuxièmes et troisièmes éléments, la majoration de l'article 158 7 du CGI a manifestement un caractère général. Du reste, la mesure ne poursuit certainement pas la réparation pécuniaire d'un quelconque préjudice mais cherche à prévenir et punir l'absence de déclaration de certains revenus.

À cet égard certains auteurs objectent qu'il est d'une pertinence douteuse de reprocher une absence de déclaration à un contribuable relativement à des revenus qui n'ont été imposés qu'après avoir été déterminés par l'administration à l'occasion d'une procédure de reconstitution de bénéfices [19].

Selon ces critiques, la majoration de 25% ne viendrait pas sanctionner la déclaration incorrecte du contribuable, mais suppléer la carence de l'administration qui déterminerait mal les revenus en les reconstituant. Cette analyse ne nous convainc pas ; d'abord rappelons que la procédure de

[17] CEDH, Gd. Ch., 24 février 1994, n°12547/86, *Bendenoun c. France*

[18] CEDH, Gd. Ch., 23 novembre 2006, n°73053/01, *Jussila c. Finlande*

[19] M. Pelletier, « Le refus d'appliquer la jurisprudence Waldner à la majoration de 25% de l'article 158 7 2° du CGI », *Droit fiscal*, n°39, 25 septembre 2025, p. 35-42

reconstitution de bénéfice n'intervient qu'à la suite d'une décision de rejet de comptabilité de l'agent vérificateur, laquelle ne peut être prise qu'en présence de motifs précis et sérieux permettant de la considérer comme non probante [20]. Certes le procédé n'est pas parfait, l'administration devant composer avec des éléments incomplets et sur la base d'estimations par définition inexactes, mais il nous semble que lui reprocher serait assez malvenu quand il ne s'agit là que de la conséquence de la propre carence du contribuable à satisfaire à ses obligations comptables et fiscales.

Ensuite, si l'idée sous-jacente au texte était de suppléer cette prétendue carence, alors en toute logique le législateur aurait prévu la majoration des bénéfices ainsi reconstitués au stade de l'IS afin de redresser également la société sur cette base majorée, et non simplement au stade de la distribution des bénéfices pour le redressement d'IR de l'associé.

Au vu de ces considérations, il nous semble, ainsi que l'avait

estimé Marie-Astrid Nicolazo de Barmon, que la majoration prévue par l'article 158 7 ne saurait s'analyser autrement que comme une disposition à portée préventive et répressive, d'où il suit que l'infraction apparaît de nature pénale.

Au vu du caractère alternatif des critères Engel, la circonstance que l'infraction est de nature pénale, suffit à qualifier la majoration litigieuse de sanction au sens des articles 6 et 4P7 de la Convention EDH.

Toutefois, de manière surabondante, on peut également s'essayer à apprécier la gravité de la sanction. Sur ce plan-là, la majoration d'espèce se situe à équidistance entre une majoration de 10% laquelle a été jugée vénielle [21] et une majoration de 40% laquelle a été, à l'inverse, considérée comme un élément faisant tendre l'analyse vers la qualification de sanction pénale dans l'affaire Bendenoun. Il convient toutefois de rappeler qu'il s'agissait dans ces affaires de majorations d'impôts là où l'article 158 7 prévoit une majoration d'assiette. Mais qu'on ne s'y trompe pas ; cela aboutit

souvent à des sommes plus importantes qu'une majoration d'impôt dans le contexte du barème progressif de l'IR. A ce stade encore, bien qu'en réalité, une majoration d'assiette de 25% soit plus proche sur le plan de son résultat d'une majoration d'impôt de 40% que d'une majoration de 10%, cela ne permet pas de trancher nettement la question de la gravité.

On pourrait cependant ajouter au soutien de la position qui viendrait à plaider que cette majoration est suffisamment grave pour satisfaire le deuxième critère Engel, qu'il y aurait quelque chose de relativement incohérent à constater dans l'affaire Waldner qu'une telle majoration est « *loin d'être négligeable* » et qu'elle entraîne « *une surcharge financière disproportionnée* » pour juger qu'elle porte – combinée avec les autres éléments d'appréciation – une atteinte disproportionnée au droit de propriété, mais à l'inverse, de la juger vénielle dans le cadre d'un litige relatif à l'article 6 ou à l'article 4P7 de la Convention EDH.

Partant, il nous semble que l'appréciation des juges de Strasbourg pencherait probablement du côté d'une

[20] BOI-CF-IOR-10-20 §60 du 12 septembre 2012

[21] CEDH, 6 juin 2000, n°34130/96, *Morel c. France* et CEDH, Gd. Ch., 23 novembre 2006, n°73053/01, *Jussila c. Finlande*

gravité suffisante de la sanction pour la qualifier de pénale.

Ainsi, que ce soit sous l'angle de la nature de l'infraction que du degré de sévérité de la sanction, la majoration prévue par l'article 158 7 devrait certainement être considérée comme une sanction pénale. Il reste que si cela venait à être effectivement jugée, elle ferait probablement doublon avec une majoration d'impôts de 40% pour manquement délibéré ou de 80% pour manœuvres frauduleuses, lesquelles viendraient également sanctionner l'absence de déclaration et plus particulièrement, les circonstances l'entourant.

Dès lors, une application combinée de l'article 158 7 et de l'article 1729 du CGI pourrait contrevenir au principe de *ne bis in idem* défendu par l'article 4P7 de la Convention EDH et ainsi entraîner une

condamnation de la France.

B - Quel avenir pour l'article 158 7 ?

Au vu des développements ci-dessus, il convient de s'interroger quant à l'avenir de l'article 158 7 du CGI en particulier dans le cas où cette majoration serait identifiée comme une sanction par les juridictions nationales dans l'hypothèse d'un revirement, ou par la CEDH saisie en ce sens. Si cela arrivait, il deviendrait impossible de la cumuler avec une majoration de 40% ou de 80% pourtant chose commune dans le cadre d'un redressement fiscal.

Le vérificateur devrait alors faire un choix entre ces deux majorations et d'un point de vue stratégique, il pourrait choisir de ne pas appliquer une des majorations prévue par l'article 1729 du CGI pour maintenir celle de 25%, celle-ci

étant automatique et n'ayant donc pas à être motivée pour survivre à un contrôle du juge.

En outre, les hypothèses dans lesquelles l'administration renoncerait à appliquer une majoration de 40% ou plus pour maintenir celle de 25% coïncident probablement avec celles dans lesquelles le contribuable redressé est le plus de bonne foi et où il est donc difficile d'identifier un manquement délibéré ou une des manœuvres frauduleuses. Partant, les apports de l'arrêt Waldner pourraient trouver à s'appliquer ici pour faire obstacle à l'application de la majoration de 25% sur le fondement du droit au respect de sa propriété, la majoration allant ici, une fois encore, à l'encontre de la philosophie générale du système déclaratif français.

En conséquence, pris entre le marteau Waldner et l'enclume *ne bis in idem*, le champ d'application de l'article 158 7 du CGI se trouverait réduit à peu de chagrin. De là à questionner l'intérêt d'une disposition qui, dès le départ, semblait bizarrement originale, il n'y a qu'un pas.



**MERCI POUR VOTRE
LECTURE !**



**M2 Droit des Affaires Approfondi
Promotion 2025-2026**