

Identification : Contentieux – 02.12.2025

Charges de la preuve – Graves irrégularités comptables – Art Lp 1101 du CINC

QUESTION

Quels sont les critères qui permettent de qualifier une irrégularité comptable de « grave » au sens de l'article Lp 1101 du code des impôts de Nouvelle-Calédonie (CINC) et quelles en sont les conséquences sur le régime de la preuve pour le contribuable ?

RÉPONSE

La qualification de graves irrégularités comptables emporte des conséquences juridiques importantes, notamment en matière de charge de la preuve dans le cadre d'un litige fiscal entre le contribuable et la direction des services fiscaux (DSF).

En effet, l'article Lp 1101 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie (CI) prévoit que la charge de la preuve incombe au contribuable lorsque sa comptabilité comporte de graves irrégularités. La qualification d'une irrégularité comptable comme « grave » est donc déterminante pour l'application de cette disposition.

Lorsque ces irrégularités sont constatées par l'administration, la charge de la preuve est transférée au contribuable, qui doit démontrer que les **impositions nouvelles sont excessives ou exagérées**.

Néanmoins, en cas de litige ou de rectification soumis à l'appréciation du juge, la charge de la preuve des graves irrégularités incombe à l'administration fiscale.

La présente analyse, **non exhaustive**, vise à identifier les critères spécifiques, fondés sur les dispositions légales et les interprétations jurisprudentielles, qui permettent de qualifier une irrégularité comptable de « grave » au sens de cet article.

1. Définition des graves irrégularités comptables selon l'article Lp 1101 du CI

L'article Lp 1101 précité établit que la gravité des irrégularités comptables est un critère essentiel pour transférer la charge de la preuve au contribuable.

Une irrégularité est qualifiée de « **grave** » lorsqu'elle affecte la fiabilité et la probité de la comptabilité, la rendant non probante. En cas de litige ou de rectification soumis au juge, la charge de la preuve des graves irrégularités incombe à l'administration fiscale¹.

La gravité des irrégularités comptables est appréciée au regard de leur nature et de leur impact sur la fiabilité de la comptabilité. Les critères suivants ont été identifiés dans les extraits :

- *Absence de conservation de pièces probantes* : L'absence de documents justifiant les recettes comptabilisées constitue une grave irrégularité, car elle empêche de vérifier la réalité des opérations enregistrées².
- *Dissimulation de recettes* : La dissimulation de recettes est explicitement reconnue comme une grave irrégularité par la jurisprudence.
- *Discordances entre les données comptables et les données externes* : Par exemple, des différences entre les achats comptabilisés et ceux constatés en douane, ou l'absence de pièces justificatives des ventes au détail, sont des anomalies graves³.
- *Manquements graves et répétés* : L'absence de suivi comptable des encaissements et des sorties d'espèces constitue également une grave irrégularité⁴.
- *Non-présentation de documents essentiels* : La non-présentation des factures, des états de stock ou des écritures en compte courant est un critère de gravité⁵.

Par ailleurs, même si une comptabilité est tenue en bonne et due forme et appuyée par des pièces justificatives apparemment suffisantes, elle peut être rejetée si des **présomptions précises et concordantes** permettent de contester sa sincérité. Ces présomptions doivent soutenir que le bénéfice déclaré est inférieur au bénéfice effectivement réalisé.

De telles présomptions peuvent notamment être justifiées par deux motifs principaux :

- **l'insuffisance du taux de bénéfice brut** : si le pourcentage de bénéfice brut, tel qu'il résulte de la comptabilité, présente un écart suffisamment significatif avec celui obtenu par la comparaison systématique, au sein de l'entreprise elle-même, des prix d'achat et des prix de vente de marchandises déterminées ;
- **l'enrichissement disproportionné de l'exploitant** : en comparant les ressources déclarées avec les dépenses et l'évolution du patrimoine de la personne physique.

Ainsi, un rejet de comptabilité a été validé en raison d'une différence significative entre le pourcentage de bénéfice brut calculé à partir de la comptabilité et celui obtenu par une méthode de reconstitution des prix d'achat et de vente⁶.

Enfin, bien que les cas de "**défaut de comptabilité ou de pièces en tenant lieu**" sont explicitement mentionnés dans l'article Lp.1101 comme une **situation distincte** des « graves irrégularité », la jurisprudence montre que l'absence de pièces justificatives peut être assimilée à une grave irrégularité dans certains cas⁷.

2. Conséquences juridiques de la qualification de graves irrégularités

Lorsque la comptabilité présente de graves irrégularités, la charge de la preuve du bien-fondé de l'imposition incombe au contribuable⁸.

Dans ce cas, l'administration fiscale est autorisée à **reconstituer** le chiffre d'affaires et les résultats du contribuable. La présence de ces graves irrégularités permet ainsi à l'administration fiscale d'inverser la charge de la preuve, obligeant le contribuable à démontrer le caractère **exagéré** des impositions supplémentaires qui lui sont notifiées.

De plus, la charge de la preuve incombe également au contribuable **en l'absence de comptabilité ou de pièces justificatives**⁹.

En revanche, si le litige est soumis au juge, la charge de **la preuve des graves irrégularités** incombe à l'administration¹⁰. En effet, **devant le juge**, l'administration doit **toujours** prouver l'existence des graves irrégularités qu'elle invoque pour justifier l'inversion de la charge de la preuve¹¹.

3. Exemples de requêtes locales rejetées pour comptabilité non probante

La sélection proposée concerne des affaires dans lesquelles l'administration fiscale a initié des procédures de redressement (cf. articles Lp. 1101 et 1102) aboutissant au rejet de la comptabilité du contribuable et au renversement de la charge de la preuve en l'absence de probité de la comptabilité.

Ex.1: Date de lecture du jugement : 3 juin 2009 (N° 08264)

| Catégorie | Détails retenus par le juge |
|-----------------------------|---|
| Irrégularités comptables | Défaut de comptabilité régulière et probante ou de pièces en tenant lieu. |
| Défauts de justification | Incapacité à justifier la réalité des charges relatives aux prestations d'ingénierie et de maintenance. Absence de preuve que les prestations facturées par des sous-traitants ou des sociétés apparentées aient été engagées dans l'intérêt de l'exploitation de l'établissement calédonien. La société a produit des pièces trop volumineuses (concernant la Suisse) qui étaient inexploitables pour le contrôle fiscal local. |
| Sens de la décision du juge | Le Tribunal administratif de Nouvelle-Calédonie a rejeté la requête. Il a confirmé la validité de la reconstitution des bénéfices et a maintenu les suppléments d'impôt sur les sociétés (IS), les rappels de taxe de solidarité sur les services (TSS) et les compléments d'impôt sur le revenu des valeurs mobilières (IRVM). (Décision confirmée par la Cour administrative d'appel de Paris par arrêté n° 09PA05474 du 30 juin 2011). |

Ex.2: Date de lecture du jugement : 29 avril 2010 (N° 09214)

| Catégorie | Détails retenus par le juge |
|------------------------------------|--|
| Irrégularités comptables | La comptabilité était incomplète et comportait des lignes redressées (frais généraux, personnel) sans aucun justificatif. |
| Défauts de justification | Absence de pièces justificatives probantes pour les dépenses de carburant et les achats de véhicules d'occasion: seules ont été fournies des feuilles volantes manuscrites sans date ni valeur probante. Pour les achats de marchandises, seule la production d'un simple tableau sans justificatifs suffisants a été retenue. |
| Sens de la décision du juge | Le Tribunal administratif de Nouvelle-Calédonie a constaté un non-lieu à statuer sur l'essentiel des montants contestés. Il a accordé une décharge partielle en réduisant la base imposable de l'exercice 2004 d'une somme de 387 860 F CFP dans la mesure où la société requérante a produit une facture avec le montant correspondant et une date d'échéance au 30/01/2004 ainsi qu'un bon de livraison portant référence du chèque de règlement. Le surplus des conclusions a été rejeté, validant les redressements en droits pour la majorité des montants contestés. |

Ex.3: Date de lecture du jugement : 3 avril 2014 (N° 1300114)

| Catégorie | Détails retenus par le juge |
|------------------------------------|--|
| Irrégularités comptables | Absence de comptabilisation des amortissements dans les délais légaux pour 2009 et 2010. Dépôt de quatre déclarations de résultats successives pour 2010 et deux pour 2009, toutes différentes, ce qui ne suffisait pas à démontrer le caractère probant de la comptabilité. |
| Défauts de justification | La société n'a pas démontré que les dotations aux amortissements avaient été portées en comptabilité avant l'expiration du délai de déclaration. Salaires non déductibles car la déclaration nominative des salaires n'a pas été établie dans les délais impartis. Aucun justificatif n'a été fourni pour justifier le montant de 23 600 000 F CFP figurant au poste « autres charges ». |
| Sens de la décision du juge | Le Tribunal administratif de Nouvelle-Calédonie a rejeté la requête et a confirmé la validité des rappels de droits et a maintenu les pénalités de retard, considérant que la mauvaise foi de la requérante était établie. |

Ex.4: Date de lecture du jugement : 16 mars 2016 (n° 1500302, 1500303, 1500304)

| Catégorie | Détails retenus par le juge |
|------------------------------------|--|
| Irrégularités comptables | Justificatifs insuffisants (tickets de caisse, factures) ne permettant pas de déterminer la nature et la quantité des produits vendus, ni la globalisation mensuelle des recettes. |
| Défauts de justification | Absence d'inventaire des stocks et constat d'huissier postérieur à l'exercice en litige ne permettent pas d'établir l'existence d'un stock d'emballage « de sécurité », légitimant la reconstitution des ventes de barquettes sur la base des achats d'emballages considérés comme vendus en totalité dans l'année (avec application d'un pourcentage de 9% de perte). Concernant le nombre de pains vendus à l'unité, la société a produit des témoignages de son fournisseur et de ses clients obtenus en 2014 et 2015 soit postérieurement aux conditions d'exploitation existant en 2011. Ces divers témoignages n'ont pas été retenus pour faire valoir le pourcentage de pains perdus allégué par la société requérante. Concernant la vente de sandwich, les propos recueillis dans les procès-verbaux de décembre 2014 et février 2015 sont contredits par les propos recueillis contradictoirement dans le procès-verbal de juillet 2014 signé par la société requérante. |
| Sens de la décision du juge | Le Tribunal administratif de Nouvelle-Calédonie a appliqué les dispositions de l'article 1102 du Code des impôts en raison de la tardiveté des observations de la requérante à la proposition de rectification et a validé l'écartement de la comptabilité. |

Ex.5: Date de lecture du jugement : 11 mars 2021 (N° 2000192)

| Catégorie | Détails retenus par le juge |
|------------------------------------|---|
| Irrégularités comptables | La comptabilité était entachée de graves irrégularités en l'absence de pièces justificatives. Discordance entre les écritures comptables, les chiffres d'affaires déclarés, les relevés bancaires ou le registre des achats et ventes. Changement d'activité non déclaré ni au registre du commerce, ni à l'administration fiscale. |
| Défauts de justification | Différences très importantes relevées entre les recettes déclarées et les crédits des comptes bancaires (jusqu'à 96 % de différence en 2016). Reconnaissance de dissimulation et d'omission de déclaration d'une partie de son chiffre d'affaires par M. X |
| Sens de la décision du juge | Le Tribunal administratif de Nouvelle-Calédonie a rejeté la requête et a confirmé la validité de la méthode de reconstitution des bases d'imposition de l'administration en maintenant la pénalité de 40 % pour manquement délibéré. |

Ex.6: Date de lecture du jugement : 11 mai 2023 (N° 2200386)

| Catégorie | Détails retenus par le juge |
|------------------------------------|---|
| Irrégularités comptables | <p>Non-sincérité de la comptabilité entraînant son rejet.</p> <p>Violation des principes de la comptabilité d'engagement : l'enregistrement comptable des recettes pour l'activité de dépôt-vente a été fait sur la base de crédits bancaires et non à partir de factures de ventes.</p> <p>Double enregistrement de certaines opérations : Inscription erronée des produits et charges pour l'activité de dépôt-vente au lieu de la seule commission, ce qui a eu pour effet d'augmenter le chiffre d'affaires tout en diminuant le résultat fiscal imposable.</p> <p>Double enregistrement en charge des achats de marchandises d'occasion pour un montant de 25 950 000 F CFP.</p> |
| Défauts de justification | <p>Absence quasi-totale de pièces justificatives : les mouvements inscrits en produits n'étaient pas appuyés de pièces justificatives afférentes, empêchant de retenir le chiffre d'affaires comptabilisé.</p> <p>S'agissant des ventes de biens d'occasion, les produits ne font référence à aucune pièce justificative, et pour les achats de marchandises, les charges n'étaient assorties d'une référence à une pièce justificative que dans 4% des cas.</p> <p>Absence de justification de la réalité des acquisitions : Les achats de marchandises d'occasion enregistrés en double n'étaient pas appuyés d'éléments permettant de justifier de la réalité de l'acquisition de ces biens.</p> |
| Sens de la décision du juge | <p>Le Tribunal administratif de Nouvelle-Calédonie a rejeté la requête et a conclu que l'administration fiscale avait à bon droit remis en cause la valeur probante de la comptabilité. La société n'ayant apporté aucune critique de la méthode de reconstitution du chiffre d'affaires, les rehaussements (impôt sur les sociétés et taxe de solidarité sur les services) ont été validés.</p> |

Ex.7: Date de lecture du jugement : 24 octobre 2024

| Catégorie | Détails retenus par le juge |
|------------------------------------|---|
| Irrégularités comptables | <p>Défaillances déclaratives (absence de déclaration du chiffre d'affaires pour l'activité de maison d'hôtes et de taxe générale sur la consommation).</p> <p>Comptabilité jugée irrégulière, non sincère et non probante.</p> <p>Confusion des comptes : intégration comme recettes professionnelles de versements d'espèces sur des comptes bancaires (professionnels ou mixtes) dont l'origine autre que professionnelle n'a pu être justifiée.</p> <p>Comptabilité incomplète et imprécise.</p> |
| Défauts de justification | <p>Défaut de justification probante de l'origine des dépôts d'espèces (y compris les apports personnels ou aides financières, notamment pour des montants de 800 000 F CFP).</p> <p>Rejet des éléments de preuve établis postérieurement à la vérification (exemple : contrat de location daté d'août 2023 pour des loyers de 2018).</p> |
| Sens de la décision du juge | <p>Le Tribunal administratif de Nouvelle-Calédonie a maintenu les impositions en droits (validant la reconstitution du chiffre d'affaires).</p> <p>Le juge a réformé la décision concernant les pénalités, substituant la pénalité de 80 % (manœuvres frauduleuses) par la pénalité de 40 % pour manquement délibéré, la mauvaise foi étant établie et a rejeté le surplus des conclusions.</p> |

¹ Cour administrative d'appel, Nantes, 1re chambre, 18 novembre 2025, n° 25NT00038, Cour administrative d'appel, Bordeaux, 4e chambre, 21 octobre 2025, n° 23BX02085, Cour administrative d'appel, Marseille, 5e chambre, 20 octobre 2025, n° 24MA01047, Cour administrative d'appel, Douai, 4e chambre, 6 octobre 2025, n° 24DA02097

² Cour administrative d'appel, Nantes, 1re chambre, 18 novembre 2025, n° 25NT00038.

³ Tribunal administratif Marseille, 6e chambre, 07/06/2024, n° 2106349, n° 70425.

⁴ Tribunal administratif, Melun, 3e chambre, 15 octobre 2025, n° 2207255.

⁵ Tribunal administratif, Marseille, 6e chambre, 07/06/2024, n° 2106349, n° 70425.

⁶ CE, arrêt du 14 mai 1975, req. n° 91518

⁷ Cour administrative d'appel, Nantes, 1re chambre, 18 novembre 2025, n° 25NT00038.

⁸ Cour administrative d'appel, Marseille, 5e chambre, 20 octobre 2025, n° 24MA01047, Tribunal administratif, Melun, 3e chambre, 15 octobre 2025, n° 2207255.

⁹ Tribunal administratif Nice, 1re chambre, 02/05/2024, n° 2001790, n° 64520, Tribunal administratif Montpellier, 2e chambre, 21/11/2022, n° 2006014, n° 41802, Cour administrative d'appel Marseille, 3e chambre, 04/04/2024, n° 22MA01856, n° 24088.

¹⁰ Cour administrative d'appel, Nantes, 1re chambre, 18 novembre 2025, n° 25NT00038, Cour administrative d'appel, Bordeaux, 4e chambre, 21 octobre 2025, n° 23BX02085, Cour administrative d'appel, Douai, 4e chambre, 6 octobre 2025, n° 24DA02097.

¹¹ Cour administrative d'appel, Bordeaux, 4e chambre, 21 octobre 2025, n° 23BX02085.