RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-CF-INF-20-10-20-18/06/2015
Date de publication : 18/06/2015
Date de fin de publication : 04/05/2016

CF - Infractions et pénalités particulières aux impôts directs et taxes assimilées - Amendes fiscales

Positionnement du document dans le plan :

CF - Contrôle fiscal
Infractions et sanctions
Titre 2 : Infractions et pénalités fiscales particulières
Chapitre 1 : Infractions et pénalités particulières aux impôts directs et taxes assimilées
Section 2 : Amendes fiscales

Sommaire :

I. Défaut de déclaration de rémunérations et distributions occultes
A. Définition
B. Pénalité applicable
C. Règles de cumul des pénalités
II. Défaut de mention, sur la déclaration d'ensemble, de certains revenus exonérés ou soumis à prélèvement ou retenue libératoires
III. Défaut de retenue ou retenue insuffisante de l'impôt sur le revenu
IV. Défaut de déclaration des transactions portant sur les objets de valeur
V. Infraction aux mesures de publicité des impositions
VI. Infraction aux mesures de mise sous conditions des avantages fiscaux attachés aux dons
VII. Infractions et pénalités particulières aux bénéfices industriels et commerciaux et à l'impôt sur les sociétés
A. Défaut de souscription, inexactitudes dans les documents propres aux bénéfices industriels et commerciaux et à l'impôt sur les sociétés
B. Non-respect de l'engagement mentionné au II de l'article 210 E du CGI par la société cessionnaire ou crédit-preneuse
C. Non-respect du délai minimal de conservation de 5 ans par la filiale cessionnaire
D. Non-respect de l'engagement prévu au IV de l'article 210 E du CGI par la société cédante
E. Non-respect des obligations prévues à l'article 210 B du CGI
F. Non-respect de l'engagement de transformation mentionné au II de l'article 210 F du CGI
G. Non-respect de l'engagement d'achèvement des locaux mentionné au II de l'article 238 octies A du CGI

VIII. Non-respect de l'obligation de déclarer la liste des associés détenant plus de 10 % de leur capital et celle de leurs filiales et participations
IX. Non-respect de l'obligation de déclarer les éléments afférents à des entreprises ou à des participations dans des entités soumises à un régime fiscal privilégié
X. Non respect des conditions de fonctionnement d'un plan d'épargne en actions (PEA)
A. Sort du gain réalisé sur le plan jusqu'à la date de la clôture
1. Manquement après l'expiration de la cinquième année
2. Manquement avant l'expiration de la cinquième année
3. Cas particuliers
B. Sort des produits et plus-values acquis après la date de clôture du plan
C. Intérêt de retard
D. Sanctions
XI. Défaut de déclaration des contrats d'assurance-vie à l'étranger
XII. Infraction aux règles de déclaration de paiement de revenus de capitaux mobiliers
XIII. Infractions commises par les sociétés de gestion des fonds commun de placement à risques (FCPR), les sociétés de capital-risque (SCR), les fonds communs de placements à risques (FCPR), les fonds communs de placement dans l'innovation (FCPI) et les fonds d'investissement de proximité (FIP)
A. Non-respect des obligations déclaratives relatives au quota prévues à l'article 242 quinquies du CGI
B. Non-respect des obligations déclaratives relatives à la répartition des distributions prévues à l'article 242 quinquies du CGI
C. Non-respect du quota d'investissement par les fonds commun de placement à risques (FCPR), les fonds communs de placement dans l'innovation (FCPI) et les fonds d'investissement de proximité (FIP)
XIV. Non-respect du taux minimum d'investissement des SOFICA dans des sociétés de production
XV. Inexactitude de l'imputation du droit à restitution prévu à l'article 1649-0 A du CGI
XVI. Manquement, erreur ou omission au titre des obligations prévues en matière de déclaration de cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises
XVII. Mise à disposition de logiciels de comptabilité ou de gestion ou de systèmes de caisse frauduleux
A. Champ d'application de l'amende
1. Personnes visées
2. Produits concernés
3. Mesures de contrôle interne
B. Montant de l'amende
C. Solidarité de paiement des droits
D. Entrée en vigueur de l'amende et de la solidarité de paiement
E. Sanctions pénales

I. Défaut de déclaration de rémunérations et distributions occultes

A. Définition

1

Les rémunérations occultes figurent normalement dans les charges comptables de l'entreprise et, en apparence tout au moins, rémunèrent un service, une fonction ou même un prêt dont la réalité n'est pas contestée mais dont l'entreprise ne révèle pas l'identité de l'auteur, c'est-à-dire du bénéficiaire de

la rémunération, lequel d'ailleurs est généralement un tiers étranger à l'entreprise.

En revanche, les distributions occultes ne sont pas destinées à rémunérer un quelconque service ; elles sont constituées par des sommes ou valeurs qui peuvent ou non se retrouver en comptabilité. Dans le premier cas, elles traduisent notamment la prise en charge par la société de dépenses qui ne lui incombent pas normalement et dont elle n'entend pas désigner le ou les bénéficiaires (par exemple, constatation dans les écritures passées en comptabilité d'une charge non précisée correspondant à une sortie effective de trésorerie, tel un chèque au porteur encaissé en espèces). Dans le second cas, elles correspondent le plus souvent à des dissimulations de recettes (ventes sans facture par exemple) dont on ignore l'utilisation. Les distributions occultes bénéficient en général aux associés, mais elles peuvent également bénéficier à des personnes non associées de la société.

B. Pénalité applicable

10

Aux termes du c de l'article 111 du code général des impôts (CGI), les rémunérations et avantages occultes sont considérés comme des revenus distribués.

Les sociétés et les autres personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés qui versent ou distribuent des revenus à des personnes dont elles ne révèlent pas l'identité, sont soumises à la pénalité prévue à l'article 1759 du CGI.

Les modalités d'application de cette pénalité sont les suivantes :

- la base de calcul de la pénalité est égale au montant des rémunérations ou distributions occultes versées ;

- le taux de la pénalité est égal à 100 % des sommes versées ou distribuées lorsque, contrairement aux dispositions de l'article 117 du CGI et l'article 240 du CGI, l'entreprise n'a pas révélé le nom du ou des bénéficiaires ; ce taux est toutefois ramené à 75 % lorsque l'entreprise a spontanément déclaré le montant des sommes en cause en même temps que sa déclaration de résultats.

C. Règles de cumul des pénalités

20

En ce qui concerne les rémunérations occultes, l'application de la pénalité prévue à l'article 1759 du CGI ne fait pas obstacle à l'application de l'amende pour défaut de déclaration des rémunérations prévue par le III de l'article 1736 du CGI.

En ce qui concerne les distributions occultes, le rehaussement à l'impôt sur les sociétés motivé par l'absence de justification de la dépense est, en principe, assorti des majorations prévues à l'article 1729 du CGI applicables lorsque le manquement délibéré du redevable est établi.

En revanche, l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI ne se cumule pas avec l'amende de 100 % ou de 75 % prévue à l'article 1759 du CGI.

II. Défaut de mention, sur la déclaration d'ensemble, de certains revenus exonérés ou soumis à prélèvement ou retenue libératoires

30

L'article 1760 du CGI prévoit que toute infraction aux dispositions du troisième alinéa du 1 de l'article 170 du CGI donne lieu à l'application d'une amende égale à 5 % des sommes non déclarées.

Toutefois, le montant de cette amende ne peut être inférieur à 150 €, ni supérieur à 1 500 € ; lorsqu'aucune infraction aux dispositions du 1 de l'article 170 du CGI n'a été commise au cours des trois années précédentes, ces montants sont réduits respectivement à 75 € et 750 €.

III. Défaut de retenue ou retenue insuffisante de l'impôt sur le revenu

40

Le défaut ou l'insuffisance de retenue à la source de l'impôt sur le revenu est, en règle générale, passible des pénalités de droit commun prévues par les articles 1727 du CGI et suivants.

Toutefois, en vertu des dispositions du 1 de l'article 1761 du CGI, les infractions (défaut de production de la déclaration ou insuffisance de déclaration) commises en matière de prélèvement sur les plus-values réalisées par des personnes physiques ou sociétés qui ne sont pas fiscalement domiciliées en France (CGI, art. 244 bis A, I) entraînent l'application d'une amende fiscale égale à 25 % du montant des droits éludés qui doit être réglée par le représentant accrédité du contribuable.

L'amende de 25 % se cumule avec l'intérêt de retard. Le cas échéant, elle se cumule avec les majorations prévues à l'article 1728 du CGI et l'article 1729 du CGI. En revanche, le paiement tardif du prélèvement n'entraîne que l'application de l'intérêt de retard et de la majoration de 5 % prévue à l'article 1731 du CGI.

IV. Défaut de déclaration des transactions portant sur les objets de valeur

50

En application du 2 de l'article 1761 du CGI, les infractions (défaut de production de la déclaration ou insuffisance de déclaration) commises en matière de taxe sur les métaux précieux, les bijoux, les objets d'art, de collection et d'antiquité (CGI, art. 150 VI à CGI, art. 150 VM), qui est due à défaut d'option pour la taxation à l'impôt sur le revenu de la plus-value pour les résidents, donnent lieu à l'application d'une amende égale à 25 % du montant des droits éludés.

L'amende de 25 % se cumule avec l'intérêt de retard et, le cas échéant, avec les majorations prévues à l'article 1728 du CGI et l'article 1729 du CGI. En revanche, le paiement tardif de la taxe n'entraîne,

outre l'intérêt de retard, que l'application de la majoration de 5 % prévue à l'article 1731 du CGI.

V. Infraction aux mesures de publicité des impositions

60

Conformément aux dispositions de l'article L. 111 du livre des procédures fiscales (LPF), la liste des personnes assujetties à l'impôt sur le revenu, dressée par commune, est tenue à la disposition des contribuables relevant de sa compétence territoriale à la direction des finances publiques.

La publication ou la diffusion par tout autre moyen, soit des listes, soit de toute indication s'y rapportant et visant des personnes nommément désignées entraîne l'application :

- d'une amende fiscale égale au montant des impôts divulgués prévue à l'article 1762 du CGI ;

- des sanctions pénales prévues au 1 de l'article 1772 du CGI.

VI. Infraction aux mesures de mise sous conditions des avantages fiscaux attachés aux dons

70

L'article 1762 decies du CGI prévoit qu'à défaut du respect des obligations prévues aux 2 et 3 du III de l'article 1378 octies du CGI les organismes mentionnés à ces 2 et 3 sont passibles d'une amende égale à 25 % du montant des dons, legs et versements qui ont été effectués à leur profit.

VII. Infractions et pénalités particulières aux bénéfices industriels et commerciaux et à l'impôt sur les sociétés

A. Défaut de souscription, inexactitudes dans les documents propres aux bénéfices industriels et commerciaux et à l'impôt sur les sociétés

80

En vertu des dispositions du I de l'article 1763 du CGI, entraîne l'application d'une amende égale à 5 % des sommes omises le défaut de production ou le caractère inexact ou incomplet des documents suivants :

- tableau des provisions prévu en application des dispositions de l'article 53 A du CGI ;

- relevé détaillé de certaines catégories de dépenses prévu à l'article 54 quater du CGI ;

- état prévu au premier alinéa de l'article 223 Q du CGI pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2009 ou, pour les exercices clos antérieurement à cette date, état des abandons de créances et subventions prévu au sixième alinéa de l'article 223 B du CGI ;

- registre des plus-values en report d'imposition mentionné au II de l'article 54 septies du CGI ;

- état prévu au IV de l'article 41 du CGI, au II de l'article 151 octies du CGI, au 2 du II et au VI de l' article 151 nonies du CGI (registres des plus-values en report d'imposition) ou au I de l'article 54 septies du CGI (état de suivi des sursis et des reports d'imposition) au titre de l'exercice au cours duquel est réalisée l'opération visée par ces dispositions ou au titre des exercices ultérieurs ;

- état de suivi des titres transférés mentionné au onzième alinéa du a ter du I de l'article 219 du CGI ;

- état de suivi mentionné au dernier alinéa du a septies du I de l'article 219 du CGI ;

- état de suivi mentionné au dernier alinéa du 2 de l'article 221 du CGI.

Toutefois, l'amende s'applique au seul exercice au titre duquel l'infraction est mise en évidence et le taux de la pénalité est ramené à 1 % lorsque les sommes correspondantes sont réellement déductibles, pour les documents suivants :

- tableau des provisions prévu en application des dispositions de l'article 53 A du CGI ;

- relevé détaillé de certaines catégories de dépenses prévu à l'article 54 quater du CGI ;

- état prévu au premier alinéa de l'article 223 Q du CGI ou, pour les exercices clos antérieurement au 31 décembre 2009, état des abandons de créances et subventions prévu au sixième alinéa de l'article 223 B du CGI.

90

En vertu des dispositions du II de l'article 1763 du CGI, le défaut de production ou le caractère inexact ou incomplet de l'état prévu au III de l'article 54 septies du CGI (état de situation de propriété des titres grevés d'un engagement de conservation de trois ans à la suite d'une scission) entraîne l'application d'une amende égale à 5 % des résultats de la société scindée non imposés en application des dispositions prévues à l'article 210 A du CGI et l'article 210 B du CGI.

RES N°2012/8 (RC) du 21 février 2012 : Modalités d'application de l'amende de 5% prévue par l'article 1763 du CGI.

QUESTION :

En cas de défaut de production ou d'inexactitudes de l'état de suivi des plus-values en report d'imposition mentionné au I de l'article 54 septies du CGI ou de l'état prévu au III du même article, une société peut elle régulariser spontanément la situation sans encourir l'application de la sanction prévue à l'article 1763 du CGI ?

RÉPONSE :

En vertu des dispositions du I de l'article 1763 du CGI, entraîne l'application d'une amende égale à 5% des sommes omises le défaut de production ou le caractère

inexact ou incomplet de l'état mentionné au I de l'article 54 septies du CGI.

De même, en vertu des dispositions du II de l'article 1763 du CGI, le défaut de production ou le caractère inexact ou incomplet de l'état prévu au III de l'article 54 septies du CGI entraîne l'application d'une amende égale à 5% des résultats de la société scindée non imposés en application des dispositions prévues à l'article 210 A du CGI et l'article 210 B du CGI.

Par mesure de tempérament, il est admis que l'entreprise puisse régulariser sa situation sans encourir l'application de cette sanction lorsque les conditions suivantes sont réunies.

La démarche de la société est spontanée et n'est pas motivée par une quelconque demande de l'administration fiscale (aucun contrôle en cours et la société n'a reçu ni avis de vérification, ni demande d'information à ce sujet).

Par ailleurs, la situation déclarative de la société devra faire apparaître une moralité fiscale irréprochable.

100

Le III de l'article 1763 du CGI prévoit qu'entraîne l'application d'une amende égale à 5 % du prix de revient du bien donné en location ou mis à disposition sous toute autre forme le défaut de production de la déclaration prévue à l'article 54 octies du CGI.

B. Non-respect de l'engagement mentionné au II de l'article 210 E du CGI par la société cessionnaire ou crédit-preneuse

110

Le premier alinéa du I de l'article 1764 du CGI prévoit que la société bénéficiaire d'un apport soumis aux dispositions de l'article 210 E du CGI qui ne respecte pas l'engagement mentionné au II de cet article est redevable d'une amende dont le montant est égal à 25 % de la valeur d'apport de l'actif pour lequel l'engagement de conservation n'a pas été respecté.

120

Le premier alinéa du II de l'article 1764 du CGI prévoit que la société crédit-preneuse qui ne respecte pas les engagements mentionnés au septième alinéa du II de l'article 210 E du CGI est redevable d'une amende dont le montant est égal à 25 % de la valeur de cession de l'immeuble ou du droit réel à la société crédit-bailleresse ayant acquis l'immeuble ou le droit réel.

130

Le deuxième alinéa du II de l'article 1764 du CGI prévoit que la société crédit-preneuse qui ne respecte pas la condition prévue à la seconde phrase du septième alinéa du II de l'article 210 E du CGI est redevable d'une amende dont le montant est égal à 25 % de la valeur de cession de l'immeuble ou du droit réel à la société crédit-bailleresse ayant acquis l'immeuble ou le droit réel.

C. Non-respect du délai minimal de conservation de 5 ans par la filiale cessionnaire

140

Le deuxième alinéa du I de l'article 1764 du CGI prévoit que la société cessionnaire qui ne respecte pas la condition prévue par la deuxième phrase du premier alinéa du II de l'article 210 E du CGI est redevable d'une amende dont le montant est égal à 25 % de la valeur de cession de l'actif au titre duquel la condition n'a pas été respectée.

D. Non-respect de l'engagement prévu au IV de l'article 210 E du CGI par la société cédante

150

Le troisième alinéa du I de l'article 1764 du CGI prévoit que la société cédante qui ne respecte pas l'engagement de réinvestissement visé au IV de l'article 210 E du CGI est redevable d'une amende dont le montant est égal à 25 % de la valeur de cession des immeubles bâtis.

E. Non-respect des obligations prévues à l’article 210 B du CGI

160

L’article 1768 du CGI prévoit que l'associé d'une société scindée qui ne souscrit pas l'engagement de conservation ou ne respecte pas, totalement ou partiellement, l'obligation de conservation des titres des sociétés bénéficiaires des apports auxquels il est soumis pour l'application des dispositions prévues à l'article 210 B du CGI est redevable d'une amende dont le montant est égal à :

- 1 % de la valeur réelle des titres attribués, estimée au moment de la scission, et pour lesquels l'engagement de conservation n'a pas été souscrit ;

- 25 % de la valeur réelle des titres attribués, estimée au moment de la scission, et pour lesquels l'obligation de conservation n'a pas été respectée. Dans ce cas, le montant de l'amende encourue est limité au produit d'une somme égale à 30 % des résultats non imposés de cette société en application de l'article 210 A du CGI et l'article 210 B du CGI par la proportion de titres détenus qui ont été cédés par l'intéressé et par le pourcentage de sa participation au capital de la société scindée au moment de la scission.

Le redevable de l'amende doit attester, sous le contrôle de l'administration, du montant des résultats mentionnés au troisième alinéa.

La société bénéficiaire d'un apport comportant des titres qui ne souscrit pas l'engagement de conservation ou ne respecte pas, totalement ou partiellement, l'obligation de conservation des titres représentatifs d'une scission prévus au b du 1 de l'article 210 B bis du CGI est redevable de la même amende.

F. Non-respect de l'engagement de transformation mentionné au II de l'article 210 F du CGI

165

Aux termes du III de l'article 1764 du CGI, la société cessionnaire qui ne respecte pas l'engagement de transformation mentionné au II de l'article 210 F du CGI est redevable d'une amende dont le montant est égal à 25 % de la valeur de cession de l'immeuble.

La société absorbante substituée aux droits de la société cessionnaire est redevable de la même amende lorsqu'elle ne respecte pas l'engagement de transformation.

G. Non-respect de l'engagement d'achèvement des locaux mentionné au II de l'article 238 octies A du CGI

166

Aux termes du IV de l'article 1764 du CGI, la personne cessionnaire qui ne respecte pas l'engagement d'achèvement des locaux destinés à l'habitation mentionné au II de l'article 238 octies A du CGI est redevable d'une amende dont le montant est égal à 25 % de la valeur de cession du droit de surélévation.

VIII. Non-respect de l'obligation de déclarer la liste des associés détenant plus de 10 % de leur capital et celle de leurs filiales et participations

167

Aux termes du IV de l'article 1763 du CGI, le défaut de réponse ou la réponse partielle à une mise en demeure de produire les listes des personnes ou groupements de personnes de droit ou de fait prévues en application de l'article 53 A du CGI, l'article 172 du CGI, l'article 172 bis du CGI et l'article 223 du CGI entraîne, pour chaque manquement constaté par personne ou groupement de personnes au titre d'un exercice, l'application d'une amende de 1 500 € ou 10 % des droits rappelés si ce dernier montant est plus élevé.

Ces articles prévoient le respect d'obligations déclaratives dont le contenu est fixé à l'article 38 de l'annexe III au CGI, à l'article 40 A de l'annexe III au CGI et à l'article 46 C de l'annexe III au CGI.

Il s'agit de la liste des associés et de celle des filiales et participations.

La majoration de 10 % est calculée sur le montant des droits rappelés, à raison des éléments retenus pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt relatifs à ces personnes ou groupements de personnes.

Remarque : Les droits rappelés sont augmentés, le cas échéant, des contributions additionnelles pour l'application de la majoration de 10 %.

Aussi, cette majoration a pour base les droits qui résultent des rectifications afférentes à des opérations réalisées par une entreprise avec des entités pour lesquelles elle a refusé, après mise en demeure, de révéler l'identité.

Exemple 1 : Une société A facture des prestations de services à une filiale B. La société A n'a pas déclaré, après mise en demeure, la société B dans la liste de ses filiales. A l'occasion d'un contrôle fiscal, le service réévalue le montant des prestations facturées à la filiale B. La société A est bénéficiaire avant le contrôle.

Rectifications tirées de l'exemple 1

Résultat avant contrôle	100 000 €
Rectification effectuée au titre des prestations de services	+ 60 000 €
Rectification autre	+ 110 000 €
Résultat après contrôle (en base)	**+ 270 000 €**

La majoration de 10 % est appliquée sur les droits rappelés suite à la réévaluation des prestations de services si le montant ainsi calculé est supérieur à l'amende de 1 500 € :

- droits rappelés suite à la réévaluation des prestations de services : 60 000 x 33,33 % = 20 000 € ;

- calcul de la majoration de 10 % : 20 000 € x 10 % = 2 000 €.

Le montant de la majoration étant supérieur à l'amende de 1 500 €, la majoration de 10 % est appliquée.

Exemple 2 : La société A est déficitaire avant contrôle et la rectification de 60 000 € ne suffit pas à la rendre bénéficiaire.

Rectifications tirées de l'exemple 2

Résultat avant contrôle	- 100 000 €
Rectification effectuée au titre des prestations de services	+ 60 000 €
Rectification autre	+ 110 000 €
Résultat après contrôle (en base)	**+ 70 000 €**

La réévaluation des prestations de services ne suffit pas, à elle seule, à rendre bénéficiaire le résultat de la société A (- 100 000 + 60 000 = résultat toujours déficitaire). En l'absence de droits rappelés suite à la réévaluation des prestations de services, la majoration de 10 % n'est pas applicable. L'amende de 1 500 € est donc appliquée.

Exemple 3 : La société A est déficitaire avant contrôle et une rectification de 130 000 € la rend bénéficiaire.

Rectifications tirées de l'exemple 3

Résultat avant contrôle	- 100 000 €
Rectification effectuée au titre des prestations de services	+130 000 €
Rectification autre	+ 70 000 €
Résultat après contrôle (en base)	+ 100 000 €

La réévaluation des prestations de services rend le résultat de la société A bénéficiaire (- 100 000 + 130 000 = résultat bénéficiaire). La majoration de 10 % est donc applicable à hauteur des droits correspondant au résultat bénéficiaire résultant de la réévaluation des prestations de services dès lors que le montant ainsi calculé est supérieur à l'amende de 1 500 € :

- droits rappelés suite à la réévaluation des prestations de services : (- 110 000 + 130 000) x 33,33 % = 10 000 € ;

- calcul de la majoration de 10 % : 10 000 € x 10 % = 1 000 €.

Le montant de la majoration étant inférieur à 1 500 €, c'est l'amende de 1 500 € qui s'applique.

Remarque : L'amende prévue au IV de l'article 1763 du CGI est notamment applicable aux entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés ou à l'impôt sur le revenu suivant le régime du bénéfice réel (bénéfices industriels, commerciaux ou artisanaux, bénéfices non commerciaux ou assimilés et bénéfices agricoles soumis au régime du bénéfice réel, CGI, art. 172) ainsi qu'aux sociétés immobilières non soumises à l'impôt sur les sociétés qui donnent leurs immeubles en location ou en confèrent la jouissance à leurs associés (CGI, art. 172 bis).

IX. Non-respect de l'obligation de déclarer les éléments afférents à des entreprises ou à des participations dans des entités soumises à un régime fiscal privilégié

169

Aux termes de l'article 1763 A du CGI, le défaut de réponse ou la réponse partielle à une mise en demeure de produire la déclaration prévue au IV de l'article 209 B du CGI entraîne l'application d'une amende de 1 500 €, pour chaque manquement constaté par entité au titre d'un exercice, ou de la majoration de 40% ou de 80% prévue au b du 1 de l'article 1728 du CGI ou à l'article 1729 du CGI, si l'application de cette majoration aboutit à un montant supérieur.

Les majorations ne trouvent à s'appliquer, le cas échéant, que si les conditions prévues au b du 1 de l'article 1728 du CGI ou à l'article 1729 du CGI sont satisfaites. Aussi les situations suivantes doivent être distinguées :

En cas de non dépôt de la déclaration après mise en demeure :

- application de l'amende de 1 500 € par manquement constaté, ou ;

- si le montant est supérieur à l'amende, application de la majoration de 40 % prévue au b du 1 de l'article 1728 du CGI (les conditions d'application sont satisfaites du fait du non dépôt).

En cas de dépôt d'une déclaration incomplète après mise en demeure :

- application de l'amende de 1 500 € par manquement constaté, ou ;

- si le montant est supérieur à l'amende, application de la majoration de 40 % prévue à l'article 1729 du CGI si les conditions mentionnées par cet article sont satisfaites, ou ;

- si le montant est supérieur à l'amende, application de la majoration de 80 % prévue à l'article 1729 du CGI si les conditions mentionnées par cet article sont satisfaites.

Remarque : Les conditions d'application des majorations prévues au b du 1 de l'article 1728 du CGI et à l'article 1729 du CGI sont précisées aux BOI-CF-INF-10-20-10 et BOI-CF-INF-10-20-20.

Le contenu des obligations prévues au IV de l'article 209 B du CGI est précisé à l'article 102 Z de l'annexe II au CGI.

X. Non respect des conditions de fonctionnement d'un plan d'épargne en actions (PEA)

170

La loi n° 92-666 du 16 juillet 1992 a institué le plan d'épargne en actions (PEA) qui a pour but d'inciter les contribuables à accroître leurs investissements en fonds propres des entreprises. Le PEA permet de gérer un portefeuille d'actions en totale franchise d'impôt si aucun retrait n'est effectué pendant une période de 5 ans.

Aux termes de l'article 1765 du CGI, si l'une des conditions prévues pour l'application du régime du PEA n'est pas remplie, le plan est clos dans les conditions définies en cas de retrait ou rachat et prévues au 2 du II de l'article 150-0 A du CGI et à l'article L. 221-32 du code monétaire et financier (CoMoFi) à la date où le manquement a été commis et les cotisations d'impôt sur le revenu résultant de cette clôture sont immédiatement exigibles.

Il en est ainsi également en cas de non respect des conditions d'application du dispositif de retraits ou rachats anticipés du PEA affectés à la création ou à la reprise d'une entreprise.

A. Sort du gain réalisé sur le plan jusqu'à la date de la clôture

175

Ces conséquences diffèrent selon la date à laquelle le manquement aux obligations légales de fonctionnement est intervenu.

1. Manquement après l'expiration de la cinquième année

180

Après l'expiration de la cinquième année, le non-respect des conditions de fonctionnement du PEA ne remet pas en cause l'exonération d'impôt sur le revenu du gain réalisé dans le cadre du plan entre la date du premier versement et celle du manquement qui a entraîné la clôture du plan.

En revanche, les prélèvements sociaux sont dus sur le montant du gain net réalisé.

2. Manquement avant l'expiration de la cinquième année

190

Lorsqu'il intervient avant l'expiration de la cinquième année, le non-respect des conditions de fonctionnement du PEA entraîne l'imposition immédiate, à l'impôt sur le revenu et aux prélèvements sociaux, du gain net réalisé dans le cadre du plan entre la date du premier versement et celle du manquement qui a entraîné la clôture du plan. Cette imposition est établie au titre de l'année au cours de laquelle le manquement a été commis dans les conditions et selon les modalités prévues en cas de retrait ou de rachat.

3. Cas particuliers

200

Il est admis que la clôture du PEA n'entraîne aucune imposition à l'impôt sur le revenu du gain net réalisé depuis son ouverture lorsque la clôture résulte :

- du décès du titulaire du plan ;

- du rattachement à un autre foyer fiscal d'un invalide titulaire d'un PEA ;

- du transfert à l'étranger du domicile du titulaire du plan.

B. Sort des produits et plus-values acquis après la date de clôture du plan

210

En cas de clôture d'un PEA résultant du non-respect des conditions de fonctionnement, le régime fiscal de faveur cesse de s'appliquer aux produits encaissés à compter de la date du manquement. Ces produits deviennent imposables dans les conditions de droit commun.

Il en est de même pour les plus-values de cession réalisées à compter de cette date.

Remarque : En cas de clôture d'un PEA ouvert auprès d'une société d'assurance, l'assiette et le taux du prélèvement mentionnés à l'article 125-0 A du CGI sont déterminés à partir de la date de clôture du PEA et de sa valeur nette de retrait à cette date.

C. Intérêt de retard

220

Lorsque le non-respect de l'une des conditions de fonctionnement du PEA est constaté a posteriori, l'imposition du gain net éventuellement taxable est établie au titre de l'année au cours de laquelle le manquement est intervenu. Les produits et plus-values acquis depuis la date du manquement doivent

être imposés, au titre de chacune des années concernées, selon les règles de droit commun applicables aux produits et plus-values réalisés. Cette régularisation est opérée dans le délai normal de répétition et les impositions correspondantes sont assorties de l'intérêt de retard dans les conditions de droit commun.

D. Sanctions

230

Aux impositions établies en application de l'article 1765 du CGI s'ajoute, lorsque le manquement délibéré du contribuable est établi, la majoration de 40 % -portée à 80 % en cas de manœuvres frauduleuses- prévue à l'article 1729 du CGI.

XI. Défaut de déclaration des contrats d'assurance-vie à l'étranger

240

L'article 1649 AA du CGI prévoit que lorsque des contrats d'assurance-vie sont souscrits auprès d'organismes d'assurance et assimilés établis hors de France, les souscripteurs sont tenus de déclarer en même temps qu'ils souscrivent leur déclaration de revenus, les références du ou des contrats, les dates d'effet et de durée de ces contrats, ainsi que les avenants et opérations de remboursement effectuées au cours de l'année civile.

L'article 1766 du CGI prévoit que les personnes physiques qui ne se conforment pas aux obligations prévues par l'article 1649 AA du CGI sont passibles d'une amende égale à 1 500 € par contrat non déclaré, ou à 10 000 € lorsque l'obligation déclarative concerne un État ou territoire qui n'a pas conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales permettant l'accès aux renseignements bancaires.

La sanction est applicable lorsque le souscripteur n'a pas déclaré l'existence de contrats d'assurance sur la vie souscrits hors de France, modifiés ou dénoués ou lorsque l'un des éléments déclaratifs requis n'a pas été fourni.

Toutefois, si le total de la valeur du ou des contrats non déclarés est égal ou supérieur à 50 000 € au 31 décembre de l'année au titre de laquelle la déclaration devait être faite, l'amende est portée à 5 % de la valeur de chaque contrat non déclaré, sans pouvoir être inférieure aux montants de 1 500 € ou 10 000 € mentionnés ci-avant.

L'amende est applicable à chaque année non prescrite au titre de laquelle l'infraction est mise en évidence.

XII. Infraction aux règles de déclaration de paiement de revenus de capitaux mobiliers

250

En vertu des dispositions de l'article 1767 du CGI :

- les sociétés qui ne se conforment pas aux prescriptions énoncées à l'article 243 bis du CGI sont passibles d'une amende fiscale égale à 5 % du montant des revenus concernés qui ne peut excéder 750 € par distribution. Celles qui, en application des dispositions du même article, mentionnent à tort les revenus qu'elles distribuent comme éligibles à l'abattement de 40 % sont passibles d'une amende fiscale égale à 25 % du montant des revenus concernés. Ces amendes ne sont pas applicables lorsque les sociétés concernées apportent la preuve que le Trésor n'a subi aucun préjudice ;

> **Remarque :** L'article 243 bis du CGI précise notamment les mentions devant figurer dans les rapports présentés et les propositions de résolution soumises aux assemblées générales d'associés ou d'actionnaires en vue de l'affectation du résultat et relatives au montant et à la nature des dividendes ou distributions mis en paiement.

- les personnes visées à l'article 243 ter du CGI (établissements payeurs notamment) qui ne se conforment pas aux prescriptions de cet article ou qui identifient à tort les revenus qu'elles paient comme éligibles à l'abattement de 40% sont passibles d'une amende fiscale égale à 5 % du montant des revenus concernés, ne pouvant excéder 750 € pour chaque mise en paiement ;

- les sociétés ou organismes mentionnés au 4º du 3 de l'article 158 du CGI (OPCVM et sociétés d'investissement notamment) ou, à défaut de personnalité morale, leur gérant ou représentant à l'égard des tiers, qui procèdent à une ventilation de leurs distributions ou répartitions conformément aux dispositions du septième alinéa du 4º du 3 du même article conduisant à les considérer à tort comme éligibles à l'abattement de 40% mentionné au 2º du 3 de l'article précité sont passibles d'une amende fiscale égale à 25 % du montant des revenus concernés. Cette amende n'est pas applicable lorsque cette ventilation erronée des distributions ou répartitions est effectuée sur la base des informations déclarées ou communiquées par les sociétés distributrices en application de l'article 243 bis du CGI ou, s'agissant de revenus perçus d'autres sociétés ou organismes mentionnés au 4º du 3 de l'article 158 du CGI, lorsque cette ventilation correspond à celle opérée par ces derniers ;

- le non-respect des modalités de ventilation des revenus distribués ou répartis par les sociétés ou organismes mentionnés au 4º du 3 de l'article 158 du CGI en application du septième alinéa dudit 4º est passible d'une amende annuelle de 1 500 €. Cette amende n'est pas applicable lorsque celle mentionnée au 3 de l'article 1767 du CGI est appliquée pour les mêmes revenus.

XIII. Infractions commises par les sociétés de gestion des fonds commun de placement à risques (FCPR), les sociétés de capital-risque (SCR), les fonds communs de placements à risques (FCPR), les fonds communs de placement dans l'innovation (FCPI) et les fonds d'investissement de proximité (FIP)

A. Non-respect des obligations déclaratives relatives au quota prévues à l'article 242 quinquies du CGI

260

Le premier alinéa du 1 de l'article 1763 B du CGI prévoit que la société de gestion d'un fonds commun de placement à risques (FCPR) qui a porté sur la déclaration prévue au I de l'article 242 quinquies du CGI des informations erronées ayant conduit à la dissimulation du non-respect du quota de 50 % prévu au 1° du II de l'article 163 quinquies B du CGI du même code est redevable d'une amende fiscale égale à 5 % de la valeur des investissements portés sur la déclaration précitée et retenus à tort dans le quota d'investissement de 50 % ou pour le calcul de la limite prévue par le III de l'article L. 214-28 du CoMoFi.

Le montant de cette amende est diminué d'un abattement égal à la proportion du montant des souscriptions réalisées par des personnes n'ayant pas, en France, leur domicile fiscal ou leur siège social sur le montant des souscriptions émises par le fonds. Cette proportion s'apprécie au premier jour de chaque exercice concerné.

Le montant de l'amende, après abattement, est plafonné à la moitié des frais de gestion dus par le FCPR à la société de gestion au titre de l'exercice concerné.

Exemple : Le montant des souscriptions émises et libérées par le FCPR est de 10 000 000 €. La totalité de ces souscriptions est réalisée par des personnes fiscalement résidentes de France.

La déclaration annuelle souscrite par la société de gestion fait apparaître :

- un quota d'investissement égal à 60 % (soit un montant d'investissements « éligibles » de 6 M€) ;

- et une proportion d'investissement en titres de sociétés cotées dont la capitalisation boursière est inférieure à 150 M€ égale à 19 % (ce qui représente un montant d'investissement de 1,9 M€).

Pour l'appréciation du quota d'investissement, les titres d'une société A située en Polynésie française, acquis par le FCPR pour un prix de 800 000 € ont été qualifiés à tort d'éligibles. En effet, la société ayant son siège social dans un pays ou collectivité d'outre-mer rattaché à la France et visé en annexe II du Traité instituant la Communauté européenne, ses titres ne sont pas éligibles au quota d'investissement.

Le FCPR a également retenu pour le calcul du quota de 50 % et de la limite de 20 % les titres de la société B, acquis moyennant un prix de 500 000 €, en considérant à tort que la capitalisation boursière de la société était inférieure à 150 M€.

En définitive, le quota d'investissement du FCPR n'est donc pas de 60 % mais de : ((6 000 000 - 1 300 000) / 10 000 000) = 47 %.

La société de gestion du FCPR est donc redevable d'une amende égale à :

1 300 000 x 5 % = 65 000 € (dans la limite de 50 % des frais de gestion dus par le FCPR).

270

Le deuxième alinéa du 1 de l'article 1763 B du CGI prévoit que la société de capital-risque (SCR) qui a porté sur l'état prévu au II de l'article 242 quinquies du CGI des informations erronées ayant conduit à la dissimulation du non-respect du quota de 50 % prévu au troisième alinéa du 1° de l'article 1-1 de

la loi n° 85-695 du 11 juillet 1985 portant diverses dispositions d'ordre économique et financier est redevable d'une amende fiscale égale à 5 % de la valeur des investissements portés sur la déclaration précitée et retenus à tort dans le quota d'investissement de 50 % ou pour le calcul de la limite prévue au quatrième alinéa du 1° de l'article 1-1 de la loi n° 85-695.

Le montant de cette amende est plafonné, par déclaration, à la moitié du montant des charges d'exploitation de la société de capital-risque au titre de l'exercice concerné.

280

Le 2 de l'article 1763 B du CGI prévoit qu'à défaut de production de la déclaration ou de l'état prévu à l'article 242 quinquies du CGI dans les délais prescrits, l'administration adresse, par pli recommandé avec accusé de réception, une mise en demeure d'avoir à déposer la déclaration ou l'état susmentionné dans un délai de trente jours.

En cas de non-production du document dans les trente jours suivant la réception de cette mise en demeure, la société de gestion du fonds ou la SCR est redevable d'une amende égale à la moitié du montant des sommes qui sont dues à la société de gestion par le fonds au titre des frais de gestion ou à la moitié du montant des charges d'exploitation de la société de capital-risque pour l'exercice concerné.

B. Non-respect des obligations déclaratives relatives à la répartition des distributions prévues à l'article 242 quinquies du CGI

290

Le premier alinéa du 1 bis de l'article 1763 B du CGI prévoit que la société de gestion d'un fonds commun de placement à risques (FCPR) qui a porté sur la déclaration prévue au I de l'article 242 quinquies du CGI des informations conduisant à une application erronée du 2° du 5 de l'article 38 du CGI ou du a sexies du I de l'article 219 du CGI est redevable d'une amende fiscale égale à 5 % du montant de la répartition concernée.

Le montant de cette amende est diminué d'un abattement égal à la proportion du montant des souscriptions réalisées par des personnes n'ayant pas, en France, leur domicile fiscal ou leur siège social sur le montant des souscriptions émises par le fonds. Cette proportion s'apprécie au premier jour de chaque exercice.

Le montant de l'amende est plafonné, par déclaration, à la moitié du montant des sommes qui lui sont dues par le fonds au titre des frais de gestion pour l'exercice concerné.

300

Le deuxième alinéa du 1 bis de l'article 1763 B du CGI prévoit que la société de capital-risque (SCR) qui a porté sur l'état prévu au II de l'article 242 quinquies du CGI des informations conduisant à une application erronée du 5 de l'article 39 terdecies du CGI ou du a sexies du I de l'article 219 du CGI est redevable d'une amende fiscale égale à 5 % du montant de la distribution concernée.

Le montant de cette amende est plafonné, par déclaration, à la moitié du montant des charges d'exploitation de la société de capital-risque au titre de l'exercice concerné.

C. Non-respect du quota d'investissement par les fonds commun de placement à risques (FCPR), les fonds communs de placement dans l'innovation (FCPI) et les fonds d'investissement de proximité (FIP)

310

Le premier alinéa de l'article 1763 C du CGI prévoit que lorsque l'administration établit qu'un FCPR dont le règlement prévoit que les porteurs de parts pourront bénéficier des avantages fiscaux prévus au 2° du 5 de l'article 38 du CGI, à l'article 163 quinquies B du CGI, à l'article 150-0 A du CGI, à l' article 209-0 A du CGI et à l'article 219 du CGI n'a pas respecté son quota d'investissement prévu au 1° du II de l'article 163 quinquies B du CGI, la société de gestion du fonds est redevable d'une amende égale à 20 % du montant des investissements qui permettraient d'atteindre un quota d'investissement de 50 %.

Le montant de cette amende est toutefois limité à la moitié du montant des sommes qui lui sont dues par le fonds au titre des frais de gestion pour l'exercice concerné.

320

Le deuxième alinéa de l'article 1763 C du CGI prévoit que lorsque l'administration établit qu'un fonds commun de placement dans l'innovation (FCPI) ou qu'un fonds d'investissements de proximité (FIP) n'a pas respecté, dans les délais prévus aux VI à VI ter de l'article 199 terdecies-0 A du CGI lorsque leurs porteurs de parts bénéficient de la réduction d'impôt sur le revenu prévue à ce même article, son quota d'investissement prévu, selon le cas, au I de l'article L. 214-30 du CoMoFi ou au 1 de l'article L. 214-31 du CoMoFi ou au VI ter de l'article 199 terdecies-0 A du CGI, la société de gestion du fonds est redevable d'une amende égale à 20 % du montant des investissements qui permettraient d'atteindre, selon le cas, la moitié au moins ou la totalité du quota d'investissement de 60 %.

Le montant de cette amende est toutefois limité au montant des sommes qui lui sont dues par le fonds au titre des frais de gestion pour l'exercice concerné.

330

Le troisième alinéa de l'article 1763 C du CGI prévoit que l'amende prévue aux premier et deuxième alinéas du même l'article (cf. **XIII-C § 310 à 320**), est exclusive de l'amende prévue à l'article 1763 B du CGI (cf. **XIII-B § 290 à 300**).

Le montant de l'amende prévue aux premier et deuxième alinéa de l'article 1763 C du CGI est diminué d'un abattement égal à la proportion du montant des souscriptions réalisées par des personnes n'ayant pas, en France, leur domicile fiscal ou leur siège social sur le montant des souscriptions émises par le fonds. Cette proportion s'apprécie au premier jour de l'exercice au cours duquel le quota d'investissement n'a pas été respecté.

340

Le quatrième alinéa de l'article 1763 C du CGI prévoit que lorsque l'administration établit qu'un fonds commun d'investissement de proximité (FCIP) ou qu'un FCPI n'a pas respecté, dans les délais prévus au c du 1 du III de l'article 885-0 V bis du CGI, ses quotas d'investissement susceptibles de faire bénéficier les porteurs de parts de l'avantage fiscal prévu au même article, la société de gestion du fonds est redevable d'une amende égale à 20 % du montant des investissements qui permettraient d'atteindre, selon le cas, 50 % ou 100 % de ces quotas.

Le montant de cette amende ou, le cas échéant de ces amendes, est toutefois limité au montant des sommes qui lui sont dues par le fonds au titre des frais de gestion pour l'exercice au titre duquel le manquement est constaté.

350

Conformément aux dispositions du cinquième alinéa de l'article 1763 C du CGI, lorsque l'administration établit qu'une société ne respecte pas les obligations établies à l'avant-dernier alinéa du 3° du I de l'article 199 terdecies-0 A du CGI et à l'avant-dernier alinéa du 3 du I de l'article 885-0 V bis du CGI, la société est redevable d'une amende égale à 1 % du montant de la souscription qui a ouvert droit, pour chaque souscripteur, à la réduction d'impôt prévue par le 1° du I de l'article 199 terdecies-0 A du CGI ou le 1 du I de l'article 885-0 V bis du CGI, pour l'exercice concerné.

Le montant de cette amende est toutefois limité au montant des sommes qui lui sont dues au titre des frais de gestion pour l'exercice concerné.

360

Le sixième alinéa de l'article 1763 C du CGI prévoit que lorsque l'administration établit qu'un FIP ou un FCPI ne respecte pas les obligations établies au 2 bis du VI de l'article 199 terdecies-0 A du CGI et au dernier alinéa du 1 du III de l'article 885-0 V bis du CGI, le fonds est redevable d'une amende égale à 1 % du montant de la souscription qui a ouvert droit, pour chaque souscripteur, à la réduction d'impôt prévue au 1 du VI du 199 terdecies-0 A du CGI ou au III de l'article 885-0 V bis du CGI, pour l'exercice concerné.

Le montant de cette amende est toutefois limité au montant des sommes qui lui sont dues au titre des frais de gestion pour l'exercice concerné.

370

Conformément aux dispositions du septième alinéa de l'article 1763 C du CGI, lorsque l'administration établit qu'une société n'a pas respecté l'obligation d'information préalable des souscripteurs prévue au e du 3° du I de l'article 199 terdecies-0 A du CGI ou au f du 3 du I de l'article 885-0 V bis du CGI, la société est redevable pour l'exercice concerné d'une amende égale à 10 % du montant des souscriptions qui ont ouvert droit, pour chaque souscripteur, à la réduction d'impôt prévue au 3° du I de l'article 199 terdecies-0 A du CGI ou au I de l'article 885-0 V bis du CGI.

Le montant de cette amende est toutefois limité aux sommes dues à la société au titre des frais de gestion pour l'exercice concerné.

380

Le dernier alinéa de l'article 1763 C du CGI prévoit que lorsque l'administration établit qu'une société ne lui a pas adressé avant le 30 avril l'état récapitulatif des sociétés financées, conformément au dernier alinéa du 3° du I de l'article 199 terdecies-0 A du CGI et au dernier alinéa du 3 du I de l'article 885-0 V bis du CGI, la société est redevable pour l'exercice concerné d'une amende égale à 10 % du montant des souscriptions qui ont ouvert droit, pour chaque souscripteur, à la réduction d'impôt prévue au 1° du I de l'article 199 terdecies-0 A du CGI ou au I de l'article 885-0 V bis du CGI.

Le montant de cette amende est toutefois limité aux sommes dues à la société au titre des frais de gestion pour l'exercice concerné.

XIV. Non-respect du taux minimum d'investissement des SOFICA dans des sociétés de production

390

L'article 1763 E du CGI prévoit que lorsque l'administration établit qu'une société définie à l'article 238 bis HE du CGI n'a pas respecté l'engagement prévu au second alinéa du 3 de l'article 199 unvicies du CGI, la société est redevable d'une amende égale à 8 % du montant des souscriptions versées par les contribuables qui ont bénéficié du taux majoré de la réduction d'impôt prévue au même article.

XV. Inexactitude de l'imputation du droit à restitution prévu à l'article 1649-0 A du CGI

400

L'article 1783 sexies du CGI prévoit que lorsque le montant total des imputations pratiquées en application du 9 de l'article 1649-0 A du CGI (version périmée au 12 juin 2011) excède de plus d'un vingtième le montant du droit à restitution auquel elles se rapportent, c'est à dire du montant du droit à restitution auquel peut effectivement prétendre le contribuable, ce dernier est redevable d'une majoration égale à 10 % de l'insuffisance de versement constatée.

Ainsi, le contribuable dispose d'une marge d'erreur dans le calcul de sa créance et des imputations correspondantes, sur le modèle de la tolérance légale prévue au 4 du II de l'article 1727 du CGI.

> **Remarque :** Cette majoration est applicable à compter du 1er janvier 2009 pour le plafonnement des impositions afférentes aux revenus réalisés à compter de l'année 2007.
>
> L'article 1783 sexies du CGI a été abrogé par l'article 30 de la loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011.

L'application de la majoration spécifique prévue à l'article 1783 sexies du CGI ne fait pas obstacle à l'application, le cas échéant, des sanctions de droit commun.

L'intérêt de retard fait l'objet d'une liquidation distincte pour chacune des cotisations acquittées par voie d'imputation, à hauteur des imputations effectivement effectuées et à partir de la date limite de paiement des impositions en cause.

Exemple 1

« Créance bouclier » acquise au 1er janvier de l'année N, telle que calculée par le bénéficiaire	62 000 €
Montant total des imputations pratiquées en N au titre de cette créance	62 000 €
« Créance bouclier » acquise au 1er janvier de l'année N, telle que rectifiée par l'administration fiscale	60 000 €
Demande de reversement de l'insuffisance de versement	2 000 €
Pénalité spécifique (CGI, article 1783 sexies)	Néant

Dans cet exemple, le reversement ne donne pas lieu à l'application de la majoration prévue à l'article 1783 sexies du CGI dès lors que l'insuffisance de versement n'excède pas le vingtième du montant du droit à restitution au titre duquel les imputations ont été pratiquées (ici 1/20ème de 60 000 €, soit 3 000 €).

Exemple 2

« Créance bouclier » acquise au 1er janvier de l'année N, telle que calculée par le bénéficiaire	60 000 €
Montant total des imputations pratiquées en N au titre de cette créance	60 000 €
« Créance bouclier » acquise au 1er janvier de l'année N, telle que rectifiée par l'administration fiscale	50 000 €
Demande de reversement de l'insuffisance de versement	10 000 €
Pénalité spécifique (CGI, art. 1783 sexies)	1 000 €

Dans cet exemple, le reversement donne lieu à l'application de la majoration prévue à l'article 1783 sexies du CGI dès lors que l'insuffisance de versement excède le vingtième du montant du droit à restitution au titre duquel les imputations ont été pratiquées (ici 1/20ème de 50 000 euros, soit 2 500 euros).

XVI. Manquement, erreur ou omission au titre des obligations prévues en matière de déclaration de cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises

410

L'article 1770 decies du CGI prévoit que tout manquement, erreur ou omission au titre des obligations prévues au II de l'article 1586 octies du CGI est sanctionné par une amende égale à 200 € par salarié concerné, dans la limite d'un montant fixé à 100 000 €.

XVII. Mise à disposition de logiciels de comptabilité ou de gestion ou de systèmes de caisse frauduleux

420

L'article 1770 undecies du CGI prévoit une amende particulière à l'encontre des personnes qui mettent à disposition des logiciels de comptabilité ou de gestion ou des systèmes de caisse frauduleux.

A. Champ d'application de l'amende

1. Personnes visées

430

Sont soumises à cette amende les personnes mentionnées à l'article L. 96 J du LPF (BOI-CF-COM-10-80 au XIII-A-2 § 190) lorsque ces personnes mettent à disposition des logiciels de comptabilité ou de gestion ou des systèmes de caisse frauduleux ou interviennent sur ces produits pour en permettre un usage frauduleux. Lorsque l'usage frauduleux est réalisé au moyen d'un matériel ajouté au logiciel ou au système de caisse, comme une clé USB, l'amende est alors due par les personnes qui ont mis à disposition ce matériel. Lorsque ces personnes sont distinctes de celles ayant mis à disposition le logiciel ou le système de caisse et que ce logiciel ou ce système de caisse ne présentait pas de caractéristiques frauduleuses avant l'adjonction de ce matériel, les personnes ayant mis à disposition le logiciel ou le système de caisse ne sont pas soumises à l'amende. De même, lorsque l'usage frauduleux du logiciel ou du système de caisse résulte exclusivement de l'intervention d'une personne, autre que celle qui a mis le produit à disposition, et qu'il n'existe aucun lien notamment contractuel entre ces deux personnes, seule la personne qui est intervenue sur le logiciel ou le système de caisse pour en permettre un usage frauduleux est alors soumise à l'amende.

On entend par mise à disposition le fait de vendre, de louer des produits frauduleux ou de les mettre à disposition sous toute autre forme (prêt à usage, concession de droits, etc.), et plus généralement le fait de fournir des prestations ou de manipuler un logiciel de comptabilité ou de gestion ou un système de caisse afin d'en permettre un usage frauduleux.

Dans tous les cas d'application de l'amende, l'administration doit prouver l'usage frauduleux du logiciel ou du système de caisse. Cette preuve est remplie lorsque l'administration a notifié à l'entreprise utilisatrice du logiciel ou du système de caisse un rappel de droits motivé par l'usage frauduleux de ce produit (cf. **XVII-A-2 § 450** pour une définition de l'usage frauduleux).

Sont également soumis à cette amende les distributeurs des produits frauduleux qui savaient ou ne pouvaient ignorer que ces produits présentaient un tel caractère frauduleux. L'application de l'amende aux distributeurs de produits frauduleux nécessite de démontrer, outre l'existence d'une fraude (cf. **XVII-A-2 § 450**), que le distributeur savait ou ne pouvait ignorer que le produit qu'il commercialisait pouvait être utilisé à des fins frauduleuses. En revanche, il n'est pas nécessaire que soit établie la connivence ou la complicité avec les auteurs de la fraude. La charge de la preuve incombe à l'administration.

Lorsque les manipulations opérées sur un logiciel ou un système de caisse pour en permettre un usage frauduleux ont été réalisées par un salarié, l'amende n'est pas due par le salarié mais par son employeur, à moins que ces manipulations réalisées à l'insu de l'employeur puissent être qualifiées, au sens du droit du travail, de faute grave ou de faute lourde du salarié. L'existence d'une telle faute doit être démontrée par l'employeur.

2. Produits concernés

440

L'amende s'applique lorsque les logiciels de comptabilité ou de gestion ou les systèmes de caisse mis à disposition (définition au XIII-A-1 §180 du BOI-CF-COM-10-80) sont utilisés de manière frauduleuse, c'est-à-dire lorsque leurs caractéristiques ont permis, par une manœuvre destinée à égarer l'administration, la réalisation de l'un des faits mentionnés au 1° de l'article 1743 du CGI (BOI-CF-INF-40-10-20 au I-A § 10 et suiv.), en modifiant, supprimant ou altérant de toute autre manière un enregistrement stocké ou conservé au moyen d'un dispositif électronique, sans préserver les données originales. Il est rappelé que les faits mentionnés au 1° de l'article 1743 du CGI sont les suivants : avoir sciemment omis de passer ou de faire passer des écritures ou avoir passé ou fait passer des écritures inexactes ou fictives au livre-journal ou dans les documents qui en tiennent lieu.

L'application de l'amende est notifiée au redevable par une lettre motivée, notamment par tous les éléments de fait et de droit constatés à l'occasion du contrôle de l'entreprise utilisatrice du logiciel ou du système de caisse qui ont conduit l'administration à notifier à cette entreprise un rappel de droits justifié par l'usage frauduleux de ce logiciel ou système de caisse.

450

Les logiciels ou systèmes de caisse sont considérés comme utilisés à des fins frauduleuses lorsque les écritures qu'ils ont enregistrées ont été modifiées a posteriori (réécriture, correction ou réindexation par exemple) ou supprimées ou lorsqu'elles ont subi tout autre type de manipulation conduisant à la réalisation de l'un des faits mentionnés au 1° de l'article 1743 du CGI, notamment la dissimulation d'une partie des recettes encaissées. Peu importe que ces modifications, suppressions ou manipulations aient été réalisées directement au moyen du logiciel ou du système de caisse ou par l'adjonction d'un matériel à ce logiciel ou système de caisse, par exemple l'adjonction d'une clé USB, d'un fichier téléchargé ou d'un CD-ROM et peu importe dans ce cas que les modifications ou suppressions des données d'encaissement enregistrées aient été réalisées dans le logiciel ou le système lui-même ou en dehors de ce logiciel ou système, après l'export de ces données.

Exemple : A titre d'illustrations, les situations suivantes sont constitutives d'une utilisation frauduleuse d'un logiciel ou système de caisse :

- la modification de la répartition entre les différents modes de paiement pour soustraire une partie des encaissements espèces ;

- le fait de modifier les données d'encaissement enregistrées lors d'une vente en minorant le nombre d'articles vendus (par exemple le nombre de plats dans un restaurant) et donc le montant final de cette vente ;

- l'utilisation d'une combinaison de touches permettant d'effacer des opérations après remise aux clients du ticket édité.

3. Mesures de contrôle interne

460

Pour se prémunir contre l'introduction de fonctions frauduleuses dans leurs produits, les professionnels peuvent notamment mettre en œuvre les mesures de prévention suivantes :

- information de leurs clients sur la finalité d'usage des logiciels et systèmes de caisse ;

- information de leurs clients sur les évolutions nécessaires des produits pour assurer notamment leur conformité avec la réglementation en vigueur ;

- mise en place de procédés de traçabilité des opérations d'enregistrement des données dans les logiciels et systèmes de caisse ;

- mise en place de fonctionnalités préventives de fraude comme l'impossibilité de modifier une donnée enregistrée après la clôture ou la mise en place d'outils de contrôle de cohérence, par exemple de contrôle de cohérence de la comptabilité pour les produits générant les écritures comptables ;

- gestion sécurisée des droits d'accès des utilisateurs des produits ;

- mesures de déontologie consistant notamment à rappeler les bonnes pratiques à leurs salariés et à leurs partenaires, en matière de manipulation des paramètres des logiciels et systèmes de caisse ;

- certification des logiciels et systèmes de caisse permettant d'assurer le respect d'un cahier des charges précis, notamment au regard des sécurités offertes par les produits.

B. Montant de l'amende

470

L'amende est égale à 15 % du chiffre d'affaires hors taxes provenant de la commercialisation de ces logiciels ou systèmes de caisse ou des prestations réalisées. Elle s'applique, pour son montant total, à chacune des personnes qui entrent dans son champ d'application.

Cette sanction est indépendante de celles applicables à l'utilisateur des fonctions frauduleuses qui pourra dans la plupart des cas se voir appliquer la majoration de 80 % prévue en cas de manœuvres frauduleuses à l'article 1729 du CGI.

L'assiette de l'amende est constituée du chiffre d'affaires hors taxes provenant de la commercialisation des produits frauduleux lorsqu'elle est due par les concepteurs, éditeurs et distributeurs de ces produits. Le chiffre d'affaires provenant de la commercialisation des produits frauduleux est déterminé distinctement au niveau de chaque redevable de l'amende en fonction de son propre chiffre d'affaires tiré de la commercialisation des produits depuis la date à laquelle le redevable concerné a pour la première fois participé à cette commercialisation du produit jusqu'à la date à laquelle l'administration a notifié à l'entreprise utilisatrice du logiciel ou du système de caisse un rappel de droits motivé par l'usage frauduleux de ce produit. Lorsque le produit utilisé à des fins frauduleuses est un logiciel qui a été décliné sous plusieurs versions successives, l'assiette de l'amende est constituée par le chiffre d'affaires hors taxes réalisé depuis la date de première commercialisation de la version du logiciel utilisée à des fins frauduleuses jusqu'à la date de

notification de cet usage frauduleux à l'entreprise utilisatrice. Cette assiette tient compte du chiffre d'affaires hors taxes tiré, pendant cette période, de la commercialisation des versions ultérieures du logiciel qui présentent également des caractéristiques frauduleuses.

Lorsque l'usage frauduleux est réalisé au moyen d'un matériel ajouté au logiciel ou au système de caisse, comme une clé USB (que ce soit pour permettre une modification ou une suppression frauduleuse des données d'encaissement dans le logiciel ou le système lui-même ou à l'extérieur de ce logiciel ou de ce système, après l'export des données), l'assiette de l'amende est constituée du chiffre d'affaires hors taxes :

- provenant de la commercialisation du logiciel ou du système de caisse et de la clé USB si ces produits ont été commercialisés par la même personne ;

- du chiffre d'affaires hors taxes provenant de la commercialisation du matériel ajouté (type clé USB) si ce matériel a été commercialisé par une personne distincte de celle ayant commercialisé le logiciel ou le système de caisse, et ce pour le calcul de l'amende due par la personne commercialisant le matériel ajouté (type clé USB) ;

- du chiffre d'affaires provenant de la commercialisation du logiciel ou du système de caisse si ce dernier présentait des caractéristiques frauduleuses avant l'adjonction du matériel (type clé USB), et ce pour le calcul de l'amende due par la personne commercialisant le logiciel ou le système de caisse lorsqu'elle est distincte de celle commercialisant le matériel ajouté (type clé USB).

Par cohérence avec le délai de six ans de conservation des documents comptables prévu au premier alinéa de l'article L. 102 B du LPF, il ne sera toutefois pas tenu compte du chiffre d'affaires réalisé au delà de ce délai de six ans pour lequel l'entreprise n'est plus soumise à une obligation de conservation de ses documents comptables (BOI-BIC-DECLA-30-10-20-40 au II § 360 et suiv.).

L'assiette de l'amende est égale à 15 % du chiffre d'affaires tiré des prestations réalisées sur les logiciels ou systèmes de caisse lorsque le redevable de l'amende est une personne, autre que le concepteur, l'éditeur ou le distributeur, qui est intervenue techniquement sur les produits pour en permettre un usage frauduleux.

480

Exemple 1 : Le concepteur X et l'éditeur Y ont mis à disposition un logiciel frauduleux, commercialisé depuis le 1er janvier N par le distributeur Z qui avait connaissance des caractéristiques frauduleuses du produit. Le chiffre d'affaires hors taxes respectivement accumulé depuis cette date par ces trois opérateurs s'élève à 2 000 000 € (X), 300 000 € (Y) et 200 000 € (Z). Chacun est redevable de l'amende suivante :

- le concepteur X : 300 000 € ;

- l'éditeur Y : 45 000 € ;

- le distributeur : 30 000 €.

Exemple 2 : Les données de l'exemple 1 sont reprises en ajoutant l'intervention d'une entreprise W qui à la demande du concepteur X, a développé une partie des fonctionnalités frauduleuses du produit. Elle a facturé ses prestations 35 000 € hors taxes à X.

En sus des amendes dues par le concepteur X, l'éditeur Y et le distributeur Z, l'entreprise W est également redevable d'une amende égale à 5 250 €.

C. Solidarité de paiement des droits

490

Le II de l'article 1770 undecies du CGI soumet les personnes mentionnées au XVII-A-1 § 430 à une solidarité de paiement des droits mis à la charge des entreprises utilisatrices de logiciels et systèmes de caisse frauduleux dans le cadre de leur exploitation. Cette solidarité de paiement s'applique aux droits dus à raison de l'utilisation de ces produits frauduleux. Elle ne s'applique pas aux intérêts de retard et pénalités grevant les impositions dues.

500

A l'issue du contrôle de l'entreprise utilisatrice du logiciel ou système de caisse frauduleux, la solidarité de paiement est actionnée par le comptable chargé du recouvrement à partir des éléments constatés par les services de contrôle. Elle peut être mise en œuvre après l'authentification de la dette fiscale de l'entreprise utilisatrice, c'est-à-dire après l'émission de l'avis de mise en recouvrement ou l'homologation du rôle supplémentaire.

Il n'est pas nécessaire de renouveler auprès du débiteur solidaire la notification des actes de la procédure de rectification adressés au redevable légal (l'entreprise utilisatrice du logiciel ou système de caisse frauduleux).

La solidarité de paiement est mise en œuvre par l'envoi d'un avis de mise en recouvrement manuel au débiteur solidaire (LPF, art. R*. 256-2) faisant mention du fondement légal (CGI, art. 1770 undecies) et précisant le montant des impositions au titre desquelles la solidarité est mise en œuvre. Cet avis de mise en recouvrement est accompagné, sous pli unique, d'une lettre d'information indiquant les éléments qui justifient le recours à la procédure de solidarité de paiement, notamment tous les éléments de fait et de droit constatés à l'occasion du contrôle de l'entreprise utilisatrice du logiciel ou du système de caisse qui ont conduit l'administration à notifier à cette entreprise un rappel de droits justifié par l'usage frauduleux de ce logiciel ou système de caisse.

L'article 1770 undecies du CGI n'ayant prévu aucun principe de subsidiarité qui obligerait à actionner en premier lieu le redevable légal de la créance, cette dernière peut être recouvrée auprès de l'un ou l'autre des débiteurs, redevable légal ou redevable solidaire. Toutefois, les codébiteurs solidaires étant tenus au paiement d'une seule et même dette (code civil, art. 1200), la mise en œuvre de la solidarité ne peut bien évidemment pas aboutir à recouvrer un montant de droits supérieur à celui notifié à l'entreprise utilisatrice du logiciel ou système de caisse frauduleux.

510

L'action en recouvrement à l'encontre du débiteur solidaire est diligentée dans les mêmes conditions qu'à l'égard du débiteur principal. Le débiteur solidaire de cette imposition supplémentaire bénéficie des mêmes droits et obligations que le débiteur principal. Il peut contester l'assiette et/ou le recouvrement des droits mis à sa charge, y compris si le débiteur principal ne conteste pas les droits notifiés.

D. Entrée en vigueur de l'amende et de la solidarité de paiement

520

L'amende s'applique en cas d'usage frauduleux d'un logiciel ou système de caisse constaté pour la première fois par l'administration fiscale à compter du 8 décembre 2013 (date d'entrée en vigueur de l'article 20 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), c'est-à-dire donnant lieu à un rappel de droits notifié pour la première fois à une entreprise utilisatrice de ce produit frauduleux à compter du 8 décembre 2013.

La procédure de solidarité de paiement s'applique en cas d'usage frauduleux d'un logiciel ou système de caisse constaté pour la première fois par l'administration fiscale à compter du 8 décembre 2013. Elle s'applique donc aux rappels de droits notifiés pour la première fois, à compter du 8 décembre 2013, à une entreprise utilisatrice d'un logiciel ou système de caisse en raison de son usage frauduleux.

L'amende et la solidarité de paiement s'appliquent au chiffre d'affaires réalisé et aux droits rappelés correspondant à l'utilisation des produits postérieurement au 8 décembre 2013, date d'entrée en vigueur 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.

E. Sanctions pénales

530

Le concepteur, l'éditeur, le distributeur, ou toute autre personne intervenant techniquement sur le logiciel ou système de caisse frauduleux, qui est soumis aux sanctions fiscales citées aux XVII-A à D § 420 à 520 (amende et solidarité de paiement des droits) est également passible de sanctions pénales :

- au titre de sa complicité à un délit de fraude fiscale dès lors que les caractéristiques des logiciels ou systèmes de caisse ont permis la réalisation de l'un des faits mentionnés au 1° de l'article 1743 du CGI (BOI-CF-INF-40-10-20 au I-A § 10 et suiv.) : les peines principales encourues sont celles prévues par l'article 1741 du CGI réprimant le délit de fraude fiscale;

- ou au titre du délit visé à l'article 323-3-1 du code pénal.

540

En effet, l'article 323-3-1 du code pénal est susceptible de s’appliquer aussi bien aux personnes qui vendent les logiciels ou systèmes de caisse qu’à celles qui les détiennent dès lors que le logiciel comporte des fonctionnalités cachées (ou ajoutées au moyen d'une clé USB par exemple) qui, si elles sont utilisées, permettent de réaliser volontairement des opérations prohibées, notamment en minorant de manière automatique les recettes encaissées.

Ainsi, le simple fait pour un utilisateur de posséder un logiciel frauduleux au sens de l'alinéa précédent ou bien la mise en œuvre des fonctions proscrites en vue de modifier sa comptabilité en violation des règles comptables et fiscales en vigueur afin d'éluder ou de minorer l'impôt exposera cet utilisateur à des poursuites pénales sur le fondement de l'article 323-3 du code pénal.

L'éditeur d'un logiciel qui propose, en toute connaissance de cause, des fonctions prohibées dans la mesure où le produit qu'il vend permet au contribuable de violer les règles comptables et fiscales en vigueur s'expose également à des poursuites pénales sur le fondement de l'article 323-3 du code pénal.

S'agissant des systèmes informatisés d'encaissement, les exemples ci-après illustrent, sans être exhaustifs, des situations qui pourraient permettre la mise en œuvre des dispositions de l'article 323-3 du code pénal et de l'article 323-3-1 du code pénal :

- la modification de la répartition entre les différents modes de paiement pour soustraire une partie des encaissements espèces ;

- le fait de modifier les données d'encaissement enregistrées lors d'une vente en minorant le nombre d'articles vendus (par exemple le nombre de plats dans un restaurant) et donc le montant final de cette vente ;

- l'utilisation d'une combinaison de touches permettant d'effacer des opérations après remise aux clients du ticket édité.

Il est précisé que les peines encourues pour ce type de délit pénal sont de 5 ans d'emprisonnement et de 75 000 € d'amende.