RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-CF-INF-10-20-30-10-15/04/2013
Date de publication : 15/04/2013

CF - Infractions et pénalités fiscales communes à tous les impôts et relatives à l'assiette - Règles communes aux pénalités prévues pour défaut ou retard de déclaration et insuffisance de déclaration - Modalités de calcul hors cas d'infractions distinctes

Positionnement du document dans le plan :

CF - Contrôle fiscal
Infractions et sanctions
Titre 1 : Infractions et pénalités fiscales communes a tous les impôts
Chapitre 2 : Infractions relatives a l'assiette de l'impôt
Section 3 : Règles communes aux pénalités prévues pour défaut ou retard de déclaration et insuffisance de déclaration
Sous-section 1 : Modalités de calcul hors cas d'infractions distinctes

Sommaire :

I. Dépôt hors délai de déclarations complémentaires ou rectificatives
II. Déclaration non souscrite
III. Rectifications effectuées sur une déclaration souscrite ou un acte enregistré hors délais
IV. Règles communes particulières à certains impôts
A. Impôt sur les revenus : évaluation forfaitaire du revenu imposable d'après les éléments du train de vie
B. Contribution sociale sur l'impôt sur les sociétés
C. Droits d'enregistrement et taxe de publicité foncière : cas de modification de la ventilation du prix
V. Cumul des sanctions fiscales et des sanctions pénales

I. Dépôt hors délai de déclarations complémentaires ou rectificatives

1

Lorsqu'une déclaration a été souscrite dans le délai légal, le dépôt, après l'expiration du délai légal, de toute déclaration complémentaire ou rectificative doit être considéré comme révélant une insuffisance,

une omission ou une inexactitude et donner lieu à l'application de l'intérêt de retard et, le cas échéant, à l'application des majorations prévues par l'article 1729 du code général des impôts (CGI). Il n'y a alors pas lieu de distinguer suivant que la déclaration complémentaire ou rectificative a été déposée spontanément par le contribuable ou après une intervention du service.

10

Lorsqu'une déclaration déposée tardivement fait elle même l'objet d'une rectification ou d'un complément, les compléments de droits qui en résultent sont assortis de l'intérêt de retard et des majorations prévues par l'article 1728 du CGI, sous réserve des exceptions prévues au 2 de l'article 1729 A du CGI (cf. **III § 30**).

II. Déclaration non souscrite

20

Les majorations prévues par l'article 1729 du CGI ne sont applicables qu'aux contribuables qui ont sciemment déclaré ou fait apparaître une base ou des éléments d'imposition inexacts, incomplets ou insuffisants.

En conséquence, elles ne sont pas applicables à un contribuable qui n'a pas souscrit de déclaration, même si les circonstances de ce défaut de déclaration révèlent le caractère délibéré du manquement.

En revanche, ces majorations sont susceptibles d'être appliquées aux inexactitudes, insuffisances ou omissions pour lesquelles le manquement délibéré est établi et qui sont constatées dans des déclarations souscrites tardivement (cf. **III § 30**).

III. Rectifications effectuées sur une déclaration souscrite ou un acte enregistré hors délais

30

Le 2 de l'article 1729 A du CGI précise les règles à suivre en cas de rehaussements effectués sur une déclaration tardive :

- principe : la majoration pour retard prévue par l'article 1728 du CGI s'applique tant aux droits résultant de la déclaration tardive qu'aux droits résultant des rehaussements apportés à la déclaration ;

- exception : lorsque le taux des majorations pour insuffisance prévues par l'article 1729 du CGI est supérieur, ces majorations se substituent à la majoration pour retard sur la fraction des droits résultant des rehaussements.

Exemple n° 1 :

Déclaration d'ensemble des revenus déposée hors délai spontanément passible de la majoration de 10 % prévue par l'article 1728 du CGI.

Contribuables mariés sans enfants à charge.

B.I.C. monsieur déclarés : 21 000 €.

B.N.C. madame déclarés : 16 000 €.

Rehaussement des revenus B.I.C. de monsieur pour un montant de 20 000 € assorti de la majoration de 40 % pour manquement délibéré prévue par l'article 1729 du CGI.

Détermination des majorations :

illustration avec dépôt tardif et manquement délibéré

Éléments retenus	Impôt	Supplément d'impôt	Taux majoration	Montant majoration
Éléments déclarés dans les délais	0			
Éléments déclarés tardivement B.I.C. monsieur : 21 000 B.N.C. madame : 16 000	Revenu imposable : 37 000 Parts : 2 Impôt : 5 372	5 372	10 %	537
Prise en compte du rehaussement assorti de la majoration de 40 % pour manquement délibéré B.I.C. monsieur : 41 000 B.N.C. madame : 16 000	R.N.I : 57 000 Parts : 2 Impôt : 12 142	6 770	40 %	2 708
Total des majorations				**3245**

Exemple n° 2 :

Les données sont les mêmes que dans l'exemple n° 1 mais le caractère délibéré du manquement n'est pas établi en ce qui concerne le rehaussement des BIC de monsieur.

Dans ce cas, les rehaussements opérés sur la déclaration tardive n'étant pas passibles d'une majoration pour insuffisance prévue par l'article 1729 du CGI, la totalité de l'impôt (soit 12 142 €, correspondant à l'impôt afférent à la déclaration tardive à concurrence de 5 372 €, et à l'impôt afférent au rehaussement à concurrence de 6 770 €) est passible de la majoration pour retard de 10 % prévue par l'article 1728 du CGI, soit une majoration de 1 214 €.

Le tableau suivant résume les différentes situations susceptibles d'être rencontrées en pratique.

différents cas de rappels

	Déclaration déposée avant MD ou dans les 30 jours d'une MD (1)	Déclaration déposée après les 30 jours d'une MD

Rappels en cas de bonne foi	10 % sur le tout (1728) (2)	40 % sur le tout (1728)
Rappels en cas de manquement délibéré	10 % sur les droits résultant de la déclaration déposée tardivement (1728)	40 % sur le tout (1728)
	40 % sur les droits résultant des rappels (1729)	
Rappels avec abus de droit (le service a établi que le contribuable est le bénéficiaire principal de l'abus de droit) ou manœuvres frauduleuses ou dissimulation du prix stipulé dans un contrat	10 % sur les droits résultant de la déclaration déposée tardivement (1728)	40 % sur les droits résultant de la déclaration déposée tardivement (1728)
	80 % sur les droits résultant des rappels (1729)	80 % sur les droits résultant des rappels (1729)

(1) MD = mise en demeure.

(2) Les numéros inscrits entre parenthèses correspondent aux numéros des articles du CGI prévoyant les sanctions.

IV. Règles communes particulières à certains impôts

A. Impôt sur les revenus : évaluation forfaitaire du revenu imposable d'après les éléments du train de vie

40

Lorsque le contribuable a souscrit sa déclaration de revenu global, dans les délais ou hors délai, il n'y a lieu de réclamer ni l'intérêt de retard ni la majoration pour insuffisances prévue par l'article 1729 du CGI dès lors que l'article 168 du CGI institue un régime particulier d'imposition qui n'implique pas nécessairement l'insuffisance du revenu déclaré.

Par ailleurs, l'article 168 du CGI est applicable aux contribuables qui n'ont pas souscrit de déclaration de revenu global. Les droits correspondant à l'application du barème forfaitaire peuvent alors être assortis de l'intérêt de retard et de la majoration pour défaut de déclaration prévue par l'article 1728 du CGI.

B. Contribution sociale sur l'impôt sur les sociétés

50

Aux termes du V de l'article 235 ter ZC du CGI, la contribution sociale sur l'impôt sur les sociétés est établie et contrôlée comme l'impôt sur les sociétés et sous les mêmes garanties et sanctions. En

conséquence, les défauts ou retards de déclaration ainsi que les inexactitudes ou omissions relevées dans les déclarations entraînent l'application de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI et, le cas échéant, des majorations prévues aux articles 1728 du CGI, 1729 du CGI ou 1732 du CGI.

Par ailleurs, la tolérance légale prévue au 4 du II de l'article 1727 du CGI en matière d'intérêt de retard s'applique à la contribution.

C. Droits d'enregistrement et taxe de publicité foncière : cas de modification de la ventilation du prix

60

Lorsque, en l'absence de toute insuffisance, la ventilation du prix entre les fractions d'un immeuble (ou entre les différents éléments d'un fonds de commerce) cédé relevant de régimes fiscaux distincts est modifiée par les parties ou par une décision de justice et que cette modification entraîne un supplément de droits, il y a lieu d'appliquer au supplément de droits rappelé par le service ou acquitté spontanément par les parties les intérêts de retard et, le cas échéant, les majorations prévues par le code général des impôts.

Les mêmes pénalités s'appliquent quand la ventilation du prix est remise en cause par le service.

(70)

V. Cumul des sanctions fiscales et des sanctions pénales

80

> *Le conseil d'État (CE, avis n° 183658 du 4 avril 1997) a jugé que l'article 14, paragraphe 7, du Pacte international relatif aux droits civils et politiques (Pacte de New York) ne fait pas obstacle à ce que le contribuable qui, ayant fait l'objet de poursuites du chef de fraude fiscale sur le fondement de l'article 1741 du CGI, a été, soit définitivement relaxé des fins de cette poursuite, soit reconnu coupable du délit reproché et condamné définitivement par le tribunal correctionnel ou par la cour d'appel, à l'une des peines prévues par cet article, assortie, le cas échéant, en application de l'article 1745 du CGI, d'une obligation de paiement solidaire de l'impôt fraudé, se voie appliquer, s'il y a lieu, par l'administration, les sanctions fiscales que constituent les majorations prévues par les dispositions du 1 de l'article 1728 du CGI ou de l'article 1729 du CGI.*

L'article 14 § 7 du Pacte de New-York ne fait, dès lors, pas obligation au juge de l'impôt, saisi d'une contestation portant sur la régularité ou le bien-fondé de ces majorations, d'en prononcer, en pareil cas, la décharge.

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 29/03/2024