

Infractions et pénalités particulières aux impôts directs et taxes assimilées - Sanctions relatives aux infractions constitutives de manquements graves

L'Administration commente les nouvelles sanctions relatives aux infractions constitutives de manquements graves, codifiées à l'article 1731 bis du CGI, instituées par l'article 17 de la loi n° 2012-354 du 14 mars 2012 de finances rectificative pour 2012 (*V. D.O Actualité 12/2012, n° 18, § 2*) et qui privent les contribuables de la faculté d'imputer certains avantages fiscaux à l'impôt sur le revenu et à l'impôt de solidarité sur la fortune sur les suppléments de droits donnant lieu à l'application de certaines majorations.

BOI-CF-INF-20-10-30, 6 mai 2014

1 – Afin de renforcer les moyens de l'Administration pour lutter contre la fraude fiscale, l'article 17 de la loi n° 2012-354 du 14 mars 2012 de finances rectificative pour 2012 (*V. D.O Actualité 12/2012, n° 18, § 2*) a institué une nouvelle sanction relative aux infractions constitutives de manquements graves, codifiée à l'article 1731 bis du CGI.

Cette nouvelle sanction prive les contribuables de la faculté d'imputer certains avantages fiscaux à l'impôt sur le revenu et à l'impôt de solidarité sur la fortune sur les suppléments de droits donnant lieu à l'application de l'une des majorations prévues aux b et c du 1 de l'article 1728 du CGI, à l'article 1729 du CGI et au a de l'article 1732 du CGI dans le cadre d'une procédure de rectification.

Il en est de même pour la fraction des déficits catégoriels ou globaux constatés à l'impôt sur le revenu qui ne peuvent plus être imputés sur les rehaussements donnant lieu à l'application de l'une de ces majorations.

Conformément aux dispositions de l'article L. 80 D du LPF, l'application de la sanction prévue à l'article 1731 bis du CGI doit être motivée 30 jours au moins avant la notification de l'avis de mise en recouvrement ou de l'avis d'imposition.

Remarque : L'article 1731 bis du CGI s'applique également à la contribution sociale généralisée (CSG) sur les revenus du patrimoine, qui est recouvrée selon les mêmes règles et sous les mêmes garanties et sanctions que l'impôt sur le revenu, ainsi qu'aux autres prélèvements sociaux recouverts sous les mêmes sanctions (*BOI-CF-INF-20-10-30, 6 mai 2014, § 1*).

1. Nature des infractions constitutives de manquements graves

2 – Pour l'établissement de l'impôt sur le revenu et de l'impôt de solidarité sur la fortune, cette mesure s'applique aux rehaussements et droits donnant lieu, au cours d'un contrôle fiscal, à l'application de l'une des majorations suivantes pour :

- insuffisances, omissions ou inexactitudes constatées dans les déclarations ou les actes entraînant l'application de l'une des majorations prévues à l'article 1729 du CGI, c'est-à-dire en cas de manquement délibéré ou en cas d'abus de droit ou de manœuvres frauduleuses ;
- opposition à contrôle fiscal prévue au a de l'article 1732 du CGI ;
- défaut de production dans les délais prescrits d'une déclaration ou d'un acte entraînant l'application de majorations prévues aux b et c du 1 de l'article 1728 du CGI, c'est-à-dire lorsque la déclaration ou l'acte n'a pas été déposé dans les trente jours suivant la réception d'une mise en demeure ou en cas de découverte d'une activité occulte.

Remarque : L'article 1731 bis du CGI s'applique aux déficits et aux réductions d'impôt en cas de défaut de dépôt de la déclaration (absence de déclaration) ou en cas de dépôt de cette déclaration plus de trente jours après une mise en demeure (déclaration tardive) entraînant l'application de la sanction de 40 % prévue au b du 1 de l'article 1728 du CGI.

Les majorations pour défaut, retard ou insuffisances de déclaration auxquelles s'applique la sanction prévue à l'article 1731 bis du CGI sont indiquées au BOI-ANX-000277, 6 mai 2014 (*BOI-CF-INF-20-10-30, 6 mai 2014, § 10*).

2. Nature des sanctions supplémentaires

A. – Sanctions supplémentaires à l'impôt sur le revenu

3 – Lorsqu'une procédure de contrôle fiscal aboutit à des suppléments d'impôt sur le revenu consécutifs de rehaussements ou de droits assortis de majorations au moins égales à 40 %, le contribuable ne peut imputer sur ces rehaussements d'assiette ou sur ces droits supplémentaires, la fraction, selon le cas, des déficits catégoriels, des déficits globaux ou des réductions d'impôt sur le revenu qu'il n'a pu antérieurement imputer sur ses revenus régulièrement déclarés (*BOI-CF-INF-20-10-30, 6 mai 2014, § 20*).

1° Déficit concernés

4 – L'impossibilité d'imputer les déficits s'applique aux déficits mentionnés aux I et I bis de l'article 156 du CGI, soit :

- au titre des déficits constatés au titre de l'année d'imposition dans une catégorie de revenus et imputables sur le revenu global ;
- au titre du déficit global constaté au titre d'une année antérieure et reportable au titre des six années suivantes jusqu'à la sixième année inclusivement ;
- au titre des déficits constatés au titre de l'année d'imposition ou d'une année antérieure qui ne peuvent être imputés que sur les bénéfices tirés d'activités de même nature exercées dans les mêmes conditions, durant la même année ou les six ou les dix années suivantes ;
- au titre des déficits constatés au titre de l'année d'imposition ou d'une année antérieure, correspondant aux frais exposés par un inventeur pour prendre un brevet ou en assurer la maintenance lorsqu'il ne perçoit pas de produits imposables ou perçoit des produits inférieurs à ces frais (*CGI, art. 156, I bis*). Il est rappelé que ce déficit est déductible du revenu global de l'année de prise du brevet et des neuf années suivantes (*BOI-CF-INF-20-10-30, 6 mai 2014, § 30*).

2° Réductions d'impôt concernées

5 – L'impossibilité d'imputer les réductions d'impôt s'applique à l'ensemble des réductions d'impôt sur le revenu.

Sont ainsi concernées l'ensemble des réductions d'impôt sur le revenu y compris celles dont bénéficient les personnes physiques titulaires de revenus passibles de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux, des bénéfices non commerciaux et des bénéfices agricoles (*BOI-CF-INF-20-10-30, 6 mai 2014, § 40*).

3° Portée de la sanction

a) En matière d'imputation des déficits

6 – Les déficits mentionnés aux I et I bis de l'article 156 du CGI ne peuvent pas être imputés sur les rehaussements donnant lieu à l'application de l'une des majorations visées *supra* au n° 2. Les déficits excédentaires constatés sont ainsi maintenus au niveau correspondant à celui qui résulte des déclarations initiales à l'impôt sur le revenu ou des éventuelles déclarations rectificatives (*V., toutefois, infra n° 7*).

La perte du bénéfice de l'imputation des déficits est cependant limitée aux rehaussements et droits donnant lieu à l'application de l'une des majorations visées *supra* n° 2 et n'a pas d'incidence sur les modalités de reports et d'imputations des déficits sur les autres rehaussements au titre des années rectifiées et au titre des années suivantes. De même, les reports de déficits trouvant leur source dans les années avant contrôle ne sont pas imputables sur les rehaussements et droits donnant lieu à

l'application de l'une des majorations visées *supra* au n° 2 mais peuvent l'être, le cas échéant, sur les autres rehaussements et sur les revenus ou les bénéfices déterminés au titre des années ultérieures (*BOI-CF-INF-20-10-30, 6 mai 2014, § 50*).

7 – En présence de rehaussements assortis de l'une des majorations visées *supra* n° 2 et de rehaussements assortis de majorations inférieures ou dépourvues de pénalités, l'impossibilité d'imputer s'applique exclusivement aux rehaussements assortis de majorations égales ou supérieures à 40 %.

Par suite, dans cette situation, la faculté d'imputer les déficits excédentaires sur les rehaussements assortis de majorations inférieures à 40 % ou dépourvus de pénalités est maintenue (*BOI-CF-INF-20-10-30, 6 mai 2014, § 60*).

8 – L'impossibilité d'imputer le déficit excédentaire sur les rehaussements assortis de l'une des majorations visées *supra* au n° 2 s'applique également dans le cas où le contribuable bénéficie, dans le cadre de la compensation légale admise en application des articles L. 80, L. 203, L. 204 et L. 205 du LPF, de la correction d'une omission ou d'une erreur qui conduit à une augmentation du montant de ce déficit (*BOI-CF-INF-20-10-30, 6 mai 2014, § 70*).

9 – Pour autant, le déficit constaté au titre d'une année rectifiée demeure reportable et, le cas échéant, imputable les années suivantes dans les conditions de droit commun.

Exemple 1 : Au titre de l'imposition des revenus de l'année 2012, M. X perçoit un salaire net de 30 000 € et Mme X constate un déficit dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux de 50 000 €.

S'agissant d'un déficit professionnel, celui-ci s'impute sur le salaire net de M. X et Mme X déclarent ainsi un déficit global de 20 000 €. Par hypothèse, ce déficit a été reporté et imputé à hauteur de 10 000 € sur le revenu net global déterminé au titre de l'année suivante (2013).

Un rehaussement à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus fonciers assorti d'une majoration de 40 % pour manquement délibéré est notifié à M. et Mme X pour un montant de 50 000 € en 2012. Conformément aux nouvelles dispositions, M. et Mme X ne peuvent pas imputer le déficit excédentaire de 20 000 € constaté au titre de l'année 2012 sur le rehaussement de 50 000 €.

Le déficit net global initialement constaté à hauteur de 20 000 € demeure reportable et imputable sur le revenu global des années suivantes, dans

les conditions de droit commun. Toutefois, le déficit qui n'aura pas pu être imputé en totalité sur le revenu global des six années suivantes, est définitivement perdu.

Exemple 2 : Au titre de l'imposition des revenus de l'année 2013, M. Y a perçu un salaire net de 10 000 €, Mme Y a constaté un bénéfice net dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux de 50 000 € et leur enfant a déclaré un déficit net de 5 000 € dans la catégorie des bénéfices non commerciaux non professionnels. Le revenu global du foyer fiscal s'élève à 60 000 €.

S'agissant d'un déficit non professionnel, le déficit constaté dans la catégorie des bénéfices non commerciaux non professionnel ne peut s'imputer que sur les revenus de même nature l'année de leur réalisation et les six années suivantes.

Au titre de l'année 2014, un rehaussement dans la catégorie des bénéfices non commerciaux non professionnels est notifié pour un montant de 10 000 € entraînant l'application de majorations de 80 %. M. et Mme Y ne peuvent pas imputer le déficit non commercial non professionnel reportable en 2014 à hauteur de 5 000 €.

Le déficit de 5 000 € demeure toutefois reportable et imputable sur les revenus de même nature des années suivantes dans les conditions de droit commun.

Exemple 3 : Soit un contribuable qui, au titre de l'année 2012, constate un déficit global de 20 000 € et dispose d'une réduction d'impôt de 500 € qui n'a pas pu être imputée et qui ne peut être ni fractionnée ni reportée. Deux rehaussements lui sont notifiés en mars 2013 pour des montants respectifs de 21 000 € et de 30 000 €. La bonne foi du contribuable est retenue pour le premier rehaussement ; le second donne lieu à l'application d'une pénalité de 40 % pour manquement délibéré.

Situation avant l'adoption de l'article 1731 bis du CGI

Le rehaussement de 30 000 € se serait imputé en priorité sur le déficit global de 20 000 € et le solde de 10 000 € de droits supplémentaires aurait été assorti de la pénalité de 40 % pour manquement délibéré. Puis les droits supplémentaires auraient été calculés sur 21 000 €, soit le rehaussement pour lequel la bonne foi du contribuable a été retenue par le service. Enfin, la réduction d'impôt de 500 € se serait imputée sur les droits dus sans distinguer ceux assortis ou non de la pénalité de 40 % précitée.

Situation après l'adoption de l'article 1731 bis du CGI

Il est fait abstraction du déficit global pour calculer les droits dus sur le rehaussement de 30 000 € qui sont assortis de la pénalité de 40 % pour manquement délibéré. Le rehaussement de 21 000 € s'impute à hauteur

de 20 000 € sur le déficit global. Les droits supplémentaires sont calculés sur le solde de 1 000 €. Enfin, la réduction d'impôt ne peut s'imputer que sur ces derniers droits, la fraction de réduction d'impôt n'ayant pu être imputée étant alors définitivement perdue (*BOI-CF-INF-20-10-30, 6 mai 2014, § 80*).

b) En matière d'imputation des réductions d'impôt sur le revenu

10 – Conformément aux dispositions du 5 du I de l'article 197 du CGI, les réductions d'impôt s'imputent sur le montant de l'impôt progressif sur le revenu déterminé compte tenu, s'il y a lieu, du plafonnement des effets du quotient familial, après application de la décote, le cas échéant et avant imputation des crédits d'impôt et des prélèvements ou retenues non libératoires. Lorsque le montant de l'impôt brut n'est pas suffisant pour que l'imputation puisse être intégralement opérée, la fraction excédentaire des réductions d'impôt est en principe perdue, sous réserve des cas de fractionnement ou de report propres à certaines réductions d'impôt.

Or l'impôt résultant d'un rehaussement consécutif à une procédure de rectification permet en principe l'imputation de la fraction non imputée des réductions d'impôt si l'impôt avant rectification était insuffisant (*BOI-CF-INF-20-10-30, 6 mai 2014, § 90*).

11 – Les dispositions de l'article 1731 bis du CGI excluent l'imputation de la fraction excédentaire et non utilisée des réductions d'impôt sur les droits supplémentaires constatés, s'ils sont assortis de l'une des majorations visées *supra* n° 2.

L'imputation des réductions d'impôt est ainsi limitée, au titre des années rectifiées, à l'imputation sur l'impôt résultant des déclarations à l'impôt sur le revenu ou des éventuelles déclarations rectificatives, augmenté, le cas échéant, de l'impôt sur le revenu dû au titre des rehaussements qui n'ont pas été assortis de l'une des majorations mentionnées visées *supra* au n° 2.

En cas de défaut de souscription de la déclaration d'ensemble des revenus avec application de la majoration prévue au b du 1 de l'article 1728 du CGI, aucune réduction d'impôt n'est imputable et le montant de ces réductions d'impôt est définitivement perdu.

Toutefois, la perte du bénéfice des réductions d'impôt est limitée aux années d'imposition rectifiées et n'a pas d'incidence sur les modalités d'imputation, au titre des années suivantes, des fractions de réduction d'impôt bénéficiant d'une faculté spécifique de report ou de fractionnement (*BOI-CF-INF-20-10-30, 6 mai 2014, § 100*).

12 – L'impossibilité d'imputer la fraction excédentaire non utilisée des réductions d'impôt sur les droits assortis de l'une des majorations visées *supra* au n° 2 s'applique également dans le cas où le contribuable bénéficie, dans le cadre de la compensation légale admise en application de l'article L. 80 du LPF, de l'article L. 203 du LPF, de l'article L. 204 du LPF et de l'article L. 205 du LPF, de la correction d'une omission ou d'une erreur qui conduit à une augmentation du montant de cette fraction de réduction d'impôt (V., également, *supra* n° 8) (BOI-CF-INF-20-10-30, 6 mai 2014, § 110).

13 – Pour autant, la réduction d'impôt constatée au titre d'une année rectifiée demeure, le cas échéant, reportable et imputable sur les années suivantes dans les conditions de droit commun.

Exemple 1 : Cas d'une réduction d'impôt sans report

Soit un contribuable dont les droits simples, en application du barème progressif à l'impôt sur le revenu, sont fixés à 500 € pour l'imposition des revenus de l'année 2012 et qui bénéficie d'une réduction d'impôt sur le revenu de 1 000 € au titre des sommes versées pour l'emploi d'un salarié à domicile.

Son impôt sur le revenu est ramené à 0 et la fraction de réduction d'impôt non imputée de 500 € est en principe perdue.

La procédure de rectification au titre de l'imposition des revenus 2012 a pour conséquence des droits supplémentaires à l'impôt sur le revenu fixés à 800 € et assortis d'une majoration de 40 % pour manquement délibéré. La fraction excédentaire de la réduction d'impôt (500 €) ne peut pas être imputée sur les droits supplémentaires à l'impôt sur le revenu (800 €) et est définitivement perdue.

Exemple 2 : Cas d'une réduction d'impôt avec report

Un contribuable bénéficie en 2010 d'une réduction d'impôt sur le revenu pour un investissement au titre du dispositif « Scellier », répartie sur neuf années à raison de 4 000 € par an. La fraction annuelle de la réduction d'impôt qui excède l'impôt sur le revenu au titre de la même année est imputée sur l'impôt sur le revenu dû au titre des six années suivantes :

Années	Droits simples	Réduction d'impôt imputable	Impôt dû	Utilisation des fractions reportées	Excédents à reporter
2010	2 000	4 000	0	-	+ 2 000
2011	4 000	4 000	0	0	+ 2 000
2012	3 000	4 000	0	0	+ 3 000

2013	3 500	4 000	0	0	+ 3 500
2014	6 000	4 000	0	+ 2 000	+ 1 500

À l'issue d'une procédure de rectification en 2015, les droits supplémentaires résultant de rehaussements à l'impôt sur le revenu, assortis d'une majoration de 40 % pour manquement délibéré, s'élèvent à 1 500 € au titre de l'année d'imposition des revenus de l'année 2012 et à 1 000 € au titre de l'année d'imposition des revenus de l'année 2013.

Situation avant l'adoption de l'article 1731 bis du CGI

En 2012, la fraction de réduction d'impôt non utilisée au titre de 2012 de 1 000 € (4 000 – 3 000) et l'excédent de réduction d'impôt non utilisé au titre des années antérieures de 2 000 € auraient pu s'imputer sur les droits supplémentaires de 1 500 €. Aucun droit supplémentaire n'aurait été dû au titre de 2012. L'excédent de réduction d'impôt non utilisée reportable en 2013 aurait été réduit à 1 500 € (3 000 – 1500).

En 2013, la fraction de réduction d'impôt non utilisée au titre de 2013 de 500 € (4 000 – 3 500) et l'excédent de réduction d'impôt non utilisé au titre des années antérieures, corrigé pour tenir compte du rehaussement au titre de 2012, soit 1 500 € auraient pu s'imputer sur les droits supplémentaires de 1000 €. Aucun droit supplémentaire n'aurait été dû au titre de 2013. L'excédent de réduction d'impôt non utilisé reportable en 2014 aurait été réduit à 1 000 € (1 500 – 500).

En 2014, le montant de l'excédent de réduction d'impôt non utilisé au titre des années antérieures et imputable sur l'impôt dû au titre de 2014 aurait été réduit à 1 000 € (au lieu de 3 500 €). Le contribuable aurait été redevable au titre de 2014 d'un impôt supplémentaire de 1 000 € (6 000 – 4 000 – 1 000) assorti de la majoration pour manquement délibéré et n'aurait plus aucune réduction d'impôt reportable sur les années suivantes.

Situation après l'adoption de l'article 1731 bis du CGI

La fraction de réduction d'impôt non utilisée au titre de 2012 et l'excédent de réduction d'impôt reportable au titre des années antérieures (avant contrôle) n'est pas imputable sur les droits supplémentaires de 1 500 € dus au titre de cette année.

Il en va de même pour l'excédent de réduction d'impôt reportable de 3 500 € en 2013 qui n'est pas imputable sur les droits supplémentaires de 1 000 € dus au titre de cette année.

Le contribuable est donc redevable d'un supplément d'impôt sur le revenu de 1 500 € au titre de 2012 et de 1 000 € au titre de 2013, majoré des pénalités pour manquement délibéré de 40 %.

En 2014, l'excédent de réduction d'impôt reportable en 2013 et s'élevant à 3 500 € imputable en totalité sur l'impôt dû en 2014 n'est pas modifié. Aucun droit supplémentaire n'est dû au titre de cette année et l'excédent

de réduction d'impôt reportable sur les années suivantes de 1 500 € n'est pas modifié (*BOI-CF-INF-20-10-30, 6 mai 2014, § 120*).

B. – Sanctions supplémentaires à l'impôt de solidarité sur la fortune

14 – Lorsqu'une procédure de contrôle fiscal aboutit à des suppléments d'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) donnant lieu à une majoration d'au moins 40 % des droits supplémentaires en principal, le 2 de l'article 1731 bis du CGI prévoit que le redevable de l'ISF est privé de la possibilité d'imputer sur les droits supplémentaires concernés les réductions d'impôt pour souscription au capital de PME prévues à l'article 885-0 V bis du CGI et pour dons à certains organismes d'intérêt général prévues à l'article 885-0 V bis A du CGI qu'il n'a pu antérieurement imputer sur les droits résultant de son patrimoine régulièrement déclaré à l'ISF.

Les situations dans lesquelles cette mesure s'applique sont visées *supra* n° 2 (*BOI-CF-INF-20-10-30, 6 mai 2014, § 130*).

3. Entrée en vigueur

15 – Sont concernées l'imposition des revenus de l'année 2012 et des années suivantes quelle que soit la date d'origine des déficits et des réductions d'impôt. Ainsi, à titre d'exemple, dans le cadre d'une procédure de rectification initiée en 2014 au titre des années 2012 et 2013, un déficit global constaté en 2009 ne pourra pas être imputé sur des rehaussements effectués au titre de l'imposition des revenus de l'année 2012.

De même, des réductions d'impôt constatées en 2010 et reportables sur les années suivantes ne pourront pas s'imputer sur des droits supplémentaires notifiés au titre de l'imposition des revenus de l'année 2013.

S'agissant de l'impôt de solidarité sur la fortune, les sanctions supplémentaires relatives aux infractions constitutives de manquements graves s'appliquent à compter de l'impôt de solidarité sur la fortune dû au titre de l'année 2012 (*BOI-CF-INF-20-10-30, 6 mai 2014, § 140*).