

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

13 N-1-08

N° 18 du 14 FÉVRIER 2008

PENALITES FISCALES
MAJORATION DE 10 % PREVUE PAR L'ARTICLE 1758 A DU CODE GENERAL DES IMPOTS
APPLICABLE A L'IMPOT SUR LE REVENU

(C.G.I., art. 1758 A)

NOR : BUD L 08 00010 J

Bureau T 1

P R E S E N T A T I O N

La réforme de l'impôt sur le revenu, opérée par la loi de finances pour 2006 et applicable aux revenus perçus à compter du 1^{er} janvier 2006, s'est accompagnée de la création d'une nouvelle sanction.

La présente instruction a pour objet de préciser les conditions d'application de cette majoration codifiée à l'article 1758 A du code général des impôts.

•

A l'occasion de la réforme de l'impôt sur le revenu, opérée par la loi de finances pour 2006 et applicable aux revenus perçus à compter du 1^{er} janvier 2006, a été créée une majoration de 10 % applicable aux rappels d'impôt sur le revenu, codifiée à l'article 1758 A du code général des impôts (CGI).

La présente instruction a pour objet de préciser les conditions d'application de cette majoration.

A. CHAMP D'APPLICATION DE LA MAJORATION

I. Impôt concerné

La majoration de 10 % prévue par l'article 1758 A du CGI s'applique à l'impôt sur le revenu (impôt résultant de l'application du barème progressif ou d'un taux proportionnel) et à la taxe sur l'indemnité compensatrice de cessation de mandat des agents généraux d'assurance.

Elle ne s'applique pas aux contributions sociales sur les revenus du patrimoine (contribution sociale généralisée, contribution pour le remboursement de la dette sociale, prélèvement social et contribution additionnelle à ce prélèvement prévus respectivement par les articles 1600-0 C, 1600-0 G, 1600-0 F bis du CGI et par l'article 11 de la loi n° 2004-626 du 30 juin 2004 relative à la solidarité pour l'autonomie des personnes âgées et des personnes handicapées).

II. Revenus concernés

La majoration s'applique à tous les rappels d'impôt sur le revenu, quels que soient les revenus en cause, qu'ils soient imposés selon le barème progressif ou à un taux proportionnel.

III. Situations concernées

1. Principe :

La majoration de 10 % s'applique à tous les rappels d'impôt sur le revenu ou reprises de créances fiscales liées à cet impôt (crédit d'impôt par exemple), qu'ils résultent :

- d'un retard ou d'un défaut de déclaration ;
- ou d'une inexactitude ou omission relevée dans une déclaration, que cette déclaration ait été ou non souscrite dans les délais.

2. Exceptions :

Conformément au II de l'article 1758 A, la majoration de 10 % ne s'applique pas en cas de :

- déclaration tardive spontanée ;
- insuffisance, omission ou inexactitude réparée spontanément (dépôt d'une déclaration rectificative) ;
- insuffisance, omission ou inexactitude réparée dans les trente jours d'une demande de l'administration ;
- application de majorations plus élevées de 40, 80 ou 100 % pour dépôt tardif, non dépôt, manquement délibéré, abus de droit, manoeuvres frauduleuses ou opposition à contrôle, prévues par les articles 1728, 1729 et 1732 du CGI.

Une déclaration est considérée comme spontanée lorsqu'elle est souscrite avant l'engagement par l'administration d'une procédure contraignante.

Constitue l'engagement d'une procédure contraignante la réception par le contribuable :

- d'une mise en demeure ;
- d'un avis d'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle ;
- d'un avis de vérification de comptabilité ;

- d'une proposition de rectification portant sur l'impôt sur le revenu, quelle que soit la procédure suivie ;
- d'une demande d'éclaircissements ou de justifications prévue à l'article L. 16 du LPF.

En revanche, ne constitue pas l'engagement d'une procédure administrative contraignante la réception par le contribuable d'une demande d'information ou de renseignement relative aux déclarations souscrites ou d'une demande de dépôt de la déclaration de revenus.

Ainsi, une déclaration déposée après une relance simple ou une rectification opérée dans le cadre de la procédure de relance amiable ne donne pas lieu à l'application de la majoration de 10 %.

Bien qu'intervenant après l'engagement d'une procédure contraignante, les régularisations effectuées dans les conditions prévues à l'article L. 62 du LPF sont considérées comme une déclaration rectificative effectuée à la demande de l'administration au sens du a) du II de l'article 1758 A du CGI. En conséquence, la majoration de 10 % prévue par l'article 1758 A n'est pas applicable aux suppléments d'impôt sur le revenu établis à la suite de telles régularisations.

De même, le dépôt d'une déclaration tardive ou rectificative portant sur l'année N, intervenant après l'engagement d'une procédure contraignante au titre d'une autre année, postérieure ou antérieure, n'entraîne pas l'application de la majoration de 10 % pour l'année N.

Par ailleurs, la majoration de 10 % ne s'applique pas aux rappels non assortis de l'intérêt de retard en application des dispositions du 2 du II de l'article 1727 du CGI relatives à la mention expresse.

En outre, l'application de la majoration n'entraîne pas l'exigibilité immédiate de l'impôt prévue par l'article 1663 du code général des impôts.

Enfin, conformément aux dispositions de l'article L. 80 D du livre des procédures fiscales, la majoration doit être motivée 30 jours au moins avant d'être mise en recouvrement.

Les différentes situations susceptibles d'être rencontrées sont présentées en annexe.

B. APPLICATION DANS LE TEMPS

La majoration de 10 % prévue par l'article 1758 A du CGI s'applique aux rappels d'impôt sur le revenu et aux reprises de créances fiscales liées à l'impôt sur le revenu afférents aux revenus perçus à compter du 1^{er} janvier 2006.

Le chef de service,

Jean-Pierre LIEB



Annexe

Application de l'abattement de 20 % et de la majoration de 10 % prévue par l'article 1758 A

Situation	Avant 2006	A compter des revenus de 2006	
Défaut ou retard de déclaration			
Déclaration tardive spontanée (avant mise en demeure, ...)	Majoration de 10 % (article 1728)	Majoration de 10 % (article 1728)	
Déclaration tardive non spontanée (dans les trente jours d'une mise en demeure, ...) ou défaut de dépôt sans mise en demeure	Perte de l'abattement de 20 % pour les revenus concernés + majoration de 10 % (article 1728)	Majoration de 10 % (article 1728) + majoration de 10 % (article 1758 A)	
Déclaration non déposée dans les trente jours de la mise en demeure (dépôt tardif ou défaut de déclaration)	Perte de l'abattement de 20 % pour les revenus concernés + majoration de 40 % (article 1728)	Majoration de 40 % (article 1728)	
Insuffisances (inexactitudes ou omissions) de déclaration			
Insuffisance réparée spontanément (hors toute procédure administrative ou dans les trente jours de la relance amiable, ...)	Néant	Néant	
Insuffisance non réparée spontanément : relevée par le service sans relance amiable ou réparée plus de trente jours après relance amiable ou non réparée dans les trente jours de la procédure de relance amiable etc ...	Bonne foi	Perte de l'abattement de 20 % pour les revenus concernés	Majoration de 10 % (article 1758 A)
	Manquement délibéré	Perte de l'abattement de 20 % pour les revenus concernés + majoration de 40 % (article 1729)	Majoration de 40 % (article 1729)
	Manceuvres frauduleuses Abus de droit	Perte de l'abattement de 20 % pour les revenus concernés + majoration de 80 % (article 1729)	Majoration de 80 % (article 1729)
	Opposition à contrôle	Perte de l'abattement de 20 % pour les revenus concernés + majoration de 100 % (article 1729)	Majoration de 100 % (article 1732)

Nota :

1/ Le tableau ci-dessus ne mentionne pas l'intérêt de retard qui s'applique dans la généralité des cas, sauf exceptions (tolérance légale, mention expresse ...).

2/ Lorsqu'une insuffisance est relevée sur une déclaration tardive non spontanée, la majoration de 10 % prévue par l'article 1728 et la majoration de 10 % prévue par l'article 1758 A se cumulent sur la totalité des droits (déclarés tardivement et redressés).

En revanche, lorsque son taux est de 40 ou 80 %, la majoration pour retard prévue par l'article 1728 s'applique seule à la totalité des droits, à l'exclusion de la majoration de 10 % prévue par l'article 1758 A.