

# BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

**4 C-5-08**

**N° 93 du 16 OCTOBRE 2008**

FRAIS ET CHARGES (BIC, IS, DISPOSITIONS COMMUNES). NON DEDUCTION DES SANCTIONS PECUNIAIRES ET PENALITES DE TOUTE NATURE. NON DEDUCTION DU VERSEMENT LIBERATOIRE DU AU TITRE DU NON RESPECT DES OBLIGATIONS PREVUES EN MATIERE D'ECONOMIE D'ENERGIE. ARTICLE 23 DE LA LOI DE FINANCES POUR 2008 (LOI N° 2007-1822 DU 24 DÉCEMBRE 2007)

(C.G.I., art. 39-2 )

NOR : ECE L 08 10028 J

**Bureau B 1**

## ECONOMIE GENERALE DE LA MESURE

L'article 23 de la loi de finances pour 2008 (n° 2007-1822 du 24 décembre 2007) a modifié le 2 de l'article 39 du code général des impôts afin de rendre non déductibles les sanctions pécuniaires et pénalités de toute nature mises à la charge des contrevenants à des obligations légales. Demeure également non déductible le versement libératoire prévu au IV de l'article 14 de la loi de programme fixant les orientations de la politique énergétique (n° 2005-781 du 13 juillet 2005).

Ces dispositions s'appliquent aux exercices clos à compter du 31 décembre 2007.

La présente instruction commente cette modification.

•

## INTRODUCTION

1. L'article 23 de la loi de finances pour 2008 (n° 2007-1822 du 24 décembre 2007) étend le champ des dispositions du 2 de l'article 39 du code général des impôts à toutes les sanctions pécuniaires et pénalités de toute nature mises à la charge des contrevenants à des obligations légales, qui sont désormais non déductibles du bénéfice imposable. La non-déductibilité du versement libératoire prévu au IV de l'article 14 de la loi de programme fixant les orientations de la politique énergétique (n° 2005-781 du 13 juillet 2005) est par ailleurs confirmée.
2. La présente instruction commente cette modification. Sauf mention contraire, les articles cités sont ceux du code général des impôts ou de ses annexes.

### Section 1 : Rappel des entreprises concernées

3. Les dispositions du 2 de l'article 39 s'appliquent aux entreprises relevant de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux et des bénéficiaires agricoles, ainsi qu'à celles passibles de l'impôt sur les sociétés.

### Section 2 : Nature des sanctions et pénalités visées par les nouvelles dispositions du 2 de l'article 39

#### A. RAPPEL DES DISPOSITIONS ANTERIEURES

4. Dans sa rédaction antérieure à la loi de finances pour 2008, le 2 de l'article 39 prévoyait que les transactions, amendes, confiscations, pénalités de toute nature mises à la charge des contrevenants aux dispositions légales régissant la liberté des prix et de la concurrence, le ravitaillement, la répartition des divers produits, l'assiette et le recouvrement des impôts, contributions et taxes, n'étaient pas admises en déduction des bénéfices soumis à l'impôt. Il en était de même du versement libératoire et de la pénalité de retard afférente, prévus au IV de l'article 14 de la loi de programme fixant les orientations de la politique énergétique (n° 2005-781 du 13 juillet 2005), dus par les entreprises n'ayant pas respecté leurs obligations d'économie d'énergie.

En outre, il est rappelé que les sanctions pécuniaires pouvaient être rendues non déductibles sur le fondement des dispositions du 1 de l'article 39 (cf. documentation administrative 4 C 622 n<sup>os</sup> 5 à 8 en date du 30 octobre 1997). Tel est notamment le cas des amendes pénales (cf. notamment arrêt du CE du 8 juillet 1998 n° 158 891 9° et 8° s.-s., Association Radio Free Dom).

#### B. EXTENSION DES DISPOSITIONS DU 2 DE L'ARTICLE 39 A TOUTES LES SANCTIONS PECUNIAIRES OU PENALITES LEGALES

5. Les dispositions du 2 de l'article 39, modifiées par l'article 23 de la loi de finances pour 2008, prévoient que ne sont pas admises en déduction du bénéfice imposable les sanctions pécuniaires et pénalités de toute nature mises à la charge des contrevenants à des obligations légales, ainsi que le versement libératoire dû par les entreprises n'ayant pas respecté leurs obligations d'économie d'énergie (cf. § 4 ci-dessus).
6. Ces nouvelles dispositions visent ainsi toutes les sanctions pécuniaires et toutes les pénalités. Les sanctions pécuniaires comprennent notamment les majorations, amendes, confiscations et astreintes. Le terme « pénalités » vise en particulier les majorations et les intérêts de retard qui ne sont pas constitutifs de sanction.

En cas de confiscation ayant le caractère de sanction légale, la charge correspondant aux biens ou marchandises confisqués constitue une charge non déductible pour la détermination du résultat fiscal en application de ces mêmes dispositions.

S'agissant des transactions conclues, en particulier en matière fiscale ou douanière, il convient d'appliquer le même régime que pour les sommes auxquelles elles se substituent (cf. en ce sens notamment arrêt du CE du 13 juillet 2007 n<sup>os</sup> 289233 et 289261 9° et 10° s.-s., Sté Volkswagen France). Ainsi, la somme versée à titre de transaction correspondant à des sanctions pécuniaires ou pénalités maintenues à la charge des contrevenants, y compris les amendes transactionnelles, ne sont pas admises en déduction pour la détermination du résultat fiscal en application des dispositions de l'article 39-2.

7. Sont visées les sanctions pécuniaires et pénalités mises à la charge des contrevenants à des obligations légales quelle que soit leur nature : qu'il s'agisse d'obligations légales en matière de législation fiscale, douanière, sociale, du travail, de la concurrence et des prix.

L'article 23 de la loi de finances pour 2008 confirme également la règle prétorienne de non-déductibilité des amendes pénales (cf. § 4). Désormais, toutes les amendes pénales à la charge d'une entreprise sont non déductibles sur le fondement des dispositions du 2 de l'article 39.

En d'autres termes, ne peuvent être déduites du bénéfice imposable les sanctions pécuniaires et pénalités infligées sur le fondement de dispositions légales c'est-à-dire de dispositions de droit international ou communautaire, législatives et réglementaires relevant du droit interne français. Il est de même des sanctions infligées à des contrevenants à des dispositions légales d'Etats étrangers et liées à des opérations imposables en France.

En revanche, les pénalités contractuelles dues dans le cadre de relations commerciales, telles que les intérêts dus à un fournisseur en cas de retard de paiement, demeurent déductibles dès lors qu'elles ne sanctionnent pas des manquements à des obligations légales.

8. Sans que cette liste soit exhaustive, sont ainsi non déductibles en application des nouvelles dispositions du 2 de l'article 39 les sanctions pécuniaires et les pénalités suivantes :

- les pénalités d'assiette et de recouvrement en matière fiscale (Pour plus de précisions sur ces pénalités fiscales, cf. instruction administrative 13-N-1-07 en date du 19 février 2007), qui étaient déjà non déductibles en application des dispositions antérieures, telles que :
  - l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 ;
  - la sanction pour défaut ou retard de déclaration prévue à l'article 1728 ;
  - les sanctions pour insuffisance de déclaration de 40 % en cas de manquement délibéré ou de 80 % en cas de manœuvres frauduleuses ou d'abus de droit prévues à l'article 1729 ;
  - les majorations en cas de retard de paiement prévues aux articles 1730 et 1731 ;
  - l'amende de 5 % prévue à l'article 1763 pour défaut de production ou inexactitude dans les documents suivants : tableau des provisions, relevé des frais généraux, état des abandons de créances et subventions prévu au 6<sup>ème</sup> alinéa de l'article 223 B;
- les sanctions pécuniaires en matière douanière, y compris les confiscations et astreintes, comme par exemple les amendes prévues par les articles 410 à 413 bis du code des douanes ;
- les sanctions pécuniaires et pénalités en matière de législation sociale (en matière de sécurité sociale ou de réglementation du travail), telles que l'amende prévue aux articles L. 8224-1 et L. 8224-2 du code du travail en cas de travail dissimulé, la pénalité pour non-respect des obligations déclaratives prévue à l'article R. 243-16 du code de la sécurité sociale, les majorations de retard prévues à l'article R. 243-18 du même code en cas de paiement tardif des cotisations de sécurité sociale ;
- les sanctions pécuniaires infligées par les autorités administratives indépendantes, comme par exemple :
  - l'Autorité des marchés financiers (AMF) ;
  - la Commission de régulation de l'énergie (CRE) ;
  - l'Autorité de contrôle des assurances et des mutuelles (ACAM) ;
  - l'Autorité de régulation des communications électroniques et des postes (ARCEP) ;
  - la Commission nationale de l'informatique et des libertés (CNIL) ;
  - la Commission bancaire ;

- le Conseil de la concurrence en cas de pratiques anticoncurrentielles : ententes, abus de domination, prix abusivement bas (article L. 464-2 du code de commerce).
- les sanctions ou pénalités infligées en cas de non-respect de la réglementation communautaire, notamment les amendes ou astreintes infligées par la Commission européenne aux entreprises coupables d'un abus de position dominante ou d'une entente illicite.

**9.** Demeurent non déductibles le versement libératoire et la pénalité prévus au IV de l'article 14 de la loi n° 2005-781 du 13 juillet 2005 de programme fixant les orientations de la politique énergétique (cf. pour plus de précisions, l'instruction administrative 4 C-6-07 du 7 mai 2007).

En outre, la sanction pécuniaire, prévue au V bis de l'article 14 de la loi du 13 juillet 2005 modifié par l'article 51 de la loi n° 2006-1537 du 7 décembre 2006, qui peut être prononcée par le ministre en charge de l'énergie en cas de manquements aux dispositions de ce même article ou aux dispositions réglementaires prises pour son application, entre désormais dans le champ d'application des dispositions du 2 de l'article 39 susvisé. Le paragraphe 8 de l'instruction administrative 4 C-6-07 précitée est donc rapporté.

### **Section 3 : Entrée en vigueur**

**10.** La présente mesure s'applique aux sanctions pécuniaires et pénalités comptabilisées, que ce soit en compte de charges ou provisions, au titre des exercices clos à compter du 31 décembre 2007.

En d'autres termes, les sanctions et pénalités comptabilisées par voie de provisions au titre d'un exercice clos antérieurement au 31 décembre 2007 demeurent soumises aux dispositions du 2 de l'article 39 dans sa rédaction antérieure à la loi de finances pour 2008.

DB supprimée : 4 C 622.

BOI supprimé : 4 C-6-07 § 8

BOI liés : 4 C-3-00, 4 C-6-01 et 4 C-6-07

La Directrice de la Législation Fiscale

Marie-Christine LEPETIT