RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Archives-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : 7D272-15/06/2000
Date de publication : 15/06/2000

SECTION 2 INSUFFISANCES ET DISSIMULATIONS

Sommaire :

SECTION 2
Insuffisances et dissimulations
CODE GÉNÉRAL DES IMPÔTS
LIVRE DES PROCÉDURES FISCALES

SECTION 2

Insuffisances et dissimulations

CODE GÉNÉRAL DES IMPÔTS

(législation applicable au 31 mars 1999)

Art. 1827. - En cas de dissimulation de partie du prix stipulé dans un contrat, et nonobstant l'application éventuelle des dispositions de l'article 1840, il est dû solidairement par tous les contractants, outre les droits d'enregistrement ou la taxe de publicité foncière et les taxes assimilées afférents à la partie dissimulée du prix, une amende fiscale égale à 50 % de ces droits ou taxes.

Art. 1828. - Dans le cas visé à l'article 1827, quiconque a été convaincu de s'être, d'une façon quelconque, rendu complice de manoeuvres destinées à éluder le paiement de l'impôt est personnellement passible, indépendamment de sanctions disciplinaires s'il est officier public ou ministériel, d'une amende égale à 50 % de la somme dont le Trésor a été frustré.

Art. 1840. - Est nulle et de nul effet toute contre-lettre ayant pour objet une augmentation du prix stipulé dans le traité de cession d'un office ministériel et toute convention ayant pour but de dissimuler partie du prix d'une vente d'immeubles ou d'une cession de fonds de commerce ou de clientèle ou d'une cession d'un droit à un bail ou du bénéfice d'une promesse de bail portant sur tout ou partie d'un immeuble et tout ou partie de la soulte d'un échange ou d'un partage comprenant des biens immeubles, un fonds de commerce ou une clientèle.

LIVRE DES PROCÉDURES FISCALES

Art. L. 180. - Pour les droits d'enregistrement, la taxe de publicité foncière, les droits de timbre, ainsi que les taxes, redevances et autres impositions assimilées, le droit de reprise de l'administration s'exerce jusqu'à l'expiration de la troisième année suivant celle de l'enregistrement d'un acte ou d'une déclaration ou de l'accomplissement de la formalité fusionnée définie à l'article 647 du CGI.

Toutefois, ce délai n'est opposable à l'administration que si l'exigibilité des droits et taxes a été suffisamment révélée par le document enregistré ou présenté à la formalité, sans qu'il soit nécessaire de procéder à des recherches ultérieures.

*

* *

1Il y a insuffisance lorsque, dans un acte portant cession de fonds de commerce, le prix et les charges, loyalement exprimées, ne représentent pas la véritable valeur des biens transmis.

Il y a dissimulation, au contraire, lorsque le prix porté dans l'acte, qu'il soit égal ou non à la valeur vénale des biens transmis, n'est pas le prix véritable payé par l'acquéreur, ou lorsqu'il n'est pas fait état d'une charge s'ajoutant au prix ou lorsqu'une société a fait l'objet d'une minoration volontaire.

Il peut donc y avoir, dans un même acte. à la fois dissimulation et insuffisance de prix, lorsque, d'une part, le prix exprimé est inférieur au prix réellement convenu, et que, d'autre part, le prix réellement convenu est lui-même inférieur à la valeur vénale des biens transmis.

A. INSUFFISANCES

2Lorsqu'elle constate l'insuffisance des prix des fonds de commerce et des clientèles. l'administration met en oeuvre la procédure de redressement contradictoire prévue à l'article L. 55 du LPF (cf DB 13 L 151). L'insuffisance peut être établie aussi bien par l'expertise (LPF, art. R* 202-3 et R* 202-4) que par tous les modes de preuve compatibles avec la procédure écrite (LPF, art. R* 195-1).

I. Procédure

3L'action en répétition dont l'administration dispose au regard des droits d'enregistrement et de timbre peut être exercée jusqu'à l'expiration de la troisième année suivant celle au cours de laquelle l'exigibilité de ces droits a été suffisamment révélée par l'enregistrement d'un acte ou d'une déclaration sans qu'il soit nécessaire de recourir à des recherches ultérieures (LPF, art. L. 180).

L'insuffisance du prix des fonds de commerce et clientèles peut donc être constatée et la procédure de redressement engagée jusqu'à l'expiration de la troisième année suivant celle au cours de laquelle l'acte de cession a été enregistré.

Cette procédure comporte les opérations suivantes :

4• Notification de la nature et des motifs du redressement envisagé au contribuable qui, dans un délai de trente jours, doit faire parvenir son acceptation ou ses observations (cf. DB 13 L 1514, n°s 20 et suiv.) : l'administration doit apporter la preuve de l'insuffisance de prix ou d'évaluation par rapport à la valeur vénale réelle du bien concerné. Il convient donc d'indiquer dans les notifications de redressements, les éléments chiffrés et les termes de comparaison qui justifient les rehaussements envisagés sur les prix ou les évaluations. Les termes de comparaison doivent être mentionnés avec suffisamment de précision pour que le contribuable puisse les discuter. Ils ne doivent pas cependant comporter d'indications susceptibles de porter atteinte au secret professionnel. Afin de concilier les impératifs de motivation et de secret professionnel, l'article 57 du LPF précise que, pour être valablement motivée en fait, la notification de redressement doit comporter les indications suivantes :

- date des mutations à titre onéreux ;

- adresse des fonds ou lieux d'exercice des professions ;

- nature des activités exercées ;

- prix de cession, chiffres d'affaires ou bénéfices, si ces informations sont soumises à une obligation de publicité ou, dans le cas contraire, moyennes de ces données chiffrées concernant les entreprises citées comme éléments de comparaison.

Ces indications nécessaires à une motivation de fait correcte ne dispensent pas, bien entendu, le service de l'obligation de motiver en droit le redressement (cf. DB 13 L 1513, n°s 87 à 89).

5• En cas d'accord entre le redevable et l'administration, émission de l'avis de mise en recouvrement sur la base ayant emporté l'accord (cf. DB 13 L 1514, n°s 43 et suiv.).

6• En cas de désaccord persistant, l'administration ou le redevable peut soumettre le désaccord à l'avis de la commission départementale de conciliation prévue à l'article 1653 A du CGI. L'avis de la commission est notifié au redevable par le service qui l'informe en même temps du chiffre qu'il se propose de retenir comme base d'imposition et il est procédé à l'émission d'un avis de mise en recouvrement. Quel que soit l'avis émis par la commission, la charge de la preuve, en cas de contentieux ultérieur, incombe toujours à l'administration

(cf. DB 13 M 362).

7• En cas de réclamation contentieuse et lorsque la décision du directeur ne lui donne pas satisfaction, le contribuable peut porter l'affaire devant le tribunal de grande instance. Mais le directeur peut aussi soumettre d'office le litige à la décision du tribunal dans les conditions prévues aux articles R* 199-1, dernier alinéa et R* 200-3 du LPF (cf. DB 13 O 4).

Dans les instances relatives aux réclamations afférentes à la valeur vénale des fonds de commerce et des marchandises neuves, l'expertise est de droit si elle est demandée par le contribuable ou par l'administration (LPF, art. R* 202-3 ; cf. DB 13 O 4321).

II. Pénalités

8Le régime des pénalités issu de la loi n° 87-502 du 8 juillet 1987 modifiant les procédures fiscales et douanières est commenté à la DB 13 N .

B. DISSIMULATIONS

I. Dissimulation de prix

9C'est l'intention frauduleuse qui caractérise la dissimulation et la différencie de la simple insuffisance de prix : les parties ont volontairement mentionné dans l'acte un prix inférieur à celui dont elles étaient convenues ou ont dissimulé une charge.

Ainsi, la preuve de la dissimulation de partie du prix de vente d'un fonds de commerce a été estimée apportée, dans les cas suivants :

- l'acquéreur n'a pu fournir d'explication plausible sur deux retraits de fonds effectués de son compte bancaire le jour de l'acquisition et le lendemain de celle-ci (Cass. com., 27 novembre 1978, X... ; RJ III. p. 180) ;

- le vendeur a perçu, en sus du prix, une indemnité dite d'assistance technique qui lui reste acquise en son entier quelles que soient les circonstances, alors qu'il exploitait un commerce distinct et n'a, à aucun moment, apporté son concours à la société concessionnaire (Cass, com., 30 juin 1980, Société des rillettes de Coudray).

Mais il n'y a pas dissimulation lorsque les parties dressent plusieurs actes pour constater la transmission des divers éléments d'un fonds de commerce, et se bornent à soumettre certaines de ces conventions à la formalité sans révéler l'existence des autres à l'administration. Pour que les éléments constitutifs à la dissimulation soient réunis, il faut que le service établisse, lorsqu'un prix particulier a été stipulé pour le ou les éléments du bien transmis par actes enregistrés que ce prix n'a pas été exactement exprimé dans les actes. À

défaut de cette preuve, il y aurait seulement mutation secrète des éléments dont la transmission n'a pas été déclarée.

10L'article 1827 du CGI prévoit qu'en cas de dissimulation de partie du prix stipulé dans un contrat, il est dû solidairement par tous les contractants, outre les droits d'enregistrement afférents à la partie dissimulée du prix, une amende fiscale égale à 50 % de ces droits. En outre indépendamment de l'amende, l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du même code est dû sur le montant des droits mis à la charge des parties au contrat (cf. DB 13 N 2332).

À ces sanctions fiscales, l'article 1840 du CGI ajoute une sanction civile : la nullité de la contre-lettre (cf. DB 13 N 2381, n°s 1 à 6).

Par ailleurs, l'article 1828 du CGI rend personnellement passible d'une amende égale à 50 % de la somme dont le Trésor a été frustré, quiconque s'est rendu complice de manoeuvres destinées à éluder le paiement de l'impôt et prévoit, de plus, des sanctions disciplinaires, si le contrevenant est officier public ou ministériel (voir aussi l'art. 1838 du CGI, en cas de récidive [cf. DB 13 N 2352]).

Enfin, en cas d'affirmation frauduleuse de sincérité du prix faite par les parties (CGI, art. 850 et 1837) celles-ci encourent les peines prévues aux articles 131-26 et 434-17 du nouveau code pénal (cf. DB 13 N 4233).

II. Dissimulation du véritable caractère du contrat

11Dans le cas de dissimulation de la portée véritable d'un contrat ou d'une convention sous l'apparence de stipulations donnant ouverture à des droits d'enregistrement moins élevés, les droits correspondant à la dissimulation sont assortis, outre l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI, d'une majoration de 80 % (CGI, art. 1729). Cette majoration est applicable même si le comité consultatif prévu à l'article L 64 du LPF n'a pas été appelé à donner son avis ; elle est à la charge de toutes les parties à l'acte ou à la convention qui en sont tenues solidairement.