

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

13 N-1-07

N° 29 du 19 FEVRIER 2007

AMENAGEMENT DU REGIME DES PENALITES FISCALES

(articles 12 à 25 de l'ordonnance n° 2005-1512 du 7 décembre 2005 relative à des mesures de simplification en matière fiscale et à l'harmonisation et l'aménagement du régime des pénalités)

NOR : BUD L 07 00027 J

Bureau T 1

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

Engagé par l'ordonnance n° 2004-281 du 25 mars 2004, qui a supprimé une vingtaine de pénalités devenues sans objet ou obsolètes, le processus d'aménagement des pénalités fiscales s'est poursuivi avec l'ordonnance n° 2005-1512 du 7 décembre 2005 qui a procédé à une importante refonte.

L'intérêt de retard est séparé des sanctions afin de le distinguer clairement de celles-ci.

Les sanctions communes sont regroupées autour de neuf catégories principales et l'expression « mauvaise foi » est remplacée par celle de « manquement délibéré ».

Les procédures de recouvrement et de contentieux sont clarifiées.

Il est procédé à une réduction du nombre de quotités des amendes forfaitaires.

La première partie de l'instruction présente les aménagements apportés par l'ordonnance et précise les modalités de son application dans le temps ainsi que quelques aménagements doctrinaux indépendants de l'ordonnance. Les dispositions de l'ordonnance entrent en vigueur le 1^{er} janvier 2006, étant précisé que les dispositions plus douces s'appliquent aux infractions commises antérieurement.

La deuxième partie de l'instruction expose l'ensemble du dispositif des pénalités fiscales tel qu'il se présente après l'intervention de l'ordonnance. A cet effet, elle se substitue en l'actualisant à l'ensemble de la doctrine précédemment exprimée dans la documentation administrative de base 13 N 1 à 13 N 33 et dans les bulletins officiels des impôts suivants qui sont donc rapportés à compter de sa publication : 13 N-2-97, 13 N-3-97, 13 N-1-98, 13 N-2-98, 13 N-1-00, 13 N-2-00, 13 N-3-00, 13 N-4-00, 13 N 7-00, 13 N-2-02, 13 N-3-02, 13 N-1-04 et 13 O-1-05.

Les nouveautés législatives ou doctrinales sont signalées par un filet intégré en marge du texte.

•

- 1 -

19 février 2007

3 507029 P - C.P. n° 817 A.D. du 7-1-1975

B.O.I.

I.S.S.N. 0982 801 X

DGI - Bureau L 3, 64-70, allée de Bercy - 75574 PARIS CEDEX 12

Directeur de publication : Bruno PARENT

Responsable de rédaction : Brice Cantin

Impression : S.D.N.C.

82, rue du Maréchal Lyautey - BP 3045 - 78103 Saint-Germain-en-Laye cedex

SOMMAIRE

INTRODUCTION	1
 PREMIERE PARTIE : NOUVEAUTES APORTEES AU REGIME DES PENALITES FISCALES	
 CHAPITRE 1 : MODIFICATIONS RESULTANT DE L'ORDONNANCE N° 2005-1512 DU 7 DECEMBRE 2005	
Section 1 : Nouvelle organisation du chapitre II du livre II du CGI	2
Section 2 : Harmonisation terminologique	
A. PRECISIONS CONCERNANT LA DEFINITION DES TERMES « PENALITES », « SANCTIONS », « MAJORATIONS » ET « AMENDES »	3
B. ABANDON DES TERMES « MAUVAISE FOI »	4
Section 3 : Modifications concernant le montant des pénalités	
A. ECHELLE DES SANCTIONS	5
B. MODIFICATION DES QUOTITES	6
Section 4 : Autres modifications	7
Section 5 : Suppressions de pénalités	23
Section 6 : Application dans le temps des règles nouvelles	24
 CHAPITRE 2 : MODIFICATIONS DOCTRINALES INDEPENDANTES DE L'ORDONNANCE DU 7 DECEMBRE 2005	
Section 1 : Prise en compte des acomptes dans la base de calcul de l'intérêt de retard dus en cas de défaut ou de retard dans le dépôt d'une déclaration comportant l'indication d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt	25
Section 2 : Pénalités applicables en matière de contribution sociale sur l'impôt sur les sociétés (CGI, art. 235 ter ZC)	26
 DEUXIEME PARTIE : COMMENTAIRE D'ENSEMBLE DU NOUVEAU REGIME DES PENALITES FISCALES ISSU DE L'ORDONNANCE DU 7 DECEMBRE 2005	

TITRE PREMIER : INFRACTIONS ET PENALITES COMMUNES A TOUS LES IMPOTS**CHAPITRE 1 : REGLES GENERALES CONCERNANT L'INTERET DE RETARD**

Section 1 : Nature de l'intérêt de retard	27
Section 2 : Champ d'application de l'intérêt de retard	28
Sous-section 1 : Principe	29
Sous-section 2 : Exceptions	30
A. APPLICATION DES SANCTIONS PREVUES AUX ARTICLES 1791 A 1825 F DU CGI EN CAS D'INFRACTION A LA LEGISLATION PROPRE AUX CONTRIBUTIONS INDIRECTES	31
B. APPLICATION DES DISPOSITIONS DU 2 DU II DE L'ARTICLE 1727 DU CGI RELATIVES A LA « MENTION EXPRESSE »	32
I. Champ d'application	33
II. Conditions	34
III. Conséquences de l'exonération	35
C. APPLICATION DES DISPOSITIONS DES 3 ET 4 DU II DE L'ARTICLE 1727 DU CGI RELATIVES A LA « TOLERANCE LEGALE »	36
I. Champ d'application	37
II. Conditions d'application	38
III. Cas particuliers	
1. Impôt résultant d'impositions à différents taux (exemples : impôt sur le revenu, impôt sur les sociétés)	39
2. Remise en cause des réductions ou crédits d'impôt	40
3. Quotient familial	41
4. Appréciation de la tolérance légale dans les groupes fiscalement intégrés	42
5. Appréciation de la tolérance légale en cas d'application de la procédure de régularisation prévue par l'article L. 62 du LPF	43
D. APPLICATION DE LA MAJORATION PREVUE A L'ARTICLE 1730 POUR PAIEMENT TARDIF AUPRES DES COMPTABLES DU TRESOR	44
E. ERREUR COMMISE PAR LE SERVICE DANS LA LIQUIDATION DE L'IMPOT	45
F. IMPOSITIONS FONDEES SUR UNE LOI A CARACTERE INTERPRETATIF	46
G. TAXATION DES HONORAIRES DE MEDECINS CONVENTIONNES INCLUS DANS DES RELEVES COMPLEMENTAIRES DE SECURITE SOCIALE	47
H. REMISE EN CAS DE REDRESSEMENT OU DE LIQUIDATION JUDICIAIRES OU DE PROCEDURE DE RETABLISSEMENT PERSONNEL	48

Section 3 : Calcul de l'intérêt de retard

A. TAUX

I. Principe	49
II. Cas particulier	

1. Procédure de régularisation prévue par l'article L. 62 du LPF	50
2. Manquements aux engagements pris en application du b du 2° du 2 de l'article 793 du CGI	51

B. BASE DE CALCUL ET MODALITES DE DECOMPTE

I. Base de calcul	52
II. Modalités de décompte	

1. Principe général	55
2. Modalités particulières de décompte	56

C. CUMUL DE L'INTERET DE RETARD ET DES AUTRES PENALITES FISCALES	64
--	-----------

CHAPITRE 2 : INFRACTIONS RELATIVES A L'ASSIETTE DE L'IMPOT

Section 1 : Défaut ou retard dans la souscription d'une déclaration ou la présentation d'un acte à la formalité

A. INFRACTIONS CONCERNEES	67
B. MAJORATIONS APPLICABLES	

I. Taux et base de calcul	69
II. Précisions relatives à la découverte d'activités occultes	

1. Activités concernées	70
2. Notion d'activités occultes	71

a. Le contribuable n'a pas fait connaître son activité à un centre de formalité des entreprises ou au greffe du tribunal de commerce	72
b. Le contribuable n'a souscrit aucune déclaration fiscale	73

3. Règles particulières à l'examen contradictoire de situation fiscale personnelle	74
--	----

III. Mesures d'assouplissement

1. Déclarations de succession (CGI, art. 1728-2)	75
2. Formalité fusionnée (CGI, art. 1728-3)	76

IV. Cas particulier à l'impôt sur le revenu : cumul d'infractions au niveau de la déclaration d'ensemble et des déclarations catégorielles (CGI, art. 1728-4)	78
--	-----------

V. Remarques relatives aux majorations appliquées en matière de droits d'enregistrement, d'impôt de solidarité sur la fortune, de droits de timbre et taxes assimilées	80
---	-----------

Section 2 : Insuffisances, omissions ou inexactitudes relevées dans les déclarations souscrites ou les actes présentés à la formalité

A. INFRACTIONS CONCERNEES	81
B. MAJORATIONS APPLICABLES	82
C. QUALIFICATION DES INFRACTIONS	83

I. Appréciation du manquement délibéré	84
---	-----------

II. Notion fiscale de manœuvres frauduleuses	87
---	-----------

III. Dissimulation juridique ou abus de droit	90
--	-----------

IV. Dissimulation d'une partie du prix stipulé dans un contrat

1. Notion de dissimulation de prix	
------------------------------------	--

a) Définition	91
----------------------	-----------

b) Application	92
-----------------------	-----------

2. Preuve de la dissimulation de prix	93
---------------------------------------	----

Section 3 : Règles communes aux pénalités prévues par les articles 1728 et 1729

A. DEPOT HORS DELAI DE DECLARATIONS COMPLEMENTAIRES OU RECTIFICATIVES	94
---	----

B. DECLARATION NON SOUSCRITE	96
------------------------------	----

C. RECTIFICATIONS EFFECTUEES SUR UNE DECLARATION SOUSCRITE OU UN ACTE ENREGISTRE HORS DELAIS	97
--	----

D. REGLES COMMUNES PARTICULIERES A CERTAINS IMPOTS	
--	--

1. Impôts sur les revenus - Evaluation forfaitaire du revenu imposable d'après les éléments du train de vie (CGI, art. 168)	101
--	------------

2. Contribution sociale sur l'impôt sur les sociétés (CGI, art. 235 ter ZC)	102
3. Droits d'enregistrement et taxe de publicité foncière : cas de modification de la ventilation du prix	103
E. MODALITES DE CALCUL DES PENALITES EN CAS D'INFRACTIONS DISTINCTES	104
F. CUMUL DES SANCTIONS FISCALES ET DES SANCTIONS PENALES	105
CHAPITRE 3 : INFRACTIONS RELATIVES AU RECOUVREMENT DE L'IMPOT	
Section 1 : Qualification de l'infraction	
A. DEFINITION	106
B. DETERMINATION DE LA DATE DE PAIEMENT	
I. Paiement par chèque	107
II. Paiement par mandat-lettre ou mandat-cash	108
III. Paiement par virement bancaire	109
IV. Paiement par télévirement	110
Section 2 : Retard de paiement des impôts recouvrés par les comptables du Trésor	111
A. PRINCIPE	112
B. CAS PARTICULIERS	
I. Prorogations de délai	113
II. CSG sur les revenus du patrimoine, prélèvement social sur les revenus du patrimoine et CRDS	114
III. Impôt sur le revenu	
1. Modulation des acomptes à l'initiative du contribuable	115
2. Echéances mensuelles impayées	116
IV. Taxe professionnelle	
1. Modulation des acomptes à l'initiative du contribuable	117
2. Echéances mensuelles impayées	118
3. Imputation des dégrèvements pour plafonnement de la taxe professionnelle sur le montant du solde de cotisation à payer en fin d'année	119
V. Télévirement	123

Section 3 : Retard de paiement des impôts recouvrés par les comptables de la direction générale des Impôts

A. INFRACTIONS CONCERNEES

I. Dépôt d'une déclaration non accompagnée du paiement intégral des droits correspondants	124
II. Paiement tardif de sommes qui doivent être acquittées spontanément par le contribuable sans déclaration préalable	125
III. Cas des impositions mises en recouvrement à la suite d'un contrôle	126

B. MAJORATION APPLICABLE

I. Principe	127
II. Exceptions :	
1. Déclaration déposée ou acte présenté à la formalité tardivement, mais accompagnés du paiement total des droits	128
2. Impositions mises en recouvrement à la suite d'un contrôle	129

CHAPITRE 4 : AUTRES INFRACTIONS ET PENALITES COMMUNES

Section 1 : Défaut de production ou production tardive d'un document ne comportant pas d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt et devant être remis à l'administration fiscale / Omissions ou inexactitudes dans ces documents	130
---	------------

Sous-section 1 : Documents visés par l'article 1729 B du CGI **131**

Sous-section 2 : Défaut de production ou production tardive d'une déclaration ou d'un acte ne comportant pas d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt et devant être remis à l'administration fiscale

A. CHAMP D'APPLICATION DE L'AMENDE	132
B. MODALITES D'APPLICATION DE L'AMENDE	133

Sous-section 3 : Omissions ou inexactitudes dans les déclarations ou actes ne comportant pas d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt et devant être remis à l'administration fiscale

A. CHAMP D'APPLICATION DE L'AMENDE	134
B. MODALITES D'APPLICATION DE L'AMENDE	135
C. FORCE MAJEURE	136

Sous-section 4 : Mesure de tempérament commune aux amendes prévues aux 1 et 2 de l'article 1729 B du CGI **137**

Sous-section 5 : Règles de cumul des amendes prévues aux 1 et 2 de l'article 1729 B du CGI entre elles et avec d'autres pénalités du CGI

A. REGLES DE CUMUL DES AMENDES PREVUES AUX 1 ET 2 DE L'ARTICLE 1729 B ENTRE ELLES	138
B. REGLES DE CUMUL DES AMENDES PREVUES AUX 1 ET 2 DE L'ARTICLE 1729 B AVEC D'AUTRES PENALITES DU CGI	139

Section 2 : Opposition à fonctions et obstacle au contrôle de l'impôt

Sous-section 1 : Opposition au contrôle fiscal entraînant une évaluation d'office	140
Sous-section 2 : Infractions au droit de communication	141
Sous-section 3 : Refus de communication des opérations de transferts de fonds à l'étranger	142
Sous-section 4 : Défaut de réponse à la demande faite en application de l'article L. 13 B du LPF	143

Section 3 : Infractions commises par les tiers déclarants

Sous-section 1 : Défaut de déclaration des commissions, courtages, ristournes, honoraires, des rémunérations d'associés, des parts de bénéfices et des revenus de valeurs mobilières

A. REGLE GENERALE	144
B. REGLES PARTICULIERES A CERTAINS REVENUS DE VALEURS MOBILIERES	146
Sous-section 2 : Défaut de déclaration en matière de taxe sur les services de télévision	149
Sous-section 3 : Défaut de déclaration des salaires, pensions et droits d'auteur	150
Sous-section 4 : Défaut de déclaration des comptes ouverts ou utilisés à l'étranger et des avances remboursables ne portant pas intérêt	151

Section 4 : Infractions aux règles de facturation

Sous-section 1 : Fausses factures, défaut de facturation	152
A. FACTURES DE COMPLAISANCE ET FACTURES FICTIVES	153
B. DEFAUT DE FACTURATION	154
I. Règle générale	
1. Portée de la mesure	155
2. Modalités pratiques de mise en œuvre	156

a) Agents habilités à mettre en œuvre l'amende	157
b) Notification de l'amende	158
c) Motivation de l'amende	159
3. Mise en œuvre de la solidarité financière du client	160
4. Réduction de l'amende	161
II. Travaux immobiliers	162
Sous-section 2 : Factures inexactes ou incomplètes	
A. PORTEE DE LA MESURE	163
B. MODALITES PRATIQUES DE MISE EN ŒUVRE	
1. Agents habilités à mettre en œuvre l'amende	164
2. Signification de l'amende	165
3. Motivation de l'amende	166
C. PLAFONNEMENT DE L'AMENDE DUE AU TITRE DE CHAQUE DOCUMENT	167
Sous-section 3 : Règles de cumul des sanctions	
A. CUMUL DES AMENDES RELATIVES A LA FACTURATION	168
B. CUMUL DES AMENDES RELATIVES A LA FACTURATION AVEC D'AUTRES SANCTIONS	169
Section 5 : Non respect des obligations de déclaration ou paiement par voie électronique	
Sous-section 1 : Règle générale	
A. TELEDECLARATION	170
B. TELEPAIEMENT, PAIEMENT PAR VIREMENT OU PAR PRELEVEMENT OPERE PAR LE TRESOR PUBLIC	172
C. REGLES DE CUMUL DES PENALITES	173
Sous-section 2 : Cas des tiers déclarants	
Section 6 : Non respect des conditions auxquelles sont subordonnés des avantages fiscaux	
Sous-section 1 : Ouverture ou maintien irrégulier de comptes bénéficiant d'une aide publique	175

Sous-section 2 : Infractions relatives à certains avantages fiscaux accordés au titre des investissements réalisés outre-mer **176**

Section 7 : Délivrance irrégulière de documents permettant à un tiers de bénéficier d'un avantage fiscal **177**

A. REDEVABLES DE L'AMENDE **178**

B. NATURE DES DOCUMENTS DELIVRES **179**

C. INFRACTIONS CONCERNEES **180**

TITRE 2 : INFRACTIONS ET PENALITES PARTICULIERES

CHAPITRE 1 : INFRACTIONS ET PENALITES PARTICULIERES AUX IMPOTS DIRECTS ET TAXES ASSIMILEES

Section 1 : Majorations de droits

A. NON-RESPECT DES CONDITIONS DE RACHAT D'UNE ENTREPRISE PAR SES SALARIES **181**

B. DEFAUT DE DECLARATION DE TRANSFERTS DE CAPITAUX EN PROVENANCE OU A DESTINATION DE L'ETRANGER **182**

Section 2 : Amendes fiscales

A. DEFAUT DE DECLARATION DE REMUNERATIONS ET DISTRIBUTIONS OCCULTES

I. Définition **184**

II. Pénalité applicable **185**

III. Règles de cumul des pénalités **186**

B. DEFAUT DE MENTION, SUR LA DECLARATION D'ENSEMBLE, DE CERTAINS REVENUS EXONERES OU SOUMIS A PRELEVEMENTS OU RETENUE LIBERATOIRES **187**

C. DEFAUT DE RETENUE OU RETENUE INSUFFISANTE DE L'IMPOT SUR LE REVENU **188**

D. DEFAUT DE DECLARATION DES TRANSACTIONS PORTANT SUR LES OBJETS DE VALEUR **189**

E. INFRACTION AUX MESURES DE PUBLICITE DES IMPOSITIONS **190**

F. INFRACTIONS ET PENALITES PARTICULIERES AUX BENEFICES INDUSTRIELS ET COMMERCIAUX ET A L'IMPOT SUR LES SOCIETES

I. Défaut de souscription, inexactitudes dans les documents propres aux bénéfices industriels et commerciaux et à l'impôt sur les sociétés **191**

II. Non-respect de l'engagement mentionné au II de l'article 210 E du CGI **193**

III. Non-respect des obligations prévues à l'article 210 B du CGI	194
G. NON RESPECT DES CONDITIONS DE FONCTIONNEMENT D'UN PLAN D'EPARGNE EN ACTIONS (PEA)	195
I. Sort du gain réalisé sur le plan jusqu'à la date de la clôture	
1. Manquement après l'expiration de la cinquième année	196
2. Manquement avant l'expiration de la cinquième année	197
II. Sort des produits et plus-values acquis après la date de clôture du plan	199
III. Intérêt de retard	200
IV. Sanctions	201
H. DEFAULT DE DECLARATION DES CONTRATS D'ASSURANCE-VIE A L'ETRANGER	202
I. INFRACTION AUX REGLES DE DECLARATION DE PAIEMENT DE REVENUS DE CAPITAUX MOBILIERS	203
CHAPITRE 2 : INFRACTIONS ET PENALITES PARTICULIERES AUX TAXES SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES ET TAXES ASSIMILEES	
Section 1 : Sanctions fiscales	
A. INSUFFISANCES DES ACOMPTEES	
I. Règle générale	
1. Acomptes provisionnels (régime réel normal d'imposition)	204
2. Acomptes trimestriels (régime simplifié d'imposition)	205
II. Cas particulier des exploitants agricoles	
1. Exploitants agricoles nouvellement assujettis a la TVA	206
2. Situation des exploitants agricoles à partir de la deuxième année d'imposition	207
B. ACHATS ET VENTES SANS FACTURE REGULIERE	208
C. DEFAULT D'ENREGISTREMENT DES MUTATIONS A TITRE ONEREUX ET DES APPORTS EN SOCIETE PASSIBLES DE LA TVA	209
D. DEFAULT DE PRESENTATION DE RECEPISSES DE CONSIGNATION	210

E. DISPOSITIONS COMMUNES A LA DGI ET A LA DGDDI

I. Défaut de déclaration d'échange de biens prévue a l'article 289 C du CGI	211
II. Non respect des obligations liées au régime d'entrepôt fiscal	212
III. Constatation des infractions et prononcé des pénalités prévues aux I et II	213

F. NON DECLARATION PAR UN REDEVABLE D'UNE TAXE QU'IL PEUT DEDUIRE	214
---	-----

G. DEFAULT DE PRESENTATION OU DE TENUE DES REGISTRES PREVUS A L'ARTICLE 286 QUATER DU CGI	215
---	-----

Section 2 : importation	216
--------------------------------	------------

CHAPITRE 3 : INFRACTIONS ET PENALITES PARTICULIERES AUX CONTRIBUTIONS INDIRECTES	217
--	-----

CHAPITRE 4 : INFRACTIONS ET PENALITES PARTICULIERES AUX DROITS D'ENREGISTREMENT ET A LA TAXE DE PUBLICITE FONCIERE	
--	--

Section 1 : Sanctions fiscales

A. INOBSERVATION DES OBLIGATIONS IMPOSEES AUX DEPOSITAIRES DE TITRES, SOMMES OU VALEURS APRES OUVERTURE D'UNE SUCCESSION	218
--	-----

B. DEFAULT DE JUSTIFICATION DU PAIEMENT OU DE L'EXONERATION DE L'IMPOT DE MUTATION PAR DECES EN CAS D'ACQUISITION DE BIENS SITUES EN FRANCE ET DEVOLUS A DES PERSONNES DOMICILIEES A L'ETRANGER	219
---	-----

C. CONSTRUCTION SANS AUTORISATION	220
-----------------------------------	-----

D. NON-RESPECT PAR LES MARCHANDS DE BIENS DE L'OBLIGATION DE TENUE DU REGISTRE PREVU AU 2° DE L'ARTICLE 852 DU CGI	221
--	-----

Section 2 : Autres sanctions et mesures diverses

A. DECHEANCES DE REGIMES SPECIAUX

I. Principe	222
--------------------	------------

1. Défaut de production de justification de l'exécution des travaux de construction et de leur destination (CGI, art. 1594-0 G, A, II, 2°)	223
--	-----

2. Non respect des engagements pris lors d'acquisition d'immeubles ruraux par les fermiers (CGI, art. 1594 F quinquies, D, I, 2°)	224
---	-----

3. Non respect des conditions d'acquisition d'immeubles ruraux par les jeunes agriculteurs bénéficiaires d'aides à l'installation, ou réalisées en vue de les leur donner à bail (CGI, art. 1594 F quinquies, E)	225
--	-----

4. Non respect de leurs engagements par les SAFER (CGI, art. 1028 ter)	226
--	-----

5. Non respect de leurs engagements par les marchands de biens (CGI, art. 1115)	227
---	-----

II. Cas particuliers **228**

B. DESTITUTION D'OFFICIER PUBLIC OU MINISTERIEL	229
C. PRESENTATION HORS DELAI A L'ENREGISTREMENT OU A LA FORMALITE D'ACTES DETENUS PAR LES HUISSIERS, NOTAIRES, GREFFIERS OU AUTORITES ADMINISTRATIVES OU D'ACTES NON CONSIGNES	230
D. DECLARATION HORS DELAI DES TRANSMISSIONS DE BIENS PAR LES TUTEURS ET CURATEURS	232
E. MANQUEMENT A L'ENGAGEMENT PRIS PAR UN GROUPEMENT FORESTIER	233
F. VIOLATION D'ENGAGEMENT RELATIF AUX TRANSMISSIONS D'ŒUVRES D'ART	237

CHAPITRE 5 : INFRACTIONS ET PENALITES PARTICULIERES AUX DROITS DE TIMBRES ET AUX AUTRES DROITS ET TAXES ASSIMILES

Section 1 : Sanctions fiscales

A. INFRACTION A LA REGLEMENTATION RELATIVE AU PAIEMENT DES DROITS DE TIMBRE EN COMPTE AVEC LE TRESOR	238
B. EMPLOI FRAUDULEUX DE MACHINES A TIMBRER	239
C. INFRACTIONS A LA REGLEMENTATION RELATIVE A L'OBLIGATION DE PAYER PAR CHEQUE POUR LES COMMERCANTS	240

Section 2 : Autres sanctions et mesures diverses **241**

CHAPITRE 6 : INFRACTIONS ET PENALITES PARTICULIERES A LA REDEVANCE AUDIOVISUELLE

A. OMISSIONS OU INEXACTITUDES DANS LES DECLARATIONS OU DEFAUT DE PRODUCTION DES DECLARATIONS PAR LES REDEVABLES DE LA REDEVANCE AUDIOVISUELLE

1. Sanctions applicables aux particuliers	242
2. Sanctions applicables aux professionnels	243
3. Sanctions applicables aux vendeurs de télévisions	244
4. Mise en œuvre, recouvrement et contentieux des amendes	245

B. DEFAUT DE COMMUNICATION OU COMMUNICATION INEXACTE DE DOCUMENTS PAR LES ETABLISSEMENTS DIFFUSEURS OU DISTRIBUTEURS DE SERVICES PAYANTS DE PROGRAMMES DE TELEVISION **246**

TITRE 3 : MISE EN OEUVRE DES PENALITES FISCALES

CHAPITRE 1 : CONSTATATION ET PREUVE DES INFRACTIONS

Section 1 : Autorité compétente pour constater les infractions fiscales

A. PRINCIPE	247
B. CAS PARTICULIERS	
I. Pénalités pour retard de paiement des impôts recouverts par les comptables du Trésor	248
II. Infractions à la réglementation concernant les animaux vivants de boucherie	249
III. Infractions à la réglementation relative à la billetterie des établissements de spectacles soumis à la TVA	250
IV. Déchéance du régime spécial prévu à l'article 1137 du CGI	251
V. Défaut de déclaration d'échange de biens prévue à l'article 289 C du CGI et non-respect des obligations liées au régime d'entrepôt fiscal	252
VI. Manquement à l'engagement pris par un groupement forestier	253

Section 2 : Modalités de constatation des infractions fiscales

A. ACTE CONSTATANT LES INFRACTIONS FISCALES	254
I. Infractions constatées par procès-verbal	
1. Champ d'application	255
2. Rédaction des procès-verbaux	
a) Règles applicables en matière de contributions indirectes	
• <i>Déclaration de procès-verbal</i>	256
• <i>Rédaction proprement dite du procès-verbal</i>	257
• <i>Délai pour rapporter le procès-verbal</i>	258
• <i>Conséquences de l'établissements des procès-verbaux</i>	259
b) Règles applicables en matière de droits de timbre	260
c) Règles applicables en matière de récépissé de consignation	261
d) Règles applicables aux autres infractions constatées par procès-verbal	
• <i>En matière de taxes sur le chiffre d'affaires</i>	262
• <i>En matière de tenue des registres prévus à l'article 286 quater du CGI</i>	263
• <i>En matière d'opposition individuelle ou collective à fonctions (CGI, art. 1746)</i>	264

II. Autres infractions	265
B. MOTIVATION DES SANCTIONS FISCALES	266
Section 3 : Preuve des infractions fiscales	
A. REGLE GENERALE	268
B. REGLES PARTICULIERES AUX DROITS D'ENREGISTREMENT ET A LA TAXE DE PUBLICITE FONCIERE	269
CHAPITRE 2 : RECOUVREMENT, CONTENTIEUX ET PRESCRIPTION DES PENALITES FISCALES	
Section 1 : Recouvrement des pénalités fiscales	270
Section 2 : Contentieux des pénalités fiscales	274
A. RECLAMATIONS CONTENTIEUSES	275
B. REMISES ET TRANSACTIONS A TITRE GRACIEUX	277
Section 3 : Prescription des pénalités fiscales	
A. DELAIS DE PRESCRIPTION	278
B. INTERRUPTION DE LA PRESCRIPTION	279
CHAPITRE 3 : REGLES DE SOLIDARITE DANS LE PAIEMENT DES PENALITES FISCALES	
Section 1 : Règles de solidarité propres aux pénalités communes	
A. ABUS DE DROIT, DISSIMULATION D'UNE PARTIE DU PRIX STIPULE DANS UN CONTRAT	280
B. DELIVRANCE IRREGULIERE DE DOCUMENTS PERMETTANT A UN TIERS DE BENEFICIER D'UN AVANTAGE FISCAL	281
C. SOLIDARITE DES DIRIGEANTS SOCIAUX	282
Section 2 : Règles de solidarité propres aux pénalités relatives aux impôts directs	
A. AMENDE PREVUE PAR L'ARTICLE 1759	283
B. AMENDE PREVUE PAR L'ARTICLE 1768	284

Section 3 : Règles de solidarité propres aux pénalités relatives aux droits d'enregistrement et à la taxe de publicité foncière

A. REGLE GENERALE	285
B. REGLES PARTICULIERES	
I. Actes publics	286
II. Déclaration hors délai des transmissions de biens par les tuteurs et curateurs	288
III. Fausse attestation d'existence de dettes	289
IV. Complicité dans la dissimulation d'une partie du prix stipulé dans un contrat	290
V. Acquisitions d'immeubles ruraux par les fermiers	291
VI. Actes sous seing privé et mutations verbales	292
VII. Successions	293

Section 4 : Règles de solidarité propres aux pénalités relatives aux droits de timbre **294**

CHAPITRE 4 : AUTRES REGLES RELATIVES A LA MISE EN ŒUVRE DES PENALITES FISCALES

Section 1 : Conséquences administratives des pénalités fiscales

A. PERSONNES CONCERNEES	295
B. COMMISSIONS CONCERNEES	296

Section 2 : Abandon des pénalités fiscales

A. ABANDON CONDITIONNEL DES MAJORATIONS FISCALES AU PROFIT DES NOUVEAUX ADHERENTS A UN CENTRE DE GESTION OU UNE ASSOCIATION AGREES	297
--	-----

I. Champ d'application

1. Les irrégularités concernées	299
2. Les pénalités à ne pas appliquer	300
3. Les déclarations et les actes pouvant être rectifiés	301

II. Modalités d'application

1. Conditions de la non application des pénalités

a) Déclaration des irrégularités	302
---	------------

b) Absence de procédure administrative ou judiciaire	303
c) Règlement des impositions supplémentaires	304
2. Déchéance du bénéfice de la mesure	305
3. Conséquences de la déclaration des irrégularités	306

B. REMISE DES FRAIS DE POURSUITE ET DES PENALITES FISCALES EN CAS DE REDRESSEMENT OU DE LIQUIDATION JUDICIAIRES OU EN CAS DE MISE EN ŒUVRE DE LA PROCEDURE DE RETABLISSEMENT PERSONNEL

I. Redressement ou liquidation judiciaires **307**

1. Créances dont la remise doit être prononcée

a) Frais de poursuite	308
b) Pénalités	309

2. Créances exclues du champ d'application du I de l'article 1756

a) Frais de poursuites et pénalités postérieurs au jugement d'ouverture	310
b) Pénalités appliquées en cas de manquement délibéré ou de négligences graves du redevable	311

II. Rétablissement personnel **312**

Annexe 1 : Plan du chapitre II du livre II du CGI consacré aux pénalités fiscales, issu de l'ordonnance n° 2005-1512 du 7 décembre 2005

Annexe 2 : Table de correspondance entre les articles antérieurs à l'ordonnance et ceux issus de l'ordonnance

Annexe 3 : Modalités de calcul des pénalités en cas d'infractions distinctes. Exemples de calcul

INTRODUCTION

1. Engagé par l'ordonnance n° 2004-281 du 25 mars 2004, qui a supprimé une vingtaine de pénalités devenues sans objet ou obsolètes (cf. BOI 13 N-2-04), le processus d'aménagement des pénalités s'est poursuivi avec les articles 12 à 25 de l'ordonnance n° 2005-1512 du 7 décembre 2005 qui ont procédé à la refonte complète de la partie du code général des impôts (CGI) consacrée aux pénalités fiscales, à l'exception des passages relatifs aux contributions indirectes et aux sanctions pénales.

Cet aménagement se traduit par une réduction significative du nombre d'articles du code général des impôts consacrés aux pénalités fiscales et par une profonde réorganisation du chapitre II du livre II de ce code, et plus particulièrement de la première section consacrée aux dispositions communes à tous les impôts.

La présente instruction commente cette refonte du régime des pénalités fiscales :

- en présentant les aménagements apportés par l'ordonnance, en précisant les modalités d'entrée en vigueur de ces dispositions et en exposant quelques aménagements doctrinaux indépendants de l'ordonnance (première partie) ;

- en exposant l'ensemble du nouveau dispositif des pénalités fiscales tel qu'il résulte de l'ordonnance (deuxième partie).

Le plan du chapitre II du livre II du code général des impôts tel que réorganisé par l'ordonnance figure en annexe 1.

Une table de correspondance entre les anciens articles du code général des impôts et les articles nouveaux issus de l'ordonnance constitue l'annexe 2.

Les articles cités dans la présente instruction sont, en l'absence de mention contraire, issus du code général des impôts.

PREMIERE PARTIE : NOUVEAUTES APORTEES AU REGIME DES PENALITES FISCALES

La première partie est consacrée à la présentation des modifications affectant le régime des pénalités fiscales :

- modifications résultant de l'ordonnance n° 2005-1512 du 7 décembre 2005 (chapitre 1) ;
- autres modifications doctrinales (chapitre 2).

CHAPITRE 1 : MODIFICATIONS RESULTANT DE L'ORDONNANCE N° 2005-1512 DU 7 DECEMBRE 2005

Section 1 : Nouvelle organisation du chapitre II du livre II du CGI

2. Les articles 12 à 25 de l'ordonnance n° 2005-1512 du 7 décembre 2005 réorganisent les parties du chapitre II du livre II du CGI consacrées aux pénalités fiscales. Cette réorganisation porte essentiellement sur la première section de ce chapitre consacrée aux dispositions communes à tous les impôts (cf. annexe 1 : plan du chapitre II du livre II du CGI). Cette section est réorganisée de la façon suivante :

- les règles relatives à l'intérêt de retard sont placées en tête des dispositions communes de façon à le distinguer des sanctions fiscales (cf. section 1, A) ;

- les sanctions fiscales communes sont réparties en neuf catégories, clairement identifiées par des titres dans le corps même du texte afin d'en améliorer la lisibilité (cf. section 1, B) ;

- enfin, les règles relatives à la constatation, au recouvrement et au contentieux des pénalités, ainsi que celles relatives à la solidarité en matière de pénalités fiscales sont regroupées dans une nouvelle partie (cf. section 1, D).

Par ailleurs, les mentions relatives à l'assiette de l'impôt qui figuraient dans des articles consacrés aux pénalités ont été transférées dans les articles d'assiette correspondants (remise en cause d'allègements, etc.).

Section 2 : Harmonisation terminologique

A. PRECISIONS CONCERNANT LA DEFINITION DES TERMES « PENALITES », « SANCTIONS », « MAJORATIONS » ET « AMENDES »

3. Les dispositions relatives aux pénalités ont été réécrites de façon à harmoniser la terminologie employée.

Ainsi, le terme « pénalités » revêt un caractère générique et correspond à l'ensemble constitué des majorations, des amendes et de l'intérêt de retard qui n'est pas une sanction.

Les sanctions comprennent les majorations et les amendes.

Les majorations sont des sanctions proportionnelles appliquées sur des droits.

Les amendes sont des sanctions forfaitaires ou proportionnelles à un élément autre que les droits.

B. ABANDON DES TERMES « MAUVAISE FOI »

4. L'expression « mauvaise foi » est remplacée par l'expression « manquement délibéré ».

Il s'agit d'une simple modification formelle qui n'emporte aucune conséquence juridique, notamment sur les éléments constitutifs des infractions.

Section 3 : Modifications concernant le montant des pénalités

A. ECHELLE DES SANCTIONS

5. L'éventail des majorations est réduit : le taux maximum est de 100 % au lieu de 150 %.

De même, les amendes forfaitaires comprennent désormais six quotités au lieu de onze (15 €, 150 €, 750 €, 1 500 €, 10 000 € et 25 000 €).

B. MODIFICATION DES QUOTITES

6. Le tableau ci-dessous présente les modifications apportées par l'ordonnance aux montants des pénalités.

Nouvel article	Ancien article	Objet	Situation ancienne	Situation nouvelle
1729	1827	Majoration pour dissimulation de prix en matière de droits d'enregistrement.	50 %	80 %
1729 B	1725	Amende fixe pour non dépôt de documents autres que les déclarations et actes servant à l'assiette de l'impôt.	15 €	150 €
1732	1730	Majoration pour opposition à contrôle fiscal.	150 %	100 %
1735	1740 nonies	Amende pour défaut de réponse aux demandes portant sur les transferts de bénéfices prévues par l'article L. 13 B du LPF.	7 500 €	10 000 €
1736	238 et 1770 quater	Amende applicable aux tiers déclarants : commissions, ristournes et honoraires.	Non déductibilité des sommes non déclarées	Amende de 50 %
1736	1768 bis 1	Amende applicable aux tiers déclarants en ce qui concerne les revenus de capitaux mobiliers.	80 %	50 %
1737	1788 quater	Amende pour non délivrance par un professionnel d'une note à un particulier faisant réaliser des travaux immobiliers.	25 %	50 %
1746	1737	Amende pour opposition individuelle à fonctions.	7 500 €	25 000 €
1761	1770 quinquies 1770 octies	Infractions à l'imposition des plus-values immobilières réalisées par les personnes non domiciliées en France. Infractions en matière de taxe forfaitaire sur les objets précieux.	100 %	25 %
1788	1788	Infraction aux dispositions relatives au récépissé de consignation.	300 €	750 €
1788 B	1725 A	Amende pour défaut de présentation ou de tenue du registre des biens transportés sur le territoire d'un Etat membre de l'Union européenne.	3,75 €	15 €
1840 I	1840 J	Emploi frauduleux de machines à timbrer.	7,5 €	15 €

Section 4 : Autres modifications

7. - 1 de l'article 1728 : suppression de la majoration de 80 % encourue en cas de non dépôt d'une déclaration dans les trente jours d'une deuxième mise en demeure (cf. n° 69) ;

8. - 4 de l'article 1728 : consolidation de la doctrine définissant les règles de calcul des majorations pour retard ou défaut de déclaration en matière d'impôt sur le revenu en cas de dépôt tardif de la déclaration d'ensemble des revenus et d'une ou plusieurs déclarations catégorielles (cf. n° 78 et 79) ;

9. - article 1729 : application des majorations pour manquement délibéré et manœuvres frauduleuses aux restitutions de créances fiscales indûment obtenues (cf. n° 81) ;

10. - 1 de l'article 1729 A : règles à suivre lorsque des rehaussements sont passibles de pénalités différentes (cf. n° 104 et annexe 3) ;

11. - 2 de l'article 1729 A : nouvelles règles de calcul des pénalités applicables aux rehaussements effectués sur une déclaration tardive (cf. n° 97 à 100) ;

12. - article 1729 B : suppression des aggravations à la suite de mises en demeure en cas de non dépôt de documents ne servant pas à l'assiette ou à la liquidation de l'impôt (cf. n° 133) et création d'un plafond de 10 000 € en cas d'omission ou d'inexactitude dans ces documents (cf. n° 135) ;
13. - 5 du nouvel article 1730 : report des dates limites de paiement pour les contribuables particuliers qui utilisent le téléversement des impôts recouvrés par les comptables du Trésor (cf. n° 123) ;
14. - articles 1730 et 1731 : suppression de la règle dérogatoire prévue en cas de retard dans le paiement de la retenue à la source mentionnée à l'article 1671 B du CGI : application du droit commun, c'est-à-dire de la majoration de 10 % pour retard de paiement des impôts recouvrés par les comptables du Trésor (au lieu de l'intérêt de retard et de la majoration de 5 %) (cf. n° 111) ;
15. - article 1734 : infractions au droit de communication : suppression de la mise en demeure et de l'aggravation correspondante (cf. n° 141) ;
16. - 1 de l'article 1738 : création d'un minimum pour la majoration de 0,2 % applicable en cas de non respect de l'obligation de télédéclarer, de télépayer ou de payer par virement et création d'une amende forfaitaire pour les déclarations déposées sous forme papier ne faisant pas apparaître d'impôt à payer alors que la loi exige le dépôt par voie électronique (cf. n° 170) ;
17. - 2 de l'article 1738 : création d'une sanction générale applicable à l'ensemble des tiers déclarants qui ne respectent pas l'obligation de souscrire certaines déclarations selon un procédé informatique (cf. n° 174) ;
18. - article 1740 A : généralisation de l'amende pour délivrance irrégulière de documents permettant l'obtention d'une déduction du revenu imposable, d'un crédit d'impôt ou d'une réduction d'impôt (cf. n° 177 à 180) ;
19. - 4 de l'article 1788 A : lorsqu'au titre d'une opération donnée, le redevable de la taxe sur la valeur ajoutée est autorisé à la déduire, le défaut de mention de la taxe exigible sur la déclaration des opérations de la période concernée ne donne plus lieu au rappel de la taxe en cause mais à l'application d'une amende égale à 5 % de la somme déductible (cf. n° 214) ;
20. - article 1826 : suppression du minimum de 1,5 € en cas d'inobservation des obligations imposées aux dépositaires de titres après ouverture d'une succession (cf. n° 218) ;
21. - nouvel article 1829 : substitution à la remise en cause du régime des marchands de biens d'amendes en cas d'infractions aux obligations prévues au 2° de l'article 852 du CGI relatives à la tenue d'un registre spécifique : amende de 1 % en cas d'omission d'une transaction, de 150 € en cas d'omission d'une promesse ou d'un mandat, de 15 € pour les autres infractions formelles (blancs, ratures, non respect de l'ordre chronologique, etc.) (cf. n° 221) ;
22. - nouvel article 1754 : définition de règles générales de recouvrement, de contentieux et de solidarité dans le paiement des pénalités fiscales (cf. n° 270 à 294).

Section 5 : Suppressions de pénalités

23. L'ordonnance¹ supprime les pénalités fiscales suivantes :

¹ A l'exception de l'article 1840 N septies du CGI, codifié sous l'article 1840 K par l'ordonnance n° 2005-1512 du 7 décembre 2005, lui-même supprimé par l'article 15 de la loi de finances pour 2006.

Article du CGI (ancienne numérotation)	Objet
1740-2	Sanction du fait de ne pas donner à l'administration fiscale les renseignements permettant l'identification des personnes ou du fait de donner des renseignements inexacts dans le cadre de la constitution du casier fiscal (article 1649 quinquies du CGI).
1756 ter et 1756 septies	Sanction du non respect des conditions auxquelles sont soumises les sociétés financières d'innovation.
1758 ter	Sanction de l'insuffisance de versement de taxe d'apprentissage à la suite de la décision des comités départementaux, supprimée en conséquence de la réforme de la taxe d'apprentissage opérée par l'ordonnance.
1762 quinquies et 1787	Sanction spécifique des remboursements indus de créances de report en arrière de déficit et des remboursements indus de crédits de TVA : les majorations prévues par l'article 1729 nouveau sont désormais applicables.
1764	Sanction spécifique de la prise en charge illicite de la retenue à la source sur les dividendes : les pénalités de droit commun des articles 1727 et suivants sont désormais applicables.
1765 bis	Sanction spécifique aux infractions aux dispositions du 2 de l'article 119 bis et de l'article 1672 du CGI relatifs à des retenues à la source : les pénalités de droit commun des articles 1727 et suivants sont désormais applicables.
1768	Sanction spécifique au défaut de retenue à la source sur les BNC, salaires et droits d'auteur : les pénalités de droit commun des articles 1727 et suivants sont désormais applicables.
1770-1	Sanction spécifique aux infractions au droit de communication sur les documents relatifs aux traitements et salaires et aux retenues à la source sur BNC et aux RCM : l'amende prévue à l'article 1734 est désormais applicable.
1785 C	Sanction spécifique aux déclarations inexactes de la part des exploitants agricoles bénéficiant du régime de remboursement forfaitaire : les majorations prévues par l'article 1729 nouveau sont désormais applicables.
1840 et 1840 A	Nullité de la contre-lettre et de la convention dissimulant le prix et de la promesse unilatérale de vente non enregistrée ou non passée par acte authentique : ces nullités civiles sont transférées dans le code civil (nouveaux articles 1321-1 et 1589-2 du code civil).
1840 N ter	Infractions relatives à la taxe sur les conventions d'assurance : sanction de la non-désignation d'un représentant fiscal.
1840 N septies	Infractions relatives à la taxe sur les véhicules de sociétés, autres que celles relatives au dépôt tardif : suppression de la majoration de 80 % qui est remplacée par l'application des pénalités de droit commun des articles 1727 et suivants.

L'amende fiscale mentionnée à l'article L. 312-3 du code monétaire et financier à la charge des établissements financiers qui rémunèrent les dépôts à vue à un niveau supérieur à celui autorisé est retirée du CGI (ancien article 1756 bis).

Section 6 : Application dans le temps des règles nouvelles

24. Aux termes de l'article 25 de l'ordonnance du 7 décembre 2005, les dispositions du chapitre II portant simplification, harmonisation et aménagement du régime des pénalités entrent en vigueur le 1^{er} janvier 2006.

Conformément aux principes généraux d'application dans le temps des lois et des principes de non rétroactivité de la loi pénale plus sévère et de rétroactivité de la loi pénale plus douce, applicables aux sanctions fiscales (avis du Conseil d'Etat n° 176 611 du 5 avril 1996) :

- les infractions commises à compter du 1^{er} janvier 2006 sont dans tous les cas sanctionnées sur le fondement des dispositions issues de l'ordonnance ;

- les nouvelles dispositions issues de l'ordonnance s'appliquent rétroactivement aux infractions commises avant le 1^{er} janvier 2006 n'ayant pas fait l'objet d'une sanction définitive lorsqu'elles prévoient une sanction inférieure à celle antérieurement applicable (par exemple, réduction de 150 à 100 % de la majoration pour opposition à contrôle prévue par l'article 1732 nouveau) ou lorsqu'une sanction est supprimée ;

- les anciens textes demeurent applicables aux infractions commises antérieurement à l'entrée en vigueur de l'ordonnance lorsque le nouveau texte prévoit une sanction supérieure à celle jusqu'alors encourue (exemples : augmentation de 50 à 80 % de l'amende pour dissimulation de prix prévue par l'ancien article 1827 du CGI et transférée à l'article 1729 nouveau, ou augmentation de 25 à 50 % de l'amende pour non délivrance d'une note à un particulier en matière de travaux immobiliers prévue par l'ancien article 1788 quater et reprise sous l'article 1737 nouveau) ;

- lorsqu'une sanction est créée ou étendue (exemple : pénalisation des remboursements obtenus indûment par manquement délibéré ou au moyen de manœuvres frauduleuses autres que ceux déjà pénalisables en application des textes antérieurs), les infractions en cause qui ne pouvaient pas être sanctionnées en application des textes antérieurs ne peuvent l'être sur le fondement des nouvelles dispositions que lorsqu'elles sont commises postérieurement à l'entrée en vigueur de l'ordonnance, soit le 1^{er} janvier 2006.

CHAPITRE 2 : MODIFICATIONS DOCTRINALES INDEPENDANTES DE L'ORDONNANCE DU 7 DECEMBRE 2005

A l'occasion de la refonte globale du régime des pénalités fiscales opérée par les articles 12 à 25 de l'ordonnance n° 2005-1512 du 7 décembre 2005, la doctrine administrative est précisée sur les points suivants.

Section 1 : Prise en compte des acomptes dans la base de calcul de l'intérêt de retard dus en cas de défaut ou de retard dans le dépôt d'une déclaration comportant l'indication d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt

25. En cas de défaut ou de retard dans le dépôt d'une déclaration comportant l'indication d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt, les acomptes versés dans les délais sont déduits de la base de calcul de l'intérêt de retard (cf. n° 54) ; les acomptes même versés tardivement sont également déduits de la base de calcul de l'intérêt de retard lorsqu'ils ont déjà donné lieu à l'application de l'intérêt de retard.

Section 2 : Pénalités applicables en matière de contribution sociale sur l'impôt sur les sociétés (CGI, art. 235 ter ZC)

26. La contribution sociale sur l'impôt sur les sociétés prévue à l'article 235 ter ZC du CGI peut être assortie des intérêts de retard et des majorations d'assiette prévues aux articles 1728, 1729 et 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 cette contribution (cf. n° 37 et 102).

DEUXIEME PARTIE : COMMENTAIRE D'ENSEMBLE DU NOUVEAU REGIME DES PENALITES FISCALES ISSU DE L'ORDONNANCE DU 7 DECEMBRE 2005

La deuxième partie est consacrée à la présentation d'ensemble du nouveau régime des pénalités fiscales, tel qu'il ressort de l'ordonnance du 7 décembre 2005, selon le plan suivant :

- infractions et pénalités communes à tous les impôts (titre premier) ;
- infractions et pénalités particulières (titre 2) ;
- règles de mise en œuvre des pénalités fiscales (titre 3).

TITRE PREMIER : INFRACTIONS ET PENALITES COMMUNES A TOUS LES IMPOTS

Le titre premier a pour objet l'examen des règles concernant :

- l'intérêt de retard (chapitre premier) ;
- les infractions relatives à l'assiette de l'impôt (chapitre 2) ;
- les infractions relatives au recouvrement de l'impôt (chapitre 3) ;
- les autres infractions et pénalités communes (chapitre 4).

CHAPITRE 1 : REGLES GENERALES CONCERNANT L'INTERET DE RETARD

Le chapitre premier a pour objet l'examen des règles suivantes :

- nature de l'intérêt de retard (section 1) ;
- champ d'application de l'intérêt de retard (section 2) ;
- calcul de l'intérêt de retard (section 3).

Section 1 : Nature de l'intérêt de retard

27. L'intérêt de retard a pour objet de compenser forfaitairement le préjudice financier subi par le Trésor du fait de l'encaissement tardif de sa créance. Il présente donc le caractère d'une réparation pécuniaire et non d'une sanction (cf. Conseil d'Etat, avis n° 239693 du 12 avril 2002). De ce fait, l'intérêt de retard n'a pas à être motivé. Ce principe a été confirmé par la Cour de cassation dans deux arrêts des 4 février 2004 (n° 277 F-D) et 17 mars 2004 (n° 545 FS-P+B+R+I).

De même, l'intérêt de retard ne peut faire l'objet d'une modulation par le juge au regard de l'article 6-1 de la convention européenne des droits de l'Homme (CEDH) (cf. Cour de Cassation, 4 février 2004, n° 277 F-D). En effet, les litiges relatifs aux intérêts de retard ne relèvent pas de l'article 6-1 de la CEDH (Cf. Cour de Cassation, 12 juillet 2004, n° 1266 FS-PBI).

Par ailleurs, le Conseil d'Etat a précisé que les stipulations combinées de l'article 1^{er} du premier protocole additionnel à la CEDH et de l'article 14 de cette même convention étaient sans portée dans les rapports institués entre la puissance publique et un contribuable à l'occasion de l'établissement et du recouvrement de l'impôt. En conséquence, l'existence d'un écart entre le taux de l'intérêt de retard et le taux d'intérêt légal utilisé pour le calcul des intérêts moratoires mentionnés aux articles L. 208 et L. 209 du livre des procédures fiscales (LPF) ne constitue pas un moyen susceptible d'être accueilli (CE, arrêts du 2 avril 2003, n° 237751 et 237753)².

² L'écart existant entre le taux de l'intérêt de retard et le taux des intérêts moratoires a été supprimé par l'article 29 de la loi de finances pour 2006 pour les intérêts courus à compter du 1^{er} janvier 2006.

Section 2 : Champ d'application de l'intérêt de retard

28. Aux termes du I de l'article 1727 du CGI, « toute somme, dont l'établissement ou le recouvrement incombe à la direction générale des impôts, qui n'a pas été acquittée dans le délai légal donne lieu au versement d'un intérêt de retard. A cet intérêt s'ajoutent, le cas échéant, les sanctions prévues au présent code ».

L'intérêt de retard a donc, sous réserve des exceptions signalées à la sous-section 2, un champ d'application très étendu et trouve à s'appliquer dans tous les cas où une imposition n'a pas été acquittée en totalité dans le délai légal.

Il est dû dans tous les cas où les conditions de son application sont remplies sans qu'il soit nécessaire qu'une disposition spécifique le prévoie.

Sous-section 1 : Principe

29. L'intérêt de retard a un champ d'application très large.

Il est applicable :

- à tous les impôts, droits, taxes, redevances ou sommes établis ou recouverts par les services de la direction générale des impôts : impôts directs et taxes assimilées, taxes sur le chiffre d'affaires et taxes assimilées, droits d'enregistrement et taxe de publicité foncière, impôt de solidarité sur la fortune, droits de timbre, etc. ;

- dès lors que la somme due n'a pas été acquittée en totalité dans le délai légal, qu'il s'agisse d'un défaut de paiement, d'un paiement insuffisant ou d'un paiement tardif.

Il suffit donc que l'assiette d'une imposition incombe aux services de la direction générale des impôts, même si ceux-ci n'en assurent pas le recouvrement, pour que l'intérêt de retard s'applique.

Lorsque ces deux conditions sont réunies, l'intérêt de retard est dû quelles que soient les modalités suivant lesquelles l'infraction est régularisée :

- à l'initiative du contribuable qui, par exemple, souscrit tardivement sa déclaration d'impôt sur le revenu, ou qui paye hors délai tout ou partie de la TVA due au titre d'un mois ou d'une période déterminé ;

- à l'initiative de l'administration qui engage une procédure de rectification contradictoire ou d'office ou émet un avis de mise en recouvrement.

N'entrent pas dans le champ d'application de l'intérêt de retard le défaut de production ou la production tardive de documents qui ne comportent pas d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt dû par la personne tenue de souscrire le document en cause. Dans ce cas, en effet, des amendes spécifiques sont seules applicables, et notamment celles prévues par les articles 1729 B (cf. n° 130 et suivants) ou 1738 (cf. n° 170 à 174) du CGI.

Sous-section 2 : Exceptions

30. Le II de l'article 1727 du CGI prévoit expressément plusieurs exceptions à l'application de l'intérêt de retard. Celui-ci n'est pas dû en cas de mise en oeuvre :

- des sanctions prévues aux articles 1791 à 1825 F du CGI, en cas d'infraction à la législation propre aux contributions indirectes³ (A) ;

- des dispositions du 2 du II de l'article 1727 du CGI relatives à la « mention expresse » (B) ;

- des dispositions des 3 et 4 de l'article 1727 du CGI relatives à la « tolérance légale » (C).

³ Depuis le 1er janvier 1993, les attributions qu'exerçait antérieurement la direction générale des impôts en matière de contributions indirectes ont été transférées à la direction générale des douanes et droits indirects. La compétence de la direction générale des impôts a cependant été maintenue pour ce qui concerne la billetterie des établissements de spectacles soumis à la TVA (art. 290 quater du CGI) et la réglementation définissant les obligations des assujettis qui réalisent des opérations portant sur les animaux vivants de boucherie et de charcuterie (art. 298 bis III du CGI et art. 267 quater de l'annexe II au CGI).

Par ailleurs, l'intérêt de retard ne s'applique pas dans les cas suivants :

- application de la majoration prévue à l'article 1730 du CGI pour paiement tardif auprès des comptables du Trésor (CGI, art. 1727 IV-2) (D) ;
- erreur commise par le service dans la liquidation des impôts (E) ;
- impositions fondées sur une loi à caractère interprétatif (F) ;
- taxation des honoraires de médecins conventionnés inclus dans des relevés complémentaires de sécurité sociale (G).

En outre, en cas de redressement ou de liquidation judiciaires ou de procédure de rétablissement personnel, les intérêts de retard dus à la date du jugement d'ouverture sont remis (CGI, art. 1756) (H) (cf. n° 307 et suivants).

A. APPLICATION DES SANCTIONS PREVUES AUX ARTICLES 1791 A 1825 F DU CGI EN CAS D'INFRACTION A LA LEGISLATION PROPRE AUX CONTRIBUTIONS INDIRECTES

31. L'intérêt de retard n'est pas dû lorsque sont applicables les sanctions prévues aux articles 1791 à 1825 F en matière de contributions indirectes (CGI, art. 1727 II-1).

B. APPLICATION DES DISPOSITIONS DU 2 DU II DE L'ARTICLE 1727 DU CGI RELATIVES A LA « MENTION EXPRESSE »

32. L'intérêt de retard n'est pas applicable lorsque le contribuable fait connaître, par une indication expresse portée sur la déclaration ou l'acte, ou dans une note annexée, les motifs de droit ou de fait qui le conduisent à ne pas mentionner en totalité ou en partie, certains éléments d'imposition, ou à leur donner une qualification qui entraînerait, si elle était fondée, une taxation atténuée, ou à faire état de déductions qui sont ultérieurement reconnues injustifiées.

I. Champ d'application

33. La non application des intérêts de retard applicable en raison d'une « mention expresse » est susceptible de concerner toutes les déclarations ou actes comportant l'indication d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt, quelle que soit l'imposition en cause.

II. Conditions

34. Pour être dispensé du paiement de l'intérêt de retard, le contribuable doit avoir porté une mention expresse dans le corps même de la déclaration ou de l'acte ou dans une note annexée à ces documents.

Dans le cas où un contribuable a adressé à l'administration une demande de renseignements qui est restée sans réponse au moment où il doit prendre position dans une déclaration ou dans un acte, il est admis que la copie de la demande qu'il joint à la déclaration ou à l'acte soit considérée comme valant mention expresse. Dès lors que sa situation est évoquée dans cette demande de manière complète et sincère et que sa prise de position est sérieusement motivée, une telle démarche vaut mention expresse au sens de l'article 1727 du CGI et les rehaussements éventuels ne seront donc assortis d'aucune pénalité.

En revanche, une demande adressée au service local afin qu'il lui confirme la situation de non assujetti à la TVA dont se prévaut le redevable en qualité d'association sans but lucratif, sans précision pouvant justifier le non assujettissement à la TVA, n'est pas de nature à faire échec à l'application de l'intérêt de retard. (cf. CE, arrêt du 11 juin 1982, n° 22880).

Bien entendu, cette interprétation souple ne saurait être détournée de son objet et être abusivement utilisée pour échapper indûment à l'impôt. Elle ne saurait donc être utilement invoquée dans les cas, par exemple, d'une demande d'application d'un régime manifestement contraire aux textes ou pour laquelle le contribuable aurait déjà reçu une réponse de l'administration.

Enfin, cette mesure ne concerne pas les contribuables qui entendent se prévaloir des dispositions de l'article L. 64 B du LPF et qui devront se conformer aux prescriptions de la DB 13 L 1323 n° 139 et suivants.

En outre, le contribuable doit avoir indiqué les motifs de droit ou de fait pour lesquels il estime les éléments en cause non imposables ou déductibles.

Par motifs de droit ou de fait, il y a lieu d'entendre un énoncé des raisons pour lesquelles le contribuable a cru pouvoir retenir la position dont il fait état ou la solution dont il demande le bénéfice.

Pour que ces motifs puissent être admis, ils ne doivent présenter aucune équivoque et doivent mettre l'administration en mesure d'apprécier s'il est possible d'admettre les explications du contribuable ou s'il convient au contraire de rectifier la situation litigieuse.

Ne peuvent constituer une mention expresse ouvrant droit à dispense de l'intérêt de retard :

- le simple renvoi à une disposition législative ou réglementaire ;
- la mention d'éléments chiffrés non assortie d'explications destinées à appeler l'attention du service.

Exemples :

Une société n'est pas admise à soutenir que le fait d'avoir fait figurer, dans un document joint à sa déclaration, le montant de rémunérations de dirigeants qui, après contrôle, se sont révélées excessives lui permet d'échapper à l'application de tout intérêt de retard. Il lui faut, en effet, indiquer sur ce document ou dans une note distincte, les motifs de droit ou de fait qui, selon elle, justifient l'importance de ces rémunérations.

La note par laquelle le contribuable ne fait que préciser les modalités de calcul du montant de la taxe sur la valeur ajoutée récupérée, à raison des ventes impayées, sans préciser les raisons pour lesquelles il ne procède pas au reversement prévu par les articles 271 du CGI et 221 de l'annexe II au même code, ne peut être regardée comme une indication expresse au sens du 2 du II de l'article 1727 du CGI.

Il en va de même en cas de renvoi à une note explicative annexée à une précédente déclaration (CE, arrêt du 17 novembre 2000, n° 217223).

En revanche, le contribuable qui, dans sa déclaration de bénéfices non commerciaux, a fait figurer sous la rubrique « recettes » l'indication suivante : « provient d'une indemnité de rupture de contrat évaluée à ... € versée par M. X demeurant à ... » assortie en marge de la mention « non imposable », peut bénéficier de l'exonération de l'intérêt de retard (CE, arrêt du 27 février 1980, n° 16698).

Il est précisé que, dans le cas où un redevable se prévaut des dispositions du 2 du II de l'article 1727, le service doit prendre parti sans tarder sur le point qui lui est soumis afin d'opérer, s'il y a lieu, les rectifications nécessaires.

III. Conséquences de l'exonération

35. Les impositions supplémentaires résultant des rehaussements ne sont pas assorties de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI. Toutefois, si le contribuable n'acquiesce pas les droits supplémentaires mis à sa charge dans les délais impartis, il est redevable, soit de l'intérêt de retard pour la période postérieure à la mise en recouvrement soit de la majoration de 10 % prévue par l'article 1730 du CGI, selon que l'impôt en cause est recouvré par un comptable des impôts ou par un comptable du Trésor.

Bien entendu, le contribuable ne sera dispensé de l'intérêt de retard qu'à hauteur des rehaussements concernés par la mention expresse. Les éventuels autres rehaussements seront pour leur part assortis de l'intérêt de retard.

Par ailleurs, si après examen des motifs invoqués par le contribuable, il s'avère que sa bonne foi peut être remise en cause, non seulement l'intérêt de retard pourra lui être appliqué mais également l'une des majorations prévues à l'article 1729 du CGI (CE, arrêt du 27 février 1980 précité).

C. APPLICATION DES DISPOSITIONS DES 3 ET 4 DU II DE L'ARTICLE 1727 DU CGI RELATIVES À LA « TOLERANCE LEGALE »

36. Sauf manquement délibéré, aucun intérêt de retard n'est applicable lorsque l'insuffisance des chiffres déclarés n'excède pas :

- le dixième de la base d'imposition en ce qui concerne les droits d'enregistrement, la taxe de publicité foncière ou l'impôt de solidarité sur la fortune ;
- le vingtième de la base d'imposition en ce qui concerne l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés.

En ce qui concerne les droits d'enregistrement ou la taxe de publicité foncière, l'insuffisance s'apprécie au niveau de chaque bien.

I. Champ d'application

37. La tolérance légale s'applique aux seuls impôts et taxes limitativement énumérés par les 3 et 4 du II de l'article 1727 du CGI, c'est-à-dire :

- les droits d'enregistrement, la taxe de publicité foncière ainsi que l'impôt de solidarité sur la fortune qui est assimilé aux droits d'enregistrement pour l'application de la tolérance légale ;

- l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés ainsi que les impositions assimilées à ces impôts (contribution sociale généralisée sur les revenus du patrimoine, contribution sur les revenus locatifs, contribution sociale sur l'impôt sur les sociétés, etc.).

En conséquence, sont exclus du champ d'application de cette mesure tous les autres impôts et taxes non visés ci-dessus.

II. Conditions d'application

38. L'exonération de l'intérêt de retard s'applique quelle que soit l'importance de la base d'imposition. Elle est accordée de plein droit dès lors que le montant du rehaussement apporté aux chiffres figurant dans les déclarations n'est pas supérieur au vingtième de la base d'imposition retenue après rectification en matière d'impôt sur le revenu et d'impôt sur les sociétés.

En ce qui concerne les droits d'enregistrement, la taxe de publicité foncière et l'impôt de solidarité sur la fortune, l'insuffisance s'apprécie au niveau de chaque bien. Il convient donc de comparer le montant de chaque insuffisance relevée à celui de la valeur, après rectification, du seul bien concerné et non à la base imposable globale pour déterminer si la tolérance légale du dixième est applicable. La tolérance légale ne s'applique qu'aux seules insuffisances d'évaluation de biens déclarés, à l'exclusion des omissions de biens (cf. Cour de Cassation, 15 octobre 1996, n° 1558-P).

Les insuffisances relevées dans les actes ou déclarations qui ont fait l'objet d'une mention expresse dans les conditions prévues au 2 du II de l'article 1727 qui, de ce fait, sont exonérées de tout intérêt de retard, ne doivent pas être prises en compte pour apprécier si la tolérance trouve ou non à s'appliquer. Mais ces insuffisances doivent bien entendu être comprises dans le montant de la base d'imposition retenue après rehaussements.

La tolérance légale n'est susceptible de s'appliquer qu'aux omissions ou inexactitudes commises de bonne foi. Elle ne s'applique donc pas si l'administration établit l'existence d'un manquement délibéré, de manœuvres frauduleuses ou d'un abus de droit.

III. Cas particuliers

1. Impôt résultant d'impositions à différents taux (exemples : impôt sur le revenu, impôt sur les sociétés)

39. En raison du principe de l'unicité de l'impôt sur le revenu, l'application de la tolérance légale du vingtième est appréciée en cumulant, au titre de l'année considérée, la base soumise au taux progressif et le montant des plus-values taxables à un taux proportionnel qui doivent être mentionnées sur la déclaration d'ensemble des revenus prévue à l'article 170 du CGI.

La même règle est applicable à l'impôt sur les sociétés : pour l'application de la tolérance légale, il convient de cumuler, au titre de l'année considérée, la base soumise au taux normal et les bases soumises à un taux réduit.

2. Remise en cause des réductions ou crédits d'impôt

40. Pour l'application de la tolérance légale du vingtième, sont assimilées à une insuffisance de déclaration au sens du 4 du II de l'article 1727 du CGI, lorsqu'elles ne sont pas justifiées :

- les dépenses de tenue de comptabilité et d'adhésion à un centre de gestion ou à une association agréés ouvrant droit à la réduction d'impôt prévue à l'article 199 quater B ;

- les charges ouvrant droit aux réductions d'impôt prévues à l'article 199 septies ;

- les dépenses ouvrant droit aux crédits d'impôts prévus aux articles 200 quater et 200 quater A ;

- les dépenses de recherche et de formation professionnelle ouvrant droit aux crédits d'impôts prévus aux articles 244 quater B et 244 quater C.

Il résulte de ces dispositions limitatives que, dans les autres situations aboutissant à la remise en cause des réductions ou crédits d'impôt précédemment obtenus, les charges ou dépenses sur lesquelles sont calculés ces réductions ou crédits d'impôt n'ont pas à être retenues pour apprécier si la tolérance s'applique.

Dans ces conditions, pour apprécier si la tolérance légale du vingtième peut ou non s'appliquer, il convient de comparer :

- la somme des rehaussements (nets imposables) de bases soumises au barème progressif et aux taux proportionnels (impôt sur le revenu) ou la somme des rehaussements (nets imposables) de bases soumises aux différents taux (impôt sur les sociétés), en déduisant les rehaussements bénéficiant de l'exonération pour mention expresse et en ajoutant les dépenses ouvrant droit à une réduction ou un crédit d'impôt injustifiées mentionnées par l'article 1727 (premier terme de comparaison) ;

- au vingtième de la somme des bases d'imposition après contrôle soumises aux différents taux, y compris les rehaussements relevant de la mention expresse, majorée des dépenses ouvrant droit à une réduction ou un crédit d'impôt injustifiées mentionnées par l'article 1727 (deuxième terme de comparaison).

Exemple :

Contribuables mariés sans enfants à charge.

B.I.C. monsieur déclarés : 30 000 €

B.N.C. madame déclarés : 20 000 €

Montant des dépenses de recherche ayant ouvert droit au crédit d'impôt prévu à l'article 244 quater B du CGI : 3 000 €

♦ Rehaussement des B.I.C. de monsieur pour un montant de 20 000 € (bonne foi), dont 10 000 € avec mention expresse.

♦ Remise en cause des dépenses de recherches (non éligibles).

Détermination de l'application de la tolérance légale :

Premier terme de comparaison : insuffisance des chiffres déclarés	Deuxième terme de comparaison : vingtième de la base d'imposition	Conclusion
Somme des rehaussements de bases soumises au barème progressif et aux taux proportionnels (impôt sur le revenu) ou somme des rehaussements de bases soumises aux différents taux (impôt sur les sociétés), déduction faite des rehaussements bénéficiant de l'exonération pour mention expresse et majorée des dépenses ouvrant droit à une réduction ou un crédit d'impôt injustifiées mentionnées par l'article 1727	Vingtième de la somme des bases d'imposition après contrôle soumises aux différents taux, y compris les rehaussements relevant de la mention expresse, majorée des dépenses non justifiées ayant ouvert droit à crédit d'impôt	L'insuffisance des chiffres déclarés (13 000) excède le vingtième de la base d'imposition (3 650) : la tolérance légale prévue au 4 du II de l'article 1727 du CGI ne peut donc pas s'appliquer.
20 000 - 10 000 + 3 000 = 13 000	50 000 + 20 000 + 3 000 = 73 000 73 000 X 1/20 ^{ème} = 3 650	

3. Quotient familial

41. Un contribuable ne peut bénéficier de la tolérance légale lorsque le rehaussement trouve son origine dans la rectification du nombre de parts du quotient familial dès lors que la tolérance légale ne peut trouver à s'appliquer que lorsque l'omission ou l'inexactitude de déclaration porte sur une base d'imposition.

4. Appréciation de la tolérance légale dans les groupes fiscalement intégrés

42. Conformément aux dispositions du dernier alinéa du 4 du II de l'article 1727 du CGI, en cas de rectifications apportées aux résultats des sociétés appartenant à un groupe soumis au régime de l'intégration fiscale prévu à l'article 223 A du CGI, les rehaussements et le résultat imposable à prendre en compte pour déterminer si le seuil du vingtième est ou non dépassé s'apprécient au niveau de chaque société et non au niveau du groupe.

5. Appréciation de la tolérance légale en cas d'application de la procédure de régularisation prévue par l'article L. 62 du LPF

43. Pour l'application de la tolérance légale en cas de mise en œuvre de la procédure de régularisation prévue par l'article L. 62 du LPF, il est fait masse des régularisations et des rectifications pour apprécier la limite du vingtième. Si des régularisations ont été effectuées et acquittées en cours de contrôle alors que la limite du vingtième n'est, au final, pas atteinte, l'intérêt de retard au taux réduit acquitté à tort fait l'objet d'un dégrèvement d'office.

D. APPLICATION DE LA MAJORATION PREVUE A L'ARTICLE 1730 POUR PAIEMENT TARDIF AUPRES DES COMPTABLES DU TRESOR

44. Le 2 du IV de l'article 1727 du CGI précise que l'intérêt de retard cesse d'être décompté lorsque la majoration de 10 % prévue par l'article 1730 du CGI est applicable (cf. n° 111 et suivants).

E. ERREUR COMMISE PAR LE SERVICE DANS LA LIQUIDATION DE L'IMPOT

45. En cas d'erreur commise par le service dans la liquidation de l'impôt, le complément de droit mis à la charge du contribuable n'est assorti d'aucune pénalité si le paiement intervient dans le délai imparti.

Toutefois, cette règle ne s'applique que partiellement lorsque l'erreur du service a été commise à une époque où le redevable se trouvait déjà hors du délai imparti pour le paiement de l'impôt.

Exemple : une déclaration de succession est souscrite et l'impôt correspondant est payé avec un retard de cinq mois. Le service applique indûment un abattement et encaisse les droits liquidés à 15 000 €. L'intérêt de retard est calculé à 2 % sur 15 000 € soit 300 €.

Ultérieurement, le service constate son erreur et réclame un complément de droits de 1 500 €.

Aucun intérêt de retard n'est dû pour la période postérieure au jour où l'erreur a été commise mais un complément d'intérêt à 2 % sur 1 500 € (soit 30 €) est exigible puisque le retard correspondant aux cinq premiers mois est indépendant de cette erreur et est imputable aux successibles.

F. IMPOSITIONS FONDEES SUR UNE LOI A CARACTERE INTERPRETATIF

46. Les impositions fondées sur une loi à caractère interprétatif ne peuvent être assorties de l'intérêt de retard pour la période antérieure à la publication de ladite loi, que les impositions soient établies à partir de déclarations déposées spontanément par le contribuable après l'entrée en vigueur de ladite loi interprétative ou par l'administration à la suite d'un contrôle.

L'intérêt de retard reste applicable à compter de l'entrée en vigueur de la loi à caractère interprétatif.

G. TAXATION DES HONORAIRES DE MEDECINS CONVENTIONNES INCLUS DANS DES RELEVES COMPLEMENTAIRES DE SECURITE SOCIALE

47. Lorsqu'ils proviennent de l'exploitation de relevés complémentaires de sécurité sociale reçus après le dépôt des déclarations, les rehaussements des honoraires déclarés par les médecins conventionnés qui pratiquent les tarifs fixés par la convention et n'ayant pas adhéré à une association agréée ne peuvent donner lieu à l'application d'aucun intérêt de retard.

Afin d'alléger les obligations comptables des médecins conventionnés, il a été admis que le livre-journal de leurs recettes professionnelles soit constitué par les relevés individuels de praticiens établis par les organismes de sécurité sociale, pour la partie de leur activité couverte par la convention. Cette mesure ne s'applique qu'aux médecins conventionnés qui pratiquent les tarifs fixés par la convention et qui n'ont pas adhéré à une association agréée (cf. DB 5 G 3122, n° 11 et 5 G 4413).

Le Conseil d'État a considéré que cette mesure équivaut à autoriser les intéressés à ne déclarer que les seules recettes figurant sur les relevés de sécurité sociale en leur possession à la date de souscription de leur déclaration de bénéficiaires non commerciaux (CE, arrêts des 27 octobre 1982, n° 27273 et 25 mai 1983, n° 31219).

Remarque : lorsque le rehaussement des honoraires déclarés provient non pas simplement de l'exploitation de relevés complémentaires de sécurité sociale reçus après le dépôt des déclarations mais de recherches extérieures (comptes bancaires, par exemple) effectuées au cours d'un examen contradictoire de l'ensemble de la situation fiscale personnelle, les insuffisances constatées sont, bien entendu, passibles des pénalités correspondantes.

H. REMISE EN CAS DE REDRESSEMENT OU DE LIQUIDATION JUDICIAIRES OU DE PROCEDURE DE RETABLISSEMENT PERSONNEL

48. Aux termes de l'article 1756 du CGI :

- en cas de redressement ou de liquidation judiciaires, les frais de poursuite et les pénalités fiscales encourues en matière d'impôts directs et taxes assimilées, de taxes sur le chiffre d'affaires et taxes assimilées, de droits d'enregistrement, taxe de publicité foncière, droits de timbre et autres droits et taxes assimilés dus à la date du jugement d'ouverture sont remis, à l'exception des majorations prévues aux b et c du 1 de l'article 1728 et aux articles 1729 et 1732 et des amendes prévues aux articles 1737 et 1740 A (cf. n° 307 à 311) ;

- en cas de mise en œuvre de la procédure de rétablissement personnel prévue à l'article L. 332-6 du code de la consommation, les majorations, frais de poursuites et pénalités fiscales encourus en matière d'impôts directs dus à la date du jugement d'ouverture sont remis, à l'exception des majorations prévues aux b et c du 1 de l'article 1728 et à l'article 1729 (cf. n° 312 et 313).

En conséquence, les intérêts de retard dus à la date du jugement d'ouverture et appliqués aux impositions mentionnées à l'article 1756 sont abandonnés dans tous les cas, quelle que soit l'infraction commise.

Section 3 : Calcul de l'intérêt de retard

A. TAUX

I. Principe

49. Le taux de l'intérêt de retard est fixé à 0,4 % par mois, soit 4,8 % l'an, pour les intérêts courant à compter du 1^{er} janvier 2006 (article 29 de la loi de finances pour 2006).

Pour les intérêts courus jusqu'au 31 décembre 2005, le taux est de 0,75 % par mois.

II. Cas particuliers

1. Procédure de régularisation prévue par l'article L. 62 du LPF

50. En application de l'article L. 62 du LPF, le taux de l'intérêt de retard est réduit lorsqu'au cours d'une vérification de comptabilité et pour les impôts sur lesquels porte cette vérification, le contribuable régularise les erreurs, inexactitudes, omissions ou insuffisances dans les déclarations souscrites dans les délais.

La réduction est de 50 % pour les intérêts de retard courus jusqu'au 31 décembre 2005 et de 30 % pour les intérêts de retard courant à compter du 1^{er} janvier 2006 (article 29 de la loi de finances pour 2006).

Cette procédure de régularisation spontanée ne peut être appliquée que si :

- le contribuable en fait la demande avant toute proposition de rectification ;
- la régularisation ne concerne pas une infraction exclusive de bonne foi ;

- le contribuable dépose une déclaration complémentaire dans les trente jours de sa demande et acquitte l'intégralité des suppléments de droits simples et des intérêts de retard au moment du dépôt de la déclaration, ou à la date limite de paiement portée sur l'avis d'imposition en cas de mise en recouvrement par voie de rôle.

2. Manquement aux engagements pris en application du b du 2° et 7° du 2 de l'article 793 du CGI

51. En cas de manquement aux engagements pris en application du b du 2° et 7° du 2 de l'article 793 du CGI, l'intérêt de retard est décompté au taux prévu au III de l'article 1727 du CGI pour les cinq premières annuités de retard, ce taux étant pour les annuités suivantes réduit respectivement d'un cinquième, d'un quart ou d'un tiers selon que le manquement est constaté avant l'expiration de la dixième, vingtième ou trentième année suivant la mutation (CGI, art. 1727 IV-7).

B. BASE DE CALCUL ET MODALITES DE DECOMPTE

I. Base de calcul

52. La base de calcul de l'intérêt de retard est constituée par le montant des droits en principal qui n'ont pas été acquittés dans les délais.

Il s'agit donc, selon le cas :

- des droits restant dus à la date du dépôt de la déclaration ou de l'acte lorsque ce document doit être accompagné du paiement (toutefois, les droits acquittés par le contribuable entre la date limite de dépôt de la déclaration et le premier jour du mois suivant sont exclus de la base de calcul de l'intérêt de retard puisque ce dernier n'est décompté qu'à partir du mois suivant celui au cours duquel devait intervenir le paiement) ;

- des droits restant dus au jour où l'impôt devait être acquitté spontanément par le contribuable ;

- des droits mis d'office à la charge du contribuable par le service en cas de défaut de dépôt d'une déclaration ou d'un acte ;

- des droits supplémentaires mis à la charge du contribuable à la suite d'une proposition de rectification ;

- des sommes dues au premier jour du mois qui suit la réception d'un avis de mise en recouvrement faisant suite à un contrôle, sous déduction le cas échéant des droits acquittés par le contribuable entre le jour de la réception de l'avis et le premier jour du mois suivant. L'intérêt de retard dû au titre de la période antérieure à la mise en recouvrement et les majorations d'assiette ainsi que les frais éventuellement compris dans le montant de l'avis de mise en recouvrement ne sont pas retenus dans la base de calcul de l'intérêt de retard dû au titre de la période postérieure à la mise en recouvrement.

Remarque : les amendes ou majorations spécifiques, qui se substituent aux droits éludés par le contribuable ou qui sont assises sur des sommes ne correspondant pas à des droits éludés, sont elles-mêmes assorties de l'intérêt de retard si elles font l'objet d'un paiement tardif.

53. La base de calcul de l'intérêt de retard ne comprend pas :

- les frais d'assiette éventuellement exigibles en sus (cas des droits de mutation à titre onéreux d'immeubles) ;

Exemple :

Valeur vénale de l'immeuble : 100 000 € ;

Droits de mutation à titre onéreux au taux de 5%, soit 5000 € ;

Frais d'assiette et de recouvrement au taux de 2,5%, soit 125 € ;

Soit une charge globale de 5 000 € + 125 € = 5 125 €

L'assiette des intérêts de retard est de 5 000 €, à l'exclusion des frais d'assiette et de recouvrement.

- les amendes ou majorations spécifiques qui s'ajoutent aux droits réclamés au contribuable.

54. En cas de défaut ou de retard dans le dépôt d'une déclaration, les acomptes versés dans les délais ainsi que les acomptes versés tardivement déjà assortis d'intérêts de retard sont déduits de la base de calcul de l'intérêt de retard.

II. Modalités de décompte

1. Principe général (CGI, art. 1727 IV-1)

55. - **Point de départ** : l'intérêt de retard est calculé à compter du premier jour du mois suivant celui au cours duquel l'impôt devait être acquitté⁴ ;

- **Point d'arrêt** : le décompte de l'intérêt de retard est arrêté au dernier jour du mois du paiement.

2. Modalités particulières de décompte (CGI, art. 1727 IV-1, 1727 IV-3 à 1727 IV-6 et 1727 IV-8)

- Point de départ

56. - Impôt sur le revenu : le 1^{er} du IV de l'article 1727 du CGI prévoit qu'en matière d'impôt sur le revenu et à l'exception de l'impôt afférent aux plus-values réalisées à compter du 1^{er} janvier 2004 sur les biens mentionnés aux articles 150 U à 150 UC du CGI⁵, le point de départ de l'intérêt de retard est fixé :

- au 1^{er} juillet de l'année suivant celle au titre de laquelle l'imposition est établie ;
- au 1^{er} jour du quatrième mois suivant celui au cours duquel devait être souscrite la déclaration des résultats en cas de cession, cessation ou décès (CGI, art. 201 à 204) ;

57. - Retard de paiement d'une somme devant être acquittée auprès d'un comptable de la DGI (CGI, art. 1731) : le 5 du IV de l'article 1727 du CGI prévoit dans ce cas que le point de départ de l'intérêt de retard est fixé au premier jour du mois qui suit, soit :

- la date limite de dépôt de la déclaration ou de l'acte comportant reconnaissance de sa dette par le contribuable ;
- à défaut, la réception de l'avis de mise en recouvrement (AMR) ;
- le mois au cours duquel le principal aurait dû être acquitté pour les sommes devant être acquittées sans déclaration préalable (acomptes d'impôt sur les sociétés, etc.) ;

58. - Application du premier alinéa de l'article 795 A du CGI : le 8 du IV de l'article 1727 du CGI précise que lorsque la convention prévue au premier alinéa de l'article 795 A du CGI prend fin dans les conditions définies par les dispositions types mentionnées au même alinéa, le point de départ de l'intérêt de retard est fixé au premier jour du mois suivant celui au cours duquel la convention a pris fin.

59. - Cas particulier des taxes sur le chiffre d'affaires

S'agissant des redevables soumis à l'obligation de déposer une déclaration mensuelle ou trimestrielle, l'intérêt de retard devrait être décompté à partir du mois suivant chaque mois ou trimestre faisant l'objet de rectifications. Toutefois, par mesure de tempérament, il est admis que l'intérêt de retard dû au titre des rectifications opérées par le service en matière de taxes sur le chiffre d'affaires est décompté à partir du premier jour de l'exercice suivant celui sur lequel portent lesdites rectifications, lorsqu'il n'est pas possible d'imputer les rappels à un mois ou à un trimestre déterminé ou que cette imputation est trop complexe.

C'est ainsi, par exemple, que pour des rehaussements afférents à l'année 2005 (exercice coïncidant avec l'année civile) et notifiés le 15 avril 2006, le taux de l'intérêt de retard est décompté sur quatre mois de janvier à avril 2006.

Toutefois, en ce qui concerne les rehaussements afférents à l'exercice au cours duquel la vérification est achevée, l'intérêt de retard est calculé à partir du début du mois suivant celui au cours duquel la dernière déclaration soumise à vérification a été ou aurait dû être déposée.

D'autre part, il est précisé que, dans le cas d'un exercice d'une durée supérieure à douze mois, le point de départ de l'intérêt de retard ne doit jamais être reporté au-delà d'une période maximum de douze mois

⁴ Ainsi, dans les cas de déchéance d'un régime de faveur prévus par l'article 1840 G ter du CGI, l'intérêt de retard est calculé à compter du premier jour du mois suivant celui au cours duquel les droits auraient dû être acquittés s'ils n'avaient pas bénéficié du régime de faveur.

⁵ Pour les plus-values réalisées à compter du 1^{er} janvier 2004 sur les biens mentionnés aux articles 150 U à 150 UC du CGI, le point de départ de l'intérêt de retard est fixé au premier jour du mois suivant celui au cours duquel l'impôt devait être acquitté.

Ces règles relatives au point de départ du calcul de l'intérêt de retard sont applicables sous le régime simplifié d'imposition. Ainsi, lorsqu'un rehaussement affecte la déclaration annuelle CA 12, l'intérêt de retard doit être décompté à partir du premier jour du mois suivant celui au cours duquel devait être déposée la déclaration annuelle récapitulative CA 12.

Par ailleurs, s'agissant de la TVA due au titre des livraisons à soi-même d'immeubles, le Conseil d'État a jugé que c'est à compter du premier jour du mois suivant l'expiration du délai de douze mois visé à l'article 245 de l'annexe II au CGI (cet article prévoit que la TVA doit être acquittée dans les douze mois qui suivent l'achèvement des immeubles ou, le cas échéant, lors de la dissolution de la société de construction) que doit être décompté l'intérêt de retard réclamé à un redevable taxé d'office faute d'avoir souscrit la déclaration de livraison à soi-même prévue par l'article 244 de l'annexe II au CGI (CE, arrêt du 20 décembre 1978, n° 4489).

- Point d'arrêt

60. - Défaut de déclaration ou d'acte, souscription ou présentation tardive de la déclaration ou de l'acte (CGI, art. 1728) : le 3 du IV de l'article 1727 du CGI prévoit dans ce cas que le point d'arrêt de l'intérêt de retard est fixé au dernier jour du mois :

- de la souscription ou de la présentation de la déclaration ou de l'acte (réparation spontanée de l'infraction) ;
- de la date de notification des bases arrêtées d'office.

61. - Dépôt d'une déclaration rectificative, et notamment d'une déclaration de régularisation dans le cadre de la procédure prévue par l'article L. 62 du LPF : l'intérêt de retard est arrêté à la fin du mois du dépôt de cette déclaration.

62. - Insuffisance relevée dans la déclaration ou l'acte (CGI, art. 1729) : le 4 du IV de l'article 1727 du CGI prévoit dans ce cas que le point d'arrêt de l'intérêt de retard est fixé au dernier jour du mois :

- de la proposition de rectification,
- de l'émission du rôle en cas d'échelonnement des impositions supplémentaires.

Sauf dans ce dernier cas, la période comprise entre la proposition de rectification et la mise en recouvrement des impositions correspondantes est neutralisée, quelle que soit la nature de l'impôt concerné et sans qu'il y ait lieu de tenir compte, le cas échéant, de l'engagement d'une procédure devant la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires ou devant la commission de conciliation.

63. - Application de l'article L. 188 A du LPF : le 6 du IV de l'article 1727 du CGI prévoit dans ce cas que le calcul de l'intérêt de retard est arrêté au dernier jour du mois :

- de la proposition de rectification intervenue dans le délai initial de reprise,
- ou, à défaut, au dernier jour de ce délai.

C. CUMUL DE L'INTERET DE RETARD ET DES AUTRES PENALITES FISCALES

64. Le I de l'article 1727 prévoit que les sanctions prévues au CGI s'ajoutent, le cas échéant, à l'intérêt de retard. Il en résulte que, sauf disposition contraire expresse, l'intérêt de retard doit être appliqué concurremment avec les éventuelles majorations de droits, amendes ou autres sommes complémentaires calculées sur les droits réclamés au contribuable.

Ce principe s'applique de plein droit, même si la disposition qui institue une majoration ou une amende ne le précise pas.

65. Ainsi, se cumulent notamment avec l'intérêt de retard les sanctions prévues aux articles 1728, 1729, 1731, 1732, au 1 de l'article 1738, aux articles 1757, 1758, 1761, 1784, 1840 G et 1840 W ter. Cette liste n'est pas exhaustive.

66. Il est précisé que l'intérêt de retard se cumule, dans certains cas, avec la majoration de 10 % prévue par l'article 1730 du CGI applicable au retard de paiement des impôts recouvrés par les comptables du Trésor. Ainsi, par exemple, lorsqu'une déclaration d'impôt sur le revenu fait l'objet de rehaussements, l'intérêt de retard est appliqué aux droits supplémentaires résultant des rehaussements et calculé à compter du 1^{er} juillet de l'année suivant celle au titre de laquelle l'imposition est établie jusqu'à la fin du mois de la proposition de rectification. Puis la majoration de 10 % prévue par l'article 1730 est appliquée aux mêmes droits s'ils ne sont pas acquittés dans les délais impartis par le rôle.

CHAPITRE 2 : INFRACTIONS RELATIVES A L'ASSIETTE DE L'IMPOT

Il s'agit des infractions définies aux articles 1728 et 1729⁶ du CGI.

Le présent chapitre a pour objet l'examen des règles suivantes :

- défaut ou retard dans la souscription d'une déclaration ou la présentation d'un acte à la formalité (CGI, art. 1728) (section 1) ;
- insuffisances, omissions ou inexactitudes relevées dans les déclarations souscrites ou les actes présentés à la formalité (CGI, art. 1729) (section 2) ;
- règles communes aux pénalités prévues par les articles 1728 et 1729 du CGI (section 3).

Section 1 : Défaut ou retard dans la souscription d'une déclaration ou la présentation d'un acte à la formalité

A. INFRACTIONS CONCERNEES

67. L'article **1728** du CGI vise le défaut ou le retard dans la souscription des déclarations de toute nature ou dans la présentation à la formalité d'un acte quelconque, qui comporte l'indication d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation d'un impôt établi ou recouvré par la direction générale des impôts.

L'application des sanctions prévues par cet article n'est pas liée à l'utilisation de la procédure de taxation d'office. La mise en œuvre de cette procédure prévue par les articles L. 66 et suivants du LPF en cas de défaut ou de retard dans le dépôt des déclarations n'a d'incidence qu'au regard des garanties accordées aux contribuables, moins étendues que celles prévues par la procédure de rectification contradictoire, ainsi qu'en matière de charge de la preuve, en cas de demande de décharge de l'imposition.

La majoration prévue en cas de retard dans l'accomplissement des obligations déclaratives est applicable quelle que soit la nature de la déclaration ou de l'acte concerné dès lors que ces documents sont destinés à être utilisés pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt.

68. Il en est ainsi, par exemple, des déclarations suivantes :

- déclaration annuelle du revenu global (n° 2042), mais également déclarations de revenus ou bénéfices catégoriels même si la déclaration de revenu global a été souscrite dans les délais :
 - déclaration des bénéficiaires industriels et commerciaux (régime du réel simplifié ou du réel normal) ;
 - déclaration des bénéficiaires non commerciaux (déclaration contrôlée) ;
 - déclaration des exploitants agricoles (réel simplifié ou réel normal) ;
 - déclaration des plus-values ;
- déclaration des sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés (bénéfice réel ou régime simplifié) ;
- déclaration des sociétés étrangères ayant un établissement en France ;
- déclaration mensuelle, trimestrielle ou annuelle de chiffre d'affaires ;
- déclaration n° 2777 relative à la retenue à la source sur les revenus de capitaux mobiliers et aux prélèvements sur les produits de placements à revenu fixe et sur les bons anonymes ;
- déclaration de taxe d'apprentissage ;
- déclaration annuelle pour l'investissement obligatoire dans la construction ;
- déclaration annuelle relative à la taxe sur les véhicules des sociétés ;
- déclaration de succession ;
- déclaration d'impôt de solidarité sur la fortune ;
- déclaration ou acte donnant ouverture aux droits d'enregistrement ou à la taxe de publicité foncière ;

⁶ L'opposition au contrôle fiscal entraînant une évaluation d'office prévue à l'article 1732 du CGI peut également être considérée comme une infraction relative à l'assiette de l'impôt ; compte tenu de son caractère spécifique, elle est néanmoins étudiée à la sous-section 1 de la section 2 du chapitre 4 du présent titre (cf. n° 140).

- déclaration de cotisation minimale de taxe professionnelle ;
- déclaration annuelle de la taxe sur les bureaux, les locaux commerciaux et de stockage ;
- déclaration des sociétés immobilières non soumises à l'impôt sur les sociétés ;
- déclaration des sociétés immobilières de co-propriété visées à l'article 1665 ter du CGI.

En revanche, les majorations prévues par l'article 1728 du CGI ne sont pas applicables aux documents qui accompagnent un versement présentant le caractère d'un simple acompte. Les défaut ou retard de versement d'acomptes sont passibles des majorations de 10 % ou de 5 % prévues respectivement aux articles 1730 et 1731, suivant que ces acomptes doivent être acquittés auprès d'un comptable du Trésor ou auprès d'un comptable de la direction générale des impôts (par exemple, acomptes d'impôt sur les sociétés ou de TVA dans le régime simplifié d'imposition).

Les majorations prévues par l'article 1728 du CGI ne s'appliquent que lorsque des droits sont dus. En l'absence de droits (cas des déclarations de TVA créditrices ou néant ou des déclarations de résultat faisant apparaître un déficit ou un crédit d'impôt par exemple), le retard de dépôt est passible de l'amende prévue par le 1 de l'article 1729 B du CGI (cf. n° 133).

B. MAJORATIONS APPLICABLES

I. Taux et base de calcul

69. Le défaut de production dans les délais prescrits d'une déclaration ou d'un acte comportant des éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt entraîne l'application d'une majoration de :

- 10 % en l'absence de mise en demeure ou en cas de dépôt de la déclaration ou de l'acte dans les trente jours suivant la réception d'une mise en demeure, notifiée par pli recommandé, d'avoir à le produire dans ce délai ;

- 40 % lorsque la déclaration ou l'acte n'a pas été déposé dans les trente jours suivant la réception d'une mise en demeure, notifiée par pli recommandé d'avoir à le produire dans ce délai ;

- 80 % en cas de découverte d'une activité occulte, sans qu'il soit besoin d'adresser une mise en demeure.

L'application de ces majorations est indépendante des modalités de régularisation de la situation du contribuable (production tardive par le contribuable lui-même ou engagement par l'administration d'une procédure de rectification contradictoire ou d'office).

La base de calcul de ces majorations est en principe identique à celle de l'intérêt de retard (cf. n° 52 et suivants).

Toutefois, les acomptes ne sont pas déduits de la base de calcul des majorations, hormis les mesures d'assouplissement prévues en matière de déclaration de succession (cf. n° 75).

II. Précisions relatives à la découverte d'activités occultes⁷

1. Activités concernées

70. Les activités susceptibles de donner lieu à l'application de la majoration de 80 % prévue au c du 1 de l'article 1728 du CGI s'entendent de celles dont les résultats sont imposables à l'impôt sur les sociétés ou sont soumis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux, bénéficiaires non commerciaux ou bénéficiaires agricoles.

Les revenus tirés de l'exploitation du patrimoine (revenus fonciers, revenus de capitaux mobiliers, plus-values) ou d'une activité salariée ne sont pas, en revanche, visés par le dispositif.

La notion d'activité occulte recouvre notamment :

- les activités exercées de manière clandestine, qu'elles revêtent un caractère licite ou illicite (détournement de fonds, trafic de stupéfiant, proxénétisme, activité de prêteur exercée à titre habituel...)

⁷ Cf. BOI 13-L-4-97.

- les profits divers, résultant d'une activité habituelle ou occasionnelle.

Par ailleurs, une activité occulte peut correspondre :

- à une activité exercée par le contribuable sous-couvert d'un prête-nom ou d'une société fictive ;
- à une activité exercée en France par une société étrangère sous-couvert d'un bureau de représentation, d'un bureau de liaison ou d'une structure masquant l'exercice de cette activité.

2. Notion d'activités occultes

71. La majoration de 80 % prévue au c du 1 de l'article 1728 du CGI est appliquée lorsqu'une activité occulte entendue au sens du deuxième alinéa de l'article L. 169 du LPF est caractérisée. La majoration de 80 % est applicable sans que le service n'ait à adresser de mise en demeure.

Est considérée comme occulte au sens des deuxièmes alinéas des articles L. 169, L. 174 ou L. 176 du LPF, l'activité exercée par un contribuable qui, cumulativement, n'a pas fait connaître son activité à un centre de formalité des entreprises (cf. DB 3 E 1122 et suivants) ou au greffe du tribunal de commerce et n'a pas accompli ses obligations déclaratives dans les délais légaux (cf. BOI 13 L-4-97).

a. Le contribuable n'a pas fait connaître son activité à un centre de formalité des entreprises ou au greffe du tribunal de commerce

72. Dans l'hypothèse où le contribuable a effectué la déclaration auprès d'un centre différent de celui dont il relevait, la majoration sanctionnant l'exercice d'une activité occulte ne s'applique pas.

Lorsqu'un contribuable a déclaré un établissement principal et souscrit les déclarations fiscales correspondantes, le fait de ne pas avoir déclaré l'ouverture d'un établissement secondaire se livrant à la même activité auprès d'un centre de formalité des entreprises n'autorise pas l'administration à appliquer la majoration prévue au c du 1 de l'article 1728 du CGI pour la partie de l'activité qui n'a pas été déclarée. Dans ce cas en effet, l'activité exercée n'est pas occulte puisque l'établissement principal donne lieu à une déclaration fiscale. La situation s'analyse en une insuffisance de déclaration.

En revanche, lorsque l'administration découvre qu'un contribuable a poursuivi une activité après en avoir déclaré la cessation et accompli les formalités de radiation, il y a lieu de considérer que cette activité est exercée de manière occulte pour la période postérieure à la cessation.

b. Le contribuable n'a souscrit aucune déclaration fiscale

73. Lorsque l'une quelconque des déclarations incombant au contribuable a été souscrite, le cas échéant hors délai, et alors même que la déclaration au centre de formalité des entreprises ou au greffe du tribunal de commerce n'a pas été effectuée, la majoration de 80 % prévue au c du 1 de l'article 1728 du CGI n'est pas applicable.

Ainsi, la majoration de 80 % ne s'applique pas dans les cas suivants :

- le contribuable n'a pas souscrit la déclaration de revenu global, mais a déposé une déclaration spéciale professionnelle ;
- le contribuable n'a pas souscrit la déclaration spéciale professionnelle, mais a déposé la déclaration d'ensemble d'impôt sur le revenu faisant apparaître le revenu catégoriel correspondant ;
- le contribuable a déclaré ses revenus dans une catégorie incorrecte ;
- le contribuable a souscrit les déclarations de TVA afférentes à une activité professionnelle, mais non celles se rapportant aux revenus catégoriels (impôt sur le revenu) ou aux résultats (impôt sur les sociétés) correspondants ;
- le contribuable n'a pas déposé les déclarations de TVA afférentes à une activité professionnelle déterminée, mais il a souscrit des déclarations d'impôt sur le revenu, globales ou catégorielles, ou d'impôt sur les sociétés mentionnant les résultats produits par cette même activité.

Cependant, lorsque postérieurement à l'envoi d'un avis de vérification de comptabilité ou d'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle, le contribuable souscrit pour la première fois une ou plusieurs déclarations afférentes à l'activité professionnelle non déclarée auprès d'un centre de formalité des entreprises ou du greffe du tribunal de commerce, la majoration de 80 % est appliquée aux rappels concernant cette activité, sans préjudice des intérêts de retard.

3. Règles particulières à l'examen contradictoire de situation fiscale personnelle (ESFP)

74. La majoration de 80 % prévue au c du 1 de l'article 1728 du CGI s'applique lorsqu'une activité occulte est caractérisée : en matière d'ESFP, il s'agit de la découverte d'une activité qui n'a, à aucun moment, été portée à la connaissance de l'administration fiscale.

En revanche, les activités annexes ou connexes à une activité par ailleurs régulièrement déclarée, découvertes en cours d'ESFP, se voient quant à elles appliquer, le cas échéant, les majorations pour manquement délibéré ou manœuvres frauduleuses prévues à l'article 1729 du CGI.

En outre, les revenus d'origine indéterminée, identifiés dans le cadre d'un ESFP, après envoi des demandes de justifications prévues par l'article L. 16 du LPF, restent exclus du dispositif et ne peuvent donner lieu à application de la majoration de 80 % prévue au c du 1 de l'article 1728.

III. Mesures d'assouplissement

1. Déclarations de succession (CGI, art. 1728-2)

75. La majoration de 10 % n'est applicable qu'à partir du premier jour du 7^e mois suivant celui de l'expiration des délais de six mois et de vingt-quatre mois prévus respectivement aux articles 641 et 641 bis du CGI pour la présentation de la déclaration à l'enregistrement. Ainsi, lorsque le défunt est décédé en France métropolitaine, les droits afférents aux déclarations déposées entre le premier jour du 7^e mois et le premier jour du 13^e mois suivant le décès, ne sont assortis que de l'intérêt de retard. Il en va de même des déclarations déposées entre le premier jour du 25^{ème} mois et le premier jour du 31^{ème} mois suivant le décès lorsque la succession comporte des immeubles ou droits immobiliers situés en Corse.

Le délai accordé aux héritiers ou légataires pour présenter la déclaration à l'enregistrement à l'issue d'une mise en demeure, notifiée par pli recommandé d'avoir à la produire dans ce délai, avant application de la majoration au taux de 40 %, est porté de trente à quatre-vingt-dix jours.

Par mesure de tempérament, les acomptes versés dans les douze ou trente mois suivant le décès sont déduits de l'impôt dû pour déterminer la base de calcul de la majoration de 10 % ; en revanche, lorsque la majoration de 40 % est applicable, elle est due sur la totalité des droits. Cependant, en cas de bonne foi, la pénalité correspondant aux sommes acquittées dans le délai légal fait l'objet, en principe, d'une remise entière prononcée à titre gracieux (R.M. n° 39810, M. Jean Valleix, député, J.O. débats AN du 17 juin 1991, p. 2382).

2. Formalité fusionnée (CGI, art. 1728-3)

76. En cas de rejet de la formalité de publicité foncière, les actes soumis à la formalité fusionnée sont néanmoins réputés enregistrés à la date de leur dépôt (CGI, art. 647, IV).

En revanche, les actes de même nature qui font l'objet d'un refus de dépôt ne peuvent être considérés comme enregistrés et toutes les pièces présentées doivent être rendues au déposant ainsi que la provision versée (CGI, art. 647, II).

Le retard résultant de ce refus devrait en principe être sanctionné dans les conditions de droit commun.

Toutefois, le 3 de l'article 1728 CGI dispose qu'en cas de retard dans l'exécution de la formalité fusionnée prévue à l'article 647, il n'est pas tenu compte de la période comprise entre le dépôt de l'acte refusé et la nouvelle présentation à la formalité si celle-ci intervient dans le mois de la notification du refus

S'il s'agit d'actes dont la régularisation ne peut être opérée, la formalité fusionnée cesse d'être applicable, le 2° de l'article 249 de l'annexe III au CGI maintenant expressément, dans cette hypothèse, le principe de la dualité des formalités.

Mais, le plus souvent, quand l'enregistrement est demandé, le délai légal pour l'exécution de cette formalité est expiré. Aussi, pour éviter dans cette situation une application généralisée des pénalités de retard, l'article 406 A 27 de la même annexe transpose en matière d'enregistrement les règles applicables à la formalité fusionnée en cas de régularisation de l'acte après notification d'une cause de refus.

77. Les conséquences de ces dispositions sont résumées dans les deux tableaux ci-après.

Cas d'une régularisation de l'acte		
Le dépôt de l'acte refusé est intervenu :	Délai écoulé entre la date du refus et la présentation d'une formalité fusionnée de l'acte régularisé	
	Un mois au plus	Plus d'un mois
- Dans le délai légal de deux mois	Pas de pénalité	Dans la mesure où le délai légal serait alors dépassé : - Intérêt de retard décompté du premier jour du mois suivant celui au cours duquel l'imposition aurait dû être acquittée jusqu'au dernier jour du mois de la nouvelle présentation de l'acte - Majoration au taux de 10 %
- Après l'expiration du délai légal de deux mois	- Intérêt de retard arrêté au dernier jour du mois du premier dépôt de l'acte refusé - Majoration de 10 %	- Intérêt de retard décompté du premier jour du mois suivant celui au cours duquel l'imposition aurait dû être acquittée jusqu'au dernier jour du mois de la nouvelle présentation de l'acte - Majoration au taux de 10 %

Cas où la régularisation de l'acte ne peut être opérée		
Délai dans lequel le dépôt de l'acte refusé est intervenu :	Délai écoulé entre la date du refus et la présentation de l'acte à l'enregistrement	
	Un mois au plus	Plus d'un mois
- Délai légal de deux mois (ou d'un mois pour les actes soumis facultativement à la formalité fusionnée)	Pas de pénalité	Dans la mesure où les délais prévus en matière de formalité fusionnée sont alors dépassés : - Intérêt de retard décompté du premier jour du mois suivant celui au cours duquel l'imposition aurait dû être acquittée jusqu'au dernier jour du mois de l'enregistrement de l'acte - Majoration au taux de 10 %
- Après l'expiration du délai légal ci-dessus	- Intérêt de retard arrêté au dernier jour du mois du dépôt de l'acte refusé à la conservation des hypothèques - Majoration de 10 %	- Intérêt de retard décompté du premier jour du mois suivant celui au cours duquel l'imposition aurait dû être acquittée jusqu'au dernier jour du mois de l'enregistrement de l'acte - Majoration au taux de 10 %

IV. Cas particulier à l'impôt sur le revenu : cumul d'infractions au niveau de la déclaration d'ensemble et des déclarations catégorielles (CGI, art. 1728-4)

78. L'impôt sur le revenu présente la particularité d'être assis et liquidé à partir de plusieurs déclarations (déclaration d'ensemble des revenus et déclarations des revenus catégoriels : BIC, BNC, BA ; etc.).

En cas de défaut ou de retard dans la souscription des seules déclarations de revenus catégoriels, il existe autant d'infractions distinctes que de déclarations non déposées ou déposées tardivement, d'où l'application concomitante de chaque majoration encourue à concurrence de la part relative de chaque revenu catégoriel dans le revenu global.

Lorsque le défaut ou le retard de souscription porte à la fois sur la déclaration d'ensemble du revenu global et sur une ou plusieurs déclarations catégorielles, les pénalités sont calculées de la façon suivante.

Deux cas sont à distinguer :

- lorsque le taux de la majoration encourue pour défaut ou retard dans la souscription de la déclaration d'ensemble est supérieur ou égal à celui des majorations relatives aux déclarations catégorielles, le premier taux est appliqué à la totalité de l'impôt ;

- dans le cas contraire (taux de la majoration encourue au titre d'une ou plusieurs déclarations catégorielles supérieur à celui de la majoration due au titre de la déclaration d'ensemble), les majorations encourues au titre de ces déclarations catégorielles sont appliquées aux droits mis à la charge du contribuable au prorata des revenus catégoriels concernés.

Le taux correspondant à la déclaration d'ensemble est appliqué à la fraction des droits afférente aux autres revenus.

79. Exemple :

La déclaration n° 2042 de l'année 2002 a été souscrite tardivement avant mise en demeure (majoration de 10 %).

La déclaration n°2035 relative au bénéfice non commercial du conjoint a été déposée plus de trente jours après une mise en demeure (majoration de 40%).

Contribuables mariés sans enfant à charge.

B.I.C. monsieur : 21 000 €

B.N.C. madame : 16 000 €

R.F : 14 000 €

Détermination des majorations :

Éléments retenus	Impôt	Taux majoration	Montant majoration
Éléments déclarés tardivement sur la 2042			
Mariés B.I.C. monsieur : 21 000 B.N.C. madame : 16 000 R.F. : 14 000 RNI : 51 000	B.N.C. : $9\,830 \times 16\,000 / 51\,000 = 3\,084$	40 %	1 234
Nombre de parts : 2 Impôt dû : 9 830	autres revenus : $9\,830 \times 35\,000 / 51\,000 = 6\,746$	10 %	675
Total des majorations			1 909

V. Remarques relatives aux majorations appliquées en matière de droits d'enregistrement, d'impôt de solidarité sur la fortune, de droits de timbre et taxes assimilées

80. La majoration de 40 % prévue au 1 de l'article l'article 1728 du CGI en cas de défaut de souscription d'une déclaration ou de présentation d'un acte à la formalité dans les trente jours d'une mise en demeure est considérée par la Cour de cassation comme constituant une sanction ayant le caractère d'une punition (arrêts Cour de cassation, Com. 22 février 2000, n° 488 P et 27 juin 2000, n° 1469 FS-D).

La Cour en déduit que celle-ci revêt le caractère d'une « accusation en matière pénale » au sens de l'article 6-1 de la convention européenne des droits de l'Homme (CEDH).

Il s'ensuit, selon la Cour de cassation, que la mise en œuvre des dispositions du 1 de l'article 1728 du CGI n'est conciliable avec les dispositions de l'article 6-1 de la CEDH relatives au procès équitable que dans la mesure où le juge saisi de la contestation portant sur la sanction appliquée exerce, sur le fondement de ce dernier texte, un contrôle de pleine juridiction lui permettant de se prononcer sur le principe et le montant de cette sanction.

Le juge judiciaire⁸, investi d'un tel pouvoir de modulation, est cependant tenu de l'exercer dans le cadre d'une appréciation concrète, dans les circonstances de l'espèce, de la proportionnalité de la sanction au regard du comportement du contribuable (arrêt Cour de cassation, Com. 22 février 2000, n° 479 P).

A cet égard, il découle de l'article 12 du nouveau code de procédure civile que les juridictions ne peuvent statuer en équité. Une réduction de la sanction appliquée justifiée par une motivation abstraite ou par des considérations d'équité ne satisferait nullement aux exigences précitées.

Ainsi, la réitération d'une même infraction (par exemple, défaut répété de souscription d'une déclaration périodique), son caractère intentionnel (par opposition au cas fortuit ou de force majeure) sont autant de circonstances s'opposant à toute modulation de la sanction (arrêt Cour de cassation, Com. 14 juin 2000, n° 1309 FS-P, Bull. IV, n° 124).

La charge de la preuve des faits et circonstances invoqués par le redevable à l'appui de sa requête incombe à ce dernier.

Section 2 : Insuffisances, omissions ou inexactitudes relevées dans les déclarations souscrites ou les actes présentés à la formalité

A. INFRACTIONS CONCERNEES

81. L'article **1729** du CGI sanctionne deux types de comportements :

- les insuffisances, omissions ou inexactitudes constatées dans les déclarations ou les actes comportant l'indication d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt (cf. n° 67 et 68) qui, lorsqu'elles sont réparées, se traduisent par un supplément d'impôt mis à la charge du contribuable.

Le supplément d'impôt peut ne pas être immédiat : ainsi, par exemple, un manquement délibéré ou un abus de droit se traduisant par une majoration de déficits fiscaux reportables se traduira par un impôt supplémentaire lors du premier exercice bénéficiaire. La majoration correspondante doit néanmoins être notifiée et motivée, même si son application effective est différée. La motivation sera réitérée au titre de l'année dont les revenus ou les résultats, impactés en conséquence de ce manquement délibéré, donneront lieu à une imposition.

Peu importe à cet égard que l'infraction soit relevée sur une déclaration souscrite ou un acte présenté à la formalité dans les délais ou hors délai (voir toutefois n° 97 et suivants).

Dans le cadre du régime fiscal des groupes de sociétés prévu aux articles 223 A et suivants du CGI, des rectifications de résultats de sociétés intégrées déficitaires peuvent entraîner, au niveau du résultat d'ensemble, un supplément d'impôt. Dans cette hypothèse, les comportements exclusifs de bonne foi doivent être relevés et motivés au niveau de la société intégrée afin que les pénalités correspondantes puissent être mises à la charge de la société intégrante conformément aux dispositions de l'article 223 A du CGI.

Ces infractions sont constatées soit par la mise en œuvre d'une procédure de rectification, soit à l'occasion du dépôt spontané par le contribuable d'une déclaration ou d'un acte rectificatif ;

- l'obtention indue du versement d'une créance de nature fiscale.

Sont ici visées les situations dans lesquelles le contribuable doit reverser au Trésor une créance de nature fiscale qu'il a indûment obtenue de l'Etat.

Par créance de nature fiscale, il convient d'entendre toutes les créances sur l'Etat liées à un impôt comme, par exemple, les crédits d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés ou la créance née du report en arrière d'un déficit prévue à l'article 220 quinquies du CGI. Sont également visés les remboursements de crédits de TVA ainsi que la prime pour l'emploi prévue par l'article 200 sexies du CGI.

⁸ Pour sa part, le juge administratif considère qu'il doit appliquer le taux de majoration prévue par la loi sans pouvoir le moduler (Conseil d'Etat, arrêt n° 176611 du 5 avril 1996 et avis n° 195664 du 8 juillet 1998).

B. MAJORATIONS APPLICABLES

82. Les majorations sont applicables aux contribuables dont le caractère délibéré du manquement est établi par l'administration ou qui se sont rendus coupables de manœuvres frauduleuses ou d'abus de droit au sens de l'article L. 64 du LPF ou de dissimulation d'une partie du prix stipulé dans un contrat.

Le taux de la majoration des droits est de :

- 40 % en cas de manquement délibéré ;
- 80 % en cas de manœuvres frauduleuses, d'abus de droit ou de dissimulation d'une partie du prix stipulé dans un contrat⁹.

Les majorations s'ajoutent à l'intérêt de retard et sont calculées sur les droits mis à la charge du contribuable ou sur le montant de la créance de nature fiscale dont le reversement lui est demandé.

L'article L. 80 E du LPF prévoit que la décision d'appliquer les majorations prévues à l'article 1729 du CGI est prise par un agent de catégorie A détenant au moins un grade fixé par décret, qui vise à cet effet le document comportant la motivation des pénalités : l'article R. 80 E-1 du LPF prévoit que ce grade est celui d'inspecteur départemental.

C. QUALIFICATION DES INFRACTIONS

83. Les omissions ou inexactitudes que peuvent commettre les contribuables dans leur déclaration sont présumées involontaires. Dès lors, quels que soient les impôts, droits, taxes ou redevances en cause, les majorations prévues par l'article 1729 du CGI ne peuvent être appliquées que si l'administration établit le caractère délibéré de l'omission ou de l'inexactitude.

S'agissant de la majoration de 40 % pour manquement délibéré, il appartient au service de réunir tous éléments d'information ou d'appréciation utiles en vue d'établir que le contribuable ne pouvait pas ignorer les insuffisances, inexactitudes ou omissions qui lui sont reprochées et que l'infraction a donc été commise sciemment. De même, il appartient au service d'établir l'existence de manœuvres frauduleuses, d'un abus de droit ou d'une dissimulation de prix, passibles de la majoration de 80 %.

Conformément à la jurisprudence du Conseil d'État rendue à propos de la mauvaise foi et applicable à la nouvelle dénomination de « manquement délibéré », chaque chef d'insuffisance doit être apprécié séparément.

Les situations doivent être appréciées au cas par cas, en considération des circonstances particulières à chaque affaire.

Outre l'appréciation du caractère délibéré du manquement, sont examinés dans la présente sous-section la dissimulation juridique ou abus de droit ainsi que la dissimulation de prix.

I. Appréciation du manquement délibéré

84. Le caractère délibéré du manquement résulte de l'ensemble des éléments de fait de nature à établir que les erreurs, inexactitudes ou omissions commises par le contribuable n'ont pu l'être de bonne foi. Il s'apprécie donc en fonction des circonstances propres à chaque affaire.

Dès lors qu'il procède de l'accomplissement conscient d'une infraction, le manquement délibéré est suffisamment établi chaque fois que le service est en mesure de démontrer que l'intéressé a nécessairement eu connaissance des faits ou des situations qui motivent les rehaussements.

Le caractère délibéré du manquement peut également être considéré comme établi, chaque fois que le rehaussement porte sur une question de principe ayant déjà fait l'objet, à l'encontre du contribuable, d'une décision administrative non contestée par l'intéressé ou ayant acquis l'autorité de la chose jugée.

85. Ainsi le Conseil d'Etat a jugé que la bonne foi du redevable ne pouvait être admise dans les situations suivantes :

- le fait, en fin d'exercice, de minorer systématiquement les soldes des comptes clients par la passation d'écritures d'extourne, suivies de contre-passations du même montant au début de l'exercice suivant (CE, arrêt du 5 novembre 2003 n° 247309) ;

⁹ S'agissant de la dissimulation d'une partie du prix stipulé dans un contrat, la majoration de 80 % n'est applicable qu'aux infractions commises à compter du 1^{er} janvier 2006. Les infractions commises antérieurement sont passibles de l'amende de 50 % prévue par l'ancien article 1827.

- lorsque, d'une part, la globalisation des recettes, l'absence de bordereaux de remise en banque de factures et l'encaissement de recettes sur comptes de tiers constatés au cours du contrôle fiscal avaient notamment pour objet de rendre plus difficile la vérification du chiffre d'affaires de l'intéressé et que, d'autre part, les recettes minorées sont importantes et les infractions sont répétitives (CE, arrêt du 25 avril 2003 n° 234812) ;

- contribuable qui ne pouvait ignorer le caractère imposable de sommes importantes qu'il a omis de mentionner dans ses déclarations (CE, arrêt du 29 juillet 2002, n° 220728) ;

- absence de caractère suivi et probant de la comptabilité et importance des minorations de recettes déclarées (CE, arrêt du 19 mars 2001, n° 197352) ;

- volonté délibérée de la société d'éluider une partie de l'impôt dû par le biais de pratiques comptables défectueuses utilisées pendant quatre ans pour minorer les recettes dans une proportion de 20 à 30 % du chiffre d'affaires déclaré et consistant, notamment, en un enregistrement global en fin de journée de recettes dont aucune pièce comptable ne permettait de justifier le détail (CE, arrêt du 10 décembre 1999, n° 180691) ;

- dirigeant d'une société faisant l'objet de rappels d'impôt sur le revenu en conséquence de la réintégration dans sa base d'imposition à titre de revenus distribués de recettes non déclarées par la société, dès lors que sont constatées des dissimulations répétées de recettes et que l'intéressé a personnellement et délibérément participé à ces dissimulations (CE, arrêt du 27 février 1998, n° 177991).

86. En revanche, le Conseil d'État a jugé que le manquement délibéré du redevable n'était pas établi s'agissant d'une entreprise nouvellement créée, que ses dirigeants ont regardée à tort comme une entreprise nouvelle au sens de l'article 44 quater du CGI, par le seul fait que l'un des gérants de la société créée était également chef des ventes de la société préexistante (CE, arrêt du 20 octobre 2004 n° 253089) ;

Bien que rendues à propos de la majoration pour mauvaise foi, ces décisions juridictionnelles sont transposables *mutatis mutandis* à la qualification du manquement délibéré prévu par la nouvelle rédaction de l'article 1729 du CGI issu de l'ordonnance du 7 décembre 2005.

II. Notion fiscale de manœuvres frauduleuses

87. Du point de vue fiscal, les manœuvres frauduleuses peuvent être analysées comme consistant dans la mise en œuvre de procédés ayant pour effet soit de faire disparaître ou de réduire la matière imposable, soit d'obtenir de l'État des remboursements injustifiés, lorsque ces procédés ne peuvent être considérés comme des erreurs excusables ou des omissions involontaires, mais sont, au contraire, le résultat d'actes conscients et volontaires destinés à donner l'apparence de la sincérité à des déclarations en réalité inexactes de leurs auteurs et impliquant l'intention d'éluider tout ou partie de l'impôt.

La notion de manœuvres frauduleuses recouvre donc deux séries d'éléments :

- un manquement délibéré : des éléments intentionnels qui sont à la base de toute infraction fiscale commise de façon délibérée et qui consistent dans l'accomplissement conscient de cette infraction ;

- auquel s'ajoute la mise en œuvre de procédés destinés à masquer l'existence de l'infraction ou à la présenter sous la forme d'une opération parfaitement régulière en créant une situation de nature à égarer le service ou à restreindre le pouvoir de contrôle et de vérification de l'administration.

La découverte par le service de tels éléments matériels suffit en règle générale à prouver l'existence des éléments intentionnels tant il est évident que la présence des premiers postule l'accomplissement conscient et volontaire des infractions.

88. A titre indicatif -cette liste n'étant pas limitative-, les situations suivantes sont caractéristiques de manœuvres frauduleuses :

- dissimulation systématique d'achats et de ventes, appuyée sur une comptabilité imprécise et fallacieuse (CE, arrêt du 24 septembre 2003, n° 237990) ;

- existence de factures d'achats fictives délivrées par une société, dont le contribuable était le président-directeur général, à l'entreprise exploitée par celui-ci en location-gérance, portant sur des matériels déjà cédés par une autre société que dirigeait le même contribuable (CE, arrêts du 15 décembre 1993, n° 84181-143226 et 143228) ;

- fait de se faire rémunérer des ventes en espèces en faisant appel à des prête-noms délivrant des quittances de complaisance moyennant commission et de dissimuler le stock dans une cache aménagée dans un coffre-fort (CE, arrêt du 22 janvier 1992, n° 466678) ;

- recours à une société-écran permettant à ses dirigeants de fait notamment de faire passer les dépenses de leur train de vie pour des charges sociales déductibles (CE, arrêt du 15 avril 1991, n° 63 885) ;

- inscription en comptabilité de prélèvements fictifs, de grande importance (CE, arrêt du 2 avril 1990, n° 41626) ;
- transfert de capitaux par montage fictif (CE, arrêt du 2 février 1987, n° 62352) ;
- non-comptabilisation des recettes et falsification de pièces justificatives de ces recettes, même s'il est établi qu'elles ont été partiellement le fait du comptable de la société (CE, arrêt du 24 février 1986, n° 50433) ;
- le fait, pour une entreprise, de s'abstenir d'inscrire en comptabilité une part importante de ses achats et de les faire régler, au moyen de mandats-poste, par son gérant, lequel encaissait par ailleurs sur un compte personnel les recettes sociales (CE, arrêt du 4 février 1985, n° 39600) ;
- exercice occulte d'une activité commerciale sous le couvert d'une société étrangère n'ayant aucune activité en France (CE, arrêt du 24 novembre 1982, req. n° 17946) ;
- demande faite aux clients de verser les honoraires dus à des tiers qui les reversent en espèces au véritable bénéficiaire après prélèvement d'un pourcentage (CE, arrêt du 20 octobre 1982, req. n° 24433) ;
- omission de déclarer des opérations taxables non inscrites en comptabilité mais retracées dans des cahiers formant une comptabilité occulte (CE, arrêt du 9 novembre 1981, req. n° 19500) ;
- dissimulation de recettes taxables encaissées sur des comptes privés avec une comptabilité portant des mentions fictives ou falsifiées (CE, arrêt du 6 mars 1981, req. n°s 20018 et 20376) ;
- participation d'un contribuable à l'émission de factures rédigées au nom d'un organisme inexistant dont ce contribuable a conservé personnellement le règlement sans faire figurer les sommes correspondantes dans ses déclarations (CE, 2 mars 1979, req. n° 5712, RJ IV, p. 13).

89. En revanche, ne suffisent pas à caractériser des manœuvres frauduleuses :

- le seul fait d'avoir volontairement, soit omis de souscrire une déclaration, soit minoré les bases d'imposition, en l'absence de tout acte, opération ou artifice destiné à égarer ou restreindre le pouvoir de vérification de l'Administration (Cass. Com., arrêt du 8 octobre 1985, affaire SA Moulin Jacquot ; décision rendue en matière de taxe sur les véhicules des sociétés) ;
- l'inscription en comptabilité d'honoraires hors taxes au lieu de toutes taxes comprises (CE, arrêt du 19 janvier 1983, req. n° 16640) ;
- le fait de constituer une S.C.I. entre associés appartenant à la même famille, l'acquisition d'une villa utilisée par l'un d'entre eux comme résidence secondaire et la déduction des déficits fonciers y afférents dès lors que cette situation peut être aisément qualifiée par la loi fiscale (CE, arrêt du 7 juillet 1982, req. n° 30975) ;
- le fait de déduire une taxe (TVA) en prétendant l'avoir supportée (CE, arrêt du 24 avril 1981, req. n° 16349) ; dans ce même arrêt, le Conseil d'État a précisé que le juge de l'impôt doit, dans un tel cas, substituer à la majoration de 80 % pour manœuvres frauduleuses la majoration de 40 % pour manquement délibéré (anciennement « mauvaise foi ») ;
- les négligences et anomalies constatées dans une comptabilité qui dégage des bases d'impositions minorées (CE, arrêt du 3 avril 1981, req. n° 19963) ;
- la souscription systématique de déclarations minorées lorsque la comptabilité est tenue régulièrement (CE, arrêt du 19 décembre 1979, req. n° 13072, RJ IV, p. 85) ;
- la condamnation pour fraude fiscale intervenue antérieurement. Celle-ci ne justifie pas, à elle seule, l'application a posteriori des majorations pour manœuvres frauduleuses (CE, arrêt du 26 juillet 1978, req. n° 7132, RJ IV, p. 49).

III. Dissimulation juridique ou abus de droit¹⁰

90. En application des dispositions des articles L. 64 et L. 64 A du LPF et 1729 du CGI, lorsque la portée véritable d'un contrat ou d'une convention a été dissimulée, il est dû une majoration de 80 % des droits mis à la charge du contribuable. Cette majoration est à la charge de toutes les parties à l'acte ou à la convention, qui sont tenues solidairement à son paiement (CGI, art. 1754, V).

La majoration est applicable, quelle que soit la nature des impôts en cause, dans tous les cas où les cotisations réclamées aux contribuables ou établies à leur nom résultent d'une rectification motivée par une dissimulation juridique ou un abus de droit.

¹⁰ Cf. DB 13 L 153.

À cet égard, il n'y a pas lieu de distinguer selon que les cotisations en cause ont été, ou non, établies ou réclamées, après avis du comité dont la consultation facultative est prévue par l'article L. 64 susvisé, ou même contrairement à l'avis de ce comité.

Cas particulier : Lorsqu'une donation déguisée sous l'apparence d'une vente fait simultanément (c'est-à-dire par des propositions de rectifications notifiées à la même date) l'objet d'un rehaussement pour insuffisance de prix, il sera procédé selon les modalités suivantes.

Il découle des articles 666 et 761 du CGI que les droits de donation sont assis, non sur le prix exprimé, mais sur la valeur réelle du bien.

En conséquence, l'assiette de la majoration de 80 % prévue à l'article 1729 du CGI est constituée par les droits de donation liquidés sur la valeur vénale réelle du bien et non sur le prix exprimé dans l'acte.

Cela étant, il est désormais admis, lorsque le rehaussement de la valeur réelle a précédé la mise en œuvre de la procédure de répression des abus de droit, que l'assiette de la majoration de 80 % soit limitée aux droits de donation liquidés sur le prix mentionné dans l'acte.

Par ailleurs, l'intérêt de retard et la majoration de 80 % exigibles du chef de la dissimulation doivent être calculés après déduction non seulement du montant des droits de mutation à titre onéreux perçus sur l'acte de vente mais aussi du montant des droits de même nature et des pénalités effectivement payés au titre des insuffisances de prix relevées antérieurement.

IV. Dissimulation d'une partie du prix stipulé dans un contrat

1. Notion de dissimulation de prix

a) Définition

91. La dissimulation de prix est une fraude qui consiste soit à minorer volontairement dans les contrats présentés à la formalité les prix (prix principal ou charges) ou les soultes exprimées par rapport aux sommes réellement convenues, soit à passer sous silence, dans les énonciations de l'acte, une stipulation qui constitue par sa nature un des éléments du prix. Elle s'applique tant aux meubles (dont les fonds de commerce) qu'aux immeubles.

Cette intention de fraude distingue la dissimulation de l'insuffisance de prix. Il y a seulement insuffisance quand le prix énoncé dans l'acte est inférieur à la valeur vénale réelle des biens transmis tout en étant celui qui résulte des conventions des parties (cf. LPF, art. L.17).

De cette distinction, il y a lieu de tirer les conséquences suivantes :

- les deux types de rectifications sont juridiquement indépendants l'un de l'autre, quoique non exclusifs ; en particulier, le service n'a pas, en vue de démontrer une dissimulation de prix, à établir préalablement une insuffisance ;

- les règles spécifiques à chacune de ces procédures (telles que méthode d'évaluation par comparaison et expertise, en matière d'insuffisance) ne sont pas applicables à l'autre (en l'occurrence, au rehaussement pour dissimulation).

Ainsi il a été jugé :

- que les règles relatives à l'établissement d'une insuffisance du prix déclaré ne sont pas applicables pour prouver la dissimulation d'une partie du prix payé (Cass. com., arrêt du 1er juin 1993, n° 1007 P) ;

- qu'en matière de dissimulation de prix, les moyens invoqués par le redevable, tirés :

- de l'absence de recours à la méthode d'évaluation par comparaison,
- et du refus de faire droit à sa demande d'expertise fondée sur l'article R* 202-3 du LPF, sont inopérants dès lors que ces règles ne trouvent à s'appliquer qu'en cas de rehaussement pour insuffisance de prix (Cour de cassation, Com. 6 avril 1993).

b) Application

92. Cette définition doctrinale est complétée et illustrée par les jugements et arrêts rendus par les cours et tribunaux statuant sur l'existence d'une dissimulation.

Ainsi, il a été jugé que constitue une dissimulation de prix, la prise en charge par le cessionnaire :

- d'une commission d'intermédiaire payée en l'acquit du vendeur par les acquéreurs d'un immeuble, ladite commission n'ayant pas été mentionnée dans l'acte de vente (Tribunal civil de Bazas, jugement du 17 mai 1921, n° RE 7314) ;

- d'une indemnité de résiliation d'un bail, l'indemnité, considérée comme une charge de la vente, ne figurant pas dans l'acte de vente (CA de Rennes, arrêt du 14 février 1951, n° Ind. 7479 ; Tribunal civil de Cherbourg, jugement du 18 novembre 1885, n° JE 22561).

De même, la dissimulation de prix ou partie du prix a notamment été reconnue par les tribunaux dans le cas suivants :

- cession de parts de société civile immobilière pour un prix porté dans les actes notariés inférieur à celui inscrit au compte courant du cessionnaire dans la comptabilité de la société (TGI de Toulouse, 24 avril 1968, n° Ind. 11540) ;

- cessions successives de divers éléments d'un fonds de commerce, dont certaines font l'objet d'un acte séparé tenu secret, lorsque ces cessions constituent en fait et dans l'intention des parties une seule et même opération ayant pour objet la vente de tous les éléments corporels et incorporels dudit fonds (Cass. req., arrêt du 19 avril 1937, n° Ind. 3802).

Enfin, il a été jugé que la prescription du droit de reprise est la prescription décennale prévue à l'article L. 186 du L.P.F. lorsque le juge relève que rien dans l'acte de vente ne permettait de révéler la dissimulation de prix, de sorte que les agents de l'administration ont été obligés de procéder à des rapprochements avec des documents ultérieurs pour déterminer cette dissimulation, sans qu'il y ait lieu de prendre en considération la date à laquelle ces documents ultérieurs étaient parvenus à la connaissance de l'administration ; par ailleurs, c'est hors toute dénaturation et sans inverser la charge de la preuve que le juge retient l'existence de la dissimulation de prix alléguée, lorsqu'il apprécie les éléments de preuve dont il dispose pour avoir été mis dans le débat (Cass., com., arrêt du 7 mars 1995, n° 495 D).

L'intention frauduleuse doit être établie, sinon il y a seulement mutation secrète de certains éléments du fonds et non dissimulation de prix.

2. Preuve de la dissimulation de prix

93. Il appartient à l'administration d'établir l'existence de la dissimulation par tous les modes de preuve compatibles avec la procédure écrite (LPF, art. R* 195-1).

Lorsque des poursuites pénales sont engagées, l'infraction peut être établie par tout moyen, la valeur et la portée des moyens de preuve étant appréciées souverainement par le juge.

Ainsi, il a été jugé que, pour faire la preuve d'une dissimulation de prix, l'administration a le droit d'invoquer des faits et des actes auxquels le redevable poursuivi est demeuré étranger, dès lors que le tribunal y trouve des indices suffisamment nombreux et sérieux pour faire naître des présomptions déterminantes de la dissimulation (Cass. civ., 23 décembre 1953 ; BOED 6759).

De même, la jurisprudence précise :

- que l'existence d'une dissimulation de prix peut être démontrée à partir de déclarations faites par le redevable dans une autre procédure devant un officier de police judiciaire. Ainsi, dès lors qu'un tribunal a constaté que les propos tenus par le redevable devant un officier de police judiciaire se rapportaient sans équivoque et de manière formelle à une dissimulation de prix et que cette déclaration, provoquée dans le cadre d'un interrogatoire de police, a été librement consentie, le jugement rendu par ce tribunal n'encourt aucune critique au regard de l'article 1354 du Code civil (Cour de cassation, 15 février 1994, n° 444 D) ;

- que l'existence d'une dissimulation de prix peut résulter du constat par le juge que le vendeur avait admis avoir reçu une somme incluant le supplément de prix, même si l'acte secret n'a pas d'existence matérielle (Cass. civ., arrêt du 5 mars 1997, n° 403 P) ;

- que la saisie de documents indiquant avec précision les sommes effectivement déclarées à l'acte, ainsi que les modalités de paiement des soultes représentant la différence entre le prix payé et le prix déclaré, documents comportant des indications nombreuses, précises et concordantes sur la nature, les modalités et l'étendue de la dissimulation et corroborés par les déclarations concordantes des parties à l'acte devant des officiers de police judiciaire devaient être accueillis comme preuve de la dissimulation (Bourg-en-Bresse, 13 janvier 1969, Ind. 12086) ;

- que l'aveu de la dissimulation de prix, formel et non équivoque, fait par l'une des parties à un acte de vente à un officier de police judiciaire qui l'a consigné dans un procès-verbal d'audition est suffisant pour établir la dissimulation dès lors que cet aveu extra-judiciaire n'a pas été révoqué pour erreur de fait (Cusset, 31 janvier 1962, Ind. 10715).

Section 3 : Règles communes aux pénalités prévues par les articles 1728 et 1729

A. DEPOT HORS DELAI DE DECLARATIONS COMPLEMENTAIRES OU RECTIFICATIVES

94. 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 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.

95. 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. n° 97 et suivants).

B. DECLARATION NON SOUSCRITE

96. 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. n° 97 et suivants).

C. RECTIFICATIONS EFFECTUEES SUR UNE DECLARATION SOUSCRITE OU UN ACTE ENREGISTRE HORS DELAIS

97. 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 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 est supérieur, ces majorations se substituent à la majoration pour retard sur la fraction des droits résultant des rehaussements.

98. Exemple n° 1 :

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

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 :

Eléments retenus	Impôt	Supplément d'impôt	Taux majoration	Montant majoration
Eléments déclarés dans les délais	0			
Eléments 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 :				3 245

99. 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, 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, soit une majoration de 1 214 €.

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

Remarques :

- MD = mise en demeure ;

- les numéros inscrits entre parenthèses correspondent aux numéros des articles du CGI prévoyant les sanctions.

	Déclaration déposée avant MD ou dans les 30 jours d'une MD	Déclaration déposée après les 30 jours d'une MD
Rappels en cas de bonne foi	10 % sur le tout (1728)	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 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)

D. REGLES COMMUNES PARTICULIERES A CERTAINS IMPOTS

1. Impôts sur les revenus - Evaluation forfaitaire du revenu imposable d'après les éléments du train de vie (CGI, art. 168)

101. 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 même code.

2. Contribution sociale sur l'impôt sur les sociétés (CGI, art. 235 ter ZC)

102. 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 et, le cas échéant, des majorations prévues aux articles 1728, 1729 ou 1732. Les indications contraires données dans l'instruction du 26 juin 2002 publiée au BOI 4 L-2-02 sont rapportées pour les contributions dues au titre des exercices clos à compter du 31 décembre 2005. 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.

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

103. 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 CGI.

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

E. MODALITES DE CALCUL DES PENALITES EN CAS D'INFRACTIONS DISTINCTES

104. Le 1 de l'article 1729 A du CGI dispose que lorsque des rehaussements opérés sur une déclaration souscrite dans les délais sont passibles de pénalités n'ayant pas le même taux, les pénalités sont calculées en

ajoutant les rehaussements aux éléments déclarés en suivant l'ordre décroissant des différents taux applicables (calcul par strate) ; cette règle s'applique également lorsque des rehaussements réduisent un déficit ou un crédit et que des pénalités sont appliquées au titre de l'année ou de l'exercice d'imputation.

Ainsi, lorsqu'un contrôle donne lieu à l'application de la majoration de 80 % pour manœuvres frauduleuses et de la majoration de 40 % en cas de manquement délibéré prévues par l'article 1729 du code général des impôts, il convient de commencer par déterminer le supplément d'impôt qui résulte des rehaussements assortis de la majoration de 80 % et d'appliquer cette majoration à ce supplément, puis d'ajouter le rehaussement assorti de la majoration de 40 % pour déterminer le supplément d'impôt correspondant et lui appliquer la majoration de 40 %.

Des exemples de calcul figurent en annexe 3.

F. CUMUL DES SANCTIONS FISCALES ET DES SANCTIONS PENALES

105. Dans un avis n° 183 658 du 4 avril 1997, le Conseil d'Etat 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 même code, 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 ou de l'article 1729 du CGI.

L'article 14, paragraphe 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.

CHAPITRE 3 : INFRACTIONS RELATIVES AU RECOUVREMENT DE L'IMPOT

Il s'agit des infractions prévues aux articles 1730 et 1731 du CGI :

- retard de paiement des impôts recouverts par les comptables du Trésor (section 2) ;
- retard de paiement des impôts recouverts par les comptables de la DGI (section 3).

Avant d'examiner ces deux catégories de pénalités, il convient de qualifier les infractions correspondantes (section 1).

Les règles relatives aux infractions à l'obligation de paiement par virement, téléversement ou prélèvement opéré à l'initiative du Trésor public sont exposées pour leur part dans la section 5 du chapitre 4 (cf. n° 170 et suivants).

Section 1 : Qualification de l'infraction

A. DEFINITION

106. L'infraction de défaut de paiement ou de paiement tardif des impôts est commise lorsqu'une dette fiscale n'est pas acquittée dans le délai légal. Il s'agit d'une infraction qui se produit au stade du recouvrement qu'il convient donc de distinguer de celles relatives à l'assiette de l'impôt (cf. chapitre 2).

Par «retard de paiement des impôts », il faut entendre :

- le défaut de paiement ;
- le paiement partiel ;
- le paiement tardif ;

de toute créance fiscale, quels que soient sa dénomination et l'impôt auquel elle se rapporte, qui est le fait du débiteur.

Le retard de paiement s'apprécie à la date limite de paiement déterminée par la loi.

B. DETERMINATION DE LA DATE DE PAIEMENT

La détermination de la date de paiement ne pose pas de problème lorsque le règlement se fait en numéraire.

En revanche, pour les autres moyens de paiement, il convient d'apporter les précisions suivantes.

I. Paiement par chèque

107. La date de paiement est soit la date de la remise du chèque par le contribuable au comptable, soit la date d'envoi du chèque par la poste, date qui est authentifiée par le cachet postal apposé sur l'enveloppe.

II. Paiement par mandat-lettre ou mandat-cash

108. La date de paiement à prendre en compte est la date de dépôt à la poste de l'enveloppe contenant le mandat (cette date figure sur le cachet postal apposé sur l'enveloppe).

III. Paiement par virement bancaire

109. La date de paiement est celle du règlement interbancaire qui figure sur la copie d'avis de virement transmise par la Banque de France.

IV. Paiement par téléversement

110. La date de paiement est celle du jour au cours duquel est effectuée l'opération de téléversement.

Section 2 : Retard de paiement des impôts recouvrés par les comptables du Trésor

111. L'article 1730 du CGI prévoit que tout retard dans le paiement de tout ou partie des impositions qui doivent être versées aux comptables du Trésor donne lieu à l'application d'une majoration de 10 %.

Cette majoration s'applique principalement à l'impôt sur le revenu et aux impôts directs locaux.

Elle s'applique également aux sommes dues au titre de la retenue à la source mentionnée à l'article 1671 B du CGI (retenue prévue par l'article 182 C du CGI applicable, sur demande du bénéficiaire, aux salaires, droits d'auteur et rémunérations versés à compter du 1er janvier 1990, par les personnes passibles de l'impôt sur les sociétés ou de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux ainsi que les personnes morales de droit public et les sociétés civiles de perception et de répartition des droits d'auteur et des droits des artistes interprètes, aux sportifs, artistes du spectacle, auteurs des œuvres de l'esprit désignés à l'article L. 112-2 du code de la propriété intellectuelle ainsi qu'aux interprètes de ces œuvres, qui ont leur domicile fiscal en France, à l'exception des architectes et des auteurs de logiciels)¹¹.

En revanche, la majoration de 10 % ne s'applique pas à la taxe sur les bureaux, les locaux commerciaux et de stockage, pourtant recouvrée par les comptables du Trésor. En effet, en vertu des dispositions du VIII de l'article 231 ter du CGI, le retard de paiement de cette taxe est passible de l'intérêt de retard et de la majoration de 5 % prévue par l'article 1731 du CGI.

A. PRINCIPE

112. La majoration de 10 % s'applique :

a) aux sommes comprises dans un rôle qui n'ont pas été acquittées dans les 45 jours suivant la date de mise en recouvrement du rôle ;

b) aux acomptes qui n'ont pas été versés le 15 du mois suivant celui au cours duquel ils sont devenus exigibles, ou le 15 décembre de l'année d'imposition pour l'acompte prévu à l'article 1679 septies du CGI ainsi

¹¹ Jusqu'au 31 décembre 2005, le retard de paiement de cette retenue à la source était passible de l'intérêt de retard et de la majoration de 5 % prévue par l'article 1731.

qu'au solde du supplément d'imposition prévu au troisième alinéa du même article (cotisation minimum de taxe professionnelle).

Les dispositions du a ne s'appliquent pas aux sommes déjà majorées en application du b.

B. CAS PARTICULIERS

I. Prorogations de délai

113. Pour tous les impôts normalement perçus par voie de rôles au titre de l'année en cours, aucune majoration n'est appliquée avant le 15 septembre (CGI, art. 1730, 2, a).

Si la date de la majoration coïncide avec celle du versement d'un des acomptes provisionnels d'impôt sur le revenu prévus à l'article 1664 du CGI, elle peut être reportée d'un mois par arrêté du ministre chargé du budget (CGI, art. 1730, 3, a).

Pour les cotisations de taxe professionnelle mises en recouvrement durant la première quinzaine de novembre, la majoration de 10 % s'applique aux sommes non versées le 30 décembre au plus tard (CGI, art. 1730, 3, b).

En ce qui concerne les impositions comprises dans les rôles d'impôt sur le revenu mis en recouvrement au cours du mois de décembre, la date d'application de la majoration de 10 % est fixée au 15 mars de l'année suivante (CGI, ann. IV, art. 207 quater A).

II. CSG sur les revenus du patrimoine, prélèvement social sur les revenus du patrimoine et CRDS

114. La majoration de 10 % prévue à l'article 1730 du CGI s'applique au montant des contributions et prélèvements suivants, qui n'a pas été réglé dans les 30 jours suivant la mise en recouvrement :

- contribution sociale généralisée sur les revenus du patrimoine mentionnée à l'article 1600-0 C du CGI ;
- prélèvement social sur les revenus du patrimoine mentionné à l'article 1600-0 F bis ;
- contribution pour le remboursement de la dette sociale mentionnée à l'article 1600-0 G.

III. Impôt sur le revenu

1. Modulation des acomptes à l'initiative du contribuable

115. Le contribuable peut se dispenser du paiement du second acompte d'impôt sur le revenu lorsqu'il estime que le montant du premier versement effectué au titre d'une année sera égal ou supérieur aux cotisations dont il sera finalement redevable (CGI, art. 1664, 4).

Dans ce cas, la majoration de 10 % s'applique lorsqu'à la suite de la mise en recouvrement du rôle les versements effectués sont inexacts de plus du dixième (CGI, art. 1730, 4).

Toutefois, aucune majoration n'est appliquée lorsque la différence constatée résulte d'une loi intervenue postérieurement à la date du dépôt de la demande de dispense de paiement de l'acompte mentionnée au premier alinéa (CGI, art. 1730, 4).

2. Echéances mensuelles impayées

116. En vertu des dispositions de l'article 1724 quinquies du CGI, si un prélèvement mensuel d'impôt sur le revenu (CGI, art. 1681 A) n'est pas opéré à la date limite fixée, la somme qui devait être prélevée est acquittée avec le prélèvement suivant.

En cas de deuxième retard de paiement au cours de la même année, le contribuable perd pour cette année le bénéfice de son option. Par ailleurs la totalité des sommes devient exigible (CGI, art. 1663, 2) et la majoration de 10 % s'applique (CGI, art. 1730).

IV. Taxe professionnelle

1. Modulation des acomptes à l'initiative du contribuable

117. Le contribuable peut se dispenser du paiement de la totalité de l'acompte de taxe professionnelle lorsqu'il estime que sa base d'imposition sera réduite d'au moins 25 % ou prévoit la cessation de son activité en cours d'année au sens du I de l'article 1478 (CGI, art. 1679 quinquies, 4^{ème} alinéa).

Dans ce cas, la majoration de 10 % s'applique lorsqu'à la suite de la mise en recouvrement du rôle les versements effectués sont inexacts de plus du dixième (CGI, art. 1730, 4).

Toutefois, aucune majoration n'est appliquée lorsque la différence constatée résulte d'une loi intervenue postérieurement à la date du dépôt de la demande de dispense de paiement de l'acompte mentionnée au premier alinéa (CGI, art. 1730, 4).

2. Echéances mensuelles impayées

118. En vertu des dispositions de l'article 1724 quinquies du CGI, si un prélèvement mensuel de taxe professionnelle (CGI, art. 1681 quater A, B) n'est pas opéré à la date limite fixée, la somme qui devait être prélevée est acquittée avec le prélèvement suivant.

En cas de deuxième retard de paiement au cours de la même année, le contribuable perd pour cette année le bénéfice de son option. Par ailleurs la totalité des sommes devient exigible (CGI, art. 1663, 2) et la majoration de 10 % s'applique (CGI, art. 1730).

3. Imputation des dégrèvements pour plafonnement de la taxe professionnelle sur le montant du solde de cotisation à payer en fin d'année

119. Conformément aux dispositions du sixième alinéa de l'article 1679 quinquies du CGI, les redevables peuvent, sous leur responsabilité, réduire le montant du solde de la taxe professionnelle du montant du dégrèvement attendu du plafonnement de la taxe professionnelle due au titre de la même année, en remettant au comptable du Trésor chargé de son recouvrement une déclaration datée et signée.

Conformément aux dispositions du a du 2 de l'article 1730 du CGI, lorsque le contribuable a indûment différé le paiement d'une fraction du solde à payer, une majoration de 10 % est appliquée.

Différents cas :

120. Cas n°1 :

Le redevable clôture un exercice de douze mois au cours de l'année d'imposition : il peut être alors en mesure de connaître exactement le montant de la valeur ajoutée de cet exercice, lors du paiement du solde de la taxe professionnelle due au titre de la même année.

Dans ce cas, il peut réduire le solde de sa cotisation à payer en décembre du montant du dégrèvement résultant du plafonnement de la taxe professionnelle en fonction de la valeur ajoutée.

Lorsque le montant du dégrèvement prononcé est inférieur au montant attendu par le contribuable, la majoration de 10 % s'applique à la fraction de l'impôt non acquittée.

121. Cas n° 2 :

Le redevable clôture son exercice au 31 décembre de l'année N : il ne connaît alors pas de manière précise la valeur ajoutée de cet exercice au moment où il doit payer le solde de la taxe professionnelle.

S'il estime que sa cotisation sera plafonnée, il peut alors réduire le solde à payer à concurrence du dégrèvement attendu. Lorsque le dégrèvement déduit s'avère supérieur au dégrèvement accordé, la majoration prévue à l'article 1730 du CGI est applicable sur la fraction du solde non réglée qui excède le dégrèvement pour plafonnement obtenu au titre de l'année précédente.

Exemple :

- Solde à payer	:	150 000 €
- Dégrèvement attendu	:	100 000 €
- Solde acquitté	:	50 000 €
- Dégrèvement accordé		
* au titre de N - 1	:	80 000 €
* au titre de N	:	60 000 €

Somme faisant l'objet d'une majoration : $100\ 000 - 80\ 000 = 20\ 000\ €$

122. Cas n° 3 :

Le redevable est imposé à la taxe professionnelle pour la première fois, ou estime pouvoir bénéficier pour la première fois du plafonnement par rapport à la valeur ajoutée.

Dans cette hypothèse, le redevable peut réduire, sous sa responsabilité, le solde de la taxe professionnelle à payer à concurrence du montant du dégrèvement dont il estime pouvoir bénéficier au titre du plafonnement par rapport à la valeur ajoutée.

Lorsque le montant du dégrèvement prononcé est inférieur au montant attendu par le contribuable, la majoration de 10 % s'applique à la fraction de l'impôt non acquittée.

V. Télèglement

123. Pour les contribuables particuliers qui acquittent par télèglement les acomptes ou les soldes d'imposition dont ils sont redevables, les dates des majorations mentionnées aux a et b du 2 de l'article 1730 du CGI peuvent être reportées dans la limite de 15 jours. La durée et les conditions de cette prorogation sont fixées par arrêté du ministre chargé du budget¹² (CGI, art. 1730, 5).

Section 3 : Retard de paiement des impôts recouverts par les comptables de la direction générale des impôts

L'article **1731** du CGI prévoit que tout retard dans le paiement des sommes qui doivent être versées aux comptables de la DGI donne lieu à l'application d'une majoration de 5 %.

A. INFRACTIONS CONCERNEES

Les infractions relatives au recouvrement de l'impôt peuvent être regroupées sous trois catégories.

I. Dépôt d'une déclaration non accompagnée du paiement intégral des droits correspondants

124. Exemple : déclaration mensuelle de TVA déposée, dans les délais ou hors délai, sans paiement ou avec un paiement partiel.

II. Paiement tardif de sommes qui doivent être acquittées spontanément par le contribuable sans déclaration préalable

125. Exemple : versements présentant le caractère d'un simple acompte, même lorsque ces versements doivent être accompagnés d'un document. Il s'agit notamment des acomptes d'impôt sur les sociétés ou de taxe sur les salaires.

III. Cas des impositions mises en recouvrement à la suite d'un contrôle

126. Il s'agit des droits mis à la charge du contribuable au moyen d'un avis de mise en recouvrement à la suite d'une vérification sur place ou d'un contrôle sur pièces (quelle que soit la procédure mise en œuvre, procédure contradictoire ou d'office) ou à la suite de l'établissement d'un procès-verbal.

¹² Cf. CGI, Annexe IV, article 188 ter.

B. MAJORATION APPLICABLE

I. Principe

127. L'article 1731 du CGI prévoit que les infractions relatives au recouvrement donnent lieu à l'application d'une majoration de 5 % du montant des sommes dont le versement a été différé.

La majoration est donc due en principe dès lors que la somme concernée n'a pas été versée, en tout ou partie, à la date légale de paiement.

Lorsque le redevable a versé un acompte dans les délais, la base de calcul de la majoration de 5 % est réduite à due concurrence.

II. Exceptions :

La règle posée par l'article 1731 comporte deux exceptions :

1. Déclaration déposée ou acte présenté à la formalité tardivement, mais accompagnés du paiement total des droits

128. Le 2 de l'article 1731 du CGI prévoit expressément que dans ce cas la majoration de 5 % n'est pas applicable.

Exemple : une déclaration de TVA au titre du mois de janvier, qui aurait dû être souscrite en février, est déposée le 20 mai accompagnée du paiement total des droits (15 000 €). La majoration de 5 % n'est pas applicable. Seuls l'intérêt de retard et les pénalités d'assiette sont dus :

- article 1727 : intérêt de retard du 1er mars au 31 mai : $0,4 \% \times 3 = 1,20 \% \times 15\ 000 \text{ €}$;
- article 1728 : majoration en l'absence de mise en demeure = $10 \% \times 15\ 000 \text{ €}$

Rappel : la majoration demeure cependant applicable sur la totalité des sommes dues à la date légale de paiement si la déclaration n'est accompagnée que d'un paiement partiel (cf. n° 69).

2. Impositions mises en recouvrement à la suite d'un contrôle

129. Par mesure de tempérament, la majoration de 5 % n'est pas appliquée aux impositions résultant d'un contrôle de la déclaration ou de l'acte souscrits ou d'une taxation d'office consécutive au non-dépôt de la déclaration ou de l'acte. Mais l'intérêt de retard et les pénalités d'assiette restent, le cas échéant, exigibles.

CHAPITRE 4 : AUTRES INFRACTIONS ET PENALITES COMMUNES

Le présent chapitre est consacré à l'examen des infractions et pénalités communes suivantes :

- défaut de production ou production tardive d'un document ne comportant pas d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt et devant être remis à l'administration fiscale ; omissions ou inexactitudes relevées dans ces mêmes documents (section 1) ;

- obstacle au contrôle de l'impôt (section 2) ;

- infractions commises par les tiers déclarants (section 3) ;

- infractions aux règles de facturation (section 4) ;

- non respect des obligations de déclaration ou paiement par voie électronique (section 5) ;

- non respect des conditions auxquelles sont subordonnés des avantages fiscaux (section 6) ;

- délivrance irrégulière de documents permettant à un tiers de bénéficier d'un avantage fiscal (section 7).

Section 1 : Défaut de production ou production tardive d'un document ne comportant pas d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt et devant être remis à l'administration fiscale
Omissions ou inexactitudes dans ces documents

130. Le 1 de l'article 1729 B du CGI prévoit que le défaut de production dans les délais prescrits d'une déclaration ou d'un acte ne comportant pas d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt et devant être remis à l'administration fiscale entraîne l'application d'une amende de 150 €.

Le 2 de l'article 1729 B du CGI prévoit que, sauf cas de force majeure, les omissions ou inexactitudes constatées dans ces mêmes documents entraînent l'application d'une amende de 15 € par omission ou inexactitude, sans que le total des amendes applicables aux documents devant être produits simultanément puisse être inférieur à 60 € ni supérieur à 10 000 €.

Le 3 de l'article 1729 B du CGI prévoit une mesure de tempérament commune aux amendes prévues aux 1 et 2 de cet article.

Sous-section 1 : Documents visés par l'article 1729 B du CGI

131. Les amendes prévues par l'article 1729 B visent tous les documents qui doivent être remis à l'administration fiscale, autres que les déclarations et actes comportant l'indication d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt, qui sont passibles des majorations prévues aux articles 1728 et 1729.

Les documents concernés sont :

- les états (exemple : état de répartition des bénéfices distribués) ;
- les relevés (exemple : relevés des amortissements) ;
- les extraits ;
- les pièces ou copies de pièces (exemple : factures) ;
- les déclarations autres que celles comportant l'indication d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt.

Une déclaration est considérée comme comportant de tels éléments lorsqu'elle mentionne un élément intervenant dans l'assiette ou la liquidation de l'impôt dû par la personne déposant le document : éléments de base imposable, sommes déductibles, impôt, etc ... et qu'elle a pour objet de permettre à l'administration d'établir l'impôt dû (déclaration de revenus des personnes physiques ...) ou au contribuable de déterminer lui-même l'impôt qu'il doit acquitter, pour les impôts auto-liquidés (déclaration de résultat d'impôt sur les sociétés, déclaration de TVA ...).

Le défaut de dépôt dans les délais de ces documents ou les inexactitudes ou omissions qu'ils comportent sont sanctionnés par les majorations prévues aux articles 1728 et 1729. Toutefois, ces documents sont passibles des amendes prévues à l'article 1729 B lorsqu'ils ne font apparaître aucun droit dû ou font état d'un crédit en faveur du contribuable (exemple : déclaration négative de taxes sur le chiffre d'affaires par suite de l'absence de chiffre d'affaires réalisé ou de l'existence d'une situation créditrice). De même, lorsqu'une telle déclaration doit être accompagnée de documents (différents tableaux devant être joints aux déclarations de résultat par exemple), la déclaration elle-même n'est pas passible des amendes prévues par l'article 1729 B lorsqu'elle comporte un résultat positif mais les documents annexés le sont.

Les déclarations visées par l'article 1729 B sont donc les autres déclarations que celles évoquées aux deux alinéas précédents. Peuvent être citées, par exemple, les déclarations de traitements et salaires prévues à l'article 87 du CGI que doivent adresser chaque année à l'administration les employeurs ou les déclarations de revenus de capitaux mobiliers prévues à l'article 242 ter du CGI qui doivent être déposées par les banques, étant précisé que l'amende prévue par l'article 1729 B a un caractère général et ne s'appliquera que pour autant qu'une autre amende spécifique ne trouve pas à s'appliquer. Ainsi, l'omission d'un salarié dans une déclaration de salaires est sanctionnée par l'application de l'amende prévue au III de l'article 1736 (cf. n° 150). En revanche, l'amende prévue au 2 de l'article 1729 B sera encourue lorsque le salarié a bien été mentionné mais que son identification est incomplète ou inexacte par exemple.

Sous-section 2 : Défaut de production ou production tardive d'une déclaration ou d'un acte ne comportant pas d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt et devant être remis à l'administration fiscale

A. CHAMP D'APPLICATION DE L'AMENDE

132. L'infraction sanctionnée par le **1** de l'article **1729 B** du CGI se caractérise par l'absence de production dans le délai prescrit ou la production après l'expiration de ce délai,

- qu'il s'agisse d'une production spontanée ou d'une production sur demande des services,
- qu'il s'agisse d'une personne physique ou morale ayant ou non la qualité de contribuable,
- en toute matière fiscale, exception faite en matière de contributions indirectes.

B. MODALITES D'APPLICATION DE L'AMENDE

133. Une amende de 150 € est due autant de fois qu'il existe de documents non produits ou parvenus tardivement¹³.

La circonstance que plusieurs des documents en cause devaient être produits en même temps, ou que certains d'entre eux constituent de simples annexes d'un document principal, n'est pas de nature à justifier l'application d'une seule amende ; c'est ainsi, en particulier, que la production tardive de la déclaration des salaires prévue par l'article 87 du CGI et de la déclaration des honoraires visée à l'article 240 du même code, qui constituent deux obligations entièrement distinctes, donnera lieu chacune à l'application de l'amende de 150 €.

De même, doivent être considérés comme des documents distincts :

- les déclarations mentionnées à l'article 39 de l'annexe III au CGI (déclarations des salaires versés par la généralité des employeurs et déclaration à souscrire par les employeurs agricoles) et celle mentionnée à l'article 88 du CGI (déclaration des pensions et rentes viagères) ;

- la déclaration de résultat à souscrire par les entreprises en vertu des dispositions de l'article 53 A du CGI et les documents annexes à cette déclaration dont la production est prévue par l'article 38-II de l'annexe III au CGI (bilan, compte de résultat, tableaux des immobilisations, des amortissements et des provisions, état des échéances des créances et des dettes, tableau de détermination du résultat fiscal, état des déficits et des provisions non déductibles, état des renseignements divers, tableau des éléments soumis au régime fiscal des plus-values et moins-values, etc.).

Sous-section 3 : Omissions ou inexactitudes dans les déclarations ou actes ne comportant pas d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt et devant être remis à l'administration fiscale

A. CHAMP D'APPLICATION DE L'AMENDE

134. Le **2** de l'article **1729 B** du CGI vise :

- toutes les omissions ou inexactitudes relevées dans les renseignements que doivent comporter les documents remis à l'administration ;

- l'omission totale desdits renseignements.

Par inexactitude, il convient d'entendre toute erreur, volontaire ou non, affectant l'un quelconque des renseignements fournis sur les documents parvenus au service.

Quant aux omissions, elles peuvent être partielles, c'est-à-dire porter sur certains seulement des renseignements figurant sur le document produit, ou totales lorsque le document produit ne comporte aucune des mentions prescrites.

¹³ L'ancien article 1725 du CGI prévoyait une amende de 15 € qui était portée à 150 € à défaut de production du document dans les trente jours d'une mise en demeure.

B. MODALITES D'APPLICATION DE L'AMENDE

135. Les omissions et les inexactitudes commises dans l'un quelconque des documents qui doivent être remis à l'administration fiscale en vertu d'un texte légal ou réglementaire sont sanctionnées par autant d'amendes fiscales de 15 € qu'il existe d'omissions ou d'inexactitudes dans chaque document produit.

Toutefois, le total des amendes applicables aux documents devant être produits simultanément ne peut être ni inférieur à 60 € ni supérieur à 10 000 €.

Par « documents devant être produits simultanément », il convient d'entendre :

- l'ensemble des déclarations qui doivent être souscrites simultanément par la même personne ;
- ou l'ensemble constitué par toutes les annexes qui doivent être jointes à une même déclaration (différents tableaux qui doivent être annexés à la déclaration de résultat : compte de résultat, bilan, tableau des amortissements, etc., par exemple).

En principe, chaque inexactitude ou omission doit donner lieu à l'application d'une amende de 15 €.

C'est ainsi qu'en matière de déclarations annuelles de salaires, honoraires, pensions, il convient d'appliquer l'amende autant de fois qu'un élément de la déclaration relative au bénéficiaire n'a pas été fourni : identité, adresse, emploi, situation de famille, etc. Toutefois, lorsque la quotité de la sanction ainsi obtenue apparaît manifestement excessive eu égard à la gravité réelle et aux conséquences de l'infraction commise ainsi qu'à l'attitude fiscale habituelle du contribuable, le nombre des amendes encourues peut être réduit sans que le nombre retenu puisse en aucun cas être inférieur à celui des salariés devant figurer dans la déclaration ou pour lesquels il aura été relevé des omissions partielles.

C. FORCE MAJEURE

136. Les sanctions précitées ne sont pas susceptibles d'être appliquées à l'encontre des personnes qui sont en mesure de se prévaloir d'un cas de force majeure.

Sous-section 4 : Mesure de tempérament commune aux amendes prévues aux 1 et 2 de l'article 1729 B du CGI

137. Le 3 de l'article 1729 B du CGI prévoit que les amendes prévues aux 1 et 2 de cet article ne sont pas applicables en cas de première infraction commise au cours de l'année civile en cours et des trois années précédentes, lorsque l'intéressé a réparé l'infraction, soit spontanément, soit dans les trente jours d'une demande de l'administration.

Par conséquent, avant d'appliquer les amendes prévues aux 1 et 2 de l'article 1729 B du CGI, le service doit s'assurer qu'il ne s'agit pas de la première infraction de ce type commise par le contribuable concerné au cours de l'année civile en cours et des trois années précédentes.

Cette vérification de la situation du contribuable au regard des amendes prévues aux 1 et 2 de l'article 1729 B du CGI doit être effectuée lorsque le service reçoit spontanément du contribuable un document déposé après la date légale de dépôt ou un document rectificatif ; en l'absence de réparation spontanée de la part du contribuable, le service doit l'inviter à régulariser sa situation.

Pour apprécier si une personne a, ou non, commis une infraction analogue dans le délai prévu au 3 de l'article 1729 B, il convient de distinguer :

- amende prévue au 1 de l'article 1729 B du CGI : il convient de retenir uniquement les infractions ayant consisté en un dépôt tardif d'une déclaration ou d'un acte ne comportant pas d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt et devant être remis à l'administration fiscale, qui ont entraîné ou étaient susceptibles d'entraîner l'application de l'amende prévue au 1 de l'article 1729 B du CGI ou à l'article 1725 du CGI avant le 1^{er} janvier 2006. Les documents concernés sont, non seulement les documents identiques, mais aussi l'un quelconque des documents visés par l'article 1729 B ;

- amende prévue par le 2 de l'article 1729 B du CGI : il convient de retenir uniquement les infractions ayant consisté en des omissions ou inexactitudes qui ont entraîné ou étaient susceptibles d'entraîner l'application de l'amende prévue au 2 de l'article 1729 B ou à l'article 1726 avant le 1^{er} janvier 2006.

Par mesure de tempérament, quand plusieurs personnes doivent être mises en cause simultanément pour le paiement des amendes prévues aux 1 et 2 de l'article 1729 B du CGI (héritiers solidaires par exemple), si au moins l'une d'entre elles n'a pas commis d'infraction de même nature dans le délai prévu au 3 de l'article 1729 B, il convient de ne pas appliquer l'amende.

Sous-section 5 : Règles de cumul des amendes prévues aux 1 et 2 de l'article 1729 B du CGI entre elles et avec d'autres pénalités du CGI

A. REGLES DE CUMUL DES AMENDES PREVUES AUX 1 ET 2 DE L'ARTICLE 1729 B ENTRE ELLES

138. En cas d'inexactitudes ou d'omissions relevées dans un document qui n'a été produit qu'après l'expiration du délai imparti, les amendes sanctionnant ces inexactitudes ou omissions (2 de l'article 1729 B) s'ajoutent éventuellement à l'amende encourue pour production tardive du document dont il s'agit (1 de l'article 1729 B).

Exemple : annexes à la déclaration de résultat prévue à l'article 53 A du CGI non déposées dans les délais prescrits :

- application de l'amende de 150 € prévue par le 1 de l'article 1729 B du CGI autant de fois qu'il y a de documents non déposés dans les délais prescrits ;

- application de l'amende de 15 € par omission ou inexactitude, sans que le total de ces amendes ne puisse être inférieur à 60 € ni supérieur à 10 000 € pour l'ensemble de ces documents.

En revanche, le non dépôt d'un document visé à l'article 1729 B du CGI entraîne l'application de l'amende prévue au 1 de cet article uniquement.

B. REGLES DE CUMUL DES AMENDES PREVUES AUX 1 ET 2 DE L'ARTICLE 1729 B AVEC D'AUTRES PENALITES DU CGI

139. Les amendes prévues par l'article 1729 B ne peuvent se cumuler, pour un même document, avec les majorations prévues par l'article 1728 ou 1729. En conséquence, lorsque ces majorations sont appliquées, les amendes prévues par l'article 1729 B ne peuvent pas l'être.

Section 2 : Opposition à fonctions et obstacle au contrôle de l'impôt

La présente section est consacrée à l'examen des pénalités prévues aux articles **1732**, **1734** et **1735** du CGI qui sanctionnent des infractions constitutives d'un obstacle au contrôle de l'impôt¹⁴.

Sous-section 1 : Opposition au contrôle fiscal entraînant une évaluation d'office

140. Lorsque l'administration a été mise dans l'impossibilité d'exercer son contrôle par suite d'une opposition individuelle ou collective, les bases d'imposition sont évaluées d'office. Ces dispositions s'appliquent également en cas d'opposition à la mise en œuvre du contrôle des comptabilités informatisées prévu à l'article L. 47 A du LPF (LPF, art. L. 74).

En application des dispositions de l'article **1732** du CGI, la mise en œuvre de cette procédure d'évaluation d'office entraîne :

¹⁴ Par ailleurs, l'article 1746 du CGI prévoit des sanctions pénales dans les cas d'opposition individuelle ou collective à fonctions :

- le 1 de cet article prévoit que le fait de mettre les agents habilités à constater les infractions à la législation fiscale dans l'impossibilité d'accomplir leurs fonctions est puni d'une amende de 25 000 €, prononcée par le tribunal correctionnel ; en cas de récidive de cette infraction, le tribunal peut également prononcer une peine de six mois de prison ;

- le 2 de cet article prévoit que l'opposition collective à l'établissement de l'assiette de l'impôt est punie de six mois d'emprisonnement et de 7 500 € d'amende ;

- le 3 de cet article prévoit que les dispositions de l'article L. 228 du LPF ne sont pas applicables aux infractions définies au 1 et 2 : l'administration peut saisir directement le procureur de la République, sans saisine préalable de la commission des infractions fiscales.

- l'application d'une majoration de 100 % aux droits rappelés ainsi qu'aux créances de nature fiscale qui doivent être restituées à l'Etat ;
- l'interdiction de participer aux travaux des commissions instituées par les articles 1650 à 1652 bis et 1653 A.

L'article L. 80 E du LPF prévoit que la décision d'appliquer la majoration prévue à l'article 1732 du CGI est prise par un agent de catégorie A détenant au moins un grade fixé par décret, qui vise à cet effet le document comportant la motivation des pénalités : l'article R. 80 E-1 du LPF prévoit que ce grade est celui d'inspecteur départemental.

Sous-section 2 : Infractions au droit de communication

141. L'article 1734 du CGI prévoit que l'absence de tenue, la destruction avant les délais prescrits ou le refus de communiquer les documents soumis au droit de communication de l'administration entraîne l'application d'une amende de 1 500 €¹⁵. Cette amende s'applique dès lors que tout ou partie des documents sollicités ne sont pas communiqués.

Les manquements visés sont ceux constituant un obstacle à l'exercice du droit de communication de l'administration, comme le refus de communication, l'absence de tenue ou de présentation qui peut résulter, par exemple, de la non conservation dans les délais prévus à l'article L. 102 B du LPF, des livres, contrats ou documents sur lesquels porte le droit de communication de l'administration.

L'article 1734 trouve à s'appliquer lorsque la communication des documents est nécessaire pour apprécier la situation fiscale de tiers. Tel peut être le cas d'un établissement bancaire qui refuserait de communiquer aux agents de l'administration les comptes ouverts à ses clients ainsi que les pièces justificatives des opérations réalisées ; tel peut être aussi le cas d'un grossiste refusant de communiquer les comptes de fournisseur ou de client de son entreprise ainsi que les factures s'y rapportant.

En revanche, l'amende prévue à l'article 1734 du CGI ne s'applique pas dans les cas suivants :

- d'une part, quand les agissements constituent une opposition à l'exercice du contrôle fiscal entraînant une évaluation d'office prévue à l'article L. 74 du LPF et réprimée par l'article 1732 du code précité (cf. n° 140).
- d'autre part, quand ils constituent une opposition volontaire à l'accomplissement des fonctions des agents des impôts réprimée par le 1 de l'article 1746 du même code (cf. note de bas de page n° 15).

Sous-section 3 : Refus de communication des opérations de transferts de fonds à l'étranger¹⁶

142. L'article L. 96 A du LPF prévoit que tout organisme soumis aux dispositions du titre I du livre V du code monétaire et financier ou cité à l'article L. 518-1 dudit code doit communiquer à l'administration, sur sa demande, la date et le montant des sommes transférées à l'étranger par les personnes visées au deuxième alinéa de l'article 1649 A du CGI, l'identification de l'auteur du transfert et du bénéficiaire ainsi que les références des comptes concernés en France et à l'étranger. Ces dispositions s'appliquent également aux opérations effectuées pour le compte de ces personnes sur des comptes de non-résidents.

En vertu des dispositions du I de l'article 1735 du CGI, les organismes qui ne se conforment pas aux obligations prévues à l'article L. 96 A du LPF sont passibles d'une amende égale à 50 % du montant des sommes non communiquées.

La sanction s'applique à tout manquement à ces obligations. Il en est ainsi notamment :

- de l'absence de communication d'une information nécessaire à l'identification précise d'une opération de transfert ;
- de l'occultation d'une opération de transfert ;
- de la non-communication des pièces justificatives d'une opération de transfert ;
- du refus de communication.

¹⁵ Le 1 de l'ancien article 1740 du CGI prévoyait une amende de 3 000 € en cas de non régularisation dans les trente jours d'une mise en demeure. Cette amende majorée a été supprimée par l'ordonnance n° 2005-1512 du 7 décembre 2005.

¹⁶ Cf. BOI 13 K-3-95.

Toutefois, lorsque l'organisme apporte la preuve que le Trésor n'a subi aucun préjudice, le taux de l'amende est ramené à 5 % et le montant de cette amende est plafonné à 750 € lorsqu'il s'agit de la première infraction de l'établissement concerné commise au cours de l'année civile en cours et des trois années précédentes.

Les dispositions du I de l'article 1735 du CGI s'appliquent indépendamment de l'application des dispositions de l'article 1743 et du 1 de l'article 1746 du même code.

Sous-section 4 : Défaut de réponse à la demande faite en application de l'article L. 13 B du LPF

143. L'article L 13 B du LPF permet à l'administration de demander à une entreprise un certain nombre d'informations et de documents lorsqu'au cours d'une vérification de comptabilité, ont été réunis des éléments faisant présumer que cette entreprise a opéré un transfert indirect de bénéfices au sens de l'article 57 du CGI.

Conformément aux dispositions du II de l'article **1735**, le défaut de réponse à la demande faite en application de l'article L 13 B du LPF entraîne l'application d'une amende fiscale égale à 10 000 €¹⁷ pour chaque exercice visé par cette demande.

Section 3 : Infractions commises par les tiers déclarants

La présente section est consacrée à l'examen des pénalités prévues par l'article **1736** du CGI qui s'appliquent en cas de défaut de déclaration des éléments suivants par les tiers déclarants :

- commissions, courtages, ristournes, honoraires, rémunérations d'associés, parts de bénéfices et revenus de valeurs mobilières¹⁸ (sous-section 1) ;
- renseignements en matière de taxe sur les services de télévision (sous-section 2) ;
- salaires, pensions et droits d'auteur (sous-section 3) ;
- comptes ouverts ou utilisés à l'étranger et avances remboursables ne portant pas intérêt (sous-section 4).

Sous-section 1 : Défaut de déclaration des commissions, courtages, ristournes, honoraires, des rémunérations d'associés, des parts de bénéfices et des revenus de valeurs mobilières

A. REGLE GENERALE

144. Conformément aux dispositions de l'article 240 du CGI, les personnes physiques qui, à l'occasion de l'exercice de leur profession, versent à des tiers des commissions, courtages, ristournes commerciales ou autres, vacations, honoraires occasionnels ou non, gratifications et autres rémunérations, doivent déclarer ces sommes à l'administration dans les conditions prévues aux articles 87, 87 A et 89.

En application des dispositions du 1 de l'article 242 ter du CGI, les personnes qui assurent le paiement des revenus de capitaux mobiliers visés aux articles 108 à 125 ainsi que des produits des bons ou contrats de capitalisation et placements de même nature sont tenues de déclarer l'identité et l'adresse des bénéficiaires ainsi que, par nature de revenus, le détail du montant imposable et du crédit d'impôt, le revenu brut soumis à un prélèvement libératoire et le montant dudit prélèvement et le montant des revenus exonérés.

Les infractions aux obligations de déclaration prévues respectivement par l'article 240 et par le 1 de l'article 242 ter du CGI entraînent l'application d'une amende égale à 50 % des sommes non déclarées, prévue par le 1 du I de l'article **1736** du CGI. L'amende trouve à s'appliquer lorsque les sommes en cause n'ont pas été déclarées ou ne l'ont été que partiellement. Les autres omissions ou inexactitudes (omission de l'adresse du bénéficiaire ou de la référence des comptes concernés par exemple) relevées dans les renseignements que doivent comporter les déclarations dont le dépôt est exigé par l'article 240 du CGI et par le 1 de l'article 242 ter du même code donnent lieu à l'application des amendes prévues par le 2 de l'article 1729 B du CGI (cf. n° 135).

¹⁷ L'amende est de 7 500 € pour les infractions commises avant le 1^{er} janvier 2006.

¹⁸ S'agissant de l'ensemble des sanctions applicables en matière de déclaration récapitulative annuelle visée à l'article 242 ter du CGI (« imprimé fiscal unique »), cf. BOI 5 A-1-06, sous-section 6.

145. Toutefois, l'amende n'est pas applicable lorsque les deux conditions suivantes sont remplies :

- il s'agit de la première infraction aux dispositions de l'article 240 du CGI ou du 1 de l'article 242 ter du même code commise au cours de l'année civile en cours et des trois années précédentes ;

- l'omission ou l'inexactitude est réparée soit spontanément, soit à la première demande de l'administration, avant la fin de l'année au cours de laquelle la déclaration devait être souscrite, c'est-à-dire avant la fin de l'année qui suit celle du paiement des sommes en cause.

B. REGLES PARTICULIERES A CERTAINS REVENUS DE VALEURS MOBILIERES

146. En vertu des dispositions du **2** du **I** de l'article **1736** du CGI, l'amende prévue au 1 de cet article est plafonnée à 750 € par déclaration lorsque des revenus distribués sont déclarés à tort comme non éligibles à la réfaction de 50 % mentionnée au 2^o du 3 de l'article 158.

Par ailleurs, les personnes soumises aux obligations prévues à l'article 242 ter, autres que les sociétés distributrices, sont déchargées de toute responsabilité pour l'individualisation des revenus distribués payés au regard de leur éligibilité à la réfaction de 50 % mentionnée au 2^o du 3 de l'article 158, lorsque cette individualisation correspond à celle qui a été déclarée ou communiquée par les sociétés distributrices en application de l'article 243 bis. Les personnes soumises aux obligations de l'article 242 ter sont déchargées de toute responsabilité pour l'individualisation des revenus distribués ou répartis par des organismes ou sociétés mentionnés au 4^o du 3 de l'article 158, au regard de leur éligibilité à la réfaction de 50 % prévue au 2^o du 3 de l'article 158, lorsque cette individualisation correspond à la ventilation effectuée par ces organismes ou sociétés en application du sixième alinéa dudit 4^o. Cette disposition ne concerne pas les dépositaires des actifs des organismes ou sociétés correspondants.

147. En vertu des dispositions du **3** du **I** de l'article **1736** du CGI, l'organisme ou l'entité ou, à défaut de personnalité morale, son gérant ou représentant au regard des tiers, qui mentionne sur les documents prévus au huitième alinéa du 1 de l'article 242 ter des informations qui conduisent à tort à ne pas considérer les revenus réalisés lors des cessions, remboursements ou rachats de leurs parts ou actions comme des intérêts au sens du septième alinéa du 1 de ce même article est passible d'une amende fiscale annuelle de 25 000 €.

148. En vertu des dispositions du **4** du **I** de l'article **1736** du CGI et par dérogation au 1 du I dudit article 1736, l'absence d'individualisation des sommes prévues au sixième alinéa du 1 de l'article 242 ter ainsi que l'insuffisance de déclaration des sommes en cause sont sanctionnées par une amende fiscale de 150 € par information omise ou erronée, dans la limite de 500 € par déclaration. Cette amende n'est pas applicable pour les infractions commises par l'établissement payeur sur la base des informations qui lui sont fournies dans les conditions prévues au huitième alinéa du 1 de l'article 242 ter (cf. BOI 5-I-3-05).

Sous-section 2 : Défaut de déclaration en matière de taxe sur les services de télévision

149. L'article L. 102 AA du LPF prévoit que :

- les régisseurs de messages publicitaires mentionnés au a du 2 du II de l'article 302 bis KB du CGI sont tenus de fournir à l'administration des impôts notamment, avant le 15 février de chaque année, un état récapitulatif des sommes qu'ils ont encaissées au cours de l'année civile précédente en rémunération de la diffusion des messages publicitaires par le service de télévision concerné ;

- les organismes mentionnés au 1 du II de l'article 302 bis KB du CGI sont tenus de fournir à l'administration des impôts notamment, avant le 15 février de chaque année, un état récapitulatif des sommes qu'ils ont versées au cours de l'année civile précédente en rémunération de la fourniture par l'exploitant concerné des services de télévision mentionnés au I du même article ;

- les personnes mentionnées au c du 2 du II de l'article 302 bis KB du CGI auxquelles a été confié l'encaissement des sommes versées par les opérateurs de communications électroniques sont tenues de fournir à l'administration des impôts notamment, avant le 15 février de chaque année, un état récapitulatif des sommes prévues au c du 2 du II de cet article qu'elles ont encaissées au cours de l'année civile précédente.

Les infractions aux obligations de déclaration prévues par l'article L. 102 AA du LPF entraînent l'application d'une amende égale à 10 % des sommes non déclarées, prévue par le **II** de l'article **1736** du CGI.

Sous-section 3 : Défaut de déclaration des salaires, pensions et droits d'auteur

150. Les articles 87 et 88 du CGI prévoient que toute personne physique ou morale versant des traitements, émoluments, salaires ou rétributions imposables (CGI, art. 87) ou payant des pensions ou rentes viagères (CGI, art. 88) est tenue de remettre dans le courant du mois de janvier de chaque année, sauf application de l'article 87 A du CGI (dépôt de la déclaration auprès des organismes sociaux désignés pour la recevoir), à la direction des services fiscaux du lieu de son domicile ou du siège de l'établissement ou du bureau qui en a effectué le paiement, une déclaration :

- dont le contenu est fixé par décret pour l'application de l'article 87 ;
- contenant les indications relatives aux titulaires des pensions ou rentes déclarées pour l'application de l'article 88.

Les infractions aux obligations de déclaration prévues par les articles 87 à 88 du CGI entraînent l'application d'une amende égale à 5 % des sommes non déclarées, prévue par le III de l'article **1736** du CGI.

L'amende s'applique lorsque les sommes en cause n'ont pas été déclarées ou ne l'ont été que partiellement. Les autres omissions ou inexactitudes (omission de l'adresse du salarié par exemple) relevées dans les renseignements que doivent comporter les déclarations dont le dépôt est exigé par les articles 87 ou 88 du CGI donnent lieu à l'application des amendes prévues par le 2 de l'article 1729 B du CGI (cf. n° 135).

Sous-section 4 : Défaut de déclaration des comptes ouverts ou utilisés à l'étranger et des avances remboursables ne portant pas intérêt

151. En vertu des dispositions du deuxième alinéa de l'article 1649 A du CGI¹⁹, les personnes physiques, les associations, les sociétés n'ayant pas la forme commerciale, domiciliées ou établies en France, sont tenues de déclarer, en même temps que leur déclaration de revenus ou de résultats, les références des comptes ouverts, utilisés ou clos à l'étranger selon des modalités fixées par décret.

En vertu des dispositions de l'article 1649 A bis du CGI, les administrations publiques, les établissements ou organismes soumis au contrôle de l'autorité administrative et toutes personnes qui reçoivent habituellement en dépôt des valeurs mobilières, titres ou espèces, qui octroient ou qui gèrent des avances remboursables ne portant pas intérêt prévues par l'article R. 317-1 du code de la construction et de l'habitation, doivent déclarer ces opérations à l'administration des impôts dans les conditions et délais fixés par décret.

En application du IV de l'article **1736** du CGI, les infractions aux obligations de déclaration prévues par le deuxième alinéa de l'article 1649 A et par l'article 1649 A bis du CGI entraînent l'application d'une amende de 750 € par compte ou avance non déclaré.

Section 4 : Infractions aux règles de facturation

La présente section est consacrée à l'examen des infractions suivantes :

- fausses factures, défaut de facturation (sous-section 1) ;
- factures inexactes ou incomplètes (sous-section 2) ;

Enfin, il convient de préciser les règles de cumul des sanctions correspondantes entre elles et avec d'autres pénalités prévues au CGI (sous-section 3).

¹⁹ Le premier alinéa de l'article 1649 A du CGI prévoit que les administrations publiques, les établissements ou organismes soumis au contrôle de l'autorité administrative et toutes personnes qui reçoivent habituellement en dépôt des valeurs mobilières, titres ou espèces doivent déclarer à l'administration des impôts l'ouverture et la clôture des comptes de toute nature. L'absence de déclaration dans les délais requis, ou les omissions ou inexactitudes relevées dans les déclarations produites, sont passibles des amendes prévues à l'article 1729 B du CGI (cf. n° 130 et suivants). S'agissant des sanctions applicables en cas de non-respect du troisième alinéa de l'article 1649 A du CGI, cf. n° 182.

Sous-section 1 : Fausses factures, défaut de facturation

152. Les 1, 2 et 3 du I de l'article 1737 du CGI concernent :

- toute personne réalisant de manière indépendante des opérations relevant d'une activité économique. Leur application est indépendante du régime fiscal de la personne visée tant en matière de TVA qu'au regard des impôts directs ;

- les opérations de toute nature (achats, ventes, prestations de services) réalisées dans le cadre d'une activité professionnelle, entre personnes exerçant une activité professionnelle, ou lors de transactions conclues sur le marché intérieur français, à l'exportation ou au titre de livraisons intra-communautaires.

Sont donc exclues :

- les opérations effectuées par des professionnels pour leurs besoins privés ;
- les ventes au détail et les prestations de services faites ou fournies à des particuliers.

A. FACTURES DE COMPLAISANCE ET FACTURES FICTIVES

153. Le 1 du I de l'article 1737 du CGI prévoit qu'entraîne l'application d'une amende égale à 50 % des sommes versées ou reçues, le fait de travestir ou dissimuler l'identité ou l'adresse de ses fournisseurs ou de ses clients, les éléments d'identification mentionnés aux articles 289 et 289 B du CGI et aux textes pris pour l'application de ces articles ou de sciemment accepter l'utilisation d'une identité fictive ou d'un prête-nom.

Le 2 du I de l'article 1737 du CGI prévoit qu'entraîne l'application d'une amende égale à 50 % du montant de la facture, le fait de délivrer une facture ne correspondant pas à une livraison ou une prestation de services réelle.

B. DEFAUT DE FACTURATION

154. Le 3 du I de l'article 1737 du CGI sanctionne par une amende de 50 % du montant de la transaction le défaut de délivrance d'une facture. L'amende est réduite à 5 % lorsque le fournisseur apporte, dans les trente jours d'une mise en demeure, la preuve que l'opération a été régulièrement comptabilisée.

I. Règle générale

1. Portée de la mesure

155. Les professionnels ont l'obligation de délivrer, dans le cadre de leurs activités, des factures ou documents en tenant lieu, notamment en vertu des dispositions de l'article 289 du CGI, de l'article 242 nonies de l'annexe II au CGI ou de l'article 242 undecies de la même annexe.

Le 3 du I de l'article 1737 du même code sanctionne le non-respect de cette obligation.

L'administration doit apporter la preuve que le professionnel n'a pas respecté l'obligation de facturation.

Cette preuve pourra résulter par exemple de la constatation de l'existence d'une opération commerciale (livraison effective d'un bien, réalisation d'une prestation...) alors que le professionnel n'est pas à même de présenter la facture qu'il aurait dû délivrer.

En dehors des cas où les parties ont reconnu les faits, il est nécessaire de réunir un maximum de présomptions pour établir la matérialité de l'infraction qui résulte des circonstances propres à chaque cas d'espèce.

2. Modalités pratiques de mise en œuvre

156. L'amende de 50 % ou de 5 % prévue par le 3 du I de l'article 1737 du CGI ne peut être appliquée sans qu'au préalable l'administration en ait informé le contrevenant par écrit.

Par ailleurs, l'amende de 50 % ne sera appliquée que si le contribuable n'a pas apporté la preuve de la comptabilisation régulière de la facture.

L'administration doit donc obligatoirement informer le contribuable par une mise en demeure que, s'il apporte la preuve que l'opération en cause a été régulièrement comptabilisée, l'amende sera réduite de 50 % à 5 %.

Le document par lequel l'administration informe le contrevenant de son intention d'appliquer l'amende de 50 % doit mentionner :

- la nature précise des faits relevés ;
- l'identité du client quand elle est connue ;
- la sanction elle-même : sa base légale, son mode de calcul ;
- la faculté dont dispose le contrevenant de faire valoir ses observations dans le délai de 30 jours à compter de la réception du document.

La base de calcul de l'amende de 50 % ou de 5 % est égale au montant de la transaction à la charge du client.

L'application de cette amende doit respecter les procédures et garanties prévues en matière de taxes sur le chiffre d'affaires.

a) Agents habilités à mettre en œuvre l'amende

157. S'agissant d'une sanction fiscale, tous les agents des impôts ayant au moins le grade de contrôleur sont compétents pour appliquer les dispositions du 3 du I de l'article 1737 du CGI. En pratique, il s'agit surtout :

- des agents des services de recherche ;
- des agents mettant en œuvre la procédure de vérification de comptabilité visée à l'article L. 13 du livre des procédures fiscales.

Cette sanction trouve essentiellement à s'appliquer dans le cadre d'une vérification ou de la procédure de droit d'enquête prévue aux articles L. 80 F et suivants du LPF.

b) Notification de l'amende

158. La sanction de 50 % ou de 5 % prévue au 3 du I de l'article 1737 du CGI est portée à la connaissance du contrevenant, soit par procès-verbal, soit par proposition de rectification.

Rappel : L'administration doit répondre systématiquement aux observations émises dans le délai de trente jours par un contribuable manifestant un désaccord motivé.

c) Motivation de l'amende

159. Le procès-verbal ou la notification adressé au contrevenant doit comporter la description des faits attestant de la matérialité de l'infraction.

L'assiette de l'amende est constituée de la totalité du montant de la transaction qui aurait dû faire l'objet de la facture.

Elle devra être justifiée par les références précises à chacune des opérations afin que le contrevenant soit informé sur les modalités de calcul de la sanction. Il est rappelé que la charge de la preuve incombe à l'administration.

Conformément aux dispositions de l'article L. 80 D du livre des procédures fiscales, la mise en recouvrement de l'amende ne peut être effectuée avant l'expiration d'un délai de trente jours de la notification du document par lequel l'administration a fait connaître au contrevenant la sanction qu'elle se propose d'appliquer.

3. Mise en œuvre de la solidarité financière du client

160. Le 3 du I de l'article 1737 du CGI prévoit que le client est solidairement tenu au paiement de l'amende de 50 %. La mise en œuvre de la solidarité financière nécessite que l'administration identifie clairement le client.

Elle lui adresse un courrier en recommandé avec accusé de réception exposant les constatations effectuées auprès de son fournisseur et joint l'extrait de procès-verbal le concernant qui a été adressé à ce dernier.

Ce document fait en outre mention du fondement légal de la solidarité et précise le montant des sommes au titre desquelles la solidarité est mise en œuvre.

La mise en œuvre de la solidarité financière ne vaut que pour le paiement de l'amende de 50 %. En pratique, la solidarité ne sera engagée que dans le cas où le recouvrement auprès du fournisseur, débiteur principal, s'avérerait difficile voire impossible. Dans l'hypothèse de l'ouverture d'une procédure de sauvegarde, de redressement ou de liquidation judiciaire à l'encontre du contrevenant, l'amende appliquée devra être déclarée auprès du mandataire ou du liquidateur judiciaire.

Le client dispose d'un délai de trente jours pour faire valoir ses observations.

4. Réduction de l'amende

161. Pour éviter que la seule perte de la facture n'entraîne l'application d'une lourde sanction et réserver celle-ci aux comportements frauduleux, le 3 du I de l'article 1737 du CGI prévoit qu'après mise en demeure de l'administration fiscale, le contrevenant peut apporter la preuve de la comptabilisation régulière de la facture.

Dans le cas où le fournisseur apporte, dans les trente jours de cette mise en demeure qui lui a été obligatoirement adressée, la preuve de l'enregistrement régulier dans ses écritures comptables de la transaction visée dans le procès-verbal, seule une amende de 5 % du montant total de la transaction lui est appliquée.

II. Travaux immobiliers

162. Le 4 du I de l'article 1737 du CGI prévoit que toute personne qui effectue des prestations de services comportant l'exécution de travaux immobiliers, assorties ou non de vente, en infraction aux dispositions de l'article 290 quinquies du CGI est passible d'une amende égale à 50 %²⁰ du montant toutes taxes comprises des transactions en cause.

Cette amende est applicable en cas de :

- retard ou défaut de délivrance de la note ;
- défaut de conservation du document pendant toute la durée du délai prescrit.

Ces dispositions s'appliquent aux ventes au détail et aux prestations de services faites ou fournies à des particuliers. Les opérations réalisées au profit de professionnels relèvent du 3 du I de l'article 1737.

Sous-section 2 : Factures inexactes ou incomplètes

A. PORTEE DE LA MESURE

163. Le II de l'article 1737 du CGI prévoit que toute omission ou inexactitude constatée dans les factures ou documents en tenant lieu mentionnés aux articles 289 et 290 quinquies du CGI donne lieu à l'application d'une amende de 15 € par omission ou inexactitude.

Ainsi, est sanctionnée par une amende de 15 € chaque omission ou inexactitude relative notamment :

- à la date de la facture ou à son numéro ;
- au nom du vendeur ou du prestataire et à celui du client ainsi qu'à leurs adresses respectives ;
- à la quantité, à la dénomination précise, au prix unitaire hors taxe et au taux de TVA légalement applicable pour chacun des biens livrés ou des services rendus ;
- aux numéros d'identification à la TVA du vendeur et de l'acquéreur pour les livraisons intracommunautaires ;
- à l'absence de la mention « exonération TVA - article 262 ter-I du CGI ».

Cette liste n'est pas exhaustive. Il convient de se référer aux articles mentionnés ci-dessus et à l'instruction 3 CA n° spécial n° 136 du 7 août 2003, relative aux obligations des redevables en matière de facturation.

²⁰ Le taux de l'amende est de 25 % pour les infractions commises avant le 1^{er} janvier 2006.

B. MODALITES PRATIQUES DE MISE EN ŒUVRE

1. Agents habilités à mettre en œuvre l'amende

164. S'agissant d'une sanction fiscale, tous les agents des impôts ayant au moins le grade de contrôleur sont compétents pour appliquer les dispositions du II de l'article 1737 du CGI. En pratique, il s'agit surtout :

- des agents des services de recherche ;
- des agents mettant en œuvre la procédure de vérification de comptabilité visée à l'article L. 13 du LPF.

Cette sanction trouve essentiellement à s'appliquer dans le cadre d'une vérification de comptabilité ou de la procédure de droit d'enquête prévue aux articles L. 80 F et suivants du LPF.

2. Notification de l'amende

165. L'amende prévue au II de l'article 1737 du CGI est portée à la connaissance du contrevenant, soit par procès-verbal, soit par proposition de rectification.

S'agissant d'infractions constatées lors d'un contrôle sur pièces ou d'une procédure de vérification, il est préconisé de recourir à l'utilisation d'un procès-verbal pour notifier la sanction.

Rappel : L'administration doit répondre systématiquement aux observations émises dans le délai de trente jours par un contribuable manifestant un désaccord motivé.

3. Motivation de l'amende

166. L'assiette de l'amende fiscale doit être détaillée et justifiée afin que le contrevenant soit précisément informé sur les modalités de calcul de la sanction. Il est rappelé que la charge de la preuve incombe à l'administration et que la motivation des pénalités doit s'effectuer en droit et en fait.

Concrètement, il convient de prendre en copie les documents qui comportent des irrégularités et d'indiquer sur la notification ou le procès-verbal les références du document incriminé (numéro et date de la facture ou du document en tenant lieu) pour lequel le service aura constaté des infractions aux dispositions du II de l'article 1737 du CGI.

C. PLAFONNEMENT DE L'AMENDE DUE AU TITRE DE CHAQUE DOCUMENT

167. Le II de l'article 1737 du CGI dispose que chaque omission ou inexactitude est sanctionnée par une amende de 15 €. Lorsqu'une facture comporte plusieurs omissions ou inexactitudes, le montant total des amendes dues à ce titre est plafonné à 25 % du montant total de la facture.

Sous-section 3 : Règles de cumul des sanctions

A. CUMUL DES AMENDES RELATIVES A LA FACTURATION

168. Les amendes prévues au I de l'article 1737 du CGI applicables en cas de fausses factures ou de défaut de facturation ne se cumulent pas avec celles prévues au II de l'article 1737 du même code applicables en cas d'omissions ou d'inexactitudes constatées dans les factures.

B. CUMUL DES AMENDES RELATIVES A LA FACTURATION AVEC D'AUTRES SANCTIONS

169. L'article 1786 du CGI prévoit que, pour l'application des sanctions prévues en cas de manœuvres frauduleuses, tout achat pour lequel il n'est pas présenté de facture régulière et conforme à la nature, à la quantité et à la valeur des marchandises cédées est réputé avoir été effectué en fraude des taxes sur le chiffre d'affaires et taxes assimilées, quelle que soit la qualité du vendeur au regard desdites taxes. En pareil cas, l'acheteur est, soit personnellement, soit solidairement avec le vendeur si celui-ci est connu, tenu de payer lesdites taxes sur le montant de cet achat, ainsi que la pénalité exigible.

Section 5 : Non respect des obligations de déclaration ou paiement par voie électronique

Sous-section 1 : Règle générale

A. TELEDECLARATION

170. En application des dispositions du **premier alinéa** du **1** de l'article **1738** du CGI, le non respect de l'obligation de souscrire par voie électronique une déclaration et ses annexes entraîne l'application d'une majoration de 0,2 % du montant des droits correspondant aux déclarations déposées selon un autre procédé.

Le montant de la majoration ne peut être inférieur à 60 €.

Ces dispositions s'appliquent à tous les documents comportant l'indication d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation d'un impôt pour lesquels la souscription par voie électronique est rendue obligatoire par une disposition législative ou réglementaire (déclaration de résultat d'impôt sur les sociétés, déclaration de TVA ... souscrites par certaines entreprises). Les documents visés sont aussi bien la déclaration proprement dite que ses annexes (cas par exemple de la déclaration de résultat d'impôt sur les sociétés et des annexes qui doivent être jointes : compte de résultat, bilan, tableau des amortissements ...). L'amende est applicable en cas de défaut total (déclaration et toutes annexes) ou en cas de défaut partiel de dépôt par voie électronique (défaut de dépôt de la déclaration seule ou de tout ou partie des annexes).

171. Aux termes du **deuxième alinéa** du **1** de l'article **1738** du CGI, le non respect de l'obligation de souscrire par voie électronique une déclaration et ses annexes est passible, en l'absence de droits, d'une amende de 15 € par document. Le total des amendes applicables aux documents à produire simultanément est au minimum de 60 € et au maximum de 150 €.

Pour déterminer le montant de l'amende encourue, il faut commencer par déterminer le nombre de documents sur lesquels porte l'infraction. Il y a autant de documents que de déclarations et d'annexes. Ainsi, la déclaration de TVA CA3 3310 et l'annexe 3310 A constituent deux documents pour l'application de l'article 1738 du CGI.

Ensuite, il faut vérifier si le minimum ou le maximum trouvent à s'appliquer. Ils s'apprécient :

- échéance par échéance ;
- globalement pour l'ensemble des documents qui doivent être déposés à la même date.

Exemples :

- Une déclaration mensuelle de TVA et son annexe 3310 A ne sont pas déposées par voie électronique. La déclaration et son annexe correspondent à deux documents. Il est donc dû deux amendes de 15 € mais le minimum de 60 € s'applique. L'amende à notifier et à mettre en recouvrement est donc de 60 €.

- Quatre déclarations mensuelles de TVA et leur annexe 3310 A ne sont pas déposées par voie électronique. A chaque échéance, deux documents sont en infraction, soit deux amendes de 15 € par échéance. Mais l'amende due pour chaque échéance étant au minimum de 60 €, l'amende à motiver et à recouvrer s'élève dans cette situation à 4 fois 60 € soit 240 €.

- Une déclaration assortie de quatre annexes n'est pas déposée par voie électronique. L'infraction porte sur cinq documents. Il est donc dû cinq amendes de 15 € soit au total 75 €. En pratique, l'amende due pour chaque échéance déclarative est la suivante :

Nombre de documents en infraction	Amende applicable
1 à 4 documents	60 € (minimum)
5 documents	5 X 15 = 75 €
6 documents	6 X 15 = 90 €
7 documents	7 X 15 = 105 €
8 documents	8 X 15 = 120 €
9 documents	9 X 15 = 135 €
10 documents et plus	150 € (maximum)

B. TELEPAIEMENT, PAIEMENT PAR VIREMENT OU PAR PRELEVEMENT OPERE PAR LE TRESOR PUBLIC

172. En application des dispositions du **premier alinéa** du **1** de l'article **1738** du CGI, le non respect de l'obligation de payer par virement, télé règlement ou prélèvement opéré à l'initiative du Trésor public entraîne l'application d'une majoration de 0,2 % du montant des sommes dont le versement a été effectué selon un autre mode de paiement.

Le montant de la majoration ne peut être inférieur à 60 €.

Ces dispositions s'appliquent à toutes les infractions à l'obligation de télépaiement ou de paiement par virement ou par prélèvement, quel que soit l'impôt en cause.

C. REGLES DE CUMUL DES PENALITES

173. Les dispositions du 1 de l'article 1738 du CGI sanctionnent le non respect de plusieurs obligations :

- le non respect de l'obligation de souscrire une déclaration par voie électronique ;
- le non respect de l'obligation d'acquitter l'impôt selon un moyen de paiement déterminé.

Il s'agit de deux obligations distinctes. Dès lors, si le redevable a à la fois enfreint son obligation de télé déclaration et son obligation de télépaiement (dépôt d'une déclaration papier et paiement par chèque par exemple), il a commis deux infractions distinctes et encourt donc une majoration au titre de chaque infraction, soit deux majorations de 0,2 %.

Lorsque le redevable dépose tardivement sa déclaration selon un autre moyen que celui requis, il commet deux infractions distinctes et encourt donc en principe :

- outre l'intérêt de retard, la majoration pour retard de déclaration prévue par l'article 1728 du CGI (10 % ou 40 %) ;
- la majoration de 0,2 % pour non respect de l'obligation de télé déclaration.

De même, le contribuable qui acquitte tardivement un impôt selon un autre mode de paiement que celui requis encourt en principe :

- outre l'intérêt de retard, la majoration pour retard de paiement prévue par l'article 1731 ou, s'agissant des impôts devant être acquittés auprès des comptables du Trésor, la majoration prévue par l'article 1730 ;
- la majoration de 0,2 % pour non respect de l'obligation de paiement selon un mode déterminé.

Toutefois, par mesure de tempérament, en cas de dépôt tardif d'une déclaration selon un autre procédé que celui requis, seuls sont appliqués l'intérêt de retard et la majoration pour retard prévue par l'article 1728 du CGI.

De même, en cas de paiement tardif effectué selon un autre moyen que celui requis, seuls sont appliqués l'intérêt de retard et la majoration pour retard de paiement prévue par l'article 1731 du CGI ou la majoration prévue par l'article 1730 du CGI.

Sous-section 2 : Cas des tiers déclarants

174. En application des dispositions du **2** de l'article **1738** du CGI, le non respect de l'obligation de souscrire selon un procédé électronique une déclaration de sommes versées à un tiers entraîne l'application d'une amende de 15 € par bénéficiaire de ces sommes.

Ces dispositions s'appliquent notamment aux déclarations de revenus de capitaux mobiliers prévues à l'article 242 ter du CGI (déclarant ayant souscrit au mois trente mille déclarations au cours de l'année précédente).

Section 6 : Non respect des conditions auxquelles sont subordonnés des avantages fiscaux

Sous-section 1 : Ouverture ou maintien irrégulier de comptes bénéficiant d'une aide publique

175. Les dispositions du **I** de l'article **1739** du CGI interdisent à tout établissement de crédit qui reçoit du public des fonds à vue ou à moins de cinq ans, et par quelque moyen que ce soit, d'ouvrir ou de maintenir ouverts dans des conditions irrégulières des comptes bénéficiant d'une aide publique, notamment sous forme d'exonération fiscale, ou d'accepter sur ces comptes des sommes excédant les plafonds autorisés.

Sans préjudice des sanctions disciplinaires qui peuvent être infligées par la commission bancaire (Code monétaire et financier -CMF-, art. L. 613-1 et suivants), les infractions aux dispositions de cet article sont punies d'une amende fiscale dont le taux est égal au montant des intérêts payés, sans que cette amende puisse être inférieure à 75 €.

Un décret pris sur le rapport du ministre de l'économie et des finances fixe les modalités d'application de cette disposition et notamment les conditions dans lesquelles sont constatées et poursuivies les infractions.

Les articles L. 351-2 et L. 351-3 du CMF précisent que ces infractions sont constatées comme en matière de timbre, par procès-verbaux dressés à la requête du ministre chargé de l'économie, par les personnes suivantes :

- les comptables du Trésor ;
- les agents des administrations financières ;
- les inspecteurs de la Banque de France spécialement habilités à cet effet par le gouverneur de la banque de France ;

Ces amendes sont recouvrées comme en matière de timbre (CMF, art. D. 351-1) ;

L'action du Trésor pour la constatation de ces infractions est prescrite à l'expiration du délai prévu au deuxième alinéa de l'article L. 188 du LPF, soit à la fin de la quatrième année suivant celle au cours de laquelle les infractions ont été commises (CMF, art. D. 351-2) ;

Le pouvoir de statuer sur les demandes formées par les contrevenants à l'effet d'obtenir la remise des amendes encourues est réservé à l'autorité administrative compétente, qui est le ministre chargé de l'économie au cas particulier ; ce dernier statue sur demande transmise conjointement par le directeur général des impôts et le directeur général du Trésor et de la politique économique (CMF, art. D. 351-3 et D. 351-4).

Le **II** de l'article **1739** du CGI précise que ces dispositions s'appliquent, quels que soient les entreprises, établissements ou organismes dépositaires, au régime de l'épargne populaire créé par la loi n° 82-357 du 27 avril 1982 portant création d'un régime d'épargne populaire.

Sous-section 2 : Infractions relatives à certains avantages fiscaux accordés au titre des investissements réalisés outre-mer

176. En application des dispositions de l'article **1740** du CGI, lorsqu'il est établi qu'une personne a fourni volontairement de fausses informations ou n'a pas respecté les engagements qu'elle avait pris envers l'administration permettant d'obtenir pour autrui les avantages fiscaux prévus par les articles 199 undecies A, 199 undecies B, 217 undecies et 217 duodecies, elle est redevable d'une amende égale au montant de l'avantage fiscal indûment obtenu, sans préjudice des sanctions de droit commun. Il en est de même, dans le cas où un agrément n'est pas exigé, pour la personne qui s'est livrée à des agissements, manœuvres ou dissimulations ayant conduit à la remise en cause de ces aides pour autrui.

Section 7 : Délivrance irrégulière de documents permettant à un tiers de bénéficier d'un avantage fiscal

177. Conformément aux dispositions de l'article **1740 A** du CGI, la délivrance irrégulière de documents, tels que certificats, reçus, états, factures ou attestations, permettant à un contribuable d'obtenir une déduction du revenu ou du bénéfice imposables, un crédit d'impôt ou une réduction d'impôt, entraîne l'application d'une amende égale à 25 % des sommes indûment mentionnées sur ces documents ou, à défaut d'une telle mention, d'une amende égale au montant de la déduction, du crédit ou de la réduction d'impôt indûment obtenu.

A. REDEVABLES DE L'AMENDE

178. La formulation très large du texte rend passibles de l'amende, lorsque les conditions sont remplies, toutes les personnes physiques ou morales délivrant à des tiers des pièces justificatives leur permettant de bénéficier d'un avantage fiscal.

Sont notamment visées les entreprises exerçant une activité à caractère commercial ou financier, les organismes d'assurance, les associations ou les syndicats.

Toutefois, l'amende prévue à l'article 1740 A du CGI ne s'applique pas dans les situations de délivrance de factures comportant des indications fictives ou mensongères dans le cadre de relations entre professionnels, couvertes par les dispositions du I de l'article 1737 du CGI.

B. NATURE DES DOCUMENTS DELIVRES

179. Les documents délivrés peuvent prendre la forme d'un certificat, d'un reçu, d'un état, d'une facture ou d'une attestation.

Sont ainsi concernés les documents devant être joints à la déclaration des revenus ou des résultats afin de justifier le bénéfice, soit d'une déduction de ces revenus ou résultats, soit d'une réduction d'impôt.

Exemples :

- certificats délivrés par les assureurs auprès desquels ont été souscrits des contrats d'assurance sur la vie, des contrats de rente-survie ou d'épargne handicap (CGI, art.199 septies et CGI, annexe IV, art. 17 E) ;

- pièces justificatives établies par les organismes et associations dans le cadre de la réduction d'impôt accordée au titre des dons faits par les particuliers (CGI, art. 200) ;

- états individuels délivrés par les sociétés, au titre de la réduction d'impôt en cas de souscription au capital des petites et moyennes entreprises (CGI, art.199 terdecies-0 A et CGI, annexe III, art. 46 AI bis) ou reçus de la souscription en numéraire en cas de déduction des pertes en capital de sociétés nouvelles ou de sociétés en difficultés en état de cessation des paiements (CGI, art.163 octodecies A et CGI, annexe II, art. 75-0 Y) ;

- reçus émis par les syndicats au titre de la réduction d'impôt pour cotisations syndicales (CGI, art.199 quater C) ;

- attestations délivrées par les sociétés nouvelles ou, selon le cas, documents remis par les organismes prêteurs, dans le cadre de la réduction d'impôt au titre du rachat d'une entreprise par ses salariés (CGI, art. 83 ter et 199 terdecies A et CGI, annexe III, art. 38 septdecies H et 46 AM) ;

- attestations délivrées par les organismes, œuvres ou fondations en vue d'autoriser les déductions prévues aux articles 238 bis et 238 bis A du CGI ;

- factures ou attestations relatives à des travaux, équipements ou appareils visés aux articles 200 quater et 200 quater A du CGI.

C. INFRACTIONS CONCERNEES

180. Les pénalités prévues par l'article 1740 A du CGI s'appliquent lorsque les documents justificatifs sont délivrés dans des conditions irrégulières. L'irrégularité peut résulter :

- d'infractions concernant le document lui-même :

Exemple :

- non respect des conditions de forme (omission de la date du versement ou du mode de règlement par exemple) ;
- mentions fausses ou de complaisance (montants ne correspondant pas aux versements effectifs, dissimulation de l'identité du destinataire, mentions antidatées...) ;
- montants correspondant à des versements non éligibles à un avantage fiscal (ex : certificats établis par des organismes d'assurance au titre de contrats d'assurance sur la vie ne répondant pas aux critères prévus par les textes...) ;
- de la situation de la personne, de l'organisme ou du groupement émetteur.

Exemple : personnes, organismes ou groupements ne répondant pas aux conditions requises par le CGI pour délivrer les documents justificatifs (ex : associations sorties du cadre de la non lucrativité).

TITRE 2 : INFRACTIONS ET PENALITES PARTICULIERES

Le titre 2 a pour objet l'examen des règles concernant les infractions et pénalités particulières :

- aux impôts directs et taxes assimilées (chapitre premier) ;
- aux taxes sur le chiffre d'affaires et taxes assimilées (chapitre 2) ;
- aux contributions indirectes (chapitre 3) ;
- aux droits d'enregistrement et à la taxe de publicité foncière (chapitre 4).
- aux droits de timbre et autres droits et taxes assimilés (chapitre 5) ;
- à la redevance audiovisuelle (chapitre 6).

CHAPITRE PREMIER : INFRACTIONS ET PENALITES PARTICULIERES AUX IMPOTS DIRECTS ET TAXES ASSIMILEES

Section 1 : Majorations de droits

A. NON-RESPECT DES CONDITIONS DE RACHAT D'UNE ENTREPRISE PAR SES SALARIES

181. En vertu des dispositions de l'article **1757** du CGI, lorsque le rachat d'une entreprise a été réalisé avec l'accord préalable du ministre chargé des finances conformément à l'article 220 quater B, les droits rappelés et les crédits d'impôt à rembourser en application des II et III de l'article 83 bis, du III de l'article 160 A, de l'article 220 quater A et du deuxième alinéa du II de l'article 726 sont assortis :

- de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 ;
- d'une majoration de 20 % ;
- et, le cas échéant, de la majoration pour manœuvres frauduleuses mentionnée à l'article 1729.

B. DEFAUT DE DECLARATION DE TRANSFERTS DE CAPITAUX EN PROVENANCE OU A DESTINATION DE L'ETRANGER

182. Le troisième alinéa de l'article 1649 A du CGI prévoit que les sommes, titres ou valeurs transférés à l'étranger ou en provenance de l'étranger par l'intermédiaire de comptes non déclarés dans les conditions prévues au deuxième alinéa du même article constituent, sauf preuve contraire, des revenus imposables.

Le troisième alinéa de l'article 1649 quater A du CGI prévoit par ailleurs que les sommes, titres ou valeurs transférés vers l'étranger ou en provenance de l'étranger sans l'intermédiaire d'un organisme de crédit constituent, sauf preuve contraire, des revenus imposables lorsque le contribuable n'a pas rempli les obligations prévues au premier et deuxième alinéa du même article.

En vertu des dispositions des **premier et deuxième alinéas** de l'article **1758** du CGI, en cas d'application des dispositions des troisièmes alinéas des articles 1649 A et 1649 quater A du CGI, les rappels d'impôts sont assortis de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI et d'une majoration de 40 %. Toutefois, dans les cas où la méconnaissance des obligations énoncées à l'article 1649 quater A du CGI est punie de la sanction prévue au I de l'article L. 152-4 du code monétaire et financier (amende égale au quart de la somme sur laquelle a porté l'infraction ou la tentative d'infraction), la majoration de 40 % n'est pas mise en œuvre.

183. Par ailleurs, en vertu des dispositions du **troisième alinéa** de l'article **1758** du CGI, en cas d'application des dispositions du septième alinéa du I de l'article 238 bis-0 I du CGI, le montant des droits élundés est assorti de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 et de la majoration de 40 % prévue au premier alinéa de l'article 1758.

Section 2 : Amendes fiscales

A. DEFAUT DE DECLARATION DE REMUNERATIONS ET DISTRIBUTIONS OCCULTES

I. Définition

184. Les rémunérations occultes figurent normalement dans les charges comptables de l'entreprise et, en apparence tout au moins, rémunèrent un service, une fonction ou même un prêt dont la réalité n'est pas contestée mais dont l'entreprise ne révèle pas l'identité de l'auteur, c'est-à-dire du bénéficiaire de la rémunération, lequel d'ailleurs est généralement un tiers étranger à l'entreprise.

En revanche, les distributions occultes ne sont pas destinées à rémunérer un quelconque service ; elles sont constituées par des sommes ou valeurs qui peuvent ou non se retrouver en comptabilité. Dans le premier cas, elles traduisent notamment la prise en charge par la société de dépenses qui ne lui incombent pas normalement et dont elle n'entend pas désigner le ou les bénéficiaires (par exemple, constatation dans les écritures passées en comptabilité d'une charge non précisée correspondant à une sortie effective de trésorerie, tel un chèque au porteur encaissé en espèces). Dans le second cas, elles correspondent le plus souvent à des dissimulations de recettes (ventes sans facture par exemple) dont on ignore l'utilisation. Les distributions occultes bénéficient en général aux associés, mais elles peuvent également bénéficier à des personnes non associées de la société.

II. Pénalité applicable

185. Aux termes du c de l'article 111 du CGI, les rémunérations et avantages occultes sont considérés comme des revenus distribués.

Les sociétés et les autres personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés qui versent ou distribuent des revenus à des personnes dont elles ne révèlent pas l'identité, sont soumises à la pénalité prévue à l'article **1759** du CGI.

Les modalités d'application de cette pénalité sont les suivantes :

- la base de calcul de la pénalité est égale au montant des rémunérations ou distributions occultes versées ;

- le taux de la pénalité est égal à 100 % des sommes versées ou distribuées lorsque, contrairement aux dispositions des articles 117 et 240 du CGI, l'entreprise n'a pas révélé le nom du ou des bénéficiaires ; ce taux est toutefois ramené à 75 % lorsque l'entreprise a spontanément déclaré le montant des sommes en cause en même temps que sa déclaration de résultats.

III. Règles de cumul des pénalités

186. En ce qui concerne les rémunérations occultes, l'application de la pénalité prévue à l'article 1759 du CGI ne fait pas obstacle à l'application de l'amende pour défaut de déclaration des rémunérations prévue par le III de l'article 1736 du CGI.

En ce qui concerne les distributions occultes, le rehaussement à l'impôt sur les sociétés motivé par l'absence de justification de la dépense est, en principe, assorti des majorations prévues à l'article 1729 du CGI applicables lorsque le manquement délibéré du redevable est établi.

En revanche, l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI ne se cumule pas avec l'amende de 100 % ou de 75 % prévue à l'article 1759 du CGI.

B. DEFAUT DE MENTION, SUR LA DECLARATION D'ENSEMBLE, DE CERTAINS REVENUS EXONERES OU SOUMIS A PRELEVEMENT OU RETENUE LIBERATOIRES

187. L'article **1760** du CGI prévoit que toute infraction aux dispositions du troisième alinéa du 1 de l'article 170 du même code donne lieu à l'application d'une amende égale à 5 % des sommes non déclarées.

Toutefois, le montant de cette amende ne peut être inférieur à 150 €, ni supérieur à 1 500 €; lorsqu'aucune infraction aux dispositions du 1 de l'article 170 n'a été commise au cours des trois années précédentes, ces montants sont réduits respectivement à 75 € et 750 €.

C. DEFAUT DE RETENUE OU RETENUE INSUFFISANTE DE L'IMPOT SUR LE REVENU

188. Le défaut ou l'insuffisance de retenue à la source de l'impôt sur le revenu est, en règle générale, passible des pénalités de droit commun prévues par les articles 1727 et suivants du CGI.

Toutefois, en vertu des dispositions du **1** de l'article **1761** du CGI, les infractions (défaut de production de la déclaration ou insuffisance de déclaration) commises en matière de prélèvement sur les plus-values réalisées par des personnes physiques ou sociétés qui ne sont pas fiscalement domiciliées en France (CGI, art. 244 bis A, I) entraînent l'application d'une amende fiscale égale à 25 % du montant des droits édués qui doit être réglée par le représentant accrédité du contribuable.

L'amende de 25 % se cumule avec l'intérêt de retard. Le cas échéant, elle se cumule avec les majorations prévues aux articles 1728 et 1729 du CGI. En revanche, le paiement tardif du prélèvement n'entraîne que l'application de l'intérêt de retard et de la majoration de 5 % prévue à l'article 1731 du même code.

D. DEFAUT DE DECLARATION DES TRANSACTIONS PORTANT SUR LES OBJETS DE VALEUR

189. En application du **2** de l'article **1761** du CGI, les infractions (défaut de production de la déclaration ou insuffisance de déclaration) commises en matière de taxe sur les métaux précieux, les bijoux, les objets d'art, de collection et d'antiquité (CGI, art. 150 VI à 150 VM), qui est due à défaut d'option pour la taxation à l'impôt sur le revenu de la plus-value pour les résidents, donnent lieu à l'application d'une amende égale à 25 % du montant des droits édués.

L'amende de 25 % se cumule avec l'intérêt de retard et, le cas échéant, avec les majorations prévues aux articles 1728 et 1729 du CGI. En revanche, le paiement tardif de la taxe n'entraîne, outre l'intérêt de retard, que l'application de la majoration de 5 % prévue à l'article 1731 du même code.

E. INFRACTION AUX MESURES DE PUBLICITE DES IMPOSITIONS

190. Conformément aux dispositions de l'article L. 111 du LPF, la liste des personnes assujetties à l'impôt sur le revenu, dressée par commune, est tenue à la disposition des contribuables relevant de sa compétence territoriale à la direction des services fiscaux.

La publication ou la diffusion par tout autre moyen, soit des listes, soit de toute indication s'y rapportant et visant des personnes nommément désignées entraîne l'application :

- d'une amende fiscale égale au montant des impôts divulgués prévue à l'article **1762** du CGI ;
- des sanctions pénales prévues au 1 de l'article 1772 du même code.

F. INFRACTIONS ET PENALITES PARTICULIERES AUX BENEFICES INDUSTRIELS ET COMMERCIAUX ET A L'IMPOT SUR LES SOCIETES

I. Défaut de souscription, inexactitudes dans les documents propres aux bénéfiques industriels et commerciaux et à l'impôt sur les sociétés

191. En vertu des dispositions du **I** de l'article **1763** du CGI, entraîne l'application d'une amende égale à 5 % des sommes omises le défaut de production ou le caractère inexact ou incomplet des documents suivants :

- tableau des provisions prévu en application des dispositions de l'article 53 A ;
- relevé détaillé de certaines catégories de dépenses prévu à l'article 54 quater ;
- état des abandons de créances et subventions prévu au sixième alinéa de l'article 223 B ;
- registre des plus-values en report d'imposition mentionné au II de l'article 54 septies ;

- état prévu au IV de l'article 41, au II de l'article 151 octies, au 2 du II de l'article 151 nonies (registres des plus-values en report d'imposition) ou au I de l'article 54 septies (état de suivi des sursis et des reports d'imposition) au titre de l'exercice au cours duquel est réalisée l'opération visée par ces dispositions ou au titre des exercices ultérieurs ;

- état de suivi des titres transférés mentionné au onzième alinéa du a ter du I de l'article 219.

Toutefois, l'amende s'applique au seul exercice au titre duquel l'infraction est mise en évidence et le taux de la pénalité est ramené à 1 % lorsque les sommes correspondantes sont réellement déductibles, pour les documents suivants :

- tableau des provisions prévu en application des dispositions de l'article 53 A ;
- relevé détaillé de certaines catégories de dépenses prévu à l'article 54 quater ;
- état des abandons de créances et subventions prévu au sixième alinéa de l'article 223 B.

192. En vertu des dispositions du II de l'article **1763** du CGI, le défaut de production ou le caractère inexact ou incomplet de l'état prévu au III de l'article 54 septies (état de situation de propriété des titres grevés d'un engagement de conservation de trois ans à la suite d'une scission) entraîne l'application d'une amende égale à 5 % des résultats de la société scindée non imposés en application des dispositions prévues aux articles 210 A et 210 B.

II. Non-respect de l'engagement mentionné au II de l'article 210 E du CGI

193. L'article **1764** du CGI prévoit que la société bénéficiaire d'un apport soumis aux dispositions de l'article 210 E qui ne respecte pas l'engagement mentionné au II de cet article est redevable d'une amende dont le montant est égal à 25 % de la valeur d'apport de l'actif pour lequel l'engagement de conservation n'a pas été respecté.

III. Non-respect des obligations prévues à l'article 210 B du CGI

194. L'article **1768** du CGI prévoit que l'associé d'une société scindée qui ne souscrit pas l'engagement de conservation ou ne respecte pas, totalement ou partiellement, l'obligation de conservation des titres des sociétés bénéficiaires des apports auxquels il est soumis pour l'application des dispositions prévues à l'article 210 B est redevable d'une amende dont le montant est égal à :

a. 1 % de la valeur réelle des titres attribués, estimée au moment de la scission, et pour lesquels l'engagement de conservation n'a pas été souscrit.

b. 25 % de la valeur réelle des titres attribués, estimée au moment de la scission, et pour lesquels l'obligation de conservation n'a pas été respectée. Dans ce cas, le montant de l'amende encourue est limité au produit d'une somme égale à 30 % des résultats non imposés de cette société en application des articles 210 A et 210 B par la proportion de titres détenus qui ont été cédés par l'intéressé et par le pourcentage de sa participation au capital de la société scindée au moment de la scission.

Le redevable de l'amende doit attester, sous le contrôle de l'administration, du montant des résultats mentionnés au troisième alinéa.

La société bénéficiaire d'un apport comportant des titres qui ne souscrit pas l'engagement de conservation ou ne respecte pas, totalement ou partiellement, l'obligation de conservation des titres représentatifs d'une scission prévus au b du 1 de l'article 210 B bis est redevable de la même amende.

G. NON RESPECT DES CONDITIONS DE FONCTIONNEMENT D'UN PLAN D'ÉPARGNE EN ACTIONS (PEA)

195. La loi n° 92-666 du 16 juillet 1992 a institué le plan d'épargne en actions (PEA) qui a pour but d'inciter les contribuables à accroître leurs investissements en fonds propres des entreprises. Le PEA permet de gérer un portefeuille d'actions en totale franchise d'impôt si aucun retrait n'est effectué pendant une période de 5 ans.

Aux termes de l'article **1765** du CGI, si l'une des conditions prévues pour l'application du régime du PEA n'est pas remplie, le plan est clos dans les conditions définies en cas de retrait ou rachat et prévues au 2 du II de l'article 150-0 A et à l'article L. 221-32 du code monétaire et financier à la date où le manquement a été commis et les cotisations d'impôt sur le revenu résultant de cette clôture sont immédiatement exigibles.

Il en est ainsi également en cas de non respect des conditions d'application du dispositif de retraits ou rachats anticipés du PEA affectés à la création ou à la reprise d'une entreprise (loi pour l'initiative économique n° 2003-721 du 1^{er} août 2003, art. 31).

I. Sort du gain réalisé sur le plan jusqu'à la date de la clôture

Ces conséquences diffèrent selon la date à laquelle le manquement aux obligations légales de fonctionnement est intervenu.

1. Manquement après l'expiration de la cinquième année

196. Après l'expiration de la cinquième année, le non-respect des conditions de fonctionnement du PEA ne remet pas en cause l'exonération d'impôt sur le revenu du gain réalisé dans le cadre du plan entre la date du premier versement et celle du manquement qui a entraîné la clôture du plan.

En revanche, les prélèvements sociaux sont dus sur le montant du gain net réalisé.

2. Manquement avant l'expiration de la cinquième année

197. Lorsqu'il intervient avant l'expiration de la cinquième année, le non-respect des conditions de fonctionnement du PEA entraîne l'imposition immédiate, à l'impôt sur le revenu et aux prélèvements sociaux, du gain net réalisé dans le cadre du plan entre la date du premier versement et celle du manquement qui a entraîné la clôture du plan. Cette imposition est établie au titre de l'année au cours de laquelle le manquement a été commis dans les conditions et selon les modalités prévues en cas de retrait ou de rachat.

198. Cas particuliers. Il est admis que la clôture du PEA n'entraîne aucune imposition du gain net réalisé depuis son ouverture lorsque la clôture résulte :

- du décès du titulaire du plan ;
- du rattachement à un autre foyer fiscal d'un invalide titulaire d'un PEA ;
- du transfert à l'étranger du domicile du titulaire du plan.

II. Sort des produits et plus-values acquis après la date de clôture du plan

199. En cas de clôture d'un PEA résultant du non-respect des conditions de fonctionnement, le régime fiscal de faveur cesse de s'appliquer aux produits encaissés à compter de la date du manquement. Ces produits deviennent imposables dans les conditions de droit commun.

Il en est de même pour les plus-values de cession réalisées à compter de cette date.

Remarque : en cas de clôture d'un PEA ouvert auprès d'une société d'assurance, l'assiette et le taux du prélèvement mentionnés à l'article 125-0 A du CGI sont déterminés à partir de la date de clôture du PEA et de sa valeur nette de retrait à cette date.

III. Intérêt de retard

200. Lorsque le non-respect de l'une des conditions de fonctionnement du PEA est constaté a posteriori, l'imposition du gain net éventuellement taxable est établie au titre de l'année au cours de laquelle le manquement est intervenu. Les produits et plus-values acquis depuis la date du manquement doivent être imposés, au titre de chacune des années concernées, selon les règles de droit commun applicables aux produits et plus-values réalisés. Cette régularisation est opérée dans le délai normal de répétition et les impositions correspondantes sont assorties de l'intérêt de retard dans les conditions de droit commun.

IV. Sanctions

201. Aux impositions établies en application de l'article 1765 du CGI, s'ajoute, lorsque le manquement délibéré du contribuable est établi, la majoration de 40 % - portée à 80 % en cas de manœuvres frauduleuses - prévue à l'article 1729 du CGI.

H. DEFAUT DE DECLARATION DES CONTRATS D'ASSURANCE-VIE A L'ETRANGER

202. L'article 1649 AA du CGI prévoit que lorsque des contrats d'assurance-vie sont souscrits auprès d'organismes d'assurance et assimilés établis hors de France, les souscripteurs sont tenus de déclarer en même temps qu'ils souscrivent leur déclaration de revenus, les références du ou des contrats, les dates d'effet et de durée de ces contrats, ainsi que les avenants et opérations de remboursement effectuées au cours de l'année civile.

L'article **1766** du CGI prévoit que les personnes physiques qui ne se conforment pas aux obligations prévues par l'article 1649 AA du même code sont passibles d'une amende égale à 25 % des versements effectués au titre des contrats non déclarés.

La sanction est applicable lorsque le souscripteur n'a pas déclaré l'existence de contrats d'assurance sur la vie souscrits hors de France, ou lorsque l'un des éléments déclaratifs requis n'a pas été fourni.

Toutefois, le taux de l'amende est ramené à 5 % et son montant plafonné à 750 € lorsque le contribuable apporte la preuve que le Trésor n'a subi aucun préjudice, c'est-à-dire lorsque les deux conditions suivantes sont cumulativement remplies :

- le contribuable apporte la preuve que les primes ou cotisations proviennent de revenus qui ont été régulièrement soumis à l'impôt, y compris les revenus exonérés ou de ressources qui n'entrent pas dans le champ d'application de l'impôt ;

- le contribuable justifie que le non-respect de l'obligation déclarative n'a pas eu pour effet de lui permettre de percevoir indûment des produits en franchise d'impôt.

I. INFRACTION AUX REGLES DE DECLARATION DE PAIEMENT DE REVENUS DE CAPITAUX MOBILIERS

203. En vertu des dispositions de l'article **1767** du CGI :

1. Les sociétés qui ne se conforment pas aux prescriptions énoncées à l'article 243 bis²¹ sont passibles d'une amende fiscale égale à 5 % du montant des revenus concernés qui ne peut excéder 750 € par distribution. Celles qui, en application des dispositions du même article, mentionnent à tort les revenus qu'elles distribuent comme éligibles à la réfaction de 50 % sont passibles d'une amende fiscale égale à 25 % du montant des revenus concernés. Ces amendes ne sont pas applicables lorsque les sociétés concernées apportent la preuve que le Trésor n'a subi aucun préjudice.

2. Les personnes visées à l'article 243 ter (établissements payeurs notamment) qui ne se conforment pas aux prescriptions de cet article ou qui identifient à tort les revenus qu'elles paient comme éligibles à la réfaction de 50 % sont passibles d'une amende fiscale égale à 5 % du montant des revenus concernés, ne pouvant excéder 750 € pour chaque mise en paiement.

3. Les sociétés ou organismes mentionnés au 4^o du 3 de l'article 158 (OPCVM et sociétés d'investissement notamment) ou, à défaut de personnalité morale, leur gérant ou représentant à l'égard des tiers, qui procèdent à une ventilation de leurs distributions ou répartitions conformément aux dispositions du sixième alinéa du 4^o du 3 du même article conduisant à les considérer à tort comme éligibles à la réfaction de 50 % mentionnée au 2^o du 3 de l'article précité sont passibles d'une amende fiscale égale à 25 % du montant des revenus concernés. Cette amende n'est pas applicable lorsque cette ventilation erronée des distributions ou répartitions est effectuée sur la base des informations déclarées ou communiquées par les sociétés distributrices en application de l'article 243 bis ou, s'agissant de revenus perçus d'autres sociétés ou organismes mentionnés au 4^o du 3 de l'article 158, lorsque cette ventilation correspond à celle opérée par ces derniers.

4. Le non-respect des modalités de ventilation des revenus distribués ou répartis par les sociétés ou organismes mentionnés au 4^o du 3 de l'article 158 en application du sixième alinéa dudit 4^o est passible d'une amende annuelle de 1 500 €. Cette amende n'est pas applicable lorsque celle mentionnée au 3 est appliquée pour les mêmes revenus.

²¹ L'article 243 bis du CGI précise notamment les mentions devant figurer dans les rapports présentés et les propositions de résolution soumises aux AG d'associés ou d'actionnaires en vue de l'affectation du résultat et relatives au montant et à la nature des dividendes ou distributions mis en paiement.

CHAPITRE 2 : INFRACTIONS ET PENALITES PARTICULIERES AUX TAXES SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES
ET TAXES ASSIMILEES

Section 1 : Sanctions fiscales

A. INSUFFISANCES DES ACOMPTES

I. Règle générale

1. Acomptes provisionnels (régime réel normal d'imposition)

204. En vertu des dispositions du **premier alinéa** de l'article **1784** du CGI, lorsque l'acompte acquitté par un redevable soumis au régime réel normal d'imposition et bénéficiant de l'autorisation prévue au deuxième alinéa de l'article 287-2 du CGI se révèle inférieur de plus de 20 % à la somme réellement due, l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI et la majoration de 5 % prévue à l'article 1731 du CGI sont applicables.

La base de calcul est constituée par la différence entre le montant de l'acompte réellement versé et celui de l'acompte théorique égal à 80 % des droits réellement dus (CGI, art. 1693).

2. Acomptes trimestriels (régime simplifié d'imposition)

205. En vertu des dispositions du 3 de l'article 287 du CGI, les redevables doivent verser, tous les trois mois, des acomptes égaux au quart de la taxe due au titre de l'année ou de l'exercice précédent avant déduction de la taxe sur la valeur ajoutée relative aux biens constituant des immobilisations, à l'exception de l'acompte dû en décembre qui est égal au cinquième de cette taxe.

Lorsque le redevable estime que le montant des acomptes déjà versés au titre de l'année ou de l'exercice est égal ou supérieur au montant de la taxe qui sera finalement due, il peut se dispenser de nouveaux versements.

Le **deuxième alinéa** de l'article **1784** prévoit que, dans le cas où un acompte dû par un redevable placé sous le régime simplifié d'imposition est acquitté hors délai ou indûment minoré, le montant mis à sa charge est majoré de 10 %.

II. Cas particulier des exploitants agricoles

1. Exploitants agricoles nouvellement assujettis à la TVA

206. Aux termes de l'article **1785** du CGI, les exploitants agricoles nouvellement assujettis à la TVA sont passibles de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI et de la majoration visée à l'article 1731 du même code si un ou plusieurs des acomptes qu'ils ont versés lors de leur première année d'imposition sont inférieurs de 30 % au moins au montant de l'impôt réellement dû pour le trimestre correspondant.

Il est admis que les pénalités ne s'appliquent que lorsque la déclaration de régularisation fait ressortir une insuffisance globale des versements trimestriels supérieure à 30 % de l'impôt exigible.

L'intérêt de retard se calcule à compter de la date prévue pour le dernier versement trimestriel et jusqu'à la date effective du paiement du solde figurant sur la déclaration de régularisation.

2. Situation des exploitants agricoles à partir de la deuxième année d'imposition

207. En vertu des dispositions du **I** de l'article **1693 bis** du CGI, les redevables doivent verser, tous les trois mois, des acomptes au moins égaux au cinquième de l'impôt dû au titre de l'année précédente ou du dernier exercice clos.

Lorsqu'un exploitant agricole estime que le ou les acomptes déjà payés au titre de l'année ou de l'exercice atteignent le montant de l'impôt dont il sera finalement redevable, il peut surseoir au paiement des acomptes suivants.

Toutefois, si le montant de l'impôt dû au titre d'une année donnée est supérieur de plus de 30 % au montant des acomptes versés, l'intérêt de retard et la majoration prévus à l'article 1731 du CGI sont applicables.

B. ACHATS ET VENTES SANS FACTURE REGULIERE

208. L'article 1786 du CGI prévoit que, pour l'application des sanctions prévues en cas de manœuvres frauduleuses, tout achat pour lequel il n'est pas présenté de facture régulière et conforme à la nature, à la quantité et à la valeur des marchandises cédées est réputé avoir été effectué en fraude des taxes sur le chiffre d'affaires et taxes assimilées, quelle que soit la qualité du vendeur au regard desdites taxes. En pareil cas, l'acheteur est, soit personnellement, soit solidairement avec le vendeur si celui-ci est connu, tenu de payer lesdites taxes sur le montant de cet achat, ainsi que la pénalité exigible.

C. DEFAUT D'ENREGISTREMENT DES MUTATIONS A TITRE ONEREUX ET DES APPORTS EN SOCIETE PASSIBLES DE LA TVA

209. Les mutations à titre onéreux et les apports en société soumis à la TVA immobilière (CGI, art. 257, 7°) doivent, dans tous les cas, faire l'objet d'un acte soumis soit à la formalité de l'enregistrement, soit à la formalité fusionnée dans les conditions et délais fixés au 2 de l'article 290 du CGI et aux articles 250 à 252 de l'annexe II au CGI.

En vertu de l'article **1787** du CGI, l'inexécution de la formalité dans les conditions fixées au 2 de l'article 290 du CGI entraîne l'application des sanctions prévues pour les ventes sans factures par l'article 1786.

Dès lors, le défaut d'enregistrement des mutations en cause est sanctionné par l'application :

- de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI ;
- et de la majoration de 80 % prévue à l'article 1729 du même code en cas de manœuvres frauduleuses.

Par ailleurs, l'acheteur est tenu de payer ces pénalités soit personnellement, soit solidairement avec le vendeur si celui-ci est connu du service.

Le Conseil d'État a jugé que les sanctions résultant des dispositions combinées des articles 1786 et 1787 du code sont applicables sans que le contribuable puisse se prévaloir de l'absence de manœuvres frauduleuses de sa part. Ainsi, un contribuable, entrepreneur et marchand de biens, qui, ayant vendu plusieurs immeubles qu'il a construits, n'a, pour certaines ventes, ni fait enregistrer les actes de cession ni souscrit les déclarations relatives au prélèvement et qui n'a, pour les autres, fait enregistrer les actes et souscrit les déclarations que tardivement, est passible de la majoration pour manœuvres frauduleuses alors même que ces omissions et ces retards seraient dus à une négligence du notaire, devant lequel ont été passés les actes (CE, arrêt du 29 décembre 1978, req. n° 4407, 4408 et 4411).

Ces pénalités sont solidairement à la charge de l'ancien et du nouveau propriétaire, mais non du rédacteur de l'acte qui ne peut servir que d'intermédiaire dans le versement.

Toutefois, lorsque l'inexécution résulte du refus de publier, ces sanctions ne sont pas applicables si la nouvelle présentation à la formalité fusionnée intervient dans le mois de la notification du refus.

Enfin, par mesure de tempérament, les actes notariés enregistrés avec un retard exceptionnel n'excédant pas trois mois ne seront assortis que de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI et de la majoration de 10 % prévue au 1 de l'article 1728 du CGI.

D. DEFAUT DE PRESENTATION DE RECEPISSES DE CONSIGNATION

210. Aux termes de l'article 302 octies du CGI, quiconque exerce une activité lucrative sur la voie ou dans un lieu public sans avoir en France de domicile ou de résidence fixe depuis plus de six mois est tenu de se faire connaître à l'administration fiscale et de déposer une somme en garantie du recouvrement des impôts et taxes dont il est redevable. Un récépissé lui en est délivré en contrepartie.

L'article **1788** du CGI prévoit que les infractions aux règles relatives aux récépissés de consignation sont passibles d'une amende fiscale de 750 €²².

Il s'agit essentiellement du défaut de présentation, sur réquisition, du récépissé, auquel est assimilée la présentation d'un récépissé inexact, incomplet ou périmé.

Les articles L. 213 et L. 225 du LPF prévoient que les infractions sont constatées par procès-verbal par les fonctionnaires et magistrats habilités à exiger la production du récépissé, dont les agents des impôts. Le procès-verbal est transmis à la direction des services fiscaux du lieu de constatation de l'infraction (cf. n° 261).

²² L'amende est de 300 € pour les infractions commises avant le 1^{er} janvier 2006.

En cas de pluralité d'infractions relevées au même procès-verbal à l'égard de la même personne (par exemple, récépissé à la fois inexact et périmé), il est réclamé une seule amende de 750 €.

En revanche, si l'intéressé a commis dans le temps plusieurs infractions, qui ont fait l'objet de procès-verbaux successifs, il est dû autant d'amendes de 750 € que de procès-verbaux retraçant les infractions constatées.

Le paiement de l'amende est assuré dans les mêmes conditions et sous les mêmes garanties et sûretés qu'en matière de taxes sur le chiffre d'affaires.

D'autre part, l'article R. 644-3 du code pénal punit le fait, sans autorisation ou déclaration régulière, d'offrir, de mettre en vente ou d'exposer en vue de la vente des marchandises ou d'exercer toute autre profession dans les lieux publics en violation des dispositions réglementaires sur la police de ces lieux, de peines d'amende ainsi que de la confiscation des marchandises en cause.

L'ensemble de ces dispositions, à l'exception de celles concernant la police des lieux de vente, ne s'applique toutefois pas aux personnes vendant le produit de leur propre exploitation.

E. DISPOSITIONS COMMUNES A LA DGI ET A LA DGDDI

I. Défaut de déclaration d'échange de biens prévue à l'article 289 C du CGI

211. La déclaration des échanges de biens entre Etats membres de la Communauté européenne (CGI, art. 289 C) est produite auprès de l'administration des Douanes sur support papier ou par voie informatique.

Aux termes du **a** des **1** et **2** de l'article **1788 A** du CGI :

- le défaut de production dans les délais de cette déclaration donne lieu à l'application d'une amende de 750 €, qui est portée à 1 500 € à défaut de production de la déclaration dans les trente jours d'une mise en demeure ;

- chaque omission ou inexactitude dans la déclaration produite donne lieu à l'application d'une amende de 15 €, sans que le total puisse excéder 1 500 €.

En cas d'omissions ou d'inexactitudes dans une déclaration produite tardivement, les amendes prévues au **a** des **1** et **2** de l'article 1788 A se cumulent.

II. Non respect des obligations liées au régime d'entrepôt fiscal

212. Conformément aux dispositions du III de l'article 277 A du CGI, la personne qui a obtenu l'autorisation d'ouverture d'un entrepôt fiscal doit, au lieu de situation de l'entrepôt :

- tenir, par entrepôt, un registre des stocks et des mouvements de biens et un registre devant faire apparaître, pour chaque bien, la nature et le montant des opérations réalisées, les nom et adresse des fournisseurs et des clients, ainsi que les prestations de services mentionnées au I du même article 277 A ;

- être en possession du double des factures ou des documents en tenant lieu et des différentes pièces justificatives relatifs aux opérations mentionnées au I du même article 277 A.

Aux termes du **b** des **1** et **2** de l'article **1788 A** du CGI :

- le défaut de présentation ou de tenue des registres, du double des factures ou des documents en tenant lieu et des différentes pièces justificatives prévus au III de l'article 277 A donne lieu à l'application d'une amende de 750 € ;

- chaque omission ou inexactitude relevée dans les renseignements devant figurer sur les registres prévus au 1° du III de l'article 277 A donne lieu à l'application d'une amende de 15 €.

Par ailleurs, le **3** de l'article **1788 A** du CGI prévoit que les manquants ou excédents constatés, dans le cadre de la mise en œuvre de la procédure prévue aux articles L. 80 K et L. 80 L du LPF, par rapport aux documents prévus au III de l'article 277 A, donnent lieu à des amendes d'un montant égal à 80 % de la taxe sur la valeur ajoutée calculée sur la valeur d'achat sur le marché intérieur, à la date de constatation de l'infraction, de biens ou services similaires.

III. Constatation des infractions et prononcé des pénalités prévues aux I et II

213. En vertu des dispositions du **5** de l'article **1788 A** du CGI, les infractions prévues aux I et II peuvent être constatées par des agents de la direction générale des impôts et de la direction générale des douanes et des droits indirects ayant au moins le grade de contrôleur.

Les amendes prévues aux I et II sont prononcées, dans le même délai de reprise qu'en matière de taxe sur la valeur ajoutée, par l'administration qui constate l'infraction. Le recouvrement et le contentieux sont assurés et suivis par l'administration qui prononce l'amende suivant les mêmes procédures, et sous les mêmes garanties, sûretés et privilèges que ceux prévus pour cette taxe.

Lorsqu'une infraction a fait l'objet d'une amende prononcée par l'une des deux administrations, elle ne peut plus être sanctionnée par l'autre.

Il est précisé que la constatation de manquants ou d'excédents dans le cadre de la mise en œuvre de la procédure prévue aux articles L. 80 K et L. 80 L du LPF ne suffit pas, à elle seule, à établir l'opposition à contrôle fiscal. La procédure d'évaluation d'office prévue à l'article L. 74 du LPF et la sanction spécifique prévue à l'article 1732 du CGI (majoration de 100%) ne s'appliquent que dans les situations où le contrôle est, de fait, impossible (cf. BOI 13 L-1-06 du 24 janvier 2006, n° 156 et suivants).

F. NON DECLARATION PAR UN REDEVABLE D'UNE TAXE QU'IL PEUT DEDUIRE

214. Aux termes du **4** de l'article **1788 A** du CGI, lorsqu'au titre d'une opération donnée le redevable de la taxe sur la valeur ajoutée est autorisé à la déduire, le défaut de mention de la taxe exigible sur la déclaration prévue au 1 de l'article 287, qui doit être déposée au titre de la période concernée, entraîne l'application d'une amende égale à 5 % de la somme déductible.

Il existe différentes opérations pour lesquelles la taxe déductible est celle acquittée par les redevables eux-mêmes : acquisitions intracommunautaires (CGI, art. 256 bis), livraisons à soi-même de biens taxables en application des dispositions des 7°, 7° ter et 8° de l'article 257 du CGI, prestations immatérielles visées à l'article 259 B du CGI, transports intracommunautaires de biens meubles (CGI, art. 259, 3°), travaux et expertises portant sur des biens meubles (CGI, art. 259 A, 4° bis), prestations accessoires aux travaux intracommunautaires (CGI, art. 259 A, 5°), prestations des intermédiaires sur des opérations portant sur des biens meubles autres que celles visées aux 3° et 5° de l'article 259 A du CGI (CGI, art. 259 A, 6°) et achats de biens ou de prestations de services réalisés auprès d'un assujetti non établi en France (CGI, art. 283, 1). Lorsque, dans ces situations, la TVA due n'a pas été déclarée, elle ne fait pas l'objet d'un rappel si les conditions de fond du droit à déduction sont remplies, mais donne lieu à l'application d'une amende égale à 5 % du montant de la taxe que le redevable est en droit de déduire. Lorsque le redevable est un redevable partiel de la taxe, l'amende de 5 % ne porte que sur la partie du montant de la taxe effectivement déductible.

La taxe non déductible fait l'objet d'un rappel qui est assorti des pénalités de droit commun (intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI et, le cas échéant, majorations prévues à l'article 1729 du même code). Dans l'hypothèse où le bien ou le service fait l'objet d'une exclusion du droit à déduction ou ne peut faire l'objet d'aucune déduction, la totalité de la taxe est rappelée et assortie des pénalités de droit commun.

La pénalité prévue par le 4 de l'article 1788 A du CGI est notamment applicable en cas de non respect des conditions d'application de la procédure d'achats en franchise de taxe prévues par les dispositions de l'article 275 du CGI selon la distinction suivante :

- non respect des conditions de fond (marchandises non exportées par exemple) : le paiement de la TVA étant à la charge de l'exportateur, il est redevable de l'amende susvisée ;
- non respect des conditions de forme (absence d'attestation préalable à la livraison par exemple) : le redevable de la taxe étant le fournisseur, l'amende susvisée n'est pas applicable.

G. DEFAUT DE PRESENTATION OU DE TENUE DES REGISTRES PREVUS A L'ARTICLE 286 QUATER DU CGI

215. Aux termes de l'article 286 quater du CGI :

- tout assujetti doit tenir un registre des biens expédiés ou transportés sur le territoire d'un autre Etat membre de la Communauté européenne et destinés dans cet Etat à être utilisés dans les conditions prévues aux a et b du III de l'article 256 du même code ;

- tout façonnier doit tenir un registre spécial permettant de suivre la réalisation du travail à façon ;

- les prestataires de services, autres que les façonniers, qui réalisent des travaux et expertises portant sur des biens meubles corporels, doivent tenir un registre spécial comportant certaines indications pour les biens expédiés à partir d'un autre Etat membre de la communauté européenne par ou pour le compte d'un assujetti identifié à la TVA dans cet Etat ;

Le **premier alinéa** de l'article **1788 B** du CGI prévoit que le défaut de présentation ou de tenue de ces registres est sanctionné par une amende fiscale de 750 €.

Le **deuxième alinéa** de l'article **1788 B** prévoit que les omissions ou inexactitudes relevées dans les renseignements devant figurer sur ces registres donnent lieu à l'application d'une amende de 15 €²³ par omission ou inexactitude.

Section 2 : Importation

216. Aux termes de l'article **1790** du CGI, les infractions commises en matière de taxes sur le chiffre d'affaires et de taxes assimilées perçues à l'importation sont punies comme en matière de douane.

Il en est de même des infractions relatives à l'assiette, à la liquidation et au recouvrement de la taxe sur la valeur ajoutée perçue par l'administration des douanes et droits indirects sur les produits pétroliers désignés au 1° du 1 de l'article 298, à l'exception du contentieux relatif aux déductions.

CHAPITRE 3 : INFRACTIONS ET PENALITES PARTICULIERES AUX CONTRIBUTIONS INDIRECTES

217. Depuis le 1er janvier 1993, les attributions de la direction générale des impôts en matière de contributions indirectes ont été transférées à la direction générale des douanes et droits indirects.

La compétence de la direction générale des impôts a cependant été maintenue pour ce qui concerne la billetterie des établissements de spectacles soumis à la TVA (**CGI, art. 290 quater**) et la réglementation définissant les obligations des assujettis qui réalisent des opérations portant sur les animaux vivants de boucherie et de charcuterie (**CGI, art. 298 bis, III et 267 quater de l'annexe II**).

Les infractions aux dispositions du III de l'article 298 bis du CGI (ainsi que celles à l'article 1559 du recueil des contributions indirectes et des réglementations assimilées) sont sanctionnées conformément aux dispositions du I de l'article **1791** du code général des impôts (recueil des contributions indirectes et des réglementations assimilées) : amende de 15 € à 750 €, pénalité de une à trois fois les droits fraudés ou compromis, confiscation.

Remarques sur l'application du III de l'article 298 bis du CGI :

- la TVA à prendre en considération pour la détermination de la pénalité doit être calculée sur le prix des animaux pour lesquels une infraction a été constatée ; ce prix doit correspondre à la valeur des animaux saisis ;

- au sujet de la confiscation :

• elle ne doit porter - comme la saisie - que sur les animaux vivants de boucherie et de charcuterie, à l'exclusion des véhicules servant à leur transport ;

• il y a lieu d'offrir et d'accorder mainlevée, éventuellement sous bonne et suffisante caution, de ces animaux, dont la valeur doit être estimée, autant que possible, de gré à gré avec les contrevenants, et de ne procéder à leur saisie effective que dans les cas où cette mesure apparaît indispensable.

²³ L'amende est de 3,75 € pour les infractions commises avant le 1^{er} janvier 2006.

Les infractions aux dispositions de l'article 290 quater du CGI sont sanctionnées conformément aux dispositions du II de l'article 1791 du code général des impôts (recueil des contributions indirectes et des réglementations assimilées) : amende de 15 € à 30 €

CHAPITRE 4 : INFRACTIONS ET PENALITES PARTICULIERES AUX DROITS D'ENREGISTREMENT ET A LA TAXE DE PUBLICITE FONCIERE

Section 1 : Sanctions fiscales

A. INOBSERVATION DES OBLIGATIONS IMPOSEES AUX DEPOSITAIRES DE TITRES, SOMMES OU VALEURS APRES OUVERTURE D'UNE SUCCESSION

218. En vertu des dispositions de l'article 1826 du CGI, une amende égale à 50 %²⁴ du supplément de droit exigible s'applique à l'encontre des personnes, sociétés ou organismes suivants, qui commettent des infractions aux dispositions du III de l'article 806 du CGI, aux termes duquel ils ne peuvent se libérer des sommes, rentes ou émoluments quelconques dus par eux à raison ou à l'occasion du décès de l'assuré à tout bénéficiaire domicilié en France ou à l'étranger, si ce n'est sur la présentation d'un certificat délivré sans frais par le comptable des impôts et constatant soit l'acquiescement, soit la non-exigibilité de l'impôt de mutation par décès²⁵ :

- sociétés, compagnies, caisses, organismes, assureurs français, établissements, agences et succursales en France des sociétés, compagnies, caisses, organismes ou assureurs étrangers (CGI, art. 806, III) ;

- administrations publiques, établissements, organismes, sociétés, compagnies ou personnes désignés au I de l'article 806 du CGI qui seraient dépositaires, détenteurs ou débiteurs de titres, sommes ou valeurs dépendant d'une succession qu'elles sauraient ouvertes et dévolues à un ou plusieurs héritiers ou légataires ou donataires ayant à l'étranger leur domicile de fait ou de droit (CGI, art. 807)²⁶.

En outre, les personnes, sociétés ou organismes énumérés ci-dessus sont personnellement tenus des droits exigibles, sauf recours contre le redevable.

B. DEFAUT DE JUSTIFICATION DU PAIEMENT OU DE L'EXONERATION DE L'IMPOT DE MUTATION PAR DECES EN CAS D'ACQUISITION DE BIENS SITUES EN FRANCE ET DEVOLUS A DES PERSONNES DOMICILIEES A L'ETRANGER

219. Tout acquéreur d'un immeuble ou d'un fonds de commerce situé en France et dépendant d'une succession dévolue à un ou à plusieurs héritiers, légataires ou donataires ayant à l'étranger leur domicile de fait ou de droit, ne peut se libérer du prix d'acquisition si ce n'est sur la présentation d'un certificat délivré sans frais par le comptable compétent des impôts et constatant, soit l'acquiescement, soit la non-exigibilité de l'impôt de mutation par décès, à moins qu'il ne préfère retenir, pour la garantie du Trésor, et conserver jusqu'à la présentation du certificat du comptable, une somme égale au montant de l'impôt calculé sur le prix (CGI, art. 803).

En vertu des dispositions de l'article 1827 du CGI, quiconque a contrevenu aux dispositions qui précèdent est personnellement tenu des droits et pénalités exigibles, sauf recours contre le redevable.

Le notaire ayant reçu l'acte constatant le paiement du prix est solidairement responsable des droits et pénalités exigibles.

²⁴ Le minimum de 1,5 € prévu antérieurement a été supprimé par l'ordonnance n° 2005-1512 du 7 décembre 2005.

²⁵ Aux termes du deuxième alinéa du III de l'article 806 du CGI, ils peuvent, toutefois, sur la demande écrite des bénéficiaires, établie sur papier non timbré, verser tout ou partie des sommes dues par eux en l'acquit des droits de mutation par décès, à la recette des impôts où doit être déposée la déclaration de succession.

Par ailleurs, le quatrième alinéa du III du même article prévoit que les dispositions du présent paragraphe ne sont pas applicables lorsque l'ensemble des sommes en cause n'excède pas 7.600 € et revient au conjoint survivant ou à des successibles en ligne directe n'ayant pas à l'étranger un domicile de fait ou de droit. Cette mesure est subordonnée à la condition que le bénéficiaire de l'assurance dépose une demande écrite renfermant la déclaration que l'ensemble desdites indemnités n'excède pas 7.600 €.

²⁶ Il est admis qu'il n'y a pas lieu de tenir compte des prescriptions du I de l'article 806 et de l'article 807 pour les titres, sommes ou valeurs n'excédant pas 1 500 € (ou 7 500 € lorsque le bénéficiaire est le conjoint survivant ou un héritier en ligne directe).

C. CONSTRUCTION SANS AUTORISATION

220. Aux termes de l'article **1828** du CGI, dans le cas prévu au II de l'article 1723 quater du même code d'une construction sans autorisation ou en infraction aux obligations résultant de l'autorisation, le constructeur est tenu d'acquitter, outre la taxe locale d'équipement ou le complément de taxe exigible, une amende d'égal montant.

D. NON-RESPECT PAR LES MARCHANDS DE BIENS DE L'OBLIGATION DE TENUE DU REGISTRE PREVU AU 2° DE L'ARTICLE 852 DU CGI

221. Jusqu'à présent, toute infraction relevée dans la tenue du registre des opérations de marchands de biens était susceptible d'entraîner la remise en cause du régime de faveur prévu par l'article 1115 du CGI. La réforme opérée par l'ordonnance du 7 décembre 2005 a permis de mieux proportionner les conséquences financières des infractions à leur gravité.

Ainsi, conformément aux termes de l'article **1829** du CGI, les infractions relatives au contenu et à la mise en forme du registre sont sanctionnées par une amende :

- de 1 % du prix ou de la valeur du bien qui a fait l'objet de la transaction lorsque le registre est tenu mais ne mentionne pas des transactions régulièrement comptabilisées ;

- de 150 € en cas de non-mention sur le registre des promesses de ventes, mandats et autres actes non translatifs de propriété ;

- de 15 € pour toute autre infraction formelle (blancs, ratures, non respect de l'ordre chronologique ...).

Dans ces situations, le taux réduit dont a bénéficié l'opération n'est pas remis en cause.

En revanche, la remise en cause du régime de faveur demeure applicable lorsque le marchand de biens n'est pas en mesure de présenter le registre au service. Il en va de même lorsque le registre est tenu mais sans mentionner certaines transactions par ailleurs non comptabilisées. Le taux réduit dont ont bénéficié ces opérations peut alors être remis en cause (cf. n° 222).

Section 2 : Autres sanctions et mesures diverses

A. DECHEANCES DE REGIMES SPECIAUX

I. Principe

222. Aux termes du I de l'article **1840 G ter** du CGI, lorsqu'une exonération ou une réduction de droits d'enregistrement ou de taxe de publicité foncière a été obtenue en contrepartie du respect d'un engagement ou de la production d'une justification, le non respect de l'engagement ou le défaut de production de la justification entraîne l'obligation de payer les droits dont la mutation a été exonérée.

Les droits, majorés de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du même code, doivent être acquittés dans le mois qui suit, selon le cas, la rupture de l'engagement ou l'expiration du délai prévu pour produire la justification requise. A défaut de paiement spontané, l'administration met en œuvre la procédure de redressement contradictoire.

Ces dispositions s'appliquent, notamment, dans les cas suivants.

1. Défaut de production de justification de l'exécution des travaux de construction et de leur destination (CGI, art. 1594-0 G, A, II, 2°)

223. Dans ce cas, les droits d'enregistrement sont dus par le seul fait qu'une construction n'a pas été achevée, sur le terrain acquis, avant l'expiration du délai de quatre ans, sauf le cas de force majeure empêchant toute construction de façon absolue et définitive (cf. DB 8 A 1623, n° 22 et suivants). Toutefois, aucune régularisation n'est exigée lorsque l'acquéreur a supporté définitivement la TVA au taux normal : elle est exigée si l'acquéreur a déduit totalement ou partiellement cette taxe.

Le taux du droit à appliquer est fonction du caractère de l'immeuble au jour du transfert de propriété.

La TVA perçue à l'occasion de l'acquisition est admise en déduction des droits exigibles dans la limite maximale de ces droits. Toutefois, cette déduction n'est pas autorisée lorsque la TVA perçue sur l'acquisition a déjà été imputée sur la taxe afférente à la revente du terrain (CGI, annexe II, art. 291 ; cf. DB 8 A 1623, n° 17).

2. Non respect des engagements pris lors d'acquisition d'immeubles ruraux par les fermiers (CGI, art. 1594 F quinquies, D, I, 2°)

224. Deux causes de déchéance sont prévues :

- la cessation par l'acquéreur ou, éventuellement, par le descendant installé ou les ayants cause à titre gratuit de l'exploitation personnelle du fonds, dans le délai de cinq ans à compter de la date de son acquisition ;
- l'aliénation à titre onéreux, dans le même délai, de la totalité ou d'une partie du fonds.

Toutefois, la déchéance n'est pas encourue dans les situations suivantes :

- rupture de l'engagement motivée par un cas de force majeure ;
- aliénation à titre onéreux, ou location consentie, soit à un descendant ou au conjoint d'un descendant de l'acquéreur, qui s'engage lui-même à continuer l'exploitation personnelle des fonds jusqu'à l'expiration du délai de cinq ans à compter de la date d'acquisition initiale, soit au descendant pour l'installation duquel l'acquisition a été réalisée ;
- échange, à la double condition que les biens reçus en contre-échange aient une valeur au moins égale à celle des immeubles cédés et que l'engagement d'exploitation personnelle pris à l'égard de ceux-ci soit reporté sur ceux-là ;
- apport, sous certaines conditions, à un groupement agricole d'exploitation en commun (GAEC), à un groupement foncier agricole (GFA), à une exploitation agricole à responsabilité limitée (EARL) ou à une société civile d'exploitation agricole (SCEA) ;
- partage de biens ruraux si la valeur des biens attribués au copartageant qui a bénéficié de la taxation réduite est au moins égale à celle des droits indivis qu'il avait acquis ;
- biens exploités par le conjoint de l'acquéreur ;
- aménagement des locaux d'habitation en gîte rural si les locations saisonnières conservent un caractère nettement accessoire ;
- départ en retraite de l'exploitant lorsque les immeubles ruraux bénéficiant du régime de faveur sont compris dans les superficies dont un agriculteur est autorisé à poursuivre la mise en valeur dans les conditions prévues à l'article L. 732-39 du code rural ;
- mise à disposition d'une société civile agricole -quelle que soit sa forme- des biens acquis sous le régime de faveur, lorsqu'elle est effectuée dans les conditions fixées à l'article L. 411-2 du code rural, c'est-à-dire, notamment, lorsque le propriétaire, auteur de la mise à disposition, participe effectivement à leur exploitation au sein de la société ; la mise à disposition doit, en outre, être réalisée conformément aux dispositions de l'article L. 411-37 du même code prévues pour les preneurs de baux ruraux et ne pas donner lieu, de ce fait, à l'attribution de parts ;
- jouissance des biens acquis concédée à titre onéreux, notamment par bail, à un GFA (il est admis que le régime de faveur est également maintenu en cas de concession à titre onéreux de la jouissance des biens acquis à un groupement foncier rural - GFR - dès lors que les biens dont la jouissance est concédée à être onéreux sont des immeubles ruraux à usage agricole), à un GAEC, à une EARL ou à une SCEA, à condition que l'acquéreur ou ses ayants cause à titre gratuit continuent de mettre personnellement en valeur les biens acquis dans le cadre du groupement ou de la société, jusqu'à l'expiration du délai de cinq années à compter de la date d'acquisition (CGI, art. 1594 F quinquies D).

La déchéance n'atteint que la partie du prix d'acquisition afférente aux immeubles affectés par l'événement qui la provoque.

Dans l'hypothèse où, les immeubles ayant été vendus au profit d'un descendant ou du conjoint d'un descendant de l'acquéreur, la déchéance est encourue postérieurement du fait du sous-acquéreur, celui-ci est tenu solidairement avec l'acquéreur initial au paiement des complément et supplément de taxe (cf. n° 291).

3. Non respect des conditions d'acquisition d'immeubles ruraux par les jeunes agriculteurs bénéficiaires d'aides à l'installation, ou réalisées en vue de les leur donner à bail (CGI, art. 1594 F quinquies, E)

225. Le E de l'article 1594 F quinquies du CGI prévoit une réduction du taux de la taxe de publicité foncière ou du droit d'enregistrement pour les acquisitions d'immeubles ruraux situés dans les territoires ruraux de développement prioritaire lorsque l'acquéreur est bénéficiaire des aides à l'installation des jeunes agriculteurs prévues aux articles R. 343-9 et R. 343-13 du code rural et sous le respect de certaines conditions (I) ou lorsque l'acquéreur prend, dans l'acte d'acquisition, l'engagement pour lui et ses ayants cause à titre gratuit, de justifier, au plus tard au terme d'un délai d'un an à compter de la date du transfert de propriété, que le bien acquis a été donné à bail à long terme à un jeune agriculteur bénéficiaire des aides à l'installation (II).

La déchéance du régime de faveur intervient :

- en cas de remboursement des aides à l'installation prévues aux articles R. 343-9 et R. 343-13 du code rural (CGI, art. 1594 F quinquies E, I) ;

- lorsque l'engagement de donner à bail à long terme les biens acquis dans le délai d'un an à un jeune agriculteur aidé n'est pas respecté ou lorsque le bail n'atteint pas son terme de dix-huit ans (CGI, art. 1594 F quinquies E, II).

4. Non respect de leurs engagements par les SAFER (CGI, art. 1028 ter)

226. Les opérations immobilières effectuées par les sociétés d'aménagement foncier et d'établissement rural (SAFER) bénéficient d'un régime de faveur en matière de droit de timbre et d'enregistrement. Bénéficient notamment de ce régime les cessions d'immeubles à destination agricole, qui ont pour objet le maintien, la création ou l'agrandissement d'exploitations agricoles, sous réserve d'un engagement pris par l'acquéreur de conserver cette destination pendant un délai de dix ans à compter du transfert de propriété (CGI, art. 1028 ter).

A titre de règle pratique, il est admis que la rupture partielle de l'engagement ne provoque pas la déchéance totale du régime de faveur. Par suite, lorsque l'engagement n'a été rompu que pour une partie des biens en cause, la déchéance du régime de faveur n'atteint que la partie du prix afférente aux immeubles affectés par le changement de destination à un usage autre qu'agricole.

5. Non respect de leurs engagements par les marchands de biens (CGI, art. 1115)

227. A défaut de revente dans le délai de quatre ans des biens achetés à des fins professionnelles, l'acquéreur est tenu d'acquitter le complément de taxe de publicité foncière et les taxes locales additionnelles non perçus lors de l'achat.

Le complément d'imposition, ainsi que les taxes locales additionnelles, doivent être versés dans le mois suivant l'expiration du délai de quatre ans.

Remarque : cas particulier des biens acquis avant le 1er janvier 1993

En application du cinquième alinéa de l'article 1115 du CGI, pour les biens acquis avant le 1er janvier 1993, le délai de quatre ans, en cours à cette date, est prorogé jusqu'au 31 décembre 1998.

Lorsque ces mêmes biens sont revendus après le 31 décembre 1998, le vendeur est tenu d'acquitter le montant des impositions dont la perception a été différée respectivement réduit :

- de 75 % en cas de revente entre le 1er janvier 1999 et le 31 décembre 1999 ;
- de 50 % en cas de revente entre le 1er janvier 2000 et le 31 décembre 2000 ;
- de 25 % en cas de revente entre le 1er janvier 2001 et le 31 décembre 2001.

Les sommes dues doivent être versées dans le mois suivant la revente du bien.

II. Cas particuliers

228. Aux termes du II de l'article **1840 G ter** du CGI, un droit supplémentaire de 1% s'ajoute aux droits et à l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI en cas de non-respect des engagements prévus :

- au II de l'article 1135 bis du CGI (immeubles et droits immobiliers situés en Corse) ;
- à l'article 1137 (acquisitions de bois et forêts et de terrains nus destinés à être reboisés) ;

- à l'article 1594 I bis (acquisitions destinées à être affectées à l'exploitation d'un hôtel, d'une résidence de tourisme ou d'un village de vacances dans les DOM).

B. DESTITUTION D'OFFICIER PUBLIC OU MINISTERIEL

229. L'article **1840 B** du CGI prévoit la destitution de l'officier public ou ministériel, cessionnaire ou cédant d'un office, convaincu d'avoir consenti ou stipulé à son profit un prix supérieur à celui exprimé dans l'acte de cession.

Cette sanction disciplinaire est applicable sans préjudice de l'exigibilité des droits élundés assortis de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI et de l'amende de 80 % prévue à l'article 1729 du même code en cas de dissimulation d'une partie du prix stipulé dans un contrat (cf. n° 91 et suivants).

Il appartient à l'administration d'informer le procureur de la République de l'infraction commise afin d'obtenir la destitution de l'officier public ou ministériel coupable. Le procureur de la République cite le contrevenant soit auprès de la chambre de discipline des officiers publics, soit directement auprès du tribunal de grande instance. La destitution est prononcée par le tribunal sous l'autorité duquel est placé l'officier public mis en cause.

C. PRESENTATION HORS DELAI A L'ENREGISTREMENT OU A LA FORMALITE D'ACTES DETENUS PAR LES HUISSIERS, NOTAIRES, GREFFIERS OU AUTORITES ADMINISTRATIVES OU D'ACTES NON CONSIGNES

230. Aux termes de l'article **1840 C** du CGI, les notaires, les huissiers et autres agents ayant pouvoir de faire des actes et procès-verbaux, les greffiers et les autorités administratives qui ont négligé de soumettre à l'enregistrement ou à la formalité fusionnée, dans les délais fixés, les actes qu'ils sont tenus de présenter à l'une ou l'autre de ces formalités sont personnellement passibles de la majoration prévue au 1 de l'article 1728. Ils sont, en outre, tenus au paiement des droits ou taxes, sauf leur recours contre les parties pour ces droits ou taxes seulement.

Ces dispositions sont applicables aux officiers d'administration de la marine.

231. Aux termes de l'article **1840 D** du CGI, et par dérogation aux dispositions de l'article 1840 C du même code, lorsque les droits d'enregistrement ou la taxe de publicité foncière et les taxes assimilées, afférents aux jugements rendus à l'audience qui doivent être enregistrés sur les minutes, aux actes et procès-verbaux de vente de prises et de navires ou bris de navires et aux actes administratifs, n'ont pas été consignés aux mains des greffiers et des autorités administratives, dans les délais prescrits pour l'enregistrement ou la formalité fusionnée, le recouvrement en est poursuivi contre les parties qui supportent, en outre, la majoration prévue au 1 de l'article 1728.

À cet effet, les greffiers et les autorités administratives fournissent aux agents des impôts, dans la décade qui suit l'expiration des délais, des extraits par eux certifiés des actes, procès-verbaux et jugements, dont les droits ou taxes ne leur ont pas été remis par les parties, à peine, pour chaque acte, procès-verbal et jugement, de l'amende prévue au 1 de l'article 1729 B et d'être, en outre, personnellement contraints au paiement des droits ou taxes et pénalités exigibles.

D. DECLARATION HORS DELAI DES TRANSMISSIONS DE BIENS PAR LES TUTEURS ET CURATEURS

232. L'amende prévue au 1 de l'article 1729 B du CGI est applicable lorsque le dépôt hors délai ne donne ouverture à aucun droit. En revanche, il convient de ne pas appliquer cette amende lorsque le dépôt tardif de la déclaration est passible d'une majoration prévue au 1 de l'article 1728 du CGI et de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du même code.

Quelle que soit la pénalité appliquée, l'article **1840 F** du CGI prévoit que les tuteurs et curateurs en supportent personnellement le paiement lorsqu'ils ont négligé de faire, dans les délais prescrits, les déclarations des biens transmis par décès aux héritiers, donataires ou légataires.

Pour l'application du 1 de l'article 1728 du CGI, cette disposition continue de s'appliquer en ce qui concerne la majoration de 10 % portée à 40 % quand le tuteur ou curateur n'a pas donné suite à une mise en demeure qu'il aurait reçue.

Il en va différemment pour l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI : la fraction d'intérêt de retard correspondant à la période pendant laquelle la souscription de la déclaration et l'acquiescement des droits incombait au représentant du mineur (CGI, art. 800, I, 1^{er} alinéa et 1705, 6°) est et reste, sauf modération, à la charge personnelle de ce représentant. Sous la même réserve, le mineur devenu majeur (ou émancipé) est lui-même débiteur du surplus, mais il peut, dans les cas, conditions, et délai énoncés ou visés aux articles 472, 473 et 475 du code civil, exercer un recours contre son représentant ou contre l'État.

Cependant, dans le souci d'éviter de telles situations, il est recommandé aux agents qui se heurtent à l'inaction d'un tuteur de demander au juge des tutelles compétent d'intervenir afin que la déclaration de succession soit déposée rapidement et, en tout état de cause, avant que l'ayant droit ne devienne majeur.

Dans l'hypothèse où, malgré cette démarche, la déclaration n'aurait pas été déposée par le représentant du mineur, il conviendrait d'aviser l'ayant droit parvenu à sa majorité de l'obligation fiscale qui lui incombe désormais. Son information s'effectuerait par lettre recommandée avec accusé de réception, à une date aussi voisine que possible de celle à laquelle l'intéressée est devenu majeur.

E. MANQUEMENT A L'ENGAGEMENT PRIS PAR UN GROUPEMENT FORESTIER

233. En vertu des dispositions du **I** de l'article **1840 G** du CGI, en cas de manquement à l'engagement pris par un groupement forestier dans les conditions prévues au 3° du 1 de l'article 793 pour bénéficier de l'exonération partielle des droits de mutation au titre des parts du groupement, ce groupement et ses ayants cause sont tenus, solidairement avec les donataires, héritiers, légataires ou leurs ayants cause à titre universel, d'acquiescer, à première réquisition :

- le complément de droit d'enregistrement ;
- et un droit supplémentaire égal respectivement à 30 %, 20 % et 10 % de la réduction consentie selon que le manquement est constaté avant l'expiration de la dixième, vingtième ou trentième année suivant la mutation.

En cas de rupture partielle de l'un des engagements globaux pris par le groupement forestier, les droits complémentaire et supplémentaire, ainsi que l'intérêt de retard, deviennent exigibles sur toutes les mutations à titre gratuit de parts du groupement ayant bénéficié du régime de faveur.

Par ailleurs, s'il apparaît, après vérification, que les parts du groupement forestier n'étaient pas susceptibles de bénéficier du régime de faveur par suite d'indications inexactes fournies par les parties, il convient de poursuivre le recouvrement du complément de droits simples assorti :

- de l'intérêt de retard visé à l'article 1727 du CGI en cas de bonne foi du contribuable (cf. n° 49 et suivants) ;
- de l'intérêt de retard visé à l'article 1727 du CGI et des majorations visées à l'article 1729 du code précité lorsque le manquement délibéré du contribuable est établi (cf. n° 84 et suivants).

Remarque : ces dispositions s'appliquent également lorsqu'il s'agit de parts de GFR, pour la fraction de celles-ci représentatives de biens de nature forestière (CGI, art. 898 bis).

234. En vertu des dispositions du **II** de l'article **1840 G** du CGI, en cas d'infraction aux règles de jouissance qu'il a pris l'engagement de suivre dans les conditions prévues au b du 2° du 2 de l'article 793, l'héritier, le donataire ou le légataire, ou leurs ayants cause sont tenus d'acquiescer à première réquisition :

- le complément de droit d'enregistrement ou de taxe de publicité foncière ;
- et, un supplément de droit ou taxe égal respectivement à 30 %, 20 % et 10 % de la réduction consentie selon que le manquement est constaté avant l'expiration de la dixième, vingtième ou trentième année.

235. Le **III** de l'article **1840 G** du CGI prévoit que, pour l'application des I et II de cet article, lorsque le manquement ou l'infraction porte sur une partie des biens, le rappel du complément et du supplément de droit d'enregistrement est effectué à concurrence du rapport entre la superficie sur laquelle le manquement ou l'infraction a été constaté et la superficie totale des biens sur lesquels l'engagement a été souscrit. Sous réserve de l'application du sixième alinéa du 2° du 2 de l'article 793, l'engagement se poursuit sur les autres biens.

Par ailleurs, pour la garantie du paiement des droits complémentaire et supplémentaire éventuellement exigibles, le Trésor possède une hypothèque légale sur les immeubles du groupement forestier ou sur l'immeuble objet de la mutation (CGI, art. 1929, 3).

236. Enfin, le **IV** de l'article **1840 G** du CGI prévoit que les infractions visées aux I et II de cet article sont constatées par des procès-verbaux dressés par les ingénieurs, techniciens et agents de l'Etat chargés des forêts.

F. VIOLATION D'ENGAGEMENT RELATIF AUX TRANSMISSIONS D'ŒUVRES D'ART

237. Aux termes de l'article **1840 G bis** du CGI, la violation de l'engagement prévu au I de l'article 1131 met fin de plein droit à la réserve de jouissance et les biens donnés doivent être remis à l'État à la première réquisition, sous peine d'une astreinte de 150 € au plus par jour de retard, établie et recouvrée selon les règles applicables en matière de droits d'enregistrement.

CHAPITRE 5 : INFRACTIONS ET PENALITES PARTICULIERES AUX DROITS DE TIMBRES ET AUX AUTRES DROITS ET TAXES ASSIMILES

Section 1 : Sanctions fiscales

A. INFRACTION A LA REGLEMENTATION RELATIVE AU PAIEMENT DES DROITS DE TIMBRE EN COMPTE AVEC LE TRESOR

238. L'article **1840 H** du CGI prévoit que toute infraction aux textes qui réglementent le paiement des droits de timbre en compte avec le Trésor (paiement sur états, machines à timbrer) est passible d'une amende de 15 €.

Cette amende de 15 € s'applique dans tous les cas où l'infraction n'est pas sanctionnée par les dispositions des articles 1727 et 1729 du CGI et du 1 de l'article 1729 B du même code.

B. EMPLOI FRAUDULEUX DE MACHINES A TIMBRER

239. L'administration peut autoriser les redevables à substituer, aux figurines, des empreintes imprimées à l'aide de machines spéciales préalablement soumises à son agrément.

Aux termes de l'article **1840 I** du CGI, toute fraude ou tentative de fraude et, en général, toute manœuvre ayant pour but ou ayant eu pour résultat de frauder ou de compromettre l'impôt, commise dans l'emploi des machines à timbrer, est punie des peines prévues pour chaque impôt éludé.

Toutefois, en cas d'utilisation d'une machine sans autorisation de l'administration, le contrevenant encourt une amende qui ne peut être inférieure à 15 €.

Sans préjudice des pénalités prévues à l'article 1840 I du CGI, toute imitation, contrefaçon ou falsification des empreintes, tout usage d'empreintes falsifiées sont punis des peines prévues à l'article 443-2 du code pénal (CGI, art. 1840 Q).

C. INFRACTIONS A LA REGLEMENTATION RELATIVE A L'OBLIGATION DE PAYER PAR CHEQUE POUR LES COMMERCANTS

240. L'article L. 112-6 du code monétaire et financier (CMF) prévoit l'obligation d'utiliser des moyens de paiement scripturaux (chèques barrés, virements, cartes de crédit ou de paiement) pour les règlements qui excèdent la somme de 1 100 € ou qui ont pour objet le paiement par fractions d'une dette supérieure à ce montant.

L'article **1840 J** du CGI renvoie aux deuxième et troisième alinéas de l'article L. 112-7 du CMF, qui prévoient que les infractions aux dispositions de l'article L. 112-6 du code précité sont punies d'une amende fiscale dont le montant ne peut excéder 5 % des sommes indûment réglées en numéraire ; l'amende incombe pour moitié au débiteur et au créancier, mais chacun d'eux est solidaire du total.

Les agents de la direction générale des impôts sont compétents pour constater, par procès-verbal, ces infractions.

Les litiges relatifs à cette amende relèvent des juridictions de l'ordre administratif et ressortissent au contentieux de l'excès de pouvoir.

Section 2 : Autres sanctions et mesures diverses

241. L'article 893 du CGI prévoit qu'aucune personne ne peut vendre ou distribuer des timbres qu'en vertu d'une commission de l'administration des finances.

Aux termes de l'article **1840 R** du CGI, les timbres saisis chez eux qui s'en permettent le commerce en contravention aux dispositions qui précèdent sont confisqués au profit du Trésor.

Il est rappelé par ailleurs que l'abus des timbres pour timbrer, la vente et l'emploi de timbres mobiles ayant déjà servi ainsi que l'imitation, la contrefaçon ou la falsification des empreintes sont sanctionnés par les amendes pénales ou par les peines d'emprisonnement prévues aux articles 1840 O, 1840 P et 1840 Q du CGI.

CHAPITRE 6 : INFRACTIONS ET PENALITES PARTICULIERES A LA REDEVANCE AUDIOVISUELLE

A. OMISSIONS OU INEXACTITUDES DANS LES DECLARATIONS OU DEFAUT DE PRODUCTION DES DECLARATIONS PAR LES REDEVABLES DE LA REDEVANCE AUDIOVISUELLE

Les particuliers, les professionnels et les vendeurs de télévisions ont chacun des obligations déclaratives différentes en matière de redevance audiovisuelle.

L'article **1840 W ter** du CGI énonce les sanctions qui leur sont applicables.

1. Sanctions applicables aux particuliers

242. Le **1** de l'article 1840 W ter du CGI prévoit que les inexactitudes dans les déclarations prévues au 4° de l'article 1605 bis du même code (mention de l'absence de détention d'appareil récepteur de télévision ou dispositif assimilé sur la déclaration des revenus souscrites l'année au cours de laquelle la redevance audiovisuelle est due) entraînent l'application d'une amende de 150 €.

2. Sanctions applicables aux professionnels

243. Le **2** de l'article 1840 W ter du CGI prévoit que les omissions ou inexactitudes dans les déclarations prévues aux 5° et 6° de l'article 1605 ter du même code (déclaration de redevance audiovisuelle sur les relevés de TVA) ou le défaut de souscription de ces déclarations dans les délais prescrits entraînent l'application d'une amende de 150 € par appareil récepteur de télévision ou dispositif assimilé.

En cas de défaut de production dans les délais prescrits des déclarations mentionnées aux 5° et 6° de l'article 1605 ter du CGI, seule l'amende de 150 € par appareil récepteur de télévision ou dispositif assimilé prévue par le 2 de l'article 1840 W ter du CGI est applicable. Cette amende spécifique se substitue aux majorations de droit commun prévues à l'article 1728 du CGI avec lesquelles elle ne se cumule pas.

3. Sanctions applicables aux vendeurs de télévisions

244. Le **3** de l'article 1840 W ter du CGI prévoit que le défaut de production dans les délais de la déclaration mentionnée à l'article 1605 quater du même code (déclaration collective souscrite par les vendeurs de télévisions) entraîne l'application d'une amende de 150 €. Par ailleurs, lorsque la déclaration n'a pas été déposée dans les trente jours d'une première mise en demeure, l'amende est de 150 € par appareil récepteur de télévision ou dispositif assimilé. Les omissions dans les déclarations entraînent l'application d'une amende de 150 € par appareil récepteur de télévision ou dispositif assimilé.

4. Mise en œuvre, recouvrement et contentieux des amendes

245. Le **4** de l'article 1840 W ter du CGI prévoit les règles suivantes :

- la mise en œuvre, le recouvrement et le contentieux des amendes prévues au 1 et au 2 de l'article 1840 W ter du CGI sont régis par les mêmes règles que celles applicables à la taxe à laquelle elles se rattachent, c'est-à-dire par les règles applicables en matière de taxe d'habitation pour la redevance audiovisuelle due par les particuliers et par les règles applicables en matière de taxe sur le chiffre d'affaires pour la redevance audiovisuelle due par les professionnels ;

- en revanche, l'amende prévue au 3 de l'article 1840 W ter du CGI, applicable aux vendeurs de télévisions, est prononcée par le Trésor public et son contentieux est suivi par le Trésor public.

B. DEFAUT DE COMMUNICATION OU COMMUNICATION INEXACTE DE DOCUMENTS PAR LES ETABLISSEMENTS DIFFUSEURS OU DISTRIBUTEURS DE SERVICES PAYANTS DE PROGRAMMES DE TELEVISION

246. L'article L. 96 E du LPF prévoit que les établissements diffuseurs ou distributeurs de services payants de programmes de télévision sont tenus de fournir à l'administration, sur sa demande, les éléments des contrats de certains de leurs clients strictement nécessaires à l'établissement de l'assiette de la redevance audiovisuelle (identité du client, son adresse et date du contrat). L'article R* 96 E-1 du livre des procédures fiscales dispose que le droit de communication prévu à l'article L. 96-E s'effectue dans les conditions prévues à l'article R.* 81-1 du même livre. Il s'exerce par correspondance ou sur place.

Aux termes de l'article **1840 W quater** du CGI, les établissements mentionnés à l'article L. 96 E du LPF qui s'abstiennent volontairement de fournir les renseignements demandés par l'administration dans le cadre du contrôle de la redevance audiovisuelle prévue au I de l'article 1605 du CGI ou qui fournissent des renseignements inexacts ou incomplets sont passibles d'une amende de 15 € par information inexacte ou manquante.

Cette amende est prononcée par le Trésor public et son contentieux est suivi par le Trésor public.

TITRE 3 : MISE EN OEUVRE DES PENALITES FISCALES

Le titre 3 a pour objet l'examen des règles suivantes :

- la constatation et la preuve des infractions fiscales (chapitre premier) ;
- le recouvrement, le contentieux et la prescription des pénalités fiscales (chapitre 2) ;
- les règles de solidarité dans le paiement des pénalités fiscales (chapitre 3) ;
- les autres règles relatives à la mise en œuvre des pénalités fiscales (chapitre 4).

CHAPITRE PREMIER : CONSTATATION ET PREUVE DES INFRACTIONS

Le chapitre premier a pour objet l'examen des règles concernant :

- l'autorité compétente pour constater les infractions fiscales (section 1) ;
- les modalités de la constatation des infractions fiscales (section 2) ;
- la preuve des infractions fiscales (section 3).

Section 1 : Autorité compétente pour constater les infractions fiscales

A. PRINCIPE

247. Sauf disposition spécifique, les infractions aux dispositions régissant les impositions dont l'établissement ou le recouvrement incombe à la direction générale des impôts sont constatées par les agents de cette direction. Ainsi, la majorité des pénalités fiscales prévues par le chapitre II du livre II du CGI sont constatées par les agents de la direction générale des impôts : pénalités d'assiette (CGI, art. 1728, 1729 et 1732), pénalité de recouvrement prévue à l'article 1731 du CGI, autres majorations et amendes fiscales. Les agents de la DGI peuvent être amenés à constater certaines infractions par procès-verbal (LPF, art. L. 213, cf. n° 255 et suivants).

Les pénalités sont constatées par les agents compétents pour effectuer les rehaussements.

A cet égard, le lieu d'application de l'amende est, en principe, soit le lieu où le contribuable a produit les déclarations, avis ou relevés comportant des omissions ou des inexactitudes ou celui où il aurait dû produire ces déclarations, avis ou relevés, soit le lieu où il a effectué des versements insuffisants ou celui où il aurait dû effectuer les versements auxquels il était tenu.

B. CAS PARTICULIERS²⁷

La règle énoncée ci-dessus connaît notamment les exceptions suivantes.

I. Pénalités pour retard de paiement des impôts recouvrés par les comptables du Trésor

248. Les pénalités prévues à l'article **1730** du CGI en cas de retard de paiement des impôts recouvrés par les comptables du Trésor sont appliquées par les agents du Trésor (cf. n° 111 et suivants).

II. Infractions à la réglementation concernant les animaux vivants de boucherie

249. Les infractions aux obligations imposées en vertu du I de l'article 268 ter et du III de l'article 298 bis du CGI, en vue du contrôle de opérations d'importation, d'achat, de vente, de commission et de courtage portant sur les animaux vivants de boucherie et de charcuterie sont constatées, poursuivies et sanctionnées comme en matière de contributions indirectes (CGI, art. **1754, III, 1°**, cf. n° 271). En conséquence, les contraventions sont poursuivies devant les tribunaux correctionnels qui prononcent la condamnation.

Ces infractions peuvent être constatées par les agents de la direction générale des impôts, mais également par les agents des douanes, les agents de la direction générale de la concurrence et de la consommation, les agents habilités à constater les infractions en matière de police de la circulation et du roulage et en matière de coordination des transports (LPF, art. R* 213-3).

Ces infractions sont constatées par procès-verbal (cf. n° 255 et suivants). Tous les agents des impôts et des douanes sont compétents pour verbaliser, quelque soit leur grade, dès l'instant où :

- ils sont dûment commissionnés (dans l'exercice de leurs fonctions, les agents doivent toujours être porteurs de leur commission, pour être en mesure de la présenter à la demande de la personne qu'ils interpellent ou à qui ils se présentent) ;

- ils ont prêté serment en justice (LPF, art. L. 214 et R 214-1).

III. Infractions à la réglementation relative à la billetterie des établissements de spectacles soumis à la TVA

250. Les infractions aux obligations imposées par l'article 290 quater du CGI aux exploitants d'établissements de spectacles soumis à la TVA sont constatées, poursuivies et sanctionnées comme en matière de contributions indirectes (CGI, art. 290 quater, III). En conséquence, les contraventions sont poursuivies devant les tribunaux correctionnels qui prononcent la condamnation.

Ces infractions peuvent être constatées par les agents de la direction générale des impôts et par les agents des douanes (LPF, art. L. 214 et R. 214-1).

Ces infractions sont constatées par procès-verbal (cf. n° 255 et suivants). Tous les agents des impôts et des douanes sont compétents pour verbaliser, quel que soit leur grade, dès l'instant où :

- ils sont dûment commissionnés (dans l'exercice de leurs fonctions, les agents doivent toujours être porteurs de leur commission, pour être en mesure de la présenter à la demande de la personne qu'ils interpellent ou à qui ils se présentent) ;

- ils ont prêté serment en justice.

IV. Déchéance du régime spécial prévu à l'article 1137 du CGI

251. L'article 1137 du CGI prévoit que les acquisitions de propriétés en nature de bois et forêts et de terrains nus non frappés d'interdiction de boisement, constatées par un acte authentique signé avant le 1er janvier 2005, sont exonérées de toute perception au profit du Trésor si l'acquéreur prend l'engagement dans l'acte d'acquisition de reboiser les terrains nus dans un délai de cinq ans et de présenter dans le même délai une des garanties de gestion durable prévues à l'article L. 8 du code forestier.

²⁷ La circonstance que les agents des Impôts habilités à constater les infractions sont seuls habilités pour appliquer ou requérir les sanctions y afférentes ne met pas obstacle à ce que les infractions soient relevées, le cas échéant, par une autorité ou des agents étrangers à la direction générale des impôts (LPF, art. L. 215 à 225 A, R* 213-3 à R. 214-1).

En cas de non-respect de ces engagements, les infractions sont constatées par des procès-verbaux dressés par les agents du service départemental de l'agriculture (CGI, art. 1754, III, 2°).

V. Défaut de déclaration d'échange de biens prévue à l'article 289 C du CGI et non-respect des obligations liées au régime d'entrepôt fiscal

252. En vertu des dispositions du 5 de l'article 1788 A du CGI, les infractions prévues aux 1, 2 et 3 de cet article peuvent être constatées par des agents de la direction générale des impôts et de la direction générale des douanes et des droits indirects ayant au moins le grade de contrôleur.

VI. Manquement à l'engagement pris par un groupement forestier

253. Le IV de l'article 1840 G du CGI prévoit que les infractions visées aux I et II de cet article sont constatées par des procès-verbaux dressés par les ingénieurs, techniciens et agents de l'Etat chargés des forêts (cf. n° 233 et suivants).

Section 2 : Modalités de constatation des infractions fiscales

A. ACTE CONSTATANT LES INFRACTIONS FISCALES

254. Les infractions aux dispositions du CGI peuvent :

- être constituées par des faits fugitifs faisant, en principe, l'objet d'une constatation matérielle immédiate ; toutefois, dans le cas d'infractions non actuelles, certains agents tiennent soit de textes spéciaux, soit de textes généraux concernant le droit de communication le pouvoir d'exiger la représentation des comptabilités et de relever des infractions déjà consommées lors du contrôle effectué et qui ne peuvent, donc, pas être constatées au moment même où elles sont commises ; ces infractions sont constatées par procès-verbal (I) ;

- résulter du contrôle des déclarations ou documents que les contribuables souscrivent pour l'assiette des impôts et taxes ou du défaut de dépôt de ces déclarations ou documents dans les délais prescrits ; ces infractions sont constatées par le service sans formalisme particulier (II).

I. Infractions constatées par procès-verbal

1. Champ d'application

255. Peuvent être constatées par procès-verbal les infractions commises en matière :

- d'opérations portant sur les animaux vivants de boucherie et de charcuterie (CGI, art. 1754, III, 1) ;
- de délivrance de billets de spectacles (CGI, art. 290 quater) ;
- de droit de timbre, à l'exception de celles relatives aux droits de timbre perçus sur états ou sur déclarations (LPF, art. L. 212) ;
- de paiement obligatoire par chèques et virements (LPF, art. L. 225 A) ;
- de récépissés de consignation (LPF, art. L. 212 et L. 225) ;
- de retenue à la source afférente aux revenus de capitaux mobiliers, le procès-verbal pouvant être dressé par les agents des impôts, les officiers de police judiciaire et les agents de la force publique (LPF, art. L. 212 et L. 215) ;
- de ventes publiques de meubles (LPF, art. L. 212) ;
- de versement d'intérêts par les établissements de crédit et de tenue de comptes bénéficiant d'une aide publique (CGI, art. 1739) ;
- de déclaration des échanges de biens entre états membres de l'Union européenne (CGI, art. 1788 A) ;
- de présentation ou de tenue des registres prévus à l'article 286 quater du CGI (CGI, art. 1788 B) ;
- de taxe sur le chiffre d'affaires, le procès-verbal pouvant être dressé par les agents des impôts, les agents des douanes, les agents de la répression des fraudes et les officiers de police judiciaire (LPF, L. 212 et L. 216) ;

- de règles de facturation et de réglementation des entrepôts fiscaux (LPF, art. L. 80 H et L. 80 L).

2. Rédaction des procès-verbaux

a) Règles applicables en matière de contributions indirectes

Ces règles s'appliquent aux infractions constatées en matière d'opérations portant sur les animaux vivants de boucherie et de charcuterie et de délivrance de billets dans les établissements de spectacles (CGI, art. 290 quater et 298 bis, III).

● *Déclaration de procès-verbal*

256. La rédaction des procès-verbaux est précédée par une déclaration de procès-verbal, qui consiste à déclarer au contrevenant que l'infraction sera consignée dans un acte ; c'est une formalité orale essentielle du fait qu'elle interrompt la prescription.

Il faut :

- Indiquer de vive voix au contrevenant qu'un procès-verbal sera dressé.
- Indiquer la date, l'heure et le lieu où le procès-verbal sera rédigé. Cette précision a pour but de permettre au contrevenant d'assister à la rédaction du procès-verbal, et le cas échéant, d'y insérer ses observations et de le signer. Le contrevenant devra aussi être invité, s'il y a lieu, à faire part de ses déclarations et indications au propriétaire des marchandises ou véhicules en infraction et à ses commettants s'il est leur employé.
- Aviser le contrevenant qu'il a la faculté de se faire assister d'un conseil de son choix pour discuter les propositions de l'administration faisant suite au procès-verbal et pour y répondre.

- Indiquer au contrevenant les pénalités applicables.

Cette formalité est complétée, le cas échéant, par la déclaration de saisies qui permet l'application de la peine de confiscation. Il faut alors :

- « déclarer saisie » de vive voix des produits, appareils ou véhicules trouvés en infraction ainsi que, le cas échéant, des moyens de transport, emballages, etc. ;
- déclarer, le cas échéant, qu'il est donné mainlevée de la saisie sous toutes réserves de droit et notamment à charge par le contrevenant de représenter les produits et objets saisis ou d'en payer la valeur ;
- estimer de gré à gré ou, à défaut, d'office la valeur des objets saisis.

Un procès-verbal demeure, toutefois, valable bien qu'il n'ait pas été déclaré au prévenu.

● *Rédaction proprement dite du procès-verbal*

257. Les procès-verbaux doivent répondre aux conditions prévues par les dispositions du LPF, à savoir :

- Être rédigés, sous peine de nullité, par les seuls agents qui ont pris une part personnelle et directe à la constatation du fait qui constitue la contravention (LPF, art. L. 213), les noms et adresse des agents devant être mentionnés au procès-verbal.

- Énoncer la cause exacte de la saisie, c'est-à-dire la nature précise de la contravention constatée, en indiquant toutes les circonstances de temps et de lieu qui s'y rapportent (LPF, art. R* 226-1 et R* 226-2).

Cependant, il n'est pas indispensable que le procès-verbal contienne la constatation directe et immédiate des faits constitutifs. Il suffit que les circonstances qui y sont énoncées soient de nature à démontrer l'existence de la fraude.

C'est ainsi que le procès-verbal qui se borne à relater les constatations d'agents d'un service étranger (par exemple celui qui est dressé par un commissaire de police ou un agent de l'administration sur le rapport d'un agent de police) bien que ne contenant aucune constatation personnelle du rédacteur, n'est pas pour autant dénué de valeur.

- Indiquer les nom, qualité et adresse de l'agent chargé des poursuites qui est le directeur du département dans lequel le contrevenant a son domicile ou sa résidence agissant à la requête du directeur général des Impôts.

- Porter les nom, qualité et domicile du contrevenant.
- Être datés et signés par les verbalisants, la véritable date du procès-verbal étant celle de sa clôture.

Le contrevenant peut le signer également, mais cette formalité n'est pas obligatoire. S'il le signe, sa signature ne vaut que comme présomption de reconnaissance de la sincérité des dires des verbalisants. Elle n'emporte pas reconnaissance explicite par le prévenu de l'exactitude des frais rapportés et n'empêche nullement ce dernier de combattre ultérieurement le procès-verbal par la preuve contraire.

- Etre écrits sans ratures, surcharges ou interlignes. Les mots raturés, surchargés ou écrits en interlignes sont considérés comme inexistantes et peuvent entraîner la nullité de l'acte à moins qu'ils ne soient approuvés. Les renvois peuvent être simplement paraphés, mais il est recommandé de les approuver également.

Dans le cas où le motif de la saisie porte sur le faux ou l'altération des expéditions, le procès-verbal énonce le genre de faux, les altérations ou surcharges. Lesdites expéditions, signées et paraphées des saisissants ne varientur, sont annexées au procès-verbal qui contient la sommation faite à la partie, de les parapher et sa réponse (LPF, art. R* 226-3).

Il est également recommandé d'inscrire sur le procès-verbal les formalités ayant fait l'objet d'une déclaration verbale, afin de prouver leur respect.

Une copie du procès-verbal est remise au contrevenant. Lorsque ce dernier n'assiste pas à sa rédaction ou refuse d'en prendre possession, une copie lui est adressée par courrier recommandé avec avis de réception.

- *Délai pour établir le procès-verbal*

258. Aucun texte spécial n'a fixé de délai dans lequel doit être établi le procès-verbal. Toutefois, il résulte des règles du droit commun et en particulier de l'article 8 du code de procédure pénale que l'action publique se prescrit après trois ans révolus à compter du jour où l'infraction de nature à être punie correctionnellement a été commise.

Il en résulte que l'acte initial des poursuites doit obligatoirement intervenir dans le délai de trois ans susvisé à peine de forclusion.

En fait, il est recommandé d'établir le procès-verbal dès que la contravention est constatée. Bien entendu, la déclaration de procès-verbal n'a d'effet interruptif que dans la mesure où le procès-verbal lui-même mentionne expressément la date de cette formalité.

- *Conséquences de l'établissements des procès-verbaux*

259. Les déclarations ou notifications de procès-verbaux interrompent la prescription (LPF, art. L. 189).

Les procès-verbaux des agents des Impôts font foi jusqu'à preuve contraire. Si le contrevenant demande à faire cette preuve, le tribunal renvoie la cause à quinzaine au moins. Dans le délai de trois jours francs à compter de l'audience où le renvoi a été prononcé, le contrevenant doit déposer au greffe, la liste des témoins qu'il veut faire entendre, avec leur nom, prénoms, profession et domicile (LPF, art. L. 238).

Le contrevenant qui a bénéficié d'un jugement de relaxe pour cause de nullité du procès-verbal ne peut, après cette décision de justice, être l'objet d'un nouveau procès-verbal pour le même fait qui avait donné lieu au premier acte.

b) Règles applicables en matière de droits de timbre

260. Les infractions aux dispositions régissant le droit de timbre peuvent être révélées lors de l'enregistrement des actes soumis à cette formalité ou à l'occasion de l'exercice du droit de communication. Les infractions sont constatées au moyen de procès-verbaux, rédigés, en principe, lors de la découverte de l'infraction. Les agents des impôts sont autorisés à retenir les actes, registres, effets ou pièces quelconques, en contravention à la loi du timbre, qui leur sont présentés, pour les joindre aux procès-verbaux qu'ils en rapportent, à moins que les contrevenants ne consentent à signer lesdits procès-verbaux ou à acquitter sur le champ l'amende encourue et le droit de timbre (LPF, art. L. 212 d, L. 213 et L. 219).

De plus, en matière de timbre des quittances, la contravention est suffisamment établie à la représentation de pièces non timbrées et annexées au procès-verbal que les agents des Impôts, les officiers de police judiciaire, les agents de la force publique, les agents des douanes sont autorisés à dresser (LPF, art. L. 217).

Le procès-verbal doit mentionner, en les motivant, les pénalités appliquées. Une copie du procès-verbal est remise au contrevenant. Lorsque ce dernier n'assiste pas à sa rédaction ou refuse d'en prendre possession, une copie lui est adressée par courrier recommandé avec accusé de réception.

Le contribuable doit être informé de la possibilité de se faire assister d'un conseil.

Remarque : ces règles s'appliquent aux infractions concernant l'obligation de paiement par chèques et virements, dès lors que les amendes qui sanctionnent ces dernières infractions sont recouvrées comme en matière de timbre (cf. CGI, art. 1840 J et code monétaire et financier, art. L. 112-7).

c) Règles applicables en matière de récépissé de consignation

261. L'article L. 225 du LPF prévoit que les infractions en matière de récépissés de consignation (CGI, art. 302 octies) sont constatées par procès-verbal par les fonctionnaires et magistrats habilités à exiger la production du récépissé. Le procès-verbal est transmis à la direction des services fiscaux du lieu de constatation de l'infraction.

En cas de pluralité d'infractions relevées au même procès-verbal à l'égard de la même personne (par exemple, récépissé à la fois inexact et périmé), il est réclamé une seule amende de 750 €.

En revanche, si l'intéressé a commis dans le temps plusieurs infractions, qui ont fait l'objet de procès-verbaux successifs, il est dû autant d'amendes de 750 € que de procès-verbaux retraçant les infractions constatées.

d) Règles applicables en matière de taxes sur le chiffre d'affaires

262. La constatation des infractions par procès-verbal ne doit être utilisée que pour certains faits matériels, en particulier en cas d'opposition à contrôle fiscal entraînant, par application des dispositions de l'article L. 74 du LPF, une évaluation d'office des bases d'imposition.

e) Règles applicables en matière de tenue des registres prévus à l'article 286 quater du CGI et en matière d'entrepôts fiscaux

263. Les articles L. 80 F à L. 80 J du LPF prévoient une procédure d'enquête administrative, le droit d'enquête, destinée à rechercher des manquements aux règles et obligations auxquelles sont tenus les assujettis à la TVA (cf. DB 13 K 4).

En application de l'article L. 80 H du LPF, l'enquête se conclut par un procès-verbal, qui consigne les manquements constatés ou l'absence de tels manquements.

Par ailleurs, les articles L. 80 K et L. 80 L du LPF prévoient une procédure de contrôle des entrepôts destinée à rechercher les manquements aux obligations et formalités auxquelles sont soumises les personnes autorisées à ouvrir un entrepôt fiscal défini au 2° du I de l'article 277 A du CGI. Aux termes de l'article L. 80 L du LPF, un procès-verbal est établi à l'issue des opérations de contrôle dans les conditions et délais fixés à l'article L. 80 H du LPF.

Les constatations du procès-verbal ne peuvent être opposées à l'assujetti, au regard d'impositions de toute nature, que dans le cadre des procédures de contrôle prévues à l'article L 47 du LPF, à savoir la vérification de comptabilité ou l'examen contradictoire de l'ensemble de la situation fiscale personnelle, sauf pour l'application des amendes prévues à l'article 1788 B du CGI, qui énonce les sanctions applicables en cas de défaut de présentation ou de tenue des registres prévus à l'article 286 quater du CGI, et d'omissions ou inexactitudes relevées dans les renseignements devant figurer sur ces registres (cf. n° 215).

Ces infractions sont constatées par procès-verbal notifié au contrevenant. Ce procès-verbal interrompt la prescription au sens de l'article L. 189 du LPF.

f) Règles applicables en matière d'opposition individuelle ou collective à fonctions (CGI, art. 1746)

264. Qu'il s'agisse de constater une opposition individuelle ou une opposition collective à fonctions, il convient, quelle que soit la catégorie d'impôt visée, de relever les faits constitutifs dans un procès-verbal. Ce document doit permettre au parquet de disposer d'un élément de preuve sur la base duquel pourra être engagée l'action publique.

II. Autres infractions

265. La constatation des infractions autres que celles qui doivent être constatées par procès-verbal ne nécessite aucun formalisme particulier, sous réserve des règles énoncées au B.

B. MOTIVATION DES SANCTIONS FISCALES

Les règles relatives à la motivation des sanctions fiscales sont développées à la DB 13 L ; il convient donc de s'y reporter.

Seuls quelques principes généraux sont rappelés ici.

266. En application de la loi du 11 juillet 1979, relative à la motivation des actes administratifs, toutes les sanctions fiscales doivent être motivées.

L'obligation de motivation ne s'applique pas à l'intérêt de retard, qui ne constitue pas une sanction mais la réparation pécuniaire du préjudice subi par l'Etat (cf. n° 28). Il est toutefois rappelé qu'il est recommandé d'informer le contribuable de son application. En toute hypothèse, l'intérêt de retard doit figurer dans les propositions de rectification lorsque l'article L. 48 du LPF trouve à s'appliquer.

La motivation des sanctions doit s'effectuer en droit et en fait. Ainsi, le document qui comporte la motivation doit comporter, rehaussement par rehaussement, d'une part le fondement légal de la sanction, d'autre part les considérations de fait, et, en particulier, l'existence et la nature exacte des infractions commises par le contribuable qui justifient l'application de la sanction.

L'article L. 80 D du LPF précise les modalités de la motivation des sanctions fiscales. Il dispose que celles-ci ne peuvent être prononcées avant l'expiration d'un délai de trente jours à compter de la notification du document par lequel l'administration a fait connaître au contribuable ou redevable concerné la sanction qu'elle se propose d'appliquer, les motifs de celle-ci et la possibilité dont dispose l'intéressé de présenter dans ce délai ses observations.

267. Remarque : L'article L. 80 E du LPF prévoit que la décision d'appliquer les majorations prévues aux articles 1729 (majoration pour manquement délibéré, manœuvres frauduleuses, abus de droit ou dissimulation de prix) et 1732 (opposition à contrôle) du CGI est prise par un agent de catégorie A détenant au moins un grade fixé par décret, qui vise à cet effet le document comportant la motivation des pénalités. En vertu de l'article R. 80 E-1 du LPF, ce grade est celui d'inspecteur départemental.

Section 3 : Preuve des infractions fiscales

A. REGLE GENERALE

268. L'article L. 195 A du LPF précise qu'en cas de contestation des pénalités fiscales appliquées à un contribuable, la preuve du manquement délibéré ou des manœuvres frauduleuses incombe à l'administration. Les pénalités dont il s'agit sont celles appliquées au titre des impôts directs, de la TVA, des autres taxes sur le chiffre d'affaires, des droits d'enregistrement, de la taxe de publicité foncière et du droit de timbre.

Les constatations des agents commissionnés et assermentés des impôts, consignées dans un procès-verbal ou non, valent en toute matière fiscale jusqu'à ce qu'elles aient été infirmées par la preuve contraire.

En cas de recours du contribuable, l'administration dispose de tous les moyens de preuve du droit commun compatibles avec la procédure à suivre pour établir la matérialité de l'infraction, sauf à tenir compte des règles particulières de preuve prévues en matière d'enregistrement et de taxe de publicité foncière.

B. REGLES PARTICULIERES AUX DROITS D'ENREGISTREMENT ET A LA TAXE DE PUBLICITE FONCIERE

269. L'article R* 195-1 du LPF prévoit qu'en matière de droits d'enregistrement, de taxe de publicité foncière, de droits de timbre et autres droits et taxes assimilés, les modes de preuve doivent être compatibles avec la procédure écrite. Ainsi :

- les dissimulations visées à l'article 1840 B du CGI peuvent être établies par tous les moyens de preuve compatibles avec la procédure écrite ;

- les insuffisances des prix ou évaluations déclarées peuvent être établies par tous les moyens de preuve compatibles avec la procédure spéciale en matière d'enregistrement ;

- en matière de taxe d'accroissement, les insuffisances d'évaluation peuvent également être établies par tous les moyens de preuve compatibles avec la procédure spéciale en matière d'enregistrement ;

Toutefois, les infractions relatives aux ventes publiques de meubles peuvent être prouvées par témoins et l'inexactitude des déclarations ou attestations de dettes peut être établie par tous les moyens de preuve admis par le droit commun, excepté le serment.

En revanche, il résulte des dispositions du code général des impôts :

- que la mutation d'un immeuble en propriété ou usufruit est suffisamment établie, pour la demande du droit d'enregistrement et la poursuite du paiement contre le nouveau possesseur, soit par l'inscription de son nom au rôle de la taxe foncière, et des paiements par lui faits d'après ce rôle, soit par des baux par lui passés, ou enfin par des transactions ou autres actes constatant sa propriété ou son usufruit (CGI, art. 1881) ;

- que la mutation de propriété des fonds de commerce ou des clientèles est suffisamment établie, pour la demande et la poursuite des droits d'enregistrement et des amendes, par les actes ou écrits qui révèlent l'existence de la mutation ou qui sont destinés à la rendre publique ainsi que par l'inscription au rôle des contributions du nom du nouveau possesseur et des paiements faits en vertu de ces rôles, sauf preuve contraire (CGI, art. 1882) ;

- que la jouissance, à titre de ferme, ou de location, ou d'engagement d'un immeuble, est aussi suffisamment établie, pour la demande et la poursuite du paiement des droits des baux ou engagement non enregistrés ou non déclarés, par les actes qui la font connaître, ou par des paiements de contributions imposées aux fermiers, locataires et détenteurs temporaires (CGI, art. 1883).

CHAPITRE 2 : RECOUVREMENT, CONTENTIEUX ET PRESCRIPTION DES PENALITES FISCALES

Section 1 : Recouvrement des pénalités fiscales

270. Aux termes des I et II de l'article 1754 du CGI :

- le recouvrement de l'intérêt de retard et des majorations proportionnelles à un impôt est régi par les dispositions applicables à cet impôt ;

- le recouvrement des autres pénalités, c'est-à-dire les amendes forfaitaires ou proportionnelles à un autre élément que de l'impôt est régi par les dispositions applicables aux taxes sur le chiffre d'affaires, sauf disposition expresse contraire ; il est assuré sous les mêmes garanties qu'en matière de taxe sur le chiffre d'affaires : ces pénalités bénéficient du privilège du Trésor et peuvent être recouvrées par voie d'avis à tiers détenteur, conformément aux dispositions de l'article L. 262 du LPF²⁸.

²⁸ En revanche, le recouvrement des amendes pénales ne peut pas être poursuivi au moyen de l'avis à tiers détenteur, même s'il est garanti par le privilège du Trésor (Cass. Com., arrêt n° 780 FS-PB du 12/10/2004).

271. Ainsi, la mise en recouvrement s'effectue par voie de :

- rôle : quand l'intérêt de retard et les majorations proportionnelles se rapportent à des impôts recouverts par les comptables du Trésor, comme par exemple l'impôt sur le revenu ;

- avis de mise en recouvrement (AMR) :

• quand l'intérêt de retard et les majorations proportionnelles se rapportent à des impôts recouverts par la direction générale des impôts, notamment aux taxes sur le chiffre d'affaires, à l'impôt sur les sociétés, à la taxe sur les salaires, aux droits d'enregistrement, aux droits de timbre, à la taxe de publicité foncière, etc.

• quand les amendes forfaitaire ou proportionnelles ne se rapportent à aucun impôt ;

S'agissant des sanctions appliquées pour infraction à la législation relative à la billetterie des établissements de spectacles soumis à la TVA (art. 290 quater du CGI) et aux opérations portant sur les animaux vivants de boucherie et de charcuterie (art. 298 bis III du CGI), les contraventions sont poursuivies devant les tribunaux correctionnels qui prononcent la condamnation. La grosse du jugement ou de l'arrêt levé par l'administration permet aux comptables de la direction générale des Impôts de poursuivre le recouvrement de l'amende fixée par le tribunal (LPF, art. L. 235).

272. Le **IV** de l'article **1754** du CGI prévoit qu'en cas de décès du contrevenant ou s'il s'agit d'une société, en cas de dissolution, les amendes, majorations et intérêts dus par le défunt ou la société dissoute constituent une charge de la succession ou de la liquidation.

273. Le recouvrement des pénalités incombe au comptable responsable de l'encaissement des droits en principal auxquels les pénalités se rapportent.

Si aucun droit n'est en jeu, le comptable est, en principe, celui du domicile ou du principal établissement du débiteur des pénalités.

Section 2 : Contentieux des pénalités fiscales

274. Aux termes des **I** et **II** de l'article **1754** du CGI :

- le contentieux de l'intérêt de retard et des majorations proportionnelles à un impôt est régi par les dispositions applicables à cet impôt ;

- le contentieux des autres pénalités (amendes forfaitaires ou amendes proportionnelles à un autre élément que de l'impôt) est régi par les dispositions applicables aux taxes sur le chiffre d'affaires, sauf disposition expresse contraire.

A. RECLAMATIONS CONTENTIEUSES

275. S'agissant des règles relatives à la procédure contentieuse devant l'administration fiscale ou devant les juridictions civiles ou administratives, il convient de se reporter à la DB 13 O.

276. Remarques :

- Dans l'arrêt n° 1266 FS-PBI rendu le 12 juillet 2004, la Cour de Cassation a précisé que les litiges relatifs à des amendes et majorations relèvent de l'article 6-1 de la CEDH pour ce qui concerne les procédures contentieuses suivies devant les juridictions.

- A la différence de la Cour de Cassation (cf. n° 80), le Conseil d'Etat considère que le juge doit appliquer le taux de majoration prévu par la loi sans pouvoir le moduler pour tenir compte de la faute commise par le contribuable (cf. CE, arrêt n° 176611 du 5 avril 1996). Il considère également que les dispositions législatives qui proportionnent les pénalités selon les agissements commis par le contribuable et prévoient des taux de majoration différents selon la qualification qui peut être donnée au comportement de celui-ci sont compatibles avec l'article 6 de la CEDH, alors même que les textes qui les instituent ne confèrent au juge aucun pouvoir de modulation de ces pénalités (cf. CE, avis n°195664 du 8 juillet 1998).

B. REMISES ET TRANSACTIONS A TITRE GRACIEUX

277. Aux termes de l'article L. 247 du LPF, les contribuables peuvent demander :

- des remises totales ou partielles d'amendes fiscales ou de majorations d'impôts lorsque ces pénalités et, le cas échéant, les impositions auxquelles elles s'ajoutent sont définitives ;
- par voie de transaction, une atténuation d'amendes fiscales ou de majorations d'impôts lorsque ces pénalités et, le cas échéant, les impositions auxquelles elles s'ajoutent ne sont pas définitives.

Ces dispositions sont le cas échéant applicables s'agissant des sommes dues au titre de l'intérêt de retard visé à l'article 1727 du code général des impôts.

S'agissant des règles relatives à la juridiction gracieuse, il convient de se reporter à la DB 13 S.

Section 3 : Prescription des pénalités fiscales

A. DELAIS DE PRESCRIPTION

278. Aux termes de l'article L. 188 du LPF :

- les amendes fiscales sanctionnant des contraventions aux dispositions qui régissent l'assiette et le recouvrement des droits, taxes, redevances et autres impositions se prescrivent dans les délais prévus par les articles L. 169 à L. 188 A du LPF, selon la catégorie d'impôts concernés et dans les mêmes conditions que les droits simples et majorations correspondants ;

- les autres amendes fiscales sont prescrites à l'expiration de la quatrième année suivant celle au cours de laquelle les infractions ont été commises ;

- les amendes et confiscations fiscales prononcées par les tribunaux répressifs se prescrivent dans les mêmes délais que les peines correctionnelles de droit commun (cinq ans) et dans les mêmes conditions que les dommages-intérêts.

B. INTERRUPTION DE LA PRESCRIPTION

279. Aux termes du deuxième alinéa de l'article L. 189 du LPF, la prescription des sanctions fiscales autres que celles qui sont prononcées par la juridiction pénale, est interrompue par la mention portée sur la proposition de rectification qu'elles pourront être éventuellement appliquées ou par la notification d'un procès-verbal.

CHAPITRE 3 : REGLES DE SOLIDARITE DANS LE PAIEMENT DES PENALITES FISCALES

Le chapitre III a pour objet l'examen des règles suivantes :

- règles de solidarité propres aux pénalités communes (section 1) ;
- règles de solidarité propres aux pénalités relatives aux impôts directs (section 2) ;
- règles de solidarité propres aux pénalités relatives aux droits d'enregistrement et à la taxe de publicité foncière (section 3) ;
- règles de solidarité propres aux pénalités relatives aux droits de timbre (section 4).

Section 1 : Règles de solidarité propres aux pénalités communes

A. ABUS DE DROIT, DISSIMULATION D'UNE PARTIE DU PRIX STIPULE DANS UN CONTRAT

280. Aux termes du 1 du V de l'article 1754 du CGI, en cas d'abus de droit ou de dissimulation d'une partie du prix stipulé dans un contrat, l'intérêt de retard et la majoration prévue par l'article 1729 du CGI sont dus par toutes les parties à l'acte ou à la convention qui sont solidairement tenues à leur paiement.

B. DELIVRANCE IRREGULIERE DE DOCUMENTS PERMETTANT A UN TIERS DE BENEFICIER D'UN AVANTAGE FISCAL

281. Le **2** du **V** de l'article **1754** du CGI prévoit que les dirigeants de droit ou de fait des personnes morales émettrices des documents mentionnés à l'article 1740 A du même code (documents permettant à un tiers de bénéficier d'un avantage fiscal), qui étaient en fonction au moment de la délivrance, sont solidairement responsables du paiement de l'amende, en cas de manquement délibéré.

C. SOLIDARITE DES DIRIGEANTS SOCIAUX

282. L'article **L. 267 du LPF** prévoit que lorsque les dirigeants sociaux ont fait obstacle par leur comportement au paiement des dettes fiscales d'une personne morale, les comptables des impôts et les comptables du Trésor ont la faculté de demander au juge qu'il constate les irrégularités et qu'il déclare ces dirigeants solidairement responsables du paiement des impositions éludées. Sont visées par ces dispositions les impositions de toute nature et les pénalités fiscales y afférentes (cf. DB 12 C 2251).

Section 2 : Règles de solidarité propres aux pénalités relatives aux impôts directs

A. AMENDE PREVUE PAR L'ARTICLE 1759

283. Aux termes du **3** du **V** de l'article **1754** du CGI, les dirigeants sociaux mentionnés à l'article 62 et aux 1°, 2° et 3° du b de l'article 80 ter, ainsi que les dirigeants de fait gestionnaires de la société à la date du versement des rémunérations en cause ou, à défaut de connaissance de cette date, à la date de déclaration des résultats de l'exercice au cours duquel les mêmes versements ont eu lieu, sont solidairement responsables du paiement de l'amende pour défaut de déclaration de rémunérations et distributions occultes prévue à l'article 1759 du CGI (cf. n° 184 et suivants).

B. AMENDE PREVUE PAR L'ARTICLE 1768

284. Chaque société bénéficiaire des apports à la suite d'une scission est solidairement responsable du paiement de l'amende prévue par l'article **1768** du CGI dans la proportion des titres cédés qu'elle a émis. Dans la situation visée au cinquième alinéa de l'article 1768, la société apporteuse ou les sociétés apportuses en cas d'apports successifs sont également solidairement responsables du paiement de l'amende.

Section 3 : Règles de solidarité propres aux pénalités relatives aux droits d'enregistrement et à la taxe de publicité foncière

A. REGLE GENERALE

285. Conformément aux dispositions de l'article **1840 E** du CGI, en matière de droits d'enregistrement et de taxe de publicité foncière, les personnes qui sont, au regard du Trésor, solidaires pour le paiement de l'impôt, sont aussi solidaires pour le paiement des pénalités, sous réserves des particularités développées dans le B ci-après.

B. REGLES PARTICULIERES

I. Actes publics

286. Les notaires, les huissiers et autres agents ayant pouvoir de faire des actes et procès-verbaux, les greffiers, les autorités administratives ainsi que les officiers d'administration de la marine qui ont négligé de soumettre à l'enregistrement ou à la formalité, dans les délais fixés, les actes qu'ils sont tenus d'y présenter, sont personnellement passibles de la pénalité encourue de ce fait (CGI, art. **1840 C**, cf. n° 230).

La responsabilité du rédacteur de l'acte s'applique sans réserve aux actes notariés, ainsi qu'aux actes extrajudiciaires soumis à l'enregistrement ou à la formalité unique.

287. En revanche, les greffiers ne sont passibles des pénalités, en ce qui concerne les jugements ou arrêts rendus à l'audience, que si le montant des droits a été consigné entre leurs mains dans le délai d'enregistrement. Dans le cas contraire, ils peuvent se libérer du paiement des droits et de la pénalité en déposant un extrait de la décision dans les dix jours de l'expiration du délai prescrit pour l'enregistrement. Le recouvrement de l'impôt et de la pénalité est alors poursuivi contre les parties solidaires vis-à-vis du Trésor. Faute de procéder à ce dépôt, le greffier est responsable des droits simples et supporte la pénalité applicable (CGI, art. **1840 D**, cf. n° 231).

Il y a lieu d'appliquer aux actes administratifs les mêmes règles qu'aux jugements, les fonctionnaires qui les rédigent étant assimilés aux greffiers.

II. Déclaration hors délai des transmissions de biens par les tuteurs et curateurs

288. Aux termes de l'article **1840 F** du CGI, lorsqu'ils ont négligé de faire, dans les délais prescrits, les déclarations des biens transmis par décès aux héritiers, donataires ou légataires, les tuteurs et curateurs supportent personnellement les peines prévues à l'article 1728 et au 1 de l'article 1729 B.

Dans le cas où un légataire, en état de minorité au moment de l'ouverture de la succession, devient majeur après l'expiration du délai imparti pour souscrire la déclaration du legs qui lui est dévolu, sans que cette formalité ait été remplie, il y a lieu de préciser :

- que le légataire, auquel il n'appartenait pas de déclarer son legs dans le délai de six mois n'est personnellement redevable que des droits simples à l'exclusion de toute pénalité ;

- que l'intérêt de retard encouru par le tuteur à défaut de déclaration du legs cesse de s'accroître à partir du jour où le légataire a atteint sa majorité.

III. Fausse attestation d'existence de dettes

289. Pour la liquidation et le paiement des droits de mutation par décès, les dettes à la charge du défunt sont déduites, lorsque leur existence au jour de l'ouverture de la succession est dûment justifiée par tous modes de preuve compatibles avec la procédure écrite (CGI, art. 768,).

L'administration a la faculté d'exiger du ou des créanciers, ou des ayants droit à titre universel en cas de décès du créancier, une attestation certifiant l'existence de la dette et la connaissance des dispositions relatives aux peines en cas de fausse attestation (LPF, art. L 20). Ce document permet la déduction de la dette lors de l'enregistrement de l'acte. Toutefois, l'administration conserve le droit de rectifier la déclaration dans le cadre de la procédure de rectification contradictoire.

La fausse attestation entraîne la perception des droits érudés assortis de l'intérêt de retard et de la majoration prévus à l'article 1729 du CGI. En outre, conformément aux dispositions du **4** du **V** de l'article **1754** du CGI, le prétendu créancier qui a faussement attesté l'existence de la dette dont la déduction est demandée est tenu solidairement avec le déclarant au paiement de l'intérêt et de la majoration.

IV. Complicité dans la dissimulation d'une partie du prix stipulé dans un contrat

290. Aux termes du **5** du **V** de l'article **1754** du CGI, en cas de dissimulation d'une partie du prix stipulé dans un contrat, celui qui s'est rendu complice de manœuvres destinées à éluder le paiement des droits d'enregistrement ou de la taxe de publicité foncière est solidairement tenu avec les contractants au paiement des droits, de l'intérêt de retard et de la majoration prévue à l'article 1729 du CGI.

La complicité de dissimulation de prix peut être réalisée de n'importe quelle façon, notamment par aide et assistance. C'est ainsi que la complicité a été retenue :

- à l'encontre d'un notaire qui apporte et verse au vendeur la partie dissimulée du prix (Cass. crim., arrêt du 10 novembre 1924, RE n° 8102) ;

- à l'encontre d'un intermédiaire qui verse au vendeur la partie dissimulée du prix (Avignon, arrêt du 31 décembre 1930, RP n° 17398).

V. Acquisitions d'immeubles ruraux par les fermiers

291. Aux termes du **7** du **V** de l'article **1754** du CGI, lorsque la déchéance du bénéfice du taux réduit prévue par le 2° du I du D de l'article 1594 F quinquies du CGI est encourue du fait du sous-acquéreur (cf. n° 224), ce dernier est tenu solidairement avec l'acquéreur d'acquitter sans délai le complément de taxe de publicité foncière.

VI. Actes sous seing privé et mutations verbales

292. Le défaut de présentation de l'acte ou de la déclaration de la mutation verbale dans le délai imparti est passible d'un intérêt de retard et d'une majoration qui sont dus solidairement par les parties. Toutefois, pour les mutations verbales de jouissance d'immeubles et de fonds de commerce, la pénalité incombe personnellement au bailleur, seul tenu de souscrire la déclaration.

VII. Successions

293. Les pénalités sont dues par les héritiers solidairement et, chacun en ce qui le concerne, par les donataires ou légataires.

Section 4 : Règles de solidarité propres aux pénalités relatives aux droits de timbre

294. Conformément aux dispositions du **6 du V** de l'article **1754** du CGI²⁹, sont solidaires pour le paiement des sanctions fiscales encourues en matière de droits de timbre :

- toutes les parties à un acte ou écrit non timbré ou insuffisamment timbré ;
- les prêteurs et les emprunteurs, pour les obligations ;
- les officiers ministériels qui ont reçu ou rédigé des actes énonçant des actes ou livres non timbrés.

CHAPITRE 4 : AUTRES REGLES RELATIVES A LA MISE EN ŒUVRE DES PENALITES FISCALES

Section 1 : Conséquences administratives des sanctions fiscales

Les personnes condamnées pour fraude fiscale ou dont les bases d'imposition ont été évaluées d'office à la suite d'opposition au contrôle fiscal ne peuvent pas siéger dans les commissions administratives qui participent à la détermination de l'assiette de l'impôt (CGI, art. 1732 et 1753).

A. PERSONNES CONCERNEES

295. L'interdiction de participer aux travaux des commissions administratives vise :

- les personnes dont les bases d'imposition ont été évaluées d'office à la suite d'opposition à contrôle fiscal par application des dispositions de l'article L. 74 du LPF (CGI, art. **1732**);
- les personnes qui, à l'occasion de fraudes fiscales ou d'oppositions à contrôle fiscal, ont fait l'objet d'une condamnation, prononcée par le tribunal, à l'une des peines prévues au II de l'article 1736, au 4 du I de l'article 1737, au 1 de l'article 1738, aux articles 1741 à 1747, 1751, au 5 du V de l'article 1754, au 2 de l'article 1761, aux articles 1771 à 1775, 1777, 1778, 1783 A, 1788, à l'article 1788 A, aux articles 1789 et 1790, 1810 à 1815, 1819, 1821, aux articles 1837 à 1839, 1840 B, 1840 I et 1840 O à 1840 Q (CGI, art. **1753**).

B. COMMISSIONS CONCERNEES

296. Les commissions aux travaux desquelles les personnes désignées ci-dessus ne peuvent pas participer sont :

- la commission communale des impôts directs prévue par l'article 1650 du CGI ;
- la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires prévue à l'article 1651 du même code ;
- la commission centrale des impôts directs compétente en matière de bénéfice agricole prévue par l'article 1652 du CGI et la commission centrale d'évaluations foncières visée à l'article 1652 bis du même code ;
- la commission départementale de conciliation visée à l'article 1653 A du CGI.

²⁹ Les dispositions du 6 du V de l'article 1754 du CGI n'ont plus d'objet à compter des conventions conclues et actes passés à compter du 1^{er} janvier 2006 en raison de l'abrogation de l'article 892 du CGI qui prévoyait la solidarité de paiement des droits de timbre.

Section 2 : Abandon des pénalités fiscales

A. ABANDON CONDITIONNEL DES MAJORATIONS FISCALES AU PROFIT DES NOUVEAUX ADHERENTS A UN CENTRE DE GESTION OU UNE ASSOCIATION AGREES

297. L'article 1755 du CGI prévoit que :

1. sauf en cas de manœuvres frauduleuses, les majorations fiscales, de quelque nature qu'elles soient, ne sont pas applicables aux contribuables qui auront fait connaître spontanément par lettre recommandée expédiée dans les trois mois suivant leur adhésion à un centre de gestion ou une association agréés, les insuffisances, inexactitudes ou omissions que comportent les déclarations.

2. le bénéfice de cette mesure est subordonné à la double condition :

- que ces insuffisances, inexactitudes ou omissions n'aient fait l'objet, antérieurement à la date d'expédition de la lettre recommandée mentionnée au 1, de l'engagement d'aucune procédure administrative ou judiciaire ni d'aucune proposition de rectification ;

- que l'impôt en principal soit acquitté dans les nouveaux délais impartis.

298. Tous les nouveaux adhérents à un centre de gestion ou à une association agréés qui commettent des irrégularités exclusives de manœuvres frauduleuses peuvent, dans les trois mois de leur première adhésion à un organisme agréé, régulariser leur situation fiscale sans supporter de pénalités.

Sont assimilées à des nouveaux adhérents les personnes qui adhèrent à nouveau à un groupement sous réserve qu'elles puissent se prévaloir du délai de trois mois pour que leur inscription produise des effets immédiats sur le plan fiscal (par exemple : réinscription après cession soit de fonds de commerce, soit de clientèle, ou cessation d'activité). Sont en revanche exclues du bénéfice des dispositions de l'article 1755 du CGI les personnes qui adhèrent à nouveau, après avoir démissionné d'un groupement, ou en avoir été exclues.

Le bénéfice de la mesure étant subordonné à l'adhésion à un organisme agréé, les déclarations susceptibles d'être rectifiées sont celles qui se rapportent à l'activité professionnelle des intéressés (déclaration des revenus professionnels passibles de l'impôt sur le revenu, de taxe professionnelle, de taxe sur le chiffre d'affaires et taxes assimilées, etc.) ; mais la régularisation peut concerner aussi bien les insuffisances, inexactitudes ou omissions commises dans les déclarations déposées que le défaut de déclaration et porter sur toute la période non prescrite au moment de l'adhésion.

I. Champ d'application

1. Les irrégularités concernées

299. L'article 1755 du CGI prévoit que peuvent être réparées sans application de majorations fiscales, les insuffisances, inexactitudes ou omissions que comportent les déclarations souscrites ou les actes présentés à la formalité de l'enregistrement. Le défaut de déclaration peut également être réparé sans pénalisation à la condition qu'aucune mise en demeure préalable n'ait été adressée au contribuable.

Les irrégularités doivent être exclusives de manœuvres frauduleuses. La notion de manœuvres frauduleuses s'entend de tous actes, opérations, artifices ou procédés destinés à égarer ou restreindre le pouvoir de contrôle de l'administration ou à obtenir de l'Etat des remboursements injustifiés ; elle doit être distinguée de la notion de manquement délibéré. Par conséquent, les rectifications peuvent concerner des infractions commises de façon délibérée ou non à condition qu'elles ne soient pas accompagnées de manœuvres frauduleuses.

2. Les pénalités à ne pas appliquer

300. Le texte de l'article 1755 du CGI vise « les majorations fiscales, de quelque nature qu'elles soient ». Le terme de « majorations » doit être interprété de façon extensive et recouvre l'ensemble des pénalités à l'exclusion de celles applicables en cas de manœuvres frauduleuses. Ainsi, ne s'appliquent pas :

- l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI ;
- la majoration de 10 % prévue au 1 de l'article 1728 du CGI ;
- la majoration de 40 % sanctionnant le manquement délibéré prévue à l'article 1729 du CGI.

3. Les déclarations et les actes pouvant être rectifiés

301. En principe, ces déclarations ou ces actes doivent être générateurs d'impositions ou de perception de droits³⁰. Toutefois, il est admis que les autres déclarations à souscrire auprès de l'administration par les personnes physiques ou morales puissent être également rectifiées sans qu'il soit notamment fait application des amendes prévues à l'article 1729 B du CGI.

II. Modalités d'application

1. Conditions de la non application des pénalités

L'admission au bénéfice de la mesure est subordonnée à trois conditions.

a) Déclaration des irrégularités

302. Le contribuable doit faire connaître spontanément au service des impôts les insuffisances ou inexactitudes que comportent les déclarations et actes déposés ou les omissions qu'il souhaite réparer. La régularisation de la situation fiscale du contribuable doit donc provenir de sa propre initiative et ne pas être le résultat d'une démarche particulière du service. L'initiative du contribuable se manifeste par l'envoi au service des impôts d'une lettre recommandée.

La lettre recommandée prévue par l'article 1755 du CGI doit comporter toutes les indications nécessaires à l'établissement de l'imposition supplémentaire.

En pratique, le contribuable rédige une lettre aux termes de laquelle il demande à bénéficier des dispositions de l'article 1755 du CGI. Il s'y engage à respecter l'ensemble des conditions fixées, notamment en ce qui concerne le règlement des impositions supplémentaires. Cette lettre accompagne la déclaration rectificative de même forme que celle qui a été entachée d'irrégularité et qui l'annule³¹. De même, les irrégularités affectant un acte qui a été soumis à la formalité de l'enregistrement ne peuvent être réparées que par la transmission d'un acte de même nature, rectificatif du précédent sur les points litigieux. Toutefois, les insuffisances de valeur vénale sont mentionnées uniquement dans la lettre recommandée dès lors que l'acte lui-même n'est pas irrégulier.

Le service compétent est en principe celui auprès duquel les déclarations ou les actes primitifs faisant l'objet de rectifications ont été déposés.

b) Absence de procédure administrative ou judiciaire

303. Les irrégularités que le contribuable souhaite réparer ne doivent avoir fait l'objet de l'engagement d'aucune procédure administrative ou judiciaire antérieurement à l'envoi de la lettre recommandée.

Par procédure administrative ou judiciaire, il convient d'entendre toute procédure tendant à constater les irrégularités commises et à tirer les conséquences qui en découlent. Ces procédures doivent viser les irrégularités signalées par le contribuable. N'ont donc pas à être prises en compte celles qui concernent un chef de rehaussement ou une année d'imposition différents.

Pour l'application de cet article, une simple demande de renseignements, ou une enquête effectuée dans le cadre des articles L. 80 F et suivants du LPF, ne constituent pas un début de procédure administrative. En revanche, celle-ci est engagée par la réception d'une mise en demeure, d'une demande de justifications, d'une proposition de rectification ou d'un avis de vérification (vérification de comptabilité ou examen contradictoire d'ensemble de situation fiscale personnelle).

³⁰ Toutefois, en matière d'impôts directs, peuvent également être admises les rectifications concernant des exercices déficitaires prescrits, dès lors que le report des déficits affecte les résultats d'exercices non prescrits.

³¹ Une copie de la déclaration initiale de chiffre d'affaires (dont le chef d'entreprise détient également un double) est également jointe. En matière d'enregistrement, la déclaration primitive n'est pas annulée mais fait l'objet d'une déclaration complémentaire ou rectificative liée à la précédente par des mentions de renvoi réciproques.

c) Règlement des impositions supplémentaires

304. Les droits ou taxes résultant des déclarations ou actes rectificatifs doivent être acquittés dans les nouveaux délais impartis. Généralement, les compléments d'impôt établis par voie de rôle sont à payer dans les 45 jours qui suivent la mise en recouvrement ; le règlement des autres droits ou taxes doit accompagner les documents rectificatifs.

2. Déchéance du bénéfice de la mesure

305. Le défaut de paiement dans le nouveau délai imparti des impositions supplémentaires ou la constatation ultérieure par le service de manœuvres frauduleuses entraînent la déchéance de la mesure. Les pénalités normalement exigibles sont immédiatement mises en recouvrement.

3. Conséquences de la déclaration des irrégularités

306. La reconnaissance d'irrégularités, souscrite par le contribuable, entraîne de plein droit la non application de majoration dès lors que l'intéressé remplit les conditions fixées par le texte. Mais le bénéfice de cette mesure ne joue que pour les majorations correspondant aux irrégularités signalées par le contribuable lui-même et ne s'étend ni à celles qui auraient été appliquées antérieurement à raison d'autres infractions, ni à celles qui pourraient être dues à raison d'irrégularités qui n'auraient pas été signalées et que le service pourrait découvrir ultérieurement.

Par ailleurs, il est précisé que, conformément aux dispositions de l'article L. 189 du LPF, tout acte comportant reconnaissance de la part des contribuables est interruptif de prescription pour ce qui concerne le contenu de cette reconnaissance. L'administration dispose alors d'un délai de reprise de même durée que celui auquel il se substitue.

B. REMISE DES FRAIS DE POURSUITE ET DES PENALITES FISCALES EN CAS DE REDRESSEMENT OU DE LIQUIDATION JUDICIAIRES OU EN CAS DE MISE EN ŒUVRE DE LA PROCEDURE DE RETABLISSEMENT PERSONNEL

Le dispositif prévu à l'article 1756 du CGI ne s'applique pas à la procédure de sauvegarde prévue aux articles L. 620-1 et suivants du code de commerce.

I. Redressement ou liquidation judiciaires

307. Le I de l'article 1756 du CGI prévoit qu'en cas de redressement ou de liquidation judiciaires, les frais de poursuite et les pénalités fiscales encourues en matière d'impôts directs et taxes assimilées, de taxes sur le chiffre d'affaires et taxes assimilées, de droits d'enregistrement, taxe de publicité foncière, droits de timbre et autres droits et taxes assimilés dus à la date du jugement d'ouverture sont remis, à l'exception des majorations prévues aux b et c du 1 de l'article 1728 et aux articles 1729 et 1732 et des amendes fiscales visées aux articles 1737 et 1740 A.

Cette remise résulte de l'application de la loi ; elle n'est donc pas subordonnée à une demande du redevable ou du mandataire de justice.

1. Créances dont la remise doit être prononcée

a) Frais de poursuite

308. Ce sont les frais engagés à l'occasion de l'action en recouvrement diligentée par les comptables antérieurement au jugement d'ouverture et qui sont à la charge des redevables. Ils comprennent essentiellement les émoluments versés aux huissiers de justice.

b) Pénalités

309. Les dispositions du I de l'article 1756 du CGI visent les pénalités appliquées aux impositions suivantes :

- impôts directs et taxes assimilées ;
- taxes sur le chiffre d'affaires et taxes assimilées ;
- droits d'enregistrement et taxe de publicité foncière ;

- droits de timbres et autres droits et taxes assimilés.

Remarque : lorsque l'amende pour défaut de déclaration de rémunérations et distributions occultes prévue par l'article 1759 du CGI est remise en application de l'article 1756, le dirigeant solidairement tenu au paiement de l'amende avec la société, en vertu des dispositions du 3 du V de l'article 1754 du CGI (cf. n° 283), ne peut plus dès lors être poursuivi.

2. Créances exclues du champ d'application du I de l'article 1756

Certains frais de poursuites ou pénalités sont exclus du champ d'application du texte, soit en raison de leur date d'origine, soit en raison de leur nature.

a) Frais de poursuites et pénalités postérieurs au jugement d'ouverture

310. Le I de l'article 1756 du CGI ne concerne que les frais de poursuites et les pénalités fiscales dus à la date du jugement d'ouverture de la procédure, c'est à dire ceux relatifs aux créances dont l'origine est antérieure et qui font l'objet d'une déclaration au passif en application de l'article L. 622-24 du code de commerce (anciens articles 50 de la loi n° 85-98 du 25 janvier 1985 et L. 621-43 du code de commerce).

Par conséquent, le recouvrement des pénalités et frais de poursuites relatifs aux créances nées de la poursuite d'activité, c'est-à-dire ceux relatifs aux créances des articles L. 641-13 et L. 622-17 du code de commerce (anciens articles 40 de la loi du 25 janvier 1985 précitée et L. 621-32 du code de commerce) ou dont l'origine est postérieure au jugement d'ouverture (TVA due à l'occasion de la cession des biens mobiliers d'investissement ou des stocks) doit être poursuivi dans les conditions habituelles.

b) Pénalités appliquées en cas de manquement délibéré ou de négligences graves du redevable

311. Ne sont pas susceptibles de bénéficier du dispositif de remise prévu au I de l'article 1756 du CGI les pénalités suivantes :

- majorations prévues aux b et c du 1 de l'article 1728 du CGI : 40 % en cas de non dépôt d'une déclaration ou d'un acte comportant l'indication d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt dans les trente jours suivant la réception d'une mise en demeure et 80 % en cas de découverte d'une activité occulte ;

- majorations de l'article 1729 du CGI : 40 % en cas de manquement délibéré et 80 % en cas de manœuvres frauduleuses ou d'abus de droit ou dissimulation de prix ;

- majoration de l'article 1732 du CGI : 100 % en cas de taxation d'office à la suite d'une opposition à contrôle ;

- amende de l'article 1737 du CGI : amende de 50 % applicable aux infractions aux règles de facturation ;

- amende de l'article 1740 A du CGI : amende de 25 % ou égale au montant de la déduction, du crédit ou de la réduction d'impôt indûment obtenu grâce à la délivrance irrégulière de documents permettant de bénéficier d'un avantage fiscal.

Le I de l'article 1756 exclut la remise des seules pénalités précitées. En conséquence, les autres pénalités, notamment les intérêts de retard et la majoration de 5 % pour paiement tardif prévue à l'article 1731 du CGI, sont abandonnées dans tous les cas, quelle que soit l'infraction commise.

II. Rétablissement personnel

312. Le II de l'article 1756 du CGI prévoit qu'en cas de mise en œuvre de la procédure de rétablissement personnel prévue à l'article L. 332-6 du code de la consommation, les majorations, frais de poursuites et pénalités fiscales encourus en matière d'impôts directs dus à la date du jugement d'ouverture sont remis, à l'exception des majorations prévues aux b et c du 1 de l'article 1728 et à l'article 1729.

Le champ d'application de cette disposition est identique à celui du I de l'article 1756 étudié ci-dessus aux n° 307 et suivants, sous réserve de la précision suivante.

313. Les seules pénalités qui ne sont pas susceptibles de remise en cas d'ouverture d'une procédure de rétablissement personnel sont les majorations prévues aux b et c du 1 de l'article 1728 du CGI et les majorations de l'article 1729 du même code (cf. n° 311).

La présente instruction se substitue à la documentation de base 13 N 1 à 13 N 33 et 6 E 6 § 12 à 19 et aux bulletins officiels des impôts suivants : 13 N-2-97, 13 N-3-97, 13 N-1-98, 13 N-2-98, 13 N-1-00, 13 N-2-00, 13 N-3-00, 13 N-4-00, 13 N 7-00, 13 N-2-02, 13 N-3-02 , 13 N-1-04 et 13 O-1-05.

BOI liés : 4 L-2-02 § 55, 13 N-1-06.

Le chef de service,

Jean-Pierre LIEB



Annexe 1**Plan du chapitre II du livre II du CGI consacré aux pénalités fiscales, issu de l'ordonnance 2005-1512 du 7 décembre 2005****SECTION 1 : DISPOSITIONS COMMUNES**

- A. Intérêt de retard
- B. Sanctions fiscales
 - 1. Infractions relatives aux déclarations et actes comportant l'indication d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt
 - a. Défaut ou retard de déclaration
 - b. Insuffisance de déclaration
 - c. Application simultanée de plusieurs pénalités
 - 2. Infractions relatives aux autres documents
 - 3. Retard de paiement des impôts
 - a. Retard de paiement des impôts recouverts par les comptables du Trésor
 - b. Retard de paiement des impôts recouverts par les comptables de la direction générale des impôts
 - 4. Opposition à fonctions et obstacle au contrôle de l'impôt
 - 5. Infractions commises par les tiers-déclarants
 - 6. Infractions aux règles de facturation
 - 7. Non respect des obligations de déclaration ou paiement par voie électronique
 - 8. Non respect des conditions auxquelles sont subordonnés des avantages fiscaux
 - 9. Délivrance irrégulière de documents permettant à un tiers de bénéficier d'un avantage fiscal
- C. Sanctions pénales
- D. Recouvrement, contentieux des pénalités et solidarité
- E. Mesures diverses

SECTION 2 : DISPOSITIONS PARTICULIERES

Plan inchangé, sauf dans le A (Impôts directs et taxes assimilées), suppression du 4 (Autres sanctions et mesures diverses)



Annexe 2

Table de correspondance entre les articles antérieurs à l'ordonnance
et ceux issus de l'ordonnance

Avant réforme	Après réforme
1725	1729 B-1 et B-3
1725 A	1788 B
1726	1729 B-2 et B-3
1727	1727 I, II-1 et III
1727-0 A	1727-0 A
1727 A-1	1727 IV-1
1727 A-2	1727 IV-2
1727 A-3	1727 IV-6
1727 A-4	1727 IV-7
1727 A-5	1727 IV-8
1728-1	1728-1
1728-2	1727 IV-3
1728-3	1728-1
1728 A	1728-2
1729-1	1729
1729-2	1727 IV-4
1729-3	1754 V-1
1730	1732
1731-1	1731-1
1731-2	1727 IV-5
1731-3	1731-2
1731-4	1727 IV-5
1731-0 A	1731-0A
1732	1727 II-2
1733	1727 II-3 et 4
1734 bis	1763 I
1734 ter	1763 I et II
1734 ter A	1734 ter A
1734 ter B	1764
1734 quater	1763 I
1736	1754 I et IV
1737	1746-1
1739	1754 III-1
1740-1	1734
1740-2	Abrogé

1740 bis	1735 I
1740 ter	1737 I-1 à 3
1740 ter A	1737 II
1740 quater	1740 A
1740 quinquies	1757 83 bis, 160 A, 220 quater A, 726
1740 sexies	83 ter, 199 terdecies A, 726
1740 septies	1765
1740 octies	1756
1740 nonies	1735 II
1740 decies	1766
1740 undecies	1738-1
1755	1732
1756	1649 nonies A
1756 bis	1739
1756 ter	Abrogé
1756 quater	1740
1756 sexies	1755
1756 septies	Abrogé
1758 bis	145
1758 ter	Abrogé
1759	1758, 1 ^{er} alinéa
1761	1730
1762	1730
1762 quater	1730
1762 quinquies	Abrogé
1762 sexies	1738-1
1762 septies	1738-1
1762 octies	1728, 1729 et 1730
1762 nonies	1738-1
1763 A	1759 et 1754 V-3
1763 D	1760
1764	Abrogé
1765 bis	Abrogé
1768	Abrogé

1768 bis 1	1736 I-1 et -2
1768 bis 1 bis	1738-2
1768 bis 2	1736 IV
1768 bis 3	1736 IV
1768 bis 4	1736 I-3
1768 bis 5	1736 I-4
1768 bis A	1767
1768 ter	1762
1768 quater	1740 A et 1754 V-2
1768 quinquies	1736 III
1770	Abrogé
1770 quater	1736 I-1
1770 quinquies	1761-1
1770 octies	1761-2
1785 B	1784
1785 C	Abrogé
1785 D	1785
1786	1786
1786 bis	1787
1787	Abrogé
1788	1788
1788 quater	1737 I-4
1788 quinquies	1738-1
1788 sexies	1788 A, 1a, 2a et 5
1788 septies	1788 A, 4 et 5 et 271 II-2
1788 octies	1788 A, 1b, 2b, 3 et 5
1788 nonies	1736-II
1790	1790
1791	1791
1791 bis	1791
1827	1729 solidarité : 1754 V-1
1828	1754 V-5
1830	1728-3
1832	1826
1833	1827
1836	1828

1840	Suppression de la sanction fiscale qui devient une nullité civile (article 1321-1 du code civil)
1840 A	Suppression de la sanction fiscale qui devient une nullité civile (article 1589-2 du code civil)
1840 B	1840 B
1840 C	1840 C
1840 D	1840 D
1840 E	1840 E
1840 F	1754 V-4
1840 G	1840 F
1840 G bis	1840 G
1840 G bis A	1840 G bis
1840 G ter	1840 G ter I
1840 G quater A	1840 G ter I et 1754 V-7
1840 G quinquies	1840 G ter I
1840 G sexies	793
1840 G septies	1840 G ter I
1840 G octies	1840 G ter I
1840 G nonies	1840 G ter I
1840 G decies	1840 G ter I et II
1840 G undecies	1840 G ter I et II
1840 G duodecies	1840 G ter I et II
1840 I	1840 H
1840 J	1840 I
1840 N ter	Abrogé
1840 N quater	Abrogé (Art. 42 LF pour 2005)
1840 N sexies	1840 J
1840 N septies	1840 K abrogé par art. 15 LF pour 2006
1840 N nonies	1738-1
1840 R	1840 R
1840 S	1754 V-6
1840 W ter	1840 W ter
1840 W quater	1840 W quater

•

Annexe 3

Modalités de calcul des pénalités en cas d'infractions distinctes

Exemples de calcul

1. Calcul des pénalités en matière d'impôt sur le revenu

Exemple n° 1 : rehaussements d'impôt sur le revenu avec et sans manquement délibéré

Déclaration déposée dans les délais.

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 pour manquement délibéré (40 %) ;

♦ Rehaussement des B.N.C. de madame pour un montant de 3 000 € (bonne foi).

Détermination des majorations :

Eléments retenus	Impôt	Supplément d'impôt	Taux majoration	Montant majoration
<u>Eléments déclarés</u> B.I.C. monsieur : 21 000 B.N.C. madame : 16 000	R.N.I. : 37 000 Parts : 2 Impôt : 5 372			
<u>Prise en compte du rehaussement de 20 000 € assorti de la majoration de 40 % pour manquement délibéré</u> 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
<u>Prise en compte du rehaussement correspondant pour omission non délibérée</u> B.I.C. monsieur : 41 000 B.N.C. madame : 19 000	R.N.I. : 60 000 Parts : 2 Impôt : 13 298	1 156	0 %	0
<u>Total des majorations :</u>				2 708

Exemple n° 2 : rehaussements d'impôt sur le revenu pour manœuvres frauduleuses et pour manquement délibéré

Déclaration déposée dans les délais.

Contribuables mariés sans enfants à charge.

B.I.C. monsieur déclarés : 21 000 €

B.N.C. madame déclarés : 16 000 €

♦ Rehaussement des B.I.C. de monsieur pour un montant de 30 000 € assorti de la majoration pour manœuvres frauduleuses (80 %) ;

♦ Rehaussement des B.N.C. de madame pour un montant de 10 000 € assorti de la majoration pour manquement délibéré (40 %).

Détermination des majorations :

Éléments retenus	Impôt	Supplément d'impôt	Taux majoration	Montant majoration
<u>Éléments déclarés</u> B.I.C. monsieur : 21 000 B.N.C. madame : 16 000	R.N.I. : 37 000 Parts : 2 Impôt : 5 372			
<u>Prise en compte du rehaussement de 30 000 € assorti de la majoration de 80 % pour manœuvres frauduleuses</u> B.I.C monsieur : 51 000 B.N.C. madame : 16 000	R.N.I. : 67 000 Parts : 2 Impôt : 15 996	10 624	80 %	8 499
<u>Prise en compte du rehaussement de 10 000 € assorti de la majoration de 40 % pour manquement délibéré</u> B.I.C monsieur : 51 000 B.N.C. madame : 26 000	R.N.I. : 77 000 Parts : 2 Impôt : 19 880	3 884	40 %	1 554
<u>Total des majorations :</u>				10 053

Exemple n° 3 : dégrèvement partiel d'une imposition initiale assortie d'une majoration pour dépôt tardif

La déclaration a été souscrite hors délai avant mise en demeure (majoration de 10 %).

Contribuables mariés sans enfant à charge.

Pension alimentaire : 2 000 €.

T.S. monsieur : 21 000 €.

T.S. madame : 16 000 €.

Montant de la pension alimentaire versée pris en compte par erreur du service : 1 000 €.

Puis suite à réclamation du contribuable, la pension est portée à 2 000 € et un dégrèvement est prononcé.

Eléments retenus	Impôt	Taux majoration	Montant majoration
<u>Eléments déclarés dans les délais</u>	0		
<u>Eléments déclarés tardivement sur la 2042</u> Mariés T.S monsieur : 21 000 T.S madame : 16 000 Pension alimentaire initialement saisie par le service : 1 000	R.N.I. : 25 640 Parts : 2 Impôt : 2 379	10 %	238
<u>Eléments rectifiés après réclamation contentieuse</u> T.S monsieur : 21 000 T.S madame : 16 000 Pension alimentaire rectifiée : 2 000	R.N.I. : 24 640 Parts : 2 Impôt : 2 181	10 %	218
<u>Total des majorations après correction :</u>			218

Le dégrèvement s'élève à 198 € en droits et 20 € en pénalités.

Exemple n° 4 : dégrèvement partiel d'une imposition supplémentaire assortie d'une majoration pour manquement délibéré

Déclaration déposée dans les délais.

Célibataire.

B.I.C : 20 000 €.

Rehaussement de 8 000 € en B.I.C.. Mais le service saisit par erreur, lors de la prise en charge, le montant de 9 000 €.

Après réclamation contentieuse, le montant du rappel est corrigé et réduit à la somme de 8 000 € et le dégrèvement correspondant est prononcé.

Éléments retenus	Impôt	Supplément d'impôt	Taux majoration	Montant majoration
Éléments déclarés : Célibataire B.I.C : 20 000	R.N.I : 20 000 Part : 1 Impôt : 3 123	0		
Prise en compte initiale du rehaussement assorti de la majoration de 40 % pour manquement délibéré Célibataire B.I.C: 29 000 (dont rappel de 9 000, au lieu de 8 000) (suite à erreur de saisie du service)	R.N.I. : 29 000 Part : 1 Impôt : 6 264	3 141	40 %	1 256
Prise en compte du rehaussement assorti de la majoration de 40 % pour manquement délibéré corrigé suite à réclamation contentieuse Célibataire B.I.C : 28 000	R.N.I. : 28 000 Part : 1 Impôt : 5 878	2 755	40 %	1 102
Total des majorations après correction :				1 102

Le dégrèvement s'élève à 386 € en droits et 154 € en pénalités.

Exemple n° 5 : calcul des pénalités en cas de report de crédits ou de déficits

En présence de déficit en matière d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés ou en présence de crédit en matière de TVA, l'application des majorations correspondant à la réduction du déficit ou du crédit est reportée sur l'année d'imputation du déficit ou du crédit.

Dans cette situation, par mesure de tempérament, les déficits ou crédits à reporter sur l'année suivante sont déterminés selon la méthode proportionnelle.

Exemple :

Impôt sur le revenu.

Contribuable célibataire.

Revenus déclarés avant contrôle :

	2001	2002
B.N.C.	20 000	35 000
Déficit 2000	-50 000	-30 000
Revenu brut global	-30 000	5 000
Impôt sur le revenu	0	0
Déficit reportable 2000	-30 000	

Rehaussements :

	2001
B.N.C. (manœuvres frauduleuses)	15 000
B.N.C.(manquement délibéré)	45 000
Total des rehaussements	60 000

Résultats après contrôle :

	2001	2002
B.N.C.	80 000	35 000
Déficit 2000	-50 000	
Revenu brut global	30 000	35 000
IR après contrôle	6 803	8 576
IR avant contrôle	0	0
Impôt supplémentaire	6 803	8 576

Calcul des majorations :

Année 2001 :

	Situation déclarative	Strate manœuvres frauduleuses	Strate manquement délibéré
Revenu de la strate précédente		- 30 000	- 15 000
Rehaussement de la strate		15 000	45 000
Revenu brut global	- 30 000	- 15 000	30 000
Impôt sur le revenu	0	0	6 803
Impôt sur le revenu de la strate précédente		0	0
Impôt supplémentaire		0	6 803
Taux de la majoration		80 %	40 %
Montant de la majoration		0	2 721

Calcul des rehaussements à reporter :

Total des rehaussements à reporter : 30 000

Les rehaussements à reporter sont répartis au prorata :

rehaussements à reporter :

- manœuvres frauduleuses : $30\,000 \times (15\,000/60\,000) = 7\,500$

- manquement délibéré : $30\,000 \times (45\,000/60\,000) = 22\,500$

Année 2002 :

	Situation déclarative	Strate manœuvres frauduleuses	Strate manquement délibéré
Revenu de la strate précédente		5 000	12 500
Rehaussement de la strate (1)		7 500	22 500
Revenu brut global	5 000	12 500	35 000
Impôt sur le revenu	0	1 126	8 576
Impôt sur le revenu de la strate précédente		0	1 126
Impôt supplémentaire		1 126	7 450
Taux de la majoration		80 %	40 %
Montant de la majoration		901	2 980

(1) rehaussements reportés 2001

Total des majorations pour 2002 : 3 881

2. Calcul des pénalités en matière d'impôt sur les sociétés

Exemple n°1 :

Résultats avant contrôle

	2001	2002
Résultat déclaré	-7 000	40 000
ARD créés	6 000	
Déficits imputés		-9 000
ARD Imputés		-8 000
Base taxable	-1 000	23 000
IS dû	0	7 667

ARD antérieurs à l'ouverture	2 000	8 000
Déficits antérieurs à l'ouverture	8 000	9 000
ARD reportables	8 000	
Déficits reportables	9 000	

Rehaussements

	2001
Insuffisance d'actif (opposition à contrôle)	30 000
Provision (manquement délibéré)	90 000
Total des rehaussements	120 000

Résultats après contrôle

	2001	2002
Résultat déclaré	-7 000	40 000
Rehaussements	120 000	
Résultat rectifié	113 000	
ARD créés		
Déficits imputés	8 000	
ARD Imputés	2 000	
Bases rectifiées taxables	103 000	40 000
Impôt supplémentaire	34 333	5 667

ARD antérieurs à l'ouverture	2 000	
Déficits antérieurs à l'ouverture	8 000	
ARD reportables		
Déficits reportables		

Année 2001 :

	Situation déclarative	Strate opposition à contrôle	Strate manquement délibéré
Résultat de la strate précédente		-17 000	13 000
Redressement de la strate		30 000	90 000
Résultat brut global	-17 000 (1)	13 000	103 000
Résultat imposable	0	13 000	103 000
IS	0	4 333	34 333
IS strate précédente		0	4333
Impôt supplémentaire		4 333	30 000
Taux de la majoration		150 %	40 %
Montant de la majoration		6 500	12 000

(1) : résultat de l'exercice, y compris les déficits et ARD antérieurs (ARD : 8 000 et déficits : 9 000).

Calcul des rehaussements à reporter :

Total des rehaussements à reporter :

8 000 (annulation des ARD) + 9 000 (annulation des déficits reportables) = 17 000

Ventilation des rehaussements à reporter au prorata :

rehaussements à reporter :

- pour manquement délibéré : $17\,000 \times (90\,000/120\,000) = 12\,750$ - pour opposition à contrôle : $17\,000 \times (30\,000/120\,000) = 4\,250$ Année 2002 :

	Situation déclarative	Strate opposition à contrôle	Strate manquement délibéré
Résultat de la strate précédente		23 000	27 250
Redressement de la strate		4 250	12 750
Résultat brut global	23 000	27 250	40 000
Résultat imposable	23 000	27 250	40 000
IS	7 667	9 083	13 333
IS strate précédente		7 667	9 083
Impôt supplémentaire		1 416	4 250
Taux de la majoration		150 %	40 %
Montant de la majoration		2 125	1 700

Exemple n°2 :

Même hypothèse que dans l'exemple n°1 avec un rappel de TVA déductible de 21 000 €, soit une cascade de 21 000 € sur 2001.

Résultats avant contrôle

	2001	2002
Résultat déclaré	-7 000	40 000
ARD créés	6 000	
Déficits imputés		-9 000
ARD Imputés		-8 000
Bases rectifiées taxables	-1 000	23 000
IS dû	0	7 667

ARD antérieurs à l'ouverture	2 000	8 000
Déficits antérieurs à l'ouverture	8 000	9 000
ARD reportables	8 000	
Déficits reportables	9 000	

Rehaussements

	2001
Insuffisance d'actif (opposition à contrôle)	30 000
Provision (manquement délibéré)	90 000
Total des rehaussements	120 000
Cascade TVA	-21 000

Résultats après contrôle

	2001	2002
Résultat déclaré	-7 000	40 000
Rehaussements	120 000	
Cascade	-21 000	
Résultat rectifié après cascade	92 000	
ARD créés		
Déficits imputés	8 000	
ARD Imputés	2 000	
Bases rectifiées taxables	82 000	40 000
Impôt supplémentaire	27 333	5 667

ARD antérieurs à l'ouverture	2 000	
Déficits antérieurs à l'ouverture	8 000	
ARD reportables		
Déficits reportables		

Année 2001 :

	Situation déclarative	Strate minoration	Strate opposition à contrôle	Strate manquement délibéré
Résultat de la strate précédente		-17 000	-38 000	-8 000
Redressement de la strate		-21 000	30 000	90 000
Résultat brut global	-17 000 (1)	-38 000	-8 000	82 000
Résultat imposable	0	0	0	82 000
IS	0	0	0	27 333
IS strate précédente		0	0	0
Impôt supplémentaire		0	0	27 333
Taux de la majoration			150 %	40 %
Montant de la majoration		0	0	10 933

(1) : résultat de l'exercice, y compris les déficits et ARD antérieurs (ARD : 8 000 et déficits : 9 000).

Calcul des rehaussements à reporter :

Total des rehaussements à reporter : 17 000

Ventilation des rehaussements à reporter au prorata :

rehaussements à reporter

- pour manquement délibéré : $17\ 000 \times (90\ 000/120\ 000) = 12\ 750$

- pour opposition à contrôle : $17\ 000 \times (30\ 000/120\ 000) = 4\ 250$

Année 2002 :

	Situation déclarative	Strate opposition à contrôle	Strate manquement délibéré
Résultat de la strate précédente		23 000	27 250
Redressement de la strate (1)		4 250	12 750
Résultat brut global	23 000	27 250	40 000
Résultat imposable	23 000	27 250	40 000
IS	7 667	9 083	13 333
IS strate précédente		7 667	9 083
Impôt supplémentaire		1 416	4 250
Taux de la majoration		150 %	40 %
Montant de la majoration		2 125	1 700

(1) : Rehaussements reportés 2001

3. Calcul des pénalités en matière de TVA

Exemple n° 1 :

L'entreprise a dégagé au titre du mois de décembre 2001 un crédit de 20 000 € imputé au cours de l'exercice 2002.

Rappels

	2001
TVA collectée opposition à contrôle	45 000
TVA déductible manquement délibéré	15 000
Total des rappels	60 000

Résultats après contrôle

	2001	2002
Rappels	60 000	
Rappels reportés		20 000
Crédit permanent	-20 000	
Droits éludés	40 000	20 000
A reporter	20 000	

Année 2001 :

	Strate opposition à contrôle	Strate manquement délibéré
Situation de la strate précédente (1)	-20 000	25 000
Rappels de la strate	45 000	15 000
Situation après rappels	25 000	40 000
Droits élundés de la strate	25 000	40 000
Droits élundés de la strate précédente	0	25 000
Base de majoration de la strate	25 000	15 000
Taux de la majoration	150 %	40 %
Montant de la majoration	37 500	6 000

(1) : pour la première strate, crédit en fin de période

Calcul des rappels à reporter :

Total des rappels à reporter : 20 000

Ventilation des rappels à reporter au prorata :

rappels à reporter :

- pour manquement délibéré : $20\ 000 \times (15\ 000/60\ 000) = 5\ 000$

- pour opposition à contrôle : $20\ 000 \times (45\ 000/60\ 000) = 15\ 000$

Année 2002 :

	Strate opposition à contrôle	Strate manquement délibéré
Situation de la strate précédente		15 000
Rappels de la strate (1)	15 000	5 000
Situation après rappels	15 000	20 000
Droits élundés de la strate	15 000	20 000
Droits élundés de la strate précédente	0	15 000
Base de majoration de la strate	15 000	5 000
Taux de la majoration	150 %	40 %
Montant de la majoration	22 500	2 000

(1) : Rappels reportés 2001

Exemple n°2 :

L'entreprise a dégagé au titre du mois de décembre 2001 un crédit de 20 000 € imputé au cours de l'exercice 2002.

Rappels

	2001
TVA collectée opposition à contrôle	45 000
TVA non déductible manquement délibéré	15 000
TVA déductible minoration	-12 000
Total des rehaussements	48 000

Résultats après contrôle

	2001	2002
Rappels	48 000	
Rappels reportés		20 000
Crédit permanent	-20 000	
Droits éludés	28 000	20 000
A reporter	20 000	

Année 2001 :

	Strate minoration	Strate opposition à contrôle	Strate manquement délibéré
Situation de la strate précédente (1)	-20 000	-32 000	13 000
Rappels de la strate	-12 000	45 000	15 000
Situation après rappels	-32 000	13 000	28 000
Droits éludés de la strate	0	13 000	28 000
Droits éludés de la strate précédente		0	13 000
Base de majoration de la strate		13 000	15 000
Taux de la majoration		150 %	40 %
Montant de la majoration		19 500	6 000

(1) : pour la première strate, crédit en fin de période

Calcul des rappels à reporter :

Total des rappels à reporter : 20 000

Ventilation des rappels à reporter au prorata :

rappels à reporter

- pour manquement délibéré : $20\,000 \times (15\,000/60\,000) = 5\,000$

- pour opposition à contrôle : $20\,000 \times (45\,000/60\,000) = 15\,000$

Année 2002 :

	Strate opposition à contrôle	Strate manquement délibéré
Situation de la strate précédente		15 000
Rappels de la strate (1)	15 000	5 000
Situation après rappels	15 000	20 000
Droits éludés de la strate	15 000	20 000
Droits éludés de la strate précédente	0	15 000
Base de majoration de la strate	15 000	5 000
Taux de la majoration	150 %	40 %
Montant de la majoration	22 500	2 000

(1) : Rappels reportés 2001