

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-CF-INF-10-20-10-20170308

Date de publication : 08/03/2017

DGFIP

CF - Infractions et pénalités fiscales communes à tous les impôts et relatives à l'assiette - Défaut ou retard dans la souscription d'une déclaration ou la présentation d'un acte à la formalité

Positionnement du document dans le plan :

CF - Contrôle fiscal

Infractions et sanctions

Titre 1 : Infractions et pénalités fiscales communes à tous les impôts

Chapitre 2 : Infractions relatives à l'assiette de l'impôt

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

Sommaire :

I. Infractions concernées

II. Majorations applicables

A. Taux et base de calcul

B. Précisions relatives à la découverte d'activités occultes

1. Activités concernées

2. Notion d'activités occultes

3. Règles particulières à l'ESFP

C. Mesures d'assouplissement

1. Déclarations de succession

2. Formalité fusionnée

D. Cas particulier à l'impôt sur le revenu : cumul d'infractions au niveau de la déclaration d'ensemble et des déclarations catégorielles

E. 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

I. Infractions concernées

1

Les infractions concernées sont définies à l'[article 1728 du code général de impôts \(CGI\)](#). Cet article 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 finances publiques.

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 livre des procédures fiscales \(LPF\)](#) 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.

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

- déclaration annuelle des revenus mais également déclarations de revenus ou bénéfices catégoriels même si la déclaration de revenu global a été souscrite dans les délais ;
- déclaration des bénéfices industriels et commerciaux (BIC, régime du réel simplifié ou du réel normal) ;
- déclaration des bénéfices non commerciaux (BNC, déclaration contrôlée) ;
- déclaration des exploitants agricoles (BA, 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 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 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 ;
- 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-proprieté visées à l'[article 1655 ter du CGI](#).

10

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 à l'[article 1730 du CGI](#) et à l'[article 1731 du CGI](#).

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 \(BOI-CF-INF-10-40-10\)](#).

15

La majoration de 10 % prévue au a du 1 de l'[article 1728 du CGI](#) n'est pas applicable aux déclarations devant être souscrites en matière d'impôt sur le revenu, ces dernières relevant des dispositions du I de l'[article 1758 A du CGI](#) (BOI-CF-INF-20-10-10 au IV § 35 et suiv.).

De même, les majorations prévues par l'article 1728 du CGI ne s'appliquent pas lorsque la majoration de 80 % prévue à l'[article 1729-0 A](#) pour défaut de déclaration de compte, de contrat d'assurance-vie ou de trust à l'étranger est mise en œuvre à raison des mêmes droits. Cette majoration fait l'objet d'un exposé au [BOI-CF-INF-20-10-50](#).

II. Majorations applicables

A. Taux et base de calcul

20

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 ([BOI-CF-INF-10-10-20 au II § 30 et suiv.](#)).

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. [II-C-1 § 60](#)).

B. Précisions relatives à la découverte d'activités occultes

1. Activités concernées

30

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.

2. Notion d'activités occultes

40

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 du deuxième alinéa de l'article L. 169 du LPF, du second alinéa de l'article L. 174 du LPF ou du deuxième alinéa de l'article L. 176 du LPF, l'activité exercée par un contribuable qui, cumulativement, soit n'a pas fait connaître son activité à un centre de formalité des entreprises (BOI-TVA-DECLA-20-10-10-10 au II § 40 et suiv.) ou au greffe du tribunal de commerce, soit s'est livré à une activité illicite, et n'a pas accompli ses obligations déclaratives dans les délais légaux.

Sur la notion d'activité occulte, il convient de se reporter au I-A-2 § 65 du BOI-CF-PGR-10-70.

(43 et 46)

3. Règles particulières à l'ESFP

50

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 du CGI.

Remarque : Sur le délai de reprise et les procédures de contrôle en cas de découverte d'activités occultes, il convient de se reporter au BOI-CF-PGR-10-70.

C. Mesures d'assouplissement

1. Déclarations de succession

60

Le 2 de l'article 1728 du CGI prévoit que la majoration de 10 % n'est applicable qu'à partir du premier jour du 7^{ème} mois suivant celui de l'expiration des délais de six mois et de vingt-quatre mois prévus respectivement à l'article 641 du CGI, à l'article 641 bis du CGI dans sa version antérieure au 30 décembre 2013 (applicable aux successions ouvertes entre la date de publication de la loi n° 2002-92 du 22 janvier 2002 relative à la Corse et le 31 décembre 2012) et à l'article 641 bis du CGI dans sa version en vigueur à compter du 30 décembre 2013, 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^{ème} mois et le premier jour du 13^{ème} mois suivant le décès, ne sont assortis que de l'intérêt de retard. Dès lors, dans un souci de cohérence, aucune mise en demeure d'avoir à soumettre la déclaration de succession à l'enregistrement ne sera adressée avant l'expiration du délai d'un an à compter du décès.

De même, aucun intérêt de retard n'est applicable aux 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 (CGI, art. 641 bis, dans sa version antérieure au 30 décembre 2013, applicable aux successions ouvertes entre la date de publication de la loi n° 2002-92 du 22 janvier 2002 relative à la Corse et le 31 décembre 2012) ou lorsque la succession comporte des immeubles ou droits immobiliers pour lesquels le droit de propriété du défunt n'a pas été constaté avant son décès par un acte régulièrement publié ou transcrit (CGI, art. 641 bis, dans sa version en vigueur à compter du 30 décembre 2013), à la condition, dans la seconde hypothèse, que la ou les attestations relatives aux biens non titrés aient été publiées.

Dans ces conditions, aucune mise en demeure d'avoir à soumettre la déclaration à l'enregistrement n'est adressée avant l'expiration du délai de trente mois à compter du décès en cas d'application du régime "de plein droit" aux successions comportant des immeubles situés en Corse ([BOI-ENR-DMTG-10-60-50 au II-G-1-b-1° § 200](#)).

En cas d'application du régime "sous condition de publication" aux successions comportant des immeubles situés en Corse ou du régime afférent aux immeubles ou droits immobiliers pour lesquels le droit de propriété du défunt n'a pas été constaté avant son décès par un acte régulièrement publié ou transcrit, aucune mise en demeure d'avoir à soumettre une déclaration à l'enregistrement n'est adressée avant l'expiration du délai de trente mois à compter du décès si une attestation notariée a été publiée pour chaque bien concerné dans le délai de vingt-quatre mois à compter du décès.

En revanche, compte tenu du délai imparti pour publier les attestations notariées après décès, la mise en demeure d'avoir à déposer la déclaration de succession est valablement adressée dès l'expiration du délai de vingt-quatre mois à compter du décès lorsque, aucune attestation notariée n'a été publiée dans ce délai ou lorsque les attestations publiées dans ce délai ne visent pas tous les immeubles ou droits réels immobiliers concernés ([BOI-ENR-DMTG-10-60-50 au II-G-1-b-2° § 210](#) et [BOI-ENR-DMTG-10-60-50 au II-H-1 § 226](#)).

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 de 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 ([RM Valleix n° 39810, JO AN du 17 juin 1991, p. 2382](#)).

Il est précisé que les acomptes exclus de la base de calcul de la majoration au taux de 40 % en cas de bonne foi sont ceux versés dans le délai légal de dépôt de la déclaration de succession prévu à l'[article 641 du CGI](#), à l'[article 641 bis du CGI dans sa version antérieure au 30 décembre 2013](#) et à l'[article 641 bis du CGI dans sa version en vigueur à compter du 30 décembre 2013](#).

2. Formalité fusionnée

70

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 du CGI](#) dispose qu'en cas de retard dans l'exécution de la formalité fusionnée prévue à l'[article 647 du CGI](#), 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 l'annexe III au CGI](#) 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.

Les conséquences des mesures d'assouplissement prévues en matière de formalité fusionnée pour le défaut ou le retard dans la souscription d'une déclaration ou la présentation d'un acte à la formalité sont résumées dans les deux tableaux figurant au [BOI-ANNX-000275](#).

D. Cas particulier à l'impôt sur le revenu : cumul d'infractions au niveau de la déclaration d'ensemble et des déclarations catégorielles

80

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 selon les règles définies au 4 de l'[article 1728 du CGI](#).

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.

Exemple :

La déclaration n° [2042](#) (CERFA n° 10330) de l'année N a été souscrite tardivement avant mise en demeure (majoration de 10 %).

La déclaration n° [2035-SD](#) (CERFA n° 11176) 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.

BIC Monsieur : 21 000 €.

BNC Madame : 16 000 €.

RF : 14 000 €.

Détermination des majorations lors d'infractions au niveau de la déclaration d'ensemble et des déclarations catégorielles

Éléments retenus	Impôt	Taux majoration	Montant majoration
Éléments déclarés tardivement sur la déclaration n° 2042 : Mariés BIC Monsieur : 21 000	BNC : $9\,830 \times 16\,000 / 51\,000 = 3\,084$	40 %	1 234
	Autres revenus :	10 %	675

BNC Madame : 16 000	9 830 x 35 000 / 51 000 = 6 746	
RF : 14 000		
RNI : 51 000		
Nombre de parts : 2		
Impôt dû : 9 830		
Total des majorations		1 909

Les imprimés n° 2042 et n° 2035-SD sont disponibles en ligne sur le site www.impots.gouv.fr.

E. 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

90

La majoration de 40 % prévue au 1 de 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 (Cass. Com., arrêt du 22 février 2000, n° 97-17822 et Cass. Com., arrêt du 27 juin 2000, n° 97-22351).

La Cour en déduit que celle-ci revêt le caractère d'une « accusation en matière pénale » au sens du 1 de l'article 6 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 du 1 de l'article 6 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 judiciaire, 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 (Cass. Com., arrêt du 22 février 2000, n° 97-17822).

A cet égard, il découle de l'article 12 du 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 (Cass. Com., arrêt du 14 juin 2000, n° 98-14361).

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

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

