

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-CTX-GCX-10-30-30-60-03/03/2014

Date de publication : 03/03/2014

CTX - Jurisdiction gracieuse - Examen au fond des demandes gracieuses

Positionnement du document dans le plan :

CTX - Contentieux

Jurisdiction gracieuse

Titre 1 : Demandes gracieuses de transaction, modération ou remise

Chapitre 3 : Instruction des demandes gracieuses présentées par les contribuables

Section 3 : Modalités d'instruction

Sous-section 6 : Examen au fond des demandes gracieuses

Sommaire :

I. Demandes visant l'impôt en principal

A. Généralité des demandes

1. Liaison avec le service du recouvrement
2. Renseignements à recueillir sur les contribuables
3. Principes dont il convient de s'inspirer pour l'octroi ou le refus des remises ou modérations

B. Cas particuliers

1. Demandes présentées par certains contribuables
 - a. Demandes présentées par les associations ou collectivités à caractère philanthropique
 - b. Demandes présentées par les contribuables âgés et disposant de faibles ressources
 - c. Demandes présentées par les particuliers surendettés
 - d. Demandes présentées par des entreprises en difficulté
 - e. Demandes des agriculteurs victimes de calamités agricoles
2. Demandes visant certaines impositions
 - a. Demandes visant la taxe sur les salaires
 - b. Demandes visant la cotisation perçue au titre de la participation des employeurs à l'effort de construction
 - c. Demandes visant les taxes foncières et se fondant sur des pertes de revenus
 - d. Demandes visant la contribution économique territoriale
 - e. Demandes visant les impositions d'un contribuable décédé
 - f. Demandes visant l'imposition distincte de l'enfant mineur demandée par voie de réclamation ou la remise en cause du rattachement des enfants majeurs

II. Demandes visant les majorations et amendes

A. Généralité des demandes

1. Examen des circonstances particulières de l'affaire
2. Examen de la situation personnelle du contribuable

3. Principes dont il convient de s'inspirer pour la fixation du montant de l'atténuation
- B. Règles particulières
 1. En toutes matières fiscales
 2. En matière d'impôts directs
 - a. Pénalités applicables en cas de défaut ou de retard de paiement de la taxe sur les salaires
 - b. Fraction représentative d'une pénalité de la cotisation de 2 % perçue au titre de la participation des employeurs à l'effort de construction
 3. En matière de droits d'enregistrement
 - a. Retard de déclaration ou de présentation d'un acte à l'enregistrement
 - b. Déchéance de certains régimes spéciaux
 4. En matière de factures de complaisance et factures fictives
- III. Demandes visant les intérêts de retard
 - A. Examen des circonstances particulières de l'affaire
 - B. Examen de la situation de l'utilisateur
 - C. Principes à suivre pour déterminer le montant de l'atténuation

1

Après avoir examiné la forme des demandes, l'agent procède à l'instruction au fond.

La manière suivant laquelle l'agent doit conduire cette instruction varie selon qu'il s'agit :

- d'une demande tendant à obtenir la remise ou une modération de droits en principal, l'octroi d'une telle mesure n'étant possible qu'en matière d'impôts directs ;
- ou d'une demande visant des pénalités, et tendant à obtenir, en toute matière fiscale, soit une transaction soit une remise ou modération.

I. Demandes visant l'impôt en principal

A. Généralité des demandes

10

Ainsi qu'il a été précédemment indiqué, des dégrèvements gracieux d'impôts régulièrement établis ne peuvent être sollicités qu'en matière d'impôts directs et, conformément aux dispositions de l'[article L. 247 du livre des procédures fiscales \(LPF\)](#), uniquement pour cause de gêne ou d'indigence mettant les contribuables intéressés dans l'impossibilité de s'acquitter envers le Trésor. Les remises ou modérations portant sur les droits en principal doivent donc être strictement réservées aux redevables d'impôts directs et elles ne peuvent être accordées qu'à ceux des intéressés qui se trouvent réellement hors d'état de se libérer envers le Trésor.

1. Liaison avec le service du recouvrement

20

Lorsqu'il est saisi d'une demande en remise ou modération fondée sur la gêne ou l'indigence, l'agent recherche auprès du comptable si les impositions dont la remise est demandée ont été acquittées en tout ou en partie.

30

Cette liaison revêt un double intérêt puisqu'elle permet au comptable de connaître l'existence d'une requête gracieuse et à l'agent instructeur d'obtenir des informations précises sur les cotisations dues par le contribuable. Cette liaison doit avoir lieu dans tous les cas et dans les meilleurs délais.

40

Lorsqu'il s'agit de cotisations importantes, notamment lorsque la décision appartient au ministre, l'agent consulte le comptable sur le point de savoir quelles mesures le service du recouvrement peut envisager pour recouvrer les sommes restant dues, ainsi que sur la nature et l'importance des gages que possède le Trésor et il examine, en accord avec le comptable, si des délais de paiement peuvent être accordés.

De même, pour l'examen de chaque demande, au moins lorsque celle-ci a trait à des sommes importantes, il y a lieu de tenir compte de la situation du contribuable au regard des impôts de toute nature dont il est redevable.

Ainsi, lorsque le pétitionnaire est susceptible d'être assujéti à des taxes sur le chiffre d'affaires ou à des droits d'enregistrement, l'agent chargé de l'instruction demande aux comptables de lui faire connaître s'ils ont été acquittés, et dans la négative, de lui indiquer les sommes restant dues ainsi que tous les renseignements utiles sur la possibilité de parvenir au recouvrement.

2. Renseignements à recueillir sur les contribuables

50

Après avoir recueilli auprès du service du recouvrement toutes indications utiles, l'agent s'attache à rassembler les renseignements les plus complets sur le pétitionnaire : profession, âge, situation et charges de famille, ressources actuelles du foyer, signes extérieurs de richesse, situation de fortune, revenus et patrimoine des ascendants et descendants, ainsi que les autres informations requises.

60

Lorsque la demande est présentée par une société ou par un contribuable exploitant une entreprise industrielle ou commerciale, l'agent recueille, en outre, toutes les précisions utiles touchant la nature, l'objet ainsi que la situation financière de l'entreprise : actif disponible ou réalisable, passif exigible à court, moyen et long terme, montant du chiffre d'affaires et des bénéfices ou pertes des derniers exercices.

S'il s'agit d'une société, l'agent réunit tous les renseignements relatifs à la forme de la société, à la constitution et aux variations de son capital, à la situation des dirigeants ou administrateurs et des gérants ou associés responsables du paiement des dettes sociales (appointements des administrateurs ou gérants, prélèvements des associés).

Par ailleurs, il s'attache à examiner le comportement du pétitionnaire à l'égard des créanciers autres que le Trésor et à connaître, le cas échéant, l'étendue des sacrifices consentis par ces derniers, leur attitude conditionnant dans une certaine mesure (surtout lorsqu'il s'agit d'une entreprise en état de redressement ou de liquidation judiciaire) la position à adopter à l'égard de la demande en remise d'impôt. Enfin, l'agent recherche les éléments (sincérité des déclarations, ponctualité, infractions diverses, etc.) de nature à permettre d'apprécier l'attitude habituelle du redevable au point de vue fiscal.

3. Principes dont il convient de s'inspirer pour l'octroi ou le refus des remises ou modérations

70

En principe, les remises ou modérations d'impôts directs sont réservées aux contribuables se trouvant réellement hors d'état de se libérer ou à ceux qui, ayant acquitté leurs cotisations, ne sont parvenus à se libérer qu'au prix de sacrifices considérables ou à l'aide d'emprunts.

Ainsi, sauf cas tout à fait exceptionnel, aucune remise ou modération ne doit être accordée, sur l'impôt retenu à la source.

80

D'un autre point de vue, lorsqu'il conclut à l'octroi d'une remise ou d'une modération, l'agent ne doit pas manquer d'examiner s'il convient, ou non, de subordonner le dégrèvement gracieux envisagé au paiement préalable des impositions restant à la charge du pétitionnaire, que ces impositions aient ou non été visées dans sa demande.

90

En principe, l'agent doit s'abstenir de faire connaître au contribuable le sens des propositions qu'il sera appelé à formuler.

Cependant, au cours de l'entrevue qu'il peut avoir avec le redevable, en particulier dans le cas où ce dernier doit prendre des engagements envers le service du recouvrement pour l'octroi de délais, l'agent peut être amené à indiquer le montant du dégrèvement qu'il proposera d'accorder, mais, dans cette éventualité, et afin d'éviter toute équivoque dans l'esprit du contribuable, il doit bien préciser qu'il ne formule que de simples propositions, qui ne sauraient en aucune façon lier ses supérieurs hiérarchiques ou l'autorité chargée de statuer.

B. Cas particuliers

1. Demandes présentées par certains contribuables

a. Demandes présentées par les associations ou collectivités à caractère philanthropique

100

Les dégrèvements gracieux ne peuvent être accordés en considération du seul caractère philanthropique, artistique ou littéraire des opérations auxquelles se livrent les pétitionnaires.

Dans le cas, cependant, où le directeur envisage d'accorder une remise ou modération d'impôts non professionnels, il doit, quel que soit le montant des droits en jeu, en référer à la direction générale. Il n'en serait autrement que si l'administration centrale avait déjà été consultée sur la suite à donner à une précédente demande formulée par le même organisme.

b. Demandes présentées par les contribuables âgés et disposant de faibles ressources

110

Les demandes en remise ou en modération de la taxe foncière des propriétés bâties, présentées par les propriétaires ou usufruitiers doivent être examinées dans un esprit libéral, lorsque les revenus qu'ils en tirent, joints à leurs autres ressources, ne leur permettent pas de satisfaire aux besoins normaux de l'existence.

Il en est de même des demandes en remise ou modération des cotisations dues, au titre de l'impôt sur le revenu, présentées par des contribuables âgés consacrant la quasi-totalité de leur revenu au paiement de frais de séjour dans une maison de retraite.

D'une manière générale, il convient de faire preuve d'une bienveillance particulière envers les contribuables âgés et dont les revenus sont minimes, notamment lorsque les intéressés ne paraissent pouvoir compter sur aucune aide familiale ou autre, ou lorsque, personnes isolées, ils doivent consacrer une part importante de leurs revenus au paiement d'une location en meublé.

À cet égard, le service doit s'abstenir, en principe, de refuser à ces redevables un allègement pour le seul motif qu'ils posséderaient un petit capital dont le produit constitue un élément de leurs ressources.

c. Demandes présentées par les particuliers surendettés

120

Même si les commissions de surendettement des particuliers visées à l'[article L. 331-1 du code de la consommation \(C. consom.\)](#) sont compétentes à l'égard des dettes fiscales non professionnelles ([BOI-CTX-GCX-10-30-30-30](#), intervention de la commission de surendettement des particuliers), ces dernières peuvent toujours faire l'objet de remises ou modérations gracieuses dans les conditions prévues à l'[article L. 247 du LPF](#), c'est-à-dire lorsque le débiteur est dans l'impossibilité de payer par suite de gêne ou d'indigence.

Mais il appartient à l'Administration de procéder, le cas échéant, à l'ajustement de sa décision, après prononcé des mesures prises par la commission ou le juge d'exécution.

En effet, les contribuables de bonne foi, en situation de gêne ou d'indigence, qui ont déposé auprès de la commission de surendettement des particuliers une demande faisant état de dettes fiscales et qui ne font pas l'objet d'une procédure de rétablissement personnel prévue à l'[article L. 332-6 du C. consom.](#) bénéficient d'une remise d'impôts directs au moins équivalente à celle recommandée par ladite commission pour les autres créances ([LPF, art. L. 247 A](#)).

d. Demandes présentées par des entreprises en difficulté

130

A l'occasion d'une conciliation ou lors de l'élaboration du plan de sauvegarde ou de redressement, les administrations financières peuvent consentir des remises de dettes dans les conditions fixées à l'[article L. 626-6 du code de commerce \(C. com.\)](#) ([LPF, art. L. 247 B](#), [LPF, art. L. 247 C](#) et [LPF, art. L. 247 D](#)).

Les conditions d'application de ce dispositif sont précisées à la sous-section 4 « Intervention de la commission du chef des services financiers et des représentants des organismes de sécurité sociale et de l'assurance chômage dans le cadre des procédures de conciliation, de sauvegarde et de redressement judiciaire » ([BOI-CTX-GCX-10-30-30-40](#)).

140

Sont traitées dans le seul cadre de l'[article L. 247 du LPF](#), les demandes de remise de dettes fiscales :

- présentées par une entreprise ne faisant pas l'objet d'une procédure de conciliation, de sauvegarde ou de redressement judiciaire ;
- formulées par une entreprise faisant l'objet de l'une des procédures précitées mais qui sont irrecevables dans le cadre de l'[article L. 626-6 du C. com.](#) parce que déposées plus de deux mois après l'ouverture de la procédure.

150

Aussi, il y a lieu, en général, lorsqu'il s'agit d'une affaire saine dont la gêne de trésorerie peut être tenue pour passagère, de proposer le rejet et de se borner à envisager des délais de paiement convenables en accord avec le service du recouvrement, notamment, en saisissant, le cas échéant, la commission départementale du chef des services financiers et des représentants des organismes de sécurité sociale et de l'assurance chômage ([BOI-CTX-GCX-10-30-30-40](#)).

Lorsque, au contraire, la demande émane d'une entreprise traversant de graves difficultés financières, mais qui paraît susceptible de relèvement, le Trésor peut avoir intérêt à faciliter le redressement de cette

entreprise en accordant une remise proportionnelle aux sacrifices consentis par les autres créanciers et en envisageant l'octroi des délais de paiement.

Enfin, lorsqu'il s'agit d'une demande présentée par une entreprise dont la liquidation, en l'absence de sacrifices consentis par les créanciers ou malgré ces sacrifices, paraît inévitable, le Trésor, créancier privilégié, ne saurait être appelé, en règle générale et sauf circonstances exceptionnelles, à supporter un dégrèvement gracieux sur les impôts qui lui sont dus.

e. Demandes des agriculteurs victimes de calamités agricoles

160

Des remises ou modérations peuvent être accordées aux agriculteurs victimes de calamités agricoles sur les impôts dont ils restent redevables et dont ils ne peuvent s'acquitter par suite des pertes subies.

Ces demandes sont examinées en fonction des circonstances de fait et des facultés de paiement de chaque contribuable.

2. Demandes visant certaines impositions

a. Demandes visant la taxe sur les salaires

170

La taxe sur les salaires constitue un impôt direct dont le versement doit être effectué spontanément. À défaut de paiement spontané dans les délais prescrits, la taxe est recouvrée par voie d'avis de mise en recouvrement ([CGI, art. 1679 bis](#)).

180

Les dispositions du 1° de [l'article L. 247 du LPF](#) lui sont, dès lors, applicables.

Toutefois, un dégrèvement ne peut être envisagé que dans la mesure où les sommes dues par le contribuable ont été comprises dans un avis de mise en recouvrement.

De plus, compte tenu de l'origine de cet impôt, c'est seulement dans des cas absolument exceptionnels et lorsque les autres cotisations d'impôts directs à la charge du débiteur se trouvent déjà soldées, soit par voie de paiement, soit par voie de dégrèvement, qu'il est possible d'envisager une remise ou modération.

b. Demandes visant la cotisation perçue au titre de la participation des employeurs à l'effort de construction

190

La cotisation de 2 % prévue à [l'article 235 bis du CGI](#) et à laquelle certains employeurs sont assujettis lorsqu'ils n'ont pas investi dans la construction de logements des sommes représentant 0,45 % au moins du montant des salaires payés, doit être considéré comme ayant, dans la limite de ce taux de 0,45 % le caractère d'un impôt proprement dit et comme représentant pour le surplus une pénalité.

Cette cotisation peut, dès lors, donner lieu, comme la généralité des impôts directs, à l'allocation de remises ou modérations en faveur des contribuables qui, pour cause d'indigence ou de gêne, se trouvent dans l'impossibilité d'en acquitter le montant.

c. Demandes visant les taxes foncières et se fondant sur des pertes de revenus

200

La juridiction contentieuse peut accorder des dégrèvements de taxe foncière sur les propriétés bâties en cas de vacance de maison ou d'inexploitation d'immeuble à usage commercial ou industriel (CGI, art. 1389, I), ou des dégrèvements de la taxe foncière sur les propriétés non bâties en cas de disparition d'immeuble, de perte de récoltes sur pied, de perte de bétail par suite d'épizootie (CGI, art. 1397 et CGI, art. 1398).

En dehors des circonstances limitativement énumérées ci-dessus, aucun dégrèvement « pour perte de revenus » n'est susceptible, en droit, d'être prononcé.

Toutefois, dans le cas où, par suite d'un événement extraordinaire (autre que ceux visés aux articles précités) affectant l'immeuble lui-même, un propriétaire a effectivement éprouvé une perte de revenu ou une privation de jouissance, un dégrèvement proportionnel à la perte subie peut néanmoins être prononcé, à titre gracieux, sur demande de l'intéressé.

d. Demandes visant la contribution économique territoriale

210

Les contribuables peuvent présenter des demandes de remise gracieuse dans les conditions de droit commun.

Conformément aux dispositions du 1° de l'article L. 247 du LPF, ces demandes ne sont susceptibles de recevoir une suite favorable que dans l'hypothèse où le redevable est dans l'impossibilité de se libérer envers le Trésor par suite de gêne ou d'indigence.

Pour apprécier si, et dans quelle mesure, des remises doivent être accordées, il convient donc de procéder à un examen de la situation financière du redevable en vue de déterminer s'il éprouve de réelles difficultés.

À cet égard, des enseignements utiles peuvent être tirés :

- de l'évolution du chiffre d'affaires, des résultats et du montant des investissements au cours des derniers exercices et, le cas échéant, de l'exercice en cours (déclaration de chiffre d'affaires) ;
- de la comparaison des postes d'actif et de passif du bilan et, plus précisément, du montant de l'actif disponible ou réalisable à court terme et du passif exigible ;
- de l'importance de la contribution économique territoriale par rapport à l'ensemble des dettes exigibles.

En outre, une attention particulière sera portée à l'évolution et au montant des rémunérations des dirigeants de l'entreprise.

En toute hypothèse, une décision ne sera prise, pour les contribuables disposant de plusieurs lieux d'activité, qu'après examen de la situation d'ensemble de l'entreprise. Cette décision appartiendra donc au directeur du département où se trouve le principal établissement.

En dehors du cas de gêne, des remises peuvent également être accordées s'il apparaît que le paiement de la contribution économique territoriale est vraiment susceptible de menacer le niveau de l'emploi.

Exemples : Fermeture d'un établissement, réduction d'effectifs.

Enfin, il convient évidemment de prendre en considération toutes les autres circonstances particulières

que les requérants peuvent être amenés à invoquer.

e. Demandes visant les impositions d'un contribuable décédé

220

En ce qui concerne les demandes en remise ou modération visant des impôts restant dus au décès d'un contribuable ou mis en recouvrement après le décès, il convient d'observer que ces impôts constituent soit en totalité, soit pour partie (sous un régime de communauté, les impôts restant dus au décès de l'un des conjoints ne constituent pas en totalité une charge de la succession du *de cujus*), une charge de la succession. Il est d'ailleurs éventuellement tenu compte desdits impôts pour le calcul des droits de mutation par décès, puisqu'ils sont compris dans le passif successoral déductible pour la détermination de l'actif net imposable.

Il convient donc, dans la mesure où lesdits impôts représentent une dette héréditaire, de prendre en considération, en premier lieu et principalement, l'actif net successoral pour apprécier la suite à donner à la pétition, la situation personnelle du ou des héritiers n'intervenant qu'à titre accessoire.

Toutefois, il n'en est pas exactement de même dans le cas du décès d'un conjoint. Sans devenir l'élément prépondérant d'appréciation, la situation du conjoint ou des enfants survivants doit entrer réellement en ligne de compte. C'est ainsi que dans le cas d'une demande présentée par une veuve et a fortiori si celle-ci a des enfants à charge, le service doit rechercher si le décès du mari a, ou non, entraîné un changement sensible dans la situation matérielle de la pétitionnaire et de sa famille ; dans l'affirmative, rien ne s'oppose, en règle générale, à ce que la dette d'impôts directs soit adaptée, par l'octroi d'une remise ou d'une modération, à la nouvelle situation des intéressés, sauf si cette dernière leur permet de se libérer sans gêne particulière.

230

De même, en raison du principe de l'annualité des impôts locaux, le maintien pour l'année entière de la taxe d'habitation concernant un logement resté libre après le décès de son occupant risque de constituer une charge inéquitable pour les héritiers.

Les demandes gracieuses que ces derniers viendraient à présenter doivent donc être examinées avec une particulière bienveillance (sous réserve que le logement n'ait pas été occupé par eux soit à titre de résidence principale, soit à titre de résidence secondaire) lorsque le décès de leur auteur est survenu à une date proche du début de la période d'imposition.

f. Demandes visant l'imposition distincte de l'enfant mineur demandée par voie de réclamation ou la remise en cause du rattachement des enfants majeurs

240

Lorsqu'elle n'a pas été expressément sollicitée par le contribuable dans une déclaration de revenus souscrite dans les délais, l'imposition séparée des enfants mineurs ne peut être valablement demandée par voie de réclamation contentieuse (Conseil d'État, arrêt du 8 juillet 1963, RO, p. 389).

Mais, dans le cadre de la juridiction gracieuse, il convient d'examiner les demandes présentées par les contribuables qui subissent, plus qu'ils n'ont choisi, un mode d'imposition qui leur est défavorable, sans tenir compte de la situation de fortune et des ressources du réclamant.

Toutes les fois qu'un contribuable aura demandé, par écrit, à revenir sous le régime d'imposition globale qui se révèle défavorable pour l'ensemble du foyer, il conviendra d'accorder, sur le plan gracieux, une modération d'impôt égale à la différence existant entre l'imposition établie à son nom et le total des

cotisations qui auraient été réclamées respectivement au contribuable et à l'enfant (le cas échéant, aux enfants) à charge si la demande d'imposition distincte avait été formulée en temps utile.

250

De même, aux termes du 3 de l'article 6 du CGI, le rattachement au foyer fiscal de leurs parents des enfants majeurs susceptibles d'être comptés à charge doit être obligatoirement demandé par ces derniers dans le délai de déclaration. Cette option, une fois formulée et acceptée par les parents, est irrévocable pour l'année considérée.

Il apparaît, toutefois, que certains contribuables apprécient mal les conséquences du rattachement qui peut aboutir, en fait, à augmenter la charge fiscale du groupe familial. Inversement, dans de nombreux cas, le rattachement n'est pas demandé alors qu'il présenterait un intérêt certain pour le foyer.

Dans ces conditions, il y a lieu, par analogie avec les mesures prévues en ce qui concerne l'imposition distincte des enfants mineurs, d'accorder aux familles se trouvant dans l'une des situations évoquées ci-dessus la possibilité de revenir sur le choix initial et d'accorder, dans le cadre de la juridiction gracieuse, les dégrèvements qui s'ensuivent.

260

Il convient, cependant, de ne pas perdre de vue, aussi bien en matière de rattachement des enfants majeurs qu'en ce qui concerne le bénéfice de l'imposition distincte des enfants mineurs, que s'agissant d'une mesure gracieuse, le changement de situation doit être refusé lorsqu'il est demandé à la suite de rectifications impliquant le manquement délibéré des intéressés.

Par suite, la bienveillance du service ne saurait conduire à l'octroi systématique d'un dégrèvement à tout contribuable qui en fait la demande.

II. Demandes visant les majorations et amendes

A. Généralité des demandes

270

Qu'il s'agisse de demandes de transaction ou de demandes en remise ou modération, l'examen au fond des pétitions tendant à obtenir, à titre gracieux, l'abandon total ou une atténuation des majorations ou amendes est effectué suivant des modalités pratiquement identiques.

D'une manière générale, en effet, les critères à retenir pour l'appréciation du mérite de chaque demande sont de même nature pour toutes les majorations et amendes, quelle que soit la matière fiscale à laquelle elles se rapportent.

Ces critères sont tirés :

- d'une part, des circonstances particulières à l'infraction sanctionnée, du comportement habituel du contribuable et, le cas échéant, de ses antécédents contentieux ;
- d'autre part, de la situation personnelle et des possibilités de paiement de l'intéressé.

Les recherches que nécessite l'examen au fond des demandes visant des majorations ou amendes doivent porter, dès lors, sur ces deux points.

1. Examen des circonstances particulières de l'affaire

280

L'agent examine tout d'abord les raisons pour lesquelles les amendes ou majorations ont été encourues et appliquées.

Il s'attache à préciser les faits constitutifs des infractions commises ou des omissions relevées, de manière à en dégager la gravité et à faire apparaître, s'il y a lieu, l'importance du préjudice causé au Trésor.

Même dans le cas où le Trésor n'a subi aucun préjudice direct, l'agent recherche l'intérêt que le contribuable pouvait attendre de l'infraction qui lui est reprochée et détermine, s'il y a lieu, le profit que l'intéressé a effectivement retiré ou qu'il escomptait retirer de la fraude.

Il recherche également tous les éléments de nature à permettre d'apprécier la réalité et l'étendue de la responsabilité du contribuable dans l'infraction sanctionnée et il rassemble toutes précisions utiles sur les faits ou motifs susceptibles d'atténuer ou, au contraire, d'aggraver cette responsabilité.

Il recueille enfin, chaque fois que l'importance de l'affaire le justifie, tous renseignements relatifs au comportement habituel de l'intéressé à l'égard de l'ensemble des services dépendant de l'administration fiscale, de manière à porter un jugement éclairé et complet sur sa bonne volonté et sa sincérité au point de vue fiscal.

À cet égard, il examine les conditions dans lesquelles le pétitionnaire souscrit habituellement ses déclarations et remplit ses obligations fiscales. Il recherche les infractions de toute nature qui ont pu être relevées à l'encontre de l'intéressé au cours des années précédentes ainsi que, le cas échéant, la suite donnée aux demandes de transaction ou aux demandes en remise ou modération présentées dans le passé ; il s'informe auprès des comptables de la ponctualité avec laquelle l'intéressé s'acquitte de l'ensemble de ses impositions et en particulier lorsqu'elles ont été mises en recouvrement, de celles auxquelles se rattachent les majorations ou amendes dont l'atténuation est demandée.

2. Examen de la situation personnelle du contribuable

290

Après examen des circonstances particulières de l'affaire, l'agent réunit les éléments d'information les plus complets sur la situation personnelle du contribuable, de manière à connaître, aussi exactement que possible, sa situation financière et, le cas échéant, à tenir compte, pour l'appréciation des pénalités susceptibles d'être laissées à sa charge, de ses possibilités réelles de paiement et des difficultés qu'il rencontre sur le plan économique.

À cet égard, les directives données pour l'examen des demandes en remise ou modération d'impôts directs (cf. I-A-2 § 50 et 60) doivent être considérées comme valables dans leur ensemble pour l'examen des demandes en atténuation de majorations ou amendes.

3. Principes dont il convient de s'inspirer pour la fixation du montant de l'atténuation

300

Il ne saurait évidemment être dressé en matière de transaction ou de remise portant sur des majorations ou amendes un véritable barème dont la rigidité se concilierait mal avec la diversité des éléments à prendre en considération pour fixer le montant de la sanction qui dépend, en définitive, du comportement des contribuables en infraction.

Il convient, toutefois, de ne pas perdre de vue certaines règles.

Il importe tout d'abord, dans l'intérêt général, que, compte tenu des atténuations consenties sur le plan gracieux, la répression des infractions demeure empreinte d'une certaine fermeté.

D'une part, la quotité des transactions, remises ou modérations accordées doit être fixée de telle sorte qu'elle ne puisse avoir pour effet de permettre aux contribuables d'obtenir du Trésor, pour le paiement des impôts exigibles, un crédit moins onéreux que celui qu'ils auraient pu éventuellement se procurer auprès des établissements bancaires.

D'autre part, la hiérarchie des peines, fixée par le législateur en fonction du degré de gravité de chaque infraction, ne devrait pas normalement se trouver modifiée par le jeu des transactions ou des remises ou modérations. Il importe, en effet, qu'en cas de manquement délibéré, le contribuable ne soit pas finalement moins sévèrement sanctionné qu'en l'absence de manquement délibéré.

Entre l'absence manifeste de manquement délibéré et la manœuvre frauduleuse caractérisée, il y a place pour des circonstances plus ou moins atténuantes susceptibles d'influer sur la quotité de la pénalité effectivement réclamée. La mesure dans laquelle la pénalité légale peut être atténuée est une question d'appréciation et de circonstances. Outre le degré de manquement délibéré du contribuable, il est tenu compte, non seulement de l'importance des droits fraudés, éludés ou compromis, mais encore du pourcentage de dissimulation, de l'ancienneté de la fraude, des antécédents contentieux de l'intéressé, de l'étendue de sa responsabilité, des possibilités d'erreur dans l'interprétation de la loi, de ses facultés de paiement et éventuellement de ses charges de famille ainsi que des difficultés économiques qu'il rencontre. De ce fait, rien n'empêche, dans certains cas exceptionnels, d'aller même jusqu'à la remise de la majoration ou de l'amende encourue.

Lorsqu'elles atteignent un montant relativement élevé, les pénalités doivent être fixées dans des conditions telles que les redevables soient en mesure de se libérer dans les délais et aux échéances qui ont pu leur être impartis. En contrepartie, tout retard répété dans le paiement des échéances prévues à l'intérieur des délais fixés par la décision pourra entraîner la caducité de la mesure gracieuse et, le cas échéant, la mise en recouvrement des majorations ou amendes exigibles.

B. Règles particulières

1. En toutes matières fiscales

310

Pour ce qui concerne les amendes fixes et celles pour lesquelles la loi fixe un minimum et un maximum, il est possible de faire usage du pouvoir de remise ou de modération pour en atténuer éventuellement la rigueur lorsqu'elles ont été encourues par des contribuables dont le manquement délibéré n'est pas mis en cause.

Il est précisé d'ailleurs que des remises ou modérations peuvent être accordées sans attendre que certaines de ces amendes soient devenues définitives, l'octroi d'une transaction devant être considéré comme inopportun en ce qui les concerne ([BOI-CTX-GCX-10-20](#)).

Remarque 1 : Il est rappelé que les amendes prévues à l'[article 1729 B du CGI](#) ne peuvent se cumuler, pour un même document, avec les majorations prévues à l'[article 1728 du CGI](#) ou à l'[article 1729 du CGI](#). En conséquence, lorsque ces majorations sont appliquées, les amendes prévues à l'article 1729 B du CGI ne peuvent pas l'être.

Remarque 2 : En matière de refus de communication, la nature des faits commis exclut en principe l'octroi de toute remise ou modération après jugement sur les amendes prononcées en application de l'[article 1734 du CGI](#), étant rappelé, par ailleurs, que les pénalités encourues en cette matière ne peuvent donner lieu à transaction ([BOI-CTX-GCX-10-20](#) et [BOI-CTX-GCX-10-30-10](#)).

2. En matière d'impôts directs

a. Pénalités applicables en cas de défaut ou de retard de paiement de la taxe sur les salaires

320

Dans tous les cas où la taxe sur les salaires n'a pas été acquittée dans les délais prescrits, il y a lieu, en principe, de laisser à la charge des redevables la totalité de la taxe et des pénalités réclamées en application de l'[article 1731 du CGI](#).

Toutefois, la circonstance que le contribuable a régularisé sa situation par un versement effectué soit spontanément, soit à la première demande du service, peut dans certains cas, justifier une modération de la sanction appliquée.

b. Fraction représentative d'une pénalité de la cotisation de 2 % perçue au titre de la participation des employeurs à l'effort de construction

330

La fraction de la cotisation de 2 % qui représente une pénalité peut donner lieu à des allègements quelle que soit la situation financière du redevable (cf. [I-B-2-b § 190](#)).

S'agissant d'une cotisation dont l'objet n'est pas exclusivement fiscal, mais qui tend à inciter les employeurs à participer directement à l'effort de construction, les demandes déposées en vue d'obtenir de la juridiction gracieuse, pour des motifs autres que la gêne ou l'indigence, la remise ou une modération de la sanction incluse dans la cotisation doivent être examinées en tenant compte essentiellement de la bonne volonté dont l'entreprise pétitionnaire a fait preuve, au cours des années ayant précédé ou suivi l'année en cause, pour se conformer à la réglementation ainsi que des efforts consentis bénévolement par elle dans le domaine de la construction.

C'est ainsi qu'il convient d'examiner avec une particulière bienveillance et en tenant compte de l'avis du représentant local du ministre chargé du logement ([BOI-CTX-GCX-10-30-30-20](#)), les demandes de l'espèce présentées par les contribuables ayant opté pour l'investissement dans des opérations de construction directe, lorsque le retard apporté à la réalisation de ces opérations résulte de difficultés rencontrées pour l'obtention de certaines autorisations administratives.

Ainsi, s'il apparaît que la responsabilité de l'entreprise se trouve entièrement déchargée (les demandes indispensables ayant, par exemple, été effectuées en temps utile pour que les autorisations nécessaires soient accordées avant l'expiration du délai de réalisation des investissements) le service peut, à la condition que l'entreprise régularise rapidement sa situation au regard de la participation à l'effort de construction, ou bien s'abstenir de mettre la cotisation en recouvrement, ou bien en accorder le dégrèvement.

Il va de soi que les investissements correspondant aux cotisations non établies ou allouées en dégrèvement ne pourront être pris en compte au titre de la période au cours de laquelle ils auront été effectivement réalisés.

3. En matière de droits d'enregistrement

a. Retard de déclaration ou de présentation d'un acte à l'enregistrement

340

En cas de retard de déclaration de succession, les acomptes versés dans les douze ou trente mois du décès, sont, par mesure de tempérament, exclus de la base de calcul de la majoration de 10 %, cette mesure n'étant toutefois pas applicable à la majoration de 40 % encourue après mise en demeure. 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).

Se reporter également au [BOI-CF-INF-10-20-10](#) au II-C-1 § 60.

350

Par ailleurs, si l'article 1722 quater du CGI prévoit expressément qu'il est sursis, dans les conditions prévues à l'article L. 230-1 du code de l'urbanisme (C. urb.) et à l'article L. 230-2 du C. urb., au recouvrement des droits à concurrence des prix des terrains successoraux concernés par un droit de délaissement, il est traditionnellement admis, pour le calcul des intérêts moratoires à retenir, de neutraliser les périodes correspondant :

- au retard imputable à une collectivité publique dans le versement du prix d'un bien héréditaire non productif de revenus qu'elle acquiert ;
- au retard de l'autorité de tutelle pour autoriser l'acceptation d'un legs consenti à une association reconnue d'utilité publique ;
- au délai compris entre la date d'un jugement infirmant les droits d'un héritier apparent et celle de l'arrêt d'appel les confirmant.

b. Déchéance de certains régimes spéciaux

360

D'une manière générale, les droits supplémentaires applicables en cas de déchéance d'un régime spécial constituent des pénalités qui peuvent, lorsqu'elles sont définitives, faire l'objet d'une remise ou modération gracieuse.

4. En matière de factures de complaisance et factures fictives

370

L'utilisation de factures de complaisance fausse les conditions d'une concurrence loyale, favorise la fraude fiscale et cause un préjudice important au Trésor. L'émission de factures sans cause économique réelle, donc fictives, conduit aux mêmes conséquences.

Les 1 et 2 du I de l'article 1737 du CGI prévoient l'application d'amendes fiscales spécifiques d'un montant particulièrement élevé afin de lutter contre de telles pratiques qui permettent d'occulter une partie des achats ou des ventes en faisant échec aux possibilités de recoupement de l'Administration ou de majorer indûment les charges déductibles de l'assiette de l'impôt.

Ces amendes égales à 50 % des versements effectués ou des montants indûment facturés ont un but dissuasif. Elles doivent permettre également la réparation du préjudice causé au Trésor.

380

Dès lors, ces amendes ne doivent pas, en principe, faire l'objet d'une remise totale.

En effet, la gravité des agissements sanctionnés doit conduire à maintenir, à tout le moins, une pénalité de principe.

390

En revanche, des remises partielles ou atténuations peuvent être accordées si elles sont justifiées par les circonstances de l'affaire. Il en est notamment ainsi :

- lorsque l'éventuel cumul avec d'autres sanctions prévues par la loi se traduit par une charge très lourde pour les contribuables à l'égard desquels ces dispositions sont mises en œuvre. Un examen gracieux peut

être envisagé notamment si les éléments dont le service dispose permettent d'identifier les bénéficiaires de la fraude (clients ou fournisseurs dont l'identité ou l'adresse a été travestie ou dissimulée) ;

- lorsque les aveux de l'auteur de la fraude permettent de mettre au jour le réseau frauduleux. Dans ce cas, l'atténuation ou la remise partielle au profit de l'auteur de la fraude peut revêtir un caractère plus substantiel.

400

Dans les autres cas, l'opportunité d'une réduction gracieuse de l'amende est laissée à l'appréciation des directeurs, qui déterminent le montant des atténuations susceptibles d'être consenties au regard notamment :

- de l'importance des fraudes décelées et de l'ampleur du préjudice causé au Trésor ;
- du comportement fiscal de l'entreprise et de ses antécédents.

410

Les atténuations sont prononcées, sur demande expresse du redevable, par voie de modération ou de transaction selon que la créance fiscale est ou non devenue définitive. En tout état de cause, cette mesure gracieuse ne doit pas intervenir avant le terme des poursuites correctionnelles engagées le cas échéant.

III. Demandes visant les intérêts de retard

420

Les demandes gracieuses portant sur les intérêts de retard doivent être instruites selon les mêmes modalités que celles prévues pour les demandes portant sur les majorations ou amendes. Les prescriptions générales fixées au [II-A § 270 à 300](#), sont donc applicables à ces demandes.

Il convient de procéder pour chaque demande, d'une part, à un examen des circonstances particulières de l'affaire et, d'autre part, à un examen de la situation de l'utilisateur.

A. Examen des circonstances particulières de l'affaire

430

L'agent chargé d'instruire la demande recherche tous les éléments de nature à permettre d'apprécier l'étendue de la responsabilité du contribuable dans l'infraction relevée.

Il s'attache en outre à faire apparaître l'importance du préjudice causé au Trésor par l'infraction.

Par ailleurs, l'agent apprécie le civisme fiscal du contribuable à la lumière de son comportement habituel au regard de ses obligations déclaratives et de paiement.

B. Examen de la situation de l'utilisateur

440

L'agent instructeur réunit les éléments d'information sur la situation financière et patrimoniale de l'utilisateur afin d'apprécier sa capacité à s'acquitter de sa dette fiscale.

C. Principes à suivre pour déterminer le montant de l'atténuation

450

A la différence des amendes et majorations, les intérêts de retard ne constituent pas une sanction mais

une réparation du préjudice subi par l'État du fait du paiement tardif d'une créance fiscale.

Compte tenu de cette nature, une atténuation des intérêts de retard peut être envisagée lorsque l'infraction résulte de circonstances particulières et que l'atténuation est de nature :

- à faciliter le règlement d'un litige, en évitant le développement d'un contentieux et en assurant le règlement rapide du supplément d'impôt. Sont concernés les intérêts qui ne sont pas définitifs, c'est-à-dire qui font l'objet ou sont susceptibles de faire l'objet d'un recours contentieux. L'atténuation intervient alors au moyen d'une transaction ;
- ou à clore de manière équitable un dossier, lorsque les droits auxquels sont attachés les intérêts de retard sont devenus définitifs. L'atténuation s'effectue alors par voie de remise.

460

L'importance de l'atténuation des intérêts de retard susceptible d'être accordée varie en fonction :

- du préjudice subi par l'État (existence ou non d'autres pénalités, etc.) ;
- de l'étendue de la responsabilité du contribuable dans l'infraction (difficultés à déterminer les règles fiscales applicables, empêchement pour cause de maladie, etc.) ;
- du comportement fiscal de l'usager (première infraction, insuffisance réparée spontanément, etc.) ;
- de sa situation financière.