RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-CF-IOR-50-20-20170308
Date de publication : 08/03/2017
Date de fin de publication : 22/01/2020

CF - Procédures de rectification et d'imposition d'office - Modalités d'établissement de l'imposition d'office et sanctions applicables en cas de défaut ou dépôt tardif de déclaration

Positionnement du document dans le plan :

CF - Contrôle fiscal
Procédures de rectification et d'imposition d'office
Titre 5 : Procédures de taxation et d'évaluation d'office
Chapitre 2 : Modalités d'établissement de l'imposition d'office et sanctions applicables en cas de défaut ou dépôt tardif de déclaration

Sommaire :

I. Modalités d'établissement de l'imposition d'office
A. Déroulement de la procédure
1. Engagement de la procédure
a. Principe de la mise en demeure obligatoire
1° Modalités d'application
2° Bénéfices, revenus ou impôts visés
3° Impôts non visés
b. Exceptions
2. Notification de la base d'imposition retenue
3. Conséquences en matière d'impôt sur le revenu de la superposition d'une déclaration d'ensemble aux déclarations spéciales propres à certaines catégories de revenus
a. Évaluation d'office pour défaut ou retard de souscription des déclarations spéciales de BIC, BNC ou BA
b. Taxation d'office pour défaut de la déclaration d'ensemble dans les trente jours d'une première mise en demeure
B. Détermination de la base d'imposition
C. Preuve à apporter en cas de contestation
1. Contestation de la base d'imposition
2. Contestation de la régularité de la procédure employée
II. Sanctions applicables
A. Infractions concernées
B. Pénalités applicables

1

Les contribuables doivent se conformer aux obligations déclaratives qui leur incombent. S'ils ne respectent pas celles-ci, l'administration est en droit de recourir, selon la nature des déclarations en cause, soit à la procédure d'évaluation d'office, soit à celle de taxation d'office, sous réserve, bien entendu, des mises en demeure préalables.

Les conditions de mise en œuvre respectives de ces deux procédures sont étudiées au BOI-CF-IOR-50-10.

Dans cette sous section seront étudiées successivement :

- les modalités d'établissement de la base d'imposition ;

- les sanctions applicables.

I. Modalités d'établissement de l'imposition d'office

10

La manière de procéder à la fixation de la base imposable d'un contribuable qui n'a pas souscrit de déclaration, ou l'a souscrite tardivement, comporte peu de différences, qu'il s'agisse d'une évaluation d'office ou d'une taxation d'office.

C'est pourquoi, sous réserve de quelques règles particulières, les commentaires suivants concernent ces deux procédures.

A. Déroulement de la procédure

1. Engagement de la procédure

20

L'article L. 67 du livre des procédures fiscales (LPF), l'article L. 68 du LPF et l'article L. 73 du LPF rendent obligatoire dans tous les cas, sauf en matière de taxes sur le chiffre d'affaires ou d'impôts contrôlés selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions et garanties que ces taxes, l'envoi d'une mise en demeure avant de mettre en œuvre une procédure d'imposition d'office.

Toutefois, cet envoi n'a pas à être fait dans certains cas particuliers.

a. Principe de la mise en demeure obligatoire

1° Modalités d'application

30

La possibilité d'utiliser la procédure d'évaluation ou de taxation d'office est subordonnée à la réalisation de deux conditions cumulatives :

- l'administration a adressé au contribuable défaillant une mise en demeure (par pli recommandé avec avis de réception) d'avoir à déposer une déclaration ou à présenter un acte à la formalité ;

- et le contribuable n'a pas régularisé sa situation dans les trente jours de la notification de cette mise en demeure.

40

La mise en demeure doit comporter l'indication :

- des déclarations ou actes dont le dépôt ou la présentation est demandé au contribuable ;

- de la date à laquelle ces documents auraient dû être déposés ou présentés ;

- des textes législatifs ou réglementaires en prescrivant le dépôt ou la production ;

- du service destinataire du document à produire.

En outre, elle doit informer le contribuable des conséquences de tout retard ou omission quant à la procédure d'imposition et aux pénalités encourues.

50

À défaut de mise en demeure, les contribuables qui n'ont pas souscrit de déclaration ne peuvent pas faire l'objet d'une imposition d'office. Dans ce cas, seule la procédure de rectification contradictoire est applicable.

> *La Cour de Cassation (Cass. Com., arrêt du 3 octobre 2006, n° 03-18930) rappelle que conformément aux dispositions de l'article L. 67 du LPF, la mise en demeure est le préalable nécessaire à la mise en œuvre d'une procédure de taxation d'office mais ne constitue pas un acte de la procédure d'imposition.*
>
> *Dès lors, après l'abandon d'une procédure de taxation d'office suivant une mise en demeure restée sans réponse, l'administration peut reprendre l'imposition suivant la procédure de taxation d'office, sans être tenue d'adresser au redevable une nouvelle mise en demeure.*

60

Les contribuables retardataires qui régularisent leur situation, soit spontanément, soit dans les trente jours de la mise en demeure, ne peuvent plus faire l'objet d'une taxation ou d'une évaluation d'office, mais les pénalités de retard demeurent applicables : intérêt de retard et majoration de 10 % prévus à l'article 1727 du code général des impôts (CGI) et à l'article 1728 du CGI.

2° Bénéfices, revenus ou impôts visés

70

Les déclarations suivantes sont concernées par l'obligation de mise en demeure :

- déclaration d'ensemble des revenus ;

- déclaration de plus-values immobilières ;

- déclaration des gains de cession de valeurs mobilières et de droits sociaux ;

- déclaration de résultats en matière de bénéfices industriels et commerciaux (BIC), régime simplifié ou régime du réel normal ;

- déclaration de bénéfices non commerciaux (BNC), régime de la déclaration contrôlée ;

- déclaration de bénéfices en matière de bénéfices agricoles (BA), régime simplifié et régime du réel normal ;

- déclaration d'impôt sur les sociétés, régime simplifié, ou régime du réel normal, y compris les déclarations souscrites par les associations soumises à l'impôt sur les sociétés dans les conditions prévues au 5 de l'article 206 du CGI ;

- déclarations et actes relatifs aux droits d'enregistrement et aux taxes assimilées ;

- déclaration annuelle de liquidation et de régularisation de taxe sur les salaires ;

- déclarations relatives à la participation des employeurs au développement de la formation professionnelle continue ;

- déclaration relative à la participation des employeurs à l'effort de construction.

3° Impôts non visés

80

L'obligation ne s'applique pas, en revanche, à la TVA, aux taxes spéciales sur le chiffre d'affaires et assimilées, aux taxes parafiscales et plus généralement aux impôts contrôlés selon les mêmes procédures et sous les mêmes sanctions et garanties que les taxes sur le chiffre d'affaires.

b. Exceptions

90

Le deuxième alinéa de l'article L. 67 du LPF et l'article L. 68 du LPF prévoient qu'il n'y a pas lieu de procéder à l'envoi d'une mise en demeure préalablement à une évaluation ou une taxation d'office dans les cas suivants :

- si le contribuable change fréquemment son lieu de séjour, de résidence ou de principal établissement, ou séjourne dans des locaux d'emprunt ou des locaux meublés ;

- si le contribuable a transféré son domicile fiscal ou son activité à l'étranger sans déposer sa déclaration de revenus ou de résultats (BIC, BA, BNC) ;

- si un contrôle fiscal n'a pu avoir lieu du fait du contribuable ou de tiers ;

- si le contribuable s'est livré à une activité occulte au sens du deuxième alinéa de l'article L. 169 du LPF ;

Remarque : Le 3° de l'article L. 68 du LPF, modifié par l'article 50 de la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013, renvoie au deuxième alinéa de l'article L. 169 du LPF pour la définition de l'activité occulte. Le champ d'application et la date d'appréciation des conditions caractérisant l'activité occulte sont donc identiques pour ces deux dispositifs. Pour la mise en œuvre de la procédure d'évaluation d'office prévue au 3° de l'article L. 68 du LPF, il convient donc de se référer aux commentaires figurant au BOI-CF-PGR-10-70.

Ces dispositions sont applicables aux contrôles dont l'avis de vérification de comptabilité, ou l'avis d'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle en cas d'application de l'article L. 47 C du LPF, est adressé à compter du 8 décembre 2013, date d'entrée en vigueur de la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013.

- pour les fiducies, si les actes prévus à l'article 635 du CGI n'ont pas été enregistrés ;

- lorsque l'administration a dressé un procès-verbal de flagrance fiscale dans les conditions prévues à l'article L. 16-0 BA du LPF, au titre de l'année ou de l'exercice au cours duquel le procès-verbal est établi.

2. Notification de la base d'imposition retenue

100

En application de l'article L. 76 du LPF, les bases ou éléments servant au calcul des impositions d'office sont portés à la connaissance du contribuable, trente jours au moins avant la mise en recouvrement des impositions au moyen d'une notification qui précise les modalités de leur détermination. Il n'y a pas lieu de procéder à cette notification dans les cas prévus au deuxième alinéa de l'article L. 67 du LPF.

Remarque : La mention « pour information » portée sur la notification n'a aucune valeur juridique.

110

Cependant cette notification est à envisager par le service pour interrompre la prescription ou, d'une manière générale, dans tous les cas où cela lui paraît utile.

La notification des rehaussements est effectuée, soit au moyen d'un imprimé n° **2120-SD**, soit au moyen d'un imprimé n° **3924-SD**.

Ce dernier est utilisé lorsque des rehaussements sont effectués dans le cadre d'une vérification de comptabilité.

120

La notification doit préciser les motifs de droit et de fait sur lesquels se fonde la procédure.

En pratique, cette obligation consiste notamment à donner au contribuable toutes indications quant à la détermination de la base d'imposition. En effet, le droit accordé à l'administration de fixer d'office la base d'imposition ne lui confère pas un pouvoir discrétionnaire. Elle doit faire connaître au redevable, comme au juge s'il en est besoin ultérieurement, comment elle a déterminé cette base.

Le service s'attache, dans la notification, à préciser tous les éléments de l'imposition, aussi exactement que possible.

Le Conseil d'État considère à cet égard qu'une notification est suffisamment motivée au regard des dispositions de l'article L. 76 du LPF lorsqu'elle comporte les bases d'imposition retenues par le service, les modalités de calcul de ces bases et la catégorie des impositions mises à la charge du contribuable (CE, arrêt du 16 février 2000, n° 180643).

En matière de droits d'enregistrement, par exemple, la notification comporte, selon le cas, la nature et la situation des biens transmis, la composition de l'hérédité, les liens de parenté unissant le défunt et ses ayants droit, les méthodes et calculs ayant conduit aux estimations retenues.

130

L'obligation de notifier les bases d'imposition n'a pas pour effet d'ouvrir entre le service et le contribuable le dialogue qui caractérise la procédure de rectification contradictoire.

Cette notification doit intervenir trente jours au moins avant la mise en recouvrement des impositions. Si, dans ce délai, des observations sont formulées par le contribuable, elles ne peuvent, à la différence de celles produites dans le cadre de la procédure contradictoire, être considérées que comme de simples indications et le service n'est pas tenu d'y répondre. Mais, bien entendu, elles doivent être examinées avec attention et il en sera tenu compte s'il y a lieu.

140

La notification des bases d'imposition arrêtées d'office interrompt la prescription. L'interruption de la prescription des pénalités se fait, en application de l'article L. 189 du LPF et du deuxième alinéa de l' article L. 76 du LPF, par mention, dans la notification, des sanctions légalement encourues.

150

En outre, la commission départementale ou nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires, la commission départementale de conciliation et le comité consultatif du crédit d'impôt pour dépenses de recherche n'ont pas à être saisis.

Il convient de noter que si l'administration a procédé à une vérification de la comptabilité du contribuable, comme elle en avait le droit avant d'arrêter d'office la base imposable, et si elle a ensuite soumis le litige à la commission départementale des impôts, les irrégularités qui, selon l'intéressé, auraient affecté tant la vérification de comptabilité que la procédure suivie devant la commission ne sauraient, en tout état de cause, avoir d'influence sur la validité de la procédure d'imposition (CE, arrêts du 7 février 1973, n°81883, n° 82923 et n° 82924, RJ n° IV, p. 15 et CE, arrêt du 5 avril 1978, n° 01211).

160

Le contribuable a, bien entendu, la possibilité de demander, par voie contentieuse, la réduction ou la décharge de l'imposition arrêtée d'office en démontrant son caractère exagéré (LPF, art. L. 76 A).

3. Conséquences en matière d'impôt sur le revenu de la superposition d'une déclaration d'ensemble aux déclarations spéciales propres à certaines catégories de revenus

165

Cette superposition conduit à distinguer les cas suivants.

a. Évaluation d'office pour défaut ou retard de souscription des déclarations spéciales de BIC, BNC ou BA

170

Les procédures de fixation des bases d'imposition des déclarations relatives aux BIC, BNC, BA ainsi qu'aux revenus visés à l'article 62 du CGI, produisent directement effet pour la détermination du revenu global. Le service n'a donc pas, dans l'hypothèse envisagée, à notifier l'incidence de la fixation du revenu catégoriel sur le revenu global à moins qu'il n'ait à apporter des modifications aux autres éléments concourant à la formation de ce dernier.

S'agissant de la commission départementale ou nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires, il est rappelé que :

- d'une part, son intervention n'est pas prévue par la loi en matière d'impôt sur le revenu global ;

- d'autre part, elle est expressément exclue par les textes lorsque le revenu catégoriel fait l'objet d'une procédure d'office.

180

Si la déclaration d'ensemble n'a pas été souscrite régulièrement ou dans les conditions évoquées au I-A-1 § 20 à 90, il y a lieu d'appliquer la procédure de taxation d'office au regard du revenu global.

b. Taxation d'office pour défaut de la déclaration d'ensemble dans les trente jours d'une première mise en demeure

190

Si les déclarations spéciales, documents et renseignements prévus par la loi ont été régulièrement produits, la procédure de rectification contradictoire ne s'applique pas au niveau de la déclaration d'ensemble, mais les procédures normales de détermination ou de rectification des revenus catégoriels doivent être respectées.

B. Détermination de la base d'imposition

200

Le droit accordé à l'administration d'arrêter d'office les bases d'imposition ne lui confère pas un pouvoir discrétionnaire (BOI-CTX-DG-20-20-20). Elle doit être en mesure :

- d'établir la validité de la mise en œuvre de la procédure d'imposition d'office en démontrant notamment que le contribuable était astreint à la production d'une déclaration ou à la présentation d'un acte ;

- de faire connaître au contribuable comme au juge de l'impôt la méthode qu'elle a adoptée et les calculs qu'elle a effectués pour déterminer les bases d'imposition, afin de permettre au contribuable de les accepter ou de les discuter utilement.

210

Le service doit donc s'attacher à faire une évaluation aussi exacte que possible des éléments qui concourent à la détermination des bases d'imposition (différents revenus dont a disposé le contribuable ; recettes, chiffre d'affaires ou bénéfices réalisés ; montant des salaires versés, etc.) de manière à éviter l'établissement d'impositions manifestement excessives ou insuffisantes.

Il est notamment rappelé, s'agissant d'une entreprise, que la reconstitution des bases imposables doit être effectuée en tenant compte des conditions concrètes de fonctionnement de celle-ci.

Bien entendu, les impositions établies d'office doivent être fixées en faisant application des dispositions législatives ou réglementaires qui gouvernent l'assiette et le calcul de l'impôt en cause.

220

Dans ces conditions, le service doit faire application des principes suivants :

- s'il trouve, parmi les renseignements qu'il aura recueillis, des éléments lui permettant de déterminer directement la base d'imposition avec une approximation suffisante, il retiendra le chiffre ainsi obtenu. En particulier, si au moment où il procède à l'évaluation ou à la taxation d'office, le service est en possession d'une déclaration souscrite tardivement, il doit retenir les bases d'imposition résultant de cette déclaration, à moins qu'un motif précis ou les résultats d'une vérification ne fassent apparaître que ladite déclaration comporte des insuffisances, des inexactitudes ou des omissions ; à cet égard, en matière de droits d'enregistrement, lorsqu'ils sont réguliers et complets, les déclarations déposées et les actes présentés à la formalité, même après l'engagement d'une procédure de taxation d'office, doivent être enregistrés dès lors qu'ils sont accompagnés du paiement des droits tels qu'ils ressortent de ces documents (CGI, art. 1703) ;

Remarque : Il est précisé que cette souscription ou cette présentation ne met pas fin à la procédure.

- lorsqu'aucune déclaration n'a été souscrite et que l'engagement d'une procédure d'imposition d'office n'est pas lié nécessairement à l'envoi d'une mise en demeure (cf. I-A-1-b § 90), il est néanmoins préférable d'inviter le contribuable à produire sa déclaration, notamment en lui adressant une mise en demeure au moins avant de procéder à la mise au point de sa situation fiscale ;

- lorsqu'il n'a pu obtenir la souscription d'une déclaration, le service doit s'attacher à déterminer la base d'imposition à l'aide de toutes les données en sa possession.

230

La mise en recouvrement s'effectue pour le principal des droits et pour les pénalités dans les conditions de droit commun mais, avant d'y procéder, le service doit s'assurer que sont effectivement expirés :

- le délai de trente jours à compter de la notification de la base d'imposition ;

- le délai de trente jours à compter de la réception du document contenant motivation des pénalités, lorsqu'il n'y a pas lieu à notification.

C. Preuve à apporter en cas de contestation

1. Contestation de la base d'imposition

240

En cas de contestation, le contribuable ne peut obtenir une réduction de la base d'imposition qui lui a été assignée d'office qu'en apportant la preuve de l'exagération de celle-ci.

250

La preuve peut être faite par tous moyens, conformément aux règles de droit commun, et, s'agissant des droits d'enregistrement, par tous moyens compatibles avec la procédure écrite (LPF, art. R*. 195-1). Le redevable ne peut se borner à de simples affirmations mais doit apporter les éléments de vérifications nécessaires ou des justifications présentant des garanties suffisantes d'exactitude.

Il peut notamment établir le montant exact de ses résultats en s'appuyant sur une comptabilité régulière et probante.

S'il n'est pas en mesure de procéder ainsi, il peut, en recourant à des moyens extra-comptables critiquer la méthode d'évaluation que l'administration a suivie, en vue de démontrer que celle-ci aboutit au moins sur certains points et pour un certain montant, à une exagération de sa base d'imposition.

> *C'est ainsi qu'un contribuable peut faire état, à l'appui de sa démonstration, de charges qu'il n'avait pas comptabilisées dès lors qu'il en établit la réalité et le montant (CE, arrêt du 18 octobre 1978, n° 07769).*

Il peut aussi encore, aux mêmes fins, soumettre à l'appréciation du juge une nouvelle méthode d'évaluation permettant de déterminer ladite base d'imposition avec une précision supérieure à celle qui pouvait être atteinte par la méthode primitivement utilisée par l'administration.

À l'appui de sa démonstration, il peut, en cours d'instance et à la faveur notamment d'une expertise, non seulement apporter tous éléments de preuve comptables ou extra-comptables, mais aussi se fonder sur des faits reconnus exacts par l'administration ou dont le juge serait amené, en cas de contestation, à reconnaître l'exactitude.

2. Contestation de la régularité de la procédure employée

260

Dans tous les cas où elle la met en œuvre, l'administration est tenue de justifier que la procédure d'office est effectivement applicable et régulièrement appliquée.

Devant le juge de l'impôt, le service doit notamment être en mesure :

- d'apporter la preuve que le contribuable était bien dans la situation d'être imposé d'office et que la mise en demeure et la notification éventuellement prévues par la loi ont bien été effectuées ;

- d'établir l'existence d'une opposition à contrôle fiscal en vue de justifier la régularité de la procédure d'évaluation d'office prévue par l'article L. 74 du LPF.

270

Cela dit, lorsque la procédure d'imposition d'office a été employée à bon escient et dans les formes requises par la loi, elle couvre les irrégularités qui peuvent avoir entaché la procédure de contrôle

diligentée pour déterminer les bases taxables.

Le conseil d'État a, en effet, jugé que :

- les irrégularités susceptibles d'entacher une vérification de comptabilité sont sans influence sur la régularité de la procédure d'imposition dès lors que le bénéfice du contribuable est à juste titre évalué d'office (impôt sur le revenu) ou son chiffre d'affaires (TVA) taxé d'office (CE, arrêt du 11 mars 1983, n° 28907 et CE, arrêt du 11 mars 1983 n° 28908) ;

- un contribuable, dont le bénéfice commercial a été évalué d'office pour défaut de déclaration n'est pas fondé à se prévaloir d'une irrégularité entachant la vérification de comptabilité dont il a été l'objet (CE, arrêt du 14 mars 1984, n° 36129 et CE, arrêt du 10 mai 1991, n° 68483).

Toutefois, les irrégularités susceptibles d'entacher la procédure de contrôle ne sont couvertes que dans la mesure où la situation d'évaluation ou de taxation d'office n'a pas été révélée par la vérification elle-même.

Ainsi, le Conseil d'État a validé l'évaluation d'office des bénéfices d'une société de fait constituée pour l'exercice de la profession de vétérinaire, sans rechercher si l'enquête diligentée par l'administration, en vue de déterminer les bénéfices taxables, était ou non régulière dès lors que la société, n'ayant pas déclaré de résultats, se trouvait en situation de taxation d'office et que son existence n'avait pas été révélée par ces investigations (CE, arrêt du 21 juin 1989, n° 52385 et CE, arrêt du 6 mars 2002, n° 187871).

Il a également considéré que l'irrégularité de la vérification de comptabilité est sans influence sur la régularité de l'imposition dès lors que le contribuable est en situation d'évaluation d'office, révélée à l'administration par un jugement pénal, et alors même que l'administration a suivi la procédure de rectification contradictoire et utilisé pour établir l'imposition des renseignements obtenus lors de la vérification (CE, arrêt du 28 juillet 1999, n° 185525).

De même, lorsqu'un contribuable se trouve en situation de taxation d'office, faute d'avoir souscrit ses déclarations de revenu global, et que cette situation n'a pas été révélée par la vérification approfondie de situation fiscale dont il a fait l'objet, les irrégularités entachant cette vérification sont sans incidence sur la régularité de la procédure d'imposition (CE, arrêt du 12 mai 1997, n° 140887).

280

En revanche, les procédures de taxation d'office et de rectification d'office mises en œuvre à l'issue d'une vérification irrégulière sont également irrégulières dès lors que c'est la vérification même qui a permis d'établir, d'une part, le dépassement du chiffre d'affaires limite prévu pour le bénéfice du forfait, et donc l'obligation de souscrire une déclaration de chiffre d'affaires, d'autre part, les irrégularités ayant motivé le rejet de la comptabilité présentée (CE, arrêt du 26 octobre 1983, n° 24898).

Remarque : Il est rappelé que le régime du forfait est abrogé depuis l'imposition des revenus de 1999 tout comme la procédure de rectification d'office.

II. Sanctions applicables

A. Infractions concernées

290

Les pénalités applicables sont indépendantes de la procédure d'imposition utilisée. Les pénalités visées à l'article 1727 du CGI et à l'article 1728 du CGI, soit l'intérêt de retard et la majoration de 10 %, 40 % ou 80 % s'appliquent donc dans tous les cas où il y a défaut ou retard dans la souscription d'une déclaration ou la présentation d'un acte comportant l'indication d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation d'un impôt, droit, taxe, redevance ou somme établi ou recouvré par la Direction générale des finances publiques ; elles s'appliquent notamment dans le cas de taxation d'office.

B. Pénalités applicables

300

Il s'agit de :

- l'intérêt de retard à 0,40 % par mois ;

- et d'une majoration de 10 % étant observé que, s'agissant de la déclaration de succession, cette majoration n'est applicable qu'à partir du premier jour du septième mois suivant celui de l'expiration du délai de six mois prévu à l'article 641 du CGI.

La majoration est portée :

- à 40 % lorsque le document n'a pas été déposé dans les trente jours suivant la réception d'une mise en demeure d'avoir à le produire dans ce délai ; ce dernier est porté à quatre-vingt-dix jours pour la présentation à l'enregistrement de la déclaration de succession mentionnée à l'article 641 du CGI ;

- à 80 % en cas de découverte d'une activité occulte. Cette majoration s'applique sans que le service ait à adresser de mise en demeure.

310

Il est précisé, par ailleurs, que les omissions, insuffisances ou inexactitudes relevées dans les déclarations souscrites hors délai ou dans les actes soumis tardivement à la formalité de l'enregistrement doivent être dans tous les cas sanctionnées par les pénalités visées à l'article 1727 du CGI et à l'article 1729 du CGI, c'est-à-dire :

- l'intérêt de retard si la bonne foi du contribuable n'est pas mise en cause ;

- l'intérêt de retard et une majoration des droits de 40 % en cas de manquement délibéré ou de 80 % s'il s'est rendu coupable de manœuvres frauduleuses ou d'abus de droit, ramenée dans ce dernier cas à 40 % lorsqu'il n'est pas établi que le contribuable a eu l'initiative principale du ou des actes constitutifs de l'abus de droit ou en a été le principal bénéficiaire.

Pour la motivation des pénalités, il convient de se reporter au BOI-CF-INF-30-20.