RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-CF-INF-30-30-20190627
Date de publication : 27/06/2019
Date de fin de publication : 19/08/2020

CF - Infractions et sanctions - Mise en œuvre des pénalités fiscales - Règles relatives au recouvrement, au contentieux, à la prescription et à la solidarité dans le paiement des pénalités fiscales

Positionnement du document dans le plan :

CF - Contrôle fiscal
Infractions et sanctions
Titre 3 : Mise en œuvre des pénalités fiscales
Chapitre 3 : Règles relatives au recouvrement, au contentieux, à la prescription et à la solidarité dans le paiement des pénalités fiscales

Sommaire :

I. Recouvrement, contentieux et prescription des pénalités fiscales
A. Recouvrement des pénalités fiscales
B. Contentieux des pénalités fiscales
1. Réclamations contentieuses
2. Remises et transactions à titre gracieux
C. Prescription des pénalités fiscales
1. Délais de prescription
2. Interruption de la prescription
II. Règles de solidarité dans le paiement des pénalités fiscales
A. Règles de solidarité propres aux pénalités communes
1. Abus de droit, dissimulation d'une partie du prix stipulé dans un contrat
2. Délivrance irrégulière de documents permettant à un tiers de bénéficier d'un avantage fiscal
3. Solidarité des dirigeants sociaux
B. Règles de solidarité propres aux pénalités relatives aux impôts directs
C. Règles de solidarité propres aux pénalités relatives aux droits d'enregistrement et à la taxe de publicité foncière
1. Règle générale de solidarité propres aux pénalités relatives aux droits d'enregistrement et à la taxe de publicité foncière
2. Règles particulières de solidarité propres aux pénalités relatives aux droits d'enregistrement et à la taxe de publicité foncière
a. Actes publics
b. Déclaration hors délai des transmissions de biens par les tuteurs et curateurs
c. Fausse attestation d'existence de dettes
d. Complicité dans la dissimulation d'une partie du prix stipulé dans un contrat
e. Acquisitions d'immeubles ruraux par les fermiers
f. Actes sous seing privé et mutations verbales

I. Recouvrement, contentieux et prescription des pénalités fiscales

A. Recouvrement des pénalités fiscales

1

Aux termes des I et II de l'article 1754 du code général impôt (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 de saisie administrative à tiers détenteur, conformément aux dispositions de l'article L. 262 du livre des procédures fiscales (LPF).

> *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 mai 2004).*

10

Ainsi, la mise en recouvrement s'effectue par voie de rôle quand :

- l'intérêt de retard et les majorations proportionnelles se rapportent à l'impôt sur le revenu, aux contributions sociales recouvrées comme en matière d'impôt sur le revenu, à la taxe d'habitation, aux taxes foncières sur les propriétés bâties et non bâties et aux impositions recouvrées comme les impositions précitées et de l'impôt sur la fortune immobilière (CGI, art. 1730) ;

et par voie d'avis de mise en recouvrement (AMR) quand :

- l'intérêt de retard et les majorations proportionnelles se rapportent à des impôts autres que ceux mentionnées à l'article 1730 du CGI ;

- les amendes forfaitaires 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 (CGI, art. 290 quater) et aux opérations portant sur les animaux vivants de boucherie et de charcuterie (CGI, art. 298 bis, III), 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 finances publiques (DGFIP) de poursuivre le recouvrement de l'amende fixée par le tribunal (LPF, art. L. 235).

20

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.

30

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.

B. Contentieux des pénalités fiscales

40

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.

1. Réclamations contentieuses

50

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 au BOI-CTX.

Dans l'arrêt n° 1266 FS-PBI (pourvoi n° 01-11403) 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 cour européenne des droits de l'homme (CEDH) pour ce qui concerne les procédures contentieuses suivies devant les juridictions.

À la différence de la Cour de cassation (BOI-CF-INF-10-20-10-II-E), le Conseil d'État 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 (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 (CE, avis n° 195664 du 8 juillet 1998).

2. Remises et transactions à titre gracieux

60

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 CGI.

S'agissant des règles relatives à la juridiction gracieuse, il convient de se reporter au BOI-CTX-GCX.

C. Prescription des pénalités fiscales

1. Délais de prescription

70

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 l'article L. 169 du LPF et l'article 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 (six ans) et dans les mêmes conditions que les dommages-intérêts (loi n° 2017-242 du 27 février 2017 portant réforme de la prescription en matière pénale, art. 2).

2. Interruption de la prescription

80

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.

II. Règles de solidarité dans le paiement des pénalités fiscales

A. Règles de solidarité propres aux pénalités communes

1. Abus de droit, dissimulation d'une partie du prix stipulé dans un contrat

90

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, toutes les parties à l'acte ou à la convention sont tenues solidairement,

avec le redevable de la cotisation d'impôt ou de la restitution d'une créance indue, au paiement de l'intérêt de retard et de la majoration prévue à l'article 1729 du CGI.

Le contribuable est redevable des pénalités, dont la majoration pour abus de droit, les parties à l'acte ou aux actes constitutifs de l'abus de droit étant solidairement responsables de leur paiement avec ce contribuable. Peu importe que le contribuable contrôlé soit ou non partie aux actes que l'administration écarte dans le cadre de la démonstration d'un abus de droit.

2. Délivrance irrégulière de documents permettant à un tiers de bénéficier d'un avantage fiscal

100

Aux termes du 2 du V de l'article 1754 du CGI, les dirigeants de droit ou de fait des personnes morales émettrices des documents mentionnés à l'article 1740 A du CGI (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.

3. Solidarité des dirigeants sociaux

110

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, le comptable de l'administration fiscale compétent a 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 (BOI-REC-SOLID-10).

B. Règles de solidarité propres aux pénalités relatives aux impôts directs

120

Aux termes du 3 du V de l'article 1754 du CGI, les dirigeants sociaux mentionnés à l'article 62 du CGI et aux 1°, 2° et 3° du B de l'article 80 ter du CGI, 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 (BOI-CF-INF-20-10-20).

(130)

C. Règles de solidarité propres aux pénalités relatives aux droits d'enregistrement et à la taxe de publicité foncière

1. Règle générale de solidarité propres aux pénalités relatives aux droits d'enregistrement et à la taxe de publicité foncière

140

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 **II-C-2**.

2. Règles particulières de solidarité propres aux pénalités relatives aux droits d'enregistrement et à la taxe de publicité foncière

a. Actes publics

150

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, 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 ; BOI-CF-INF-20-30-II-C).

Les notaires sont également personnellement passibles de la majoration prévue aux a et b du 1 de l' article 1728 du CGI lorsqu'ils ont accepté à la demande des ayants droit d'assumer les obligations déclaratives mentionnées au 2 de l'article 204 du CGI et à l'article 982 du CGI, sauf leur recours contre les parties (CGI, art. 1840 C).

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.

160

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 ; BOI-CF-INF-20-30-II-C).

Il y a lieu d'appliquer aux actes administratifs les mêmes règles qu'aux jugements, les fonctionnaires qui les rédigent étant assimilés aux greffiers.

b. Déclaration hors délai des transmissions de biens par les tuteurs et curateurs

170

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 du CGI et au 1 de l'article 1729 B du CGI.

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.

c. Fausse attestation d'existence de dettes

180

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 éludés 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 de retard et de la majoration.

d. Complicité dans la dissimulation d'une partie du prix stipulé dans un contrat

190

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).

e. Acquisitions d'immeubles ruraux par les fermiers

200

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 (BOI-CF-INF-20-30-II-A-1-b), ce dernier est tenu solidairement avec l'acquéreur d'acquitter sans délai le complément de taxe de publicité foncière.

f. Actes sous seing privé et mutations verbales

210

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.

g. Successions

220

Les pénalités sont dues par les héritiers solidairement et, chacun en ce qui le concerne, par les donataires ou légataires.

D. Règles de solidarité propres aux pénalités relatives aux droits de timbre

230

Conformément aux dispositions du 6 du V de l'article 1754 du CGI, 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.

Remarque : 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 1er janvier 2006 en raison de l'abrogation de l'article 892 du CGI qui prévoyait la solidarité de paiement des droits de timbre.

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 13/11/2026