



DROIT ADMINISTRATIF

DROIT CONSTITUTIONNEL

FINANCES PUBLIQUES

DROIT FISCAL

Les pénalités fiscales (cours)

TABLE DES MATIERES

TABLE DES MATIERES	2
Introduction.....	3
I - L'intérêt de retard (art. 1727 du CGI).....	4
A - Les hypothèses ou l'intérêt de retard est écarté	4
B - Les modalités de calcul de l'intérêt de retard (art. 1727-IV-1 du CGI)	6
II - Les sanctions : majorations et amendes	7
A - Les sanctions d'assiette.....	7
1 – La majoration pour défaut de dépôt ou dépôt tardif (art. 1728 du CGI)	7
2 – La majoration pour insuffisance dans une déclaration (art. 1729 du CGI).....	7
3 – L'hypothèse de l'application simultanée de plusieurs sanctions (art. 1729 A du CGI)	8
4 – La majoration de 10 % applicable à l'impôt sur le revenu (art. 1758 A du CGI).....	8
5 – Les autres sanctions d'assiette	8
B - Les sanctions de recouvrement	9

INTRODUCTION

Afin d'assurer une certaine effectivité de la règle fiscale, le Code général des impôts (CGI) prévoit deux types de pénalités, chacune répondant à une finalité bien précise. La première des ces pénalités est l'intérêt de retard (I) : celui-ci ne constitue pas une sanction, mais, bien au contraire, la simple réparation du préjudice subi par le Trésor public du fait de la perception tardive de sa créance. Cette caractéristique le distingue des sanctions qui présentent une dimension répressive (II). L'on distingue, en la matière, les majorations qui sont proportionnelles à des droits, et les amendes qui sont soit forfaitaires, soit proportionnelles à un élément autre que des droits. Ces deux grands types de pénalités s'appliquent tant en phase assiette qu'en phase recouvrement.

L'autre point de distinction entre ces deux catégories de pénalités concerne la question de l'exigence d'une motivation. Ainsi, l'intérêt de retard n'étant pas une sanction, l'Administration fiscale n'a pas à motiver son application. A l'inverse, l'application des majorations et des amendes suppose, elle, une motivation précise et circonstanciée, en fait et en droit. A titre d'exemple, en cas d'application de la majoration pour dépôt tardif d'une déclaration, il y aura lieu de faire référence tant à la base légale fondant l'obligation de déclaration et la date limite de dépôt qu'à la mise en demeure de déposer et à la date de dépôt effectif de la déclaration, sans oublier bien sur de fonder sa position sur le texte instituant la majoration en cause.

I - L'INTERET DE RETARD (ART. 1727 DU CGI)

L'intérêt de retard a une portée générale, ce qui signifie qu'il s'applique à tous les impôts, et ce quelle que soit la nature de l'infraction et les modalités de correction de celle-ci. Il trouve à s'appliquer au montant des droits en principal qui n'ont pas été acquittés dans les délais, avec un taux de 0,4 % par mois. La question de ses modalités de calcul mérite, alors, d'être analysée. Il faudra, cependant, auparavant, analyser les cas où son application est écartée.

A - Les hypothèses où l'intérêt de retard est écarté

Six hypothèses peuvent être distinguées.

✕ La première hypothèse se nomme la mention expresse (art. 1727-II-2° du CGI) : concrètement, un contribuable qui mentionne qu'il y a certains éléments qu'il n'a pas imposé et qui justifie sa position en citant les articles du CGI correspondants, ou qu'il donne à certains éléments une qualification entraînant une taxation atténuée, ou qu'il prend en compte une déduction qu'il estime applicable à son cas ne se verra pas appliquer d'intérêt de retard s'il est de bonne foi.

✕ Peut, ensuite, s'appliquer la tolérance légale (art. 1727-II-3° du CGI) : concrètement, aucun intérêt de retard ne sera appliqué si le montant du rehaussement est inférieur à 1/20° de la base d'imposition rectifiée pour l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés, et à 1/10° de la base d'imposition rectifiée pour les droits d'enregistrement, la taxe de publicité foncière et l'impôt de solidarité sur la fortune. L'application de cette exception est, cependant, écartée pour les rehaussements notifiés avec manquements délibérés. Notons, aussi, que la tolérance légale ne s'applique pas en matière de TVA, d'impôts directs locaux et de taxe d'apprentissage.

✕ La troisième exception concerne l'hypothèse où un contribuable a demandé à l'Administration fiscale une prise de position concernant les incidences fiscales d'une règle comptable ou l'interprétation d'une disposition fiscale datant au plus tôt du 01/01/N-1 (art. 1727-II-2bis du CGI). L'intérêt de retard ne sera, alors, pas appliqué si certaines conditions sont remplies : ainsi, le contribuable doit être de bonne foi ; la demande doit porter sur une déclaration déposée dans les délais ; et, l'Administration ne doit pas avoir répondu à la date d'expiration du délai de dépôt de la déclaration.

✕ Il y a, ensuite, remise des intérêts de retard dès l'ouverture du jugement en cas de liquidation judiciaire ou de redressement judiciaire (art. 1756 du CGI).

✕ Par ailleurs, en cas d'application de la majoration de recouvrement de 10 % (art. 1730 du CGI), il n'y aura pas d'intérêts de retard en phase de recouvrement.

⌘ Enfin, il y a absence d'intérêts de retard en cas de déclaration sans droits à payer.

B - Les modalités de calcul de l'intérêt de retard (art. 1727-IV-1 du CGI)

L'intérêt de retard trouve à s'appliquer à deux moments de la procédure : en phase assiette et en phase recouvrement. Concrètement, pour déterminer le taux global, l'on multiplie le taux mensuel de 0,4 % par le nombre de mois pendant lesquels le Trésor a été lésé. Il importe, alors, d'analyser les modalités de décompte de ce délai.

✕ En phase assiette, l'intérêt de retard vient frapper la partie de l'assiette de l'impôt déclarée tardivement. Concrètement, il court du 1^{er} jour du mois qui suit celui au cours duquel l'impôt aurait du être acquitté jusqu'au dernier jour du mois de la souscription de la déclaration ou de la proposition de rectification. Ce principe posé, ses modalités d'application méritent d'être précisées impôt par impôt :

- en TVA, l'intérêt de retard court à compter du 1^{er} jour du mois qui suit celui de l'exigibilité de la taxe, ou celui ou celle-ci doit être payée.
- en ce qui concerne l'impôt sur les sociétés, le point de départ du délai est le 1^{er} jour du 5^{ème} mois qui suit la clôture de l'exercice.
- pour l'impôt sur le revenu, c'est le 1^{er}/07 de l'année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est établie.
- enfin, s'agissant des droits d'enregistrement, l'intérêt de retard court, en principe, à compter du 1^{er} jour du mois qui suit celui au cours duquel l'impôt aurait du être acquitté. Notons, cependant, que pour les déclarations de succession, le point de départ est le 1^{er} jour du 7^{ème} mois suivant celui du décès.

✕ En phase recouvrement, l'intérêt de retard vise à réparer le paiement tardif de l'impôt. Il court, en cas de contrôle sur pièces ou de contrôle fiscal externe, à compter du 1^{er} jour du mois qui suit celui de la réception de l'avis de mise en recouvrement. Mais, le point de départ peut, aussi, être autre : ainsi, il s'agit du 1^{er} jour du mois suivant le dépôt effectif de la déclaration en cas de non paiement ou de paiement partiel, ou du 1^{er} jour du mois qui suit celui au cours duquel l'impôt aurait du être payé en cas de paiement sans déclaration, tels que les acomptes d'impôt sur les sociétés. Quant au point d'arrivée, il est toujours le même : il s'agit du dernier jour du mois du paiement.

II - LES SANCTIONS : MAJORATIONS ET AMENDES

Il y a lieu ici de distinguer les sanctions d'assiette des sanctions de recouvrement, les premières étant les plus nombreuses.

A - Les sanctions d'assiette

Il existe deux grandes sanctions d'assiette : la première pénalise le défaut de dépôt ou le dépôt tardif d'une déclaration (1), quand la seconde vise les insuffisances constatées dans une déclaration (2). Peuvent, alors, se poser des difficultés quand il y a application combinée de ces deux pénalités (3). En dehors de ces deux hypothèses, il existe diverses sanctions particulières (5), dont l'une est spécifique à l'impôt sur le revenu (4).

1 – La majoration pour défaut de dépôt ou dépôt tardif (art. 1728 du CGI)

⌘ Cette majoration vise à sanctionner l'absence de dépôt ou le dépôt tardif d'une déclaration servant à l'assiette ou à la liquidation de l'impôt. Elle se cumule avec l'intérêt de retard et s'applique tant en procédure de rectification contradictoire qu'en procédure d'imposition d'office. Concrètement, elle prend pour base le montant des droits dus, sans déduction des acomptes, à laquelle est appliqué un taux qui varie selon le civisme fiscal du contribuable. Ainsi, le taux est de :

- 10 % pour une déclaration déposée hors délai sans mise en demeure, ou dans les 30 jours d'une mise en demeure.
- 40 % pour une déclaration déposée plus de 30 jours après mise en demeure.
- 80 % en cas d'activités occultes.

⌘ L'application de cette majoration peut, cependant, poser problème en matière d'impôt sur le revenu quand ne sont pas déposés ou sont déposées hors délais, à la fois, la déclaration générale des revenus n° 2042 et une déclaration catégorielle, comme la déclaration n° 2042 C (BIC, BNC), et que ces deux situations sont passibles de taux de majoration différents. Ici, si le taux de majoration relatif à la déclaration n° 2042 est inférieur au taux de majoration afférent à la déclaration catégorielle, il faudra calculer la majoration déclaration par déclaration. Dans l'hypothèse inverse, il faudra appliquer le taux de majoration relatif à la déclaration n° 2042 à la totalité des droits dus.

2 – La majoration pour insuffisance dans une déclaration (art. 1729 du CGI)

Cette majoration, qui s'applique aux droits supplémentaires dus, sanctionne les déclarations déposées, servant à l'assiette ou à la liquidation de l'impôt, qui comportent soit des inexactitudes ou des omissions, soit la restitution d'une créance fiscale dont le remboursement a été indument obtenu. Mais, outre le fait que la déclaration doit avoir été déposée pour que cette majoration s'applique, il faut aussi qu'il y ait absence de bonne foi. Et, c'est à l'Administration fiscale de prouver cet état de fait. Partant, le taux de ladite sanction varie selon la gravité du comportement du contribuable :

- 40 % en cas de manquements délibérés, c'est-à-dire de situations caractérisées par l'impossibilité pour le contribuable d'ignorer la règle fiscale et la transgression manifeste de la loi, ces données étant, notamment, révélées par la répétition des infractions, leur montant, ou encore la profession du contribuable.
- 80 % en cas de manœuvres frauduleuses, c'est-à-dire de manquements délibérés associés à un montage pour le dissimuler, ou de dissimulation d'une partie du prix dans un acte.

- 80 % en cas d'abus de droit, c'est-à-dire de dissimulation de la portée d'un acte pour éluder l'impôt, ramené à 40 % si l'abus de droit n'est pas à l'initiative principale du contribuable.

3 – L'hypothèse de l'application simultanée de plusieurs sanctions (art. 1729 A du CGI)

Deux situations doivent ici être distinguées.

⌘ En cas de rehaussement sur une déclaration déposée dans les délais, il faut appliquer la démarche dite « par strates » : concrètement, il s'agit de calculer la majoration applicable à chaque rehaussement en commençant par le rehaussement le plus pénalisé.

⌘ Dans l'hypothèse d'un rehaussement sur une déclaration déposée hors délais, il faut appliquer la majoration pour dépôt tardif. Il n'y aura application du taux de majoration pour insuffisance que si celui-ci est supérieur au taux de majoration pour dépôt tardif.

4 – La majoration de 10 % applicable à l'impôt sur le revenu (art. 1758 A du CGI)

Cette majoration de 10 %, spécifique à l'impôt sur le revenu, s'applique lorsque la déclaration des revenus est déposée dans les 30 jours d'une mise en demeure, ou en cas d'insuffisance non réparée spontanément avec bonne foi.

5 – Les autres sanctions d'assiette

Quatre sanctions spécifiques peuvent être évoquées.

⌘ En cas d'opposition à contrôle fiscal, il y a application d'une majoration de 100 %.

⌘ Ensuite, lorsque la TVA due au titre d'opérations auto-liquidées par le redevable n'a pas été déclarée et que la TVA est déductible, aucun rappel n'est effectué, mais il y aura application d'une amende de 5 % sur le montant de la TVA déductible.

⌘ Il existe, par ailleurs, une majoration pour non transmission d'une déclaration par voie électronique ; elle est de 0,2 % du montant des droits correspondants à la déclaration.

⌘ Enfin, l'on trouve diverses amendes fixes pour non production d'un document ou pour inexactitude ou omission. Ces amendes ne sont, cependant, pas applicables en cas de 1^o infraction commise au cours de l'année civile en cours et des 3 années précédentes lorsque l'infraction a été réparée spontanément ou dans les 30 jours de la demande de l'Administration.

B - Les sanctions de recouvrement

Il s'agit ici de sanctionner les paiements tardifs. Concrètement, les règles varient selon que l'impôt en cause est ou non recouvré par le SIE (Service des Impôts des Entreprises).

✕ Dans l'hypothèse où c'est le cas, il y aura, en principe, application d'une majoration de 5 % (en plus de l'intérêt de retard) à une base constituée des sommes non acquittées dans les délais (art. 1731 du CGI). Il faut noter qu'il est fait exception à cette règle en cas de droits mis en recouvrement suite à contrôle sur pièces ou contrôle fiscal externe, et en cas de dépôt hors délais mais avec paiement intégral des droits.

Il existe aussi une autre majoration, de 10 % cette fois, en matière d'acomptes trimestriels de TVA non acquittés dans les délais (art. 1784 al. 2 du CGI).

✕ S'il s'agit d'impôts non recouverts par le SIE, c'est une majoration de 10 % qui s'appliquera (art. 1730 du CGI). Précisons ici qu'il n'y aura pas d'intérêt de retard (en phase recouvrement uniquement). Cette majoration concerne principalement l'impôt sur le revenu et les impôts directs locaux.