

# BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

**13 L-3-07**

**N° 76 du 30 MAI 2007**

REGLEMENTATIONS COMMUNES – CONTRÔLE ET REDRESSEMENTS  
- CADRE JURIDIQUE – MOTIVATION DES SANCTIONS FISCALES –  
VISA DES DOCUMENTS COMPORTANT LA MOTIVATION DES MAJORATIONS PREVUES PAR LES ARTICLES 1729 et  
1732 DU C.G.I. PAR UN AGENT AYANT AU MOINS LE GRADE D'INSPECTEUR DEPARTEMENTAL  
INFORMATION JURISPRUDENCE  
DECISION RENDUE PAR LE CONSEIL D'ETAT EN CASSATION

NOR : BUD L 07 00071 J

**Bureau T 3**

## PRESENTATION

Pour le Conseil d'Etat, le document comportant la motivation des pénalités sanctionnant une infraction dont la qualification est fondée sur l'appréciation du comportement du contribuable et qui doit être visé par un agent de grade supérieur s'entend, au sens de l'article L. 80 E du L.P.F., du document que l'administration a l'obligation de faire parvenir au contribuable, en application du second alinéa de l'article L. 80 D du L.P.F..

Aussi, l'administration est tenue de renouveler cette formalité de visa par un agent ayant au moins le grade d'inspecteur départemental si, pour quelque motif que ce soit, elle modifie, avant leur mise en recouvrement, la base légale, la qualification ou les motifs des pénalités visées par les articles 1729 et 1732 du C.G.I. qu'elle se propose d'appliquer au contribuable.

En conséquence de cette décision, la doctrine administrative est rapportée en ce qu'elle a de contraire.

La présente instruction a pour objet de préciser la portée de cet arrêt.

•

**ARRET DU CONSEIL D'ETAT RENDU EN CASSATION**

**13 L – MOTIVATION DES SANCTIONS**

**VISA DES DOCUMENTS COMPORTANT LA MOTIVATION DES MAJORATIONS  
PREVUES PAR LES ARTICLES 1729 ET 1732 DU C.G.I.**

**Décision du Conseil d'Etat du 6 avril 2007, n° 269 402, section, Louis Clermont c.\ ministre**

**SANCTIONS** – motivation des sanctions fiscales – visa des documents de motivation des pénalités de mauvaise foi par un agent ayant le grade d'inspecteur départemental (art. L. 80 E et L. 80 D du L.P.F.).

**DB 13 L 161 § 5 et 13 L 162 § 6 et s.**

**A - DECISION DU CONSEIL D'ETAT**

Le Conseil d'Etat a considéré par les motifs de l'arrêt susvisé :

« [...] qu'aux termes du second alinéa de l'article L. 80 D du livre des procédures fiscales, dans sa rédaction applicable en l'espèce : « (...) lorsque la pénalité mise en recouvrement ne constitue pas l'accessoire d'une imposition ou lorsqu'elle sanctionne une infraction dont la qualification est fondée sur l'appréciation du comportement du contribuable, la motivation est portée à sa connaissance au moins trente jours avant la notification du titre exécutoire ou de son extrait. Durant ce délai, le contribuable peut présenter ses observations » ; qu'il résulte de ces dispositions que l'administration a l'obligation, au moins trente jours avant la mise en recouvrement de pénalités visées par le second alinéa de l'article L. 80 D du livre des procédures fiscales, d'adresser au contribuable un document comportant la motivation des pénalités qu'elle envisage de lui appliquer, et indiquant qu'il dispose d'un délai de trente jours pour présenter ses observations ; que l'administration est tenue de renouveler cette formalité si, pour quelque motif que ce soit, elle modifie, avant leur mise en recouvrement, la base légale, la qualification ou les motifs des pénalités qu'elle se propose d'appliquer au contribuable ;

Considérant qu'aux termes de l'article L. 80 E du livre des procédures fiscales, dans sa rédaction applicable en l'espèce : « La décision d'appliquer des majorations prévues à l'article 1729 du code général des impôts, lorsque la mauvaise foi est établie ou lorsque le contribuable s'est rendu coupable de manœuvres frauduleuses, est prise par un agent ayant au moins le grade d'inspecteur principal qui vise à cet effet le document comportant la motivation des pénalités » ; que le document comportant la motivation des pénalités au sens de ces dispositions s'entend du document que l'administration a l'obligation de faire parvenir au contribuable en application du second alinéa de l'article L. 80 D du livre des procédures fiscales ; qu'ainsi, un tel document doit être visé par un agent ayant au moins le grade d'inspecteur principal ; [...] ».

**B- PORTEE DE L'ARRET**

L'article L. 80 D du L.P.F. prévoit que les sanctions fiscales doivent être motivées dans un document adressé au contribuable au moins trente jours avant leur mise en recouvrement.

Dans sa rédaction issue de l'article 81-IV de la loi de finances pour 1987, l'article L. 80 E du L.P.F. disposait que la décision d'appliquer les majorations prévues par l'article 1729 du C.G.I. était prise par un agent ayant au moins le grade d'inspecteur principal.

La référence au grade d'inspecteur principal a été remplacée, par l'article 27 de la loi de finances rectificative pour 1995, par celle au grade d'inspecteur divisionnaire puis, par l'article 1<sup>er</sup> du décret n° 2005-1627 du 22 décembre 2005 codifié à l'article R. \*80 E 1. du L.P.F., par celle au grade d'inspecteur départemental.

Selon la doctrine administrative (13 L 161 § 5 et 13 L 162 § 6 et s.), cette obligation, matérialisée par un visa sur le document comportant la motivation des pénalités, s'appliquait aux sanctions prévues par l'article 1729 du C.G.I., à l'exception de l'amende de 80 % pour abus de droit, à savoir les majorations de 40 % pour mauvaise foi et de 80 % pour manœuvres frauduleuses.

Elle précisait que le visa devait être apposé sur le document de motivation qui était constitué, selon les cas, par la proposition de rectification (art. L. 48 du L.P.F.), la réponse aux observations du contribuable ou par une lettre spéciale.

Cette doctrine est infirmée par l'arrêt du 6 avril 2007, dont il résulte que le visa de l'agent ayant au moins le grade d'inspecteur départemental est requis non seulement sur le document initial de motivation des pénalités mais également sur tout document qui, avant leur mise en recouvrement et pour quelque motif que ce soit, modifie la base légale, la qualification ou les motifs des pénalités.

Cette décision, qui a été rendue dans le cadre du régime des pénalités antérieur à la réforme introduite par l'ordonnance n° 2005-1512 du 7 décembre 2005 applicable aux propositions de rectification postérieures au 1<sup>er</sup> janvier 2006, est transposable dans le cadre de ce nouveau régime.

A cet égard, il est observé que l'article L. 80 E du L.P.F., dans sa rédaction issue de ces dispositions renvoie expressément aux pénalités visées par les articles 1729 et 1732 du C.G.I., à savoir les pénalités de 40 % pour manquement délibéré, de 80 % pour manœuvres frauduleuses et abus de droit et de 100 % en cas de mise en œuvre de la procédure d'évaluation d'office pour opposition à contrôle fiscal.

La jurisprudence précitée est désormais applicable à l'ensemble de ces pénalités.

La doctrine en vigueur est rapportée en ce qu'elle a de contraire.

### **C - ENTREE EN VIGUEUR**

La présente instruction est applicable aux procédures et aux litiges en cours.



Le Chef de service,

Jean-Pierre LIEB.

« DB liée 13 L 161 § 5 et 13 L 162 § 6 et ss. »