N° 488915 – M. et Mme D...
N° 488916 – M. et Mme R...

9ème et 10ème chambres réunies

Séance du 20 décembre 2023
Lecture du 4 janvier 2024

CONCLUSIONS

Mme Céline GUIBE, Rapporteure publique

Bien qu'elles portent sur les modalités de calcul des majorations applicables, en matière d'impôt sur le revenu, en cas de retard ou de défaut de déclaration, vous ne serez pas amenés, dans le cadre de ces demandes d'avis, à résoudre une difficulté arithmétique, mais à vous interroger sur la nature de ces sanctions et les conséquences qui en découlent.

Deux dispositions distinctes du code général des impôts sont en jeu dans ces affaires.

Dans la première, M. et Mme D... se sont vu infliger, sur le fondement de l'article 1728 du CGI, une majoration de 40 % au titre de l'impôt sur le revenu de l'année 2019, faute d'avoir déposé leur déclaration dans les trente jours d'une mise en demeure. Cet article fixe le régime général des pénalités sanctionnant les retards et défauts de déclaration, applicable quel que soit l'impôt en cause et quelle que soit la nature de la déclaration ou de l'acte concerné, dès lors que ce document est destiné à être utilisé pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt. Le taux de la majoration varie en fonction de la gravité du manquement : il est de 10% en cas de dépôt spontané, mais hors délai, ou de dépôt dans les trente jours d'une mise en demeure, de 40 % en l'absence de dépôt dans ce délai, ou de 80% en cas de découverte d'une activité occulte.

Dans la seconde affaire, M. et Mme R... ont fait l'objet d'une majoration de 20 % au titre de l'impôt sur le revenu de l'année 2017 sur le fondement de l'article 1758 A du CGI. Celui-ci prévoit des sanctions particulières en cas de retard ou de défaut de souscription des déclarations qui doivent être déposées en vue de l'établissement de l'impôt sur le revenu, à savoir une majoration de 10 %, portée à 20 % en cas de dépôt tardif effectué dans les trente jours d'une mise en demeure. Cette majoration spécifique n'est pas infligée lorsqu'il est fait application de l'une des majorations génériques prévues à l'article 1728[1].

[1] Non plus d'ailleurs que lorsque le contribuable fait l'objet de l'une des sanctions prévues par l'article 1729 ou le a de l'article 1732 du CGI.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

Dans chaque affaire, les majorations ont été assises sur le montant total de la cotisation due par les contribuables au titre de l'année en cause. C'est cette base de calcul qui est remise en cause, à l'appui de demandes de décharge présentées devant le tribunal administratif de Grenoble.

Les époux R..., dont la contestation porte sur une année antérieure à la mise en place du prélèvement à la source de l'impôt sur le revenu, soutiennent que doit en être retranché le montant des acomptes payés en application de l'ancien article 1664 du CGI. Connus sous le nom de « tiers provisionnels », ces acomptes qui étaient versés, les 31 janvier et 30 avril de l'année N+1, pour le paiement de l'impôt sur les revenus de l'année N, s'élevaient au tiers du dernier impôt établi par voie de rôle au nom du contribuable (généralement, au titre de l'année N-1), et s'imputaient ensuite sur le montant de l'impôt mis en recouvrement à l'automne de l'année N+1, sur la base des éléments mentionnés dans la déclaration souscrite au printemps. En l'occurrence, la soustraction des paiements effectués par les époux R... au titre de ces acomptes conduirait à diminuer l'assiette de la sanction de 47.571 euros à 8171 euros.

Quant aux époux D..., dont la contestation porte sur l'année 2019, ils font valoir que le montant des prélèvements à la source, effectués en application de l'article 204 A du CGI, doit être exclu de l'assiette de la sanction. Vous le savez, ces prélèvements sont désormais opérés, au cours de l'année de leur réalisation, sur les salaires, pensions et rentes viagères, ainsi que sur les bénéfices industriels et commerciaux, agricoles et non commerciaux et les revenus fonciers et prennent la forme, pour les premiers, d'une retenue à la source effectuée par le débiteur des revenus, et pour les seconds, d'un acompte acquitté par le contribuable. S'ils devaient être pris en compte pour le calcul de l'assiette de la sanction due par les époux D..., la réduction serait encore plus significative que pour les époux R..., puisqu'elle passerait de 15.045 euros à 655 euros.

S'opposent donc ici deux modalités de fixation de l'assiette de la sanction, la première, fonction de la nature du manquement du contribuable, qui touche l'ensemble des revenus soumis à l'obligation déclarative, et la seconde, fonction de ses conséquences budgétaires, pour le Trésor, qui touche la seule fraction de l'impôt dont le recouvrement a été retardée du fait du manquement.

A cette première contestation se greffe, dans l'affaire concernant les époux D..., la question de l'imputation de leurs déficits fonciers et réductions d'impôt, que l'administration a refusée sur le fondement de l'article 1731 *bis* du CGI. Celui-ci interdit l'imputation des déficits catégoriels et globaux visés par les I et I *bis* de l'article 156 et des réductions d'impôt sur les rehaussements et droits donnant lieu à l'application de certaines majorations, correspondant à des manquements particulièrement graves, dont celle prévue au b du 1 de l'article 1728 en cas de défaut de déclaration dans le délai de trente jours après mise en demeure. Les contribuables estiment, à l'inverse de l'administration, que ces dispositions ne font pas obstacle à l'imputation sur la fraction des droits correspondant aux prélèvements à la source, opérés en amont de la défaillance déclarative.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

Usant de la faculté offerte par l'article L. 113-1 du CJA, le tribunal vous soumet la question, indéniablement délicate et susceptible de se poser dans de nombreux litiges, de l'exclusion des acomptes et prélèvements à la source dans l'assiette des majorations en cause, et, dans le cas où vous estimeriez que cette exclusion est justifiée, celle des conséquences à tirer quant à l'interdiction d'imputer les déficits et réductions d'impôts prévue par l'article 1731 *bis* du CGI.

Pour y répondre, il faut déterminer ce qu'il convient d'entendre par l'expression « *montant des droits mis à la charge du contribuable ou résultant de la déclaration ou de l'acte déposé tardivement* », sur lequel s'applique, aux termes de l'article 1728 du CGI, la majoration, ainsi que par celle des « *droits mis à la charge du contribuable* » auxquels s'applique la majoration de l'article 1758 A.

Si la question est inédite, en matière d'impôt sur le revenu, elle ne l'est pas, en matière de TVA. Par une décision du 20 septembre 2019, *min. c/ SNC de Val* (n° 428750, aux tables, RJF 12/19 n° 1140), vous vous êtes prononcés sur le cas des redevables placés sous le régime simplifié d'imposition, qui doivent souscrire une déclaration annuelle déterminant la taxe due au titre de l'année en cours et le montant des acomptes trimestriels[2] exigibles pour l'année suivante. Vous avez jugé que la majoration encourue en application de l'article 1728 du CGI, en cas d'absence de dépôt ou de dépôt tardif de cette déclaration, s'applique au montant total des droits de TVA dus au titre de la période en cause, diminué le cas échéant du montant des acomptes trimestriels versés au titre de cette même période.

Nous ne pensons pas que vous ayez entendu donner à cette décision, qui s'appuie sur la combinaison des dispositions de l'article 1728 du CGI et de celle de ses articles 287 et 302 *septies* A, propres au régime simplifié de TVA, une portée générale.

Certes, c'est bien ainsi qu'elle est, pour partie, justifiée dans les conclusions de votre rapporteur public. Mais si nous convenons, avec lui, que le premier alinéa de l'article 1728 du CGI, est, comme toute disposition répressive, d'interprétation stricte (16 avril 2010, M. K..., n° 313456, au rec., RJF 7/10 n° 680), il nous paraît, en revanche, impossible d'affirmer que le législateur aurait fait le choix d'une majoration calculée en fonction du préjudice causé au Trésor ni que la finalité répressive du texte n'apporterait pas d'éclairage sur l'assiette de la majoration.

Rappelons que l'actuel article 1728 du CGI est issu de la loi du 8 juillet 1987[3], qui a entrepris, à la suite des travaux de la commission Aicardi, de simplifier le régime des pénalités fiscales. Le régime antérieur reposait sur des pénalités mixtes, ayant pour objet, à la fois, de punir un comportement répréhensible du contribuable, et de réparer le préjudice financier subi par le Trésor à raison du retard de paiement de l'impôt. Dans le cas d'un défaut de déclaration dans les délais prescrits entraînant la taxation d'office du contribuable, l'ancien article 1733 du CGI ne distinguait pas nettement entre les intérêts de retard et la sanction proprement dite, le montant des premiers étant absorbé dans une majoration proportionnelle aux droits dus pour

[2] Aujourd'hui, semestriels.
[3] Loi n° 87-502.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

chaque période d'imposition. La loi de 1987 a clarifié les choses[4] en distinguant, d'une part, l'intérêt de retard, prévu à l'article 1727 du CGI et, d'autre part, les sanctions, prévues, pour ne mentionner que les plus classiques, par l'article 1728, qui punit la méconnaissance de l'obligation déclarative, et par l'article 1729, qui sanctionne les inexactitudes ou omissions relevées dans les déclarations souscrites.

C'est – exclusivement - l'intérêt de retard prévu par l'article 1727 qui permet, comme l'indique votre avis *SA Financière Labeyrie* (Ass. 12 avril 2000, n° 239693, RJF 06/02 n° 673), de réparer les préjudices de toute nature subis par l'Etat à raison du non-respect par les contribuables de leurs obligations de déclarer et payer l'impôt aux dates légales. L'objet de la sanction prévue par l'article 1728 est autre : comme l'a rappelé le Conseil constitutionnel, il s'agit, pour assurer l'égalité devant les charges publiques, d'améliorer la prévention et de renforcer la répression des défauts ou retards volontaires de déclaration de base d'imposition ou des éléments retenus pour la liquidation de l'impôt (17 mars 2011, n° 2010-105/106 QPC, point 6).

La matérialité du manquement sanctionné, caractérisé à raison de la seule défaillance déclarative, n'est donc, en rien, affectée par les paiements effectués par le contribuable, ou, en son nom, par un tiers payeur, en amont de la date à laquelle il aurait dû déposer sa déclaration. Pour le dire autrement, la majoration de l'article 1728 est une pénalité d'assiette, qui concerne l'établissement de l'impôt, et non une pénalité de recouvrement, qui concerne son paiement, ce type de pénalités étant prévu par d'autres dispositions du CGI (articles 1730 et 1731).

Cette finalité du texte, qui punit un comportement du contribuable et non ses conséquences financières, invite, logiquement, à retenir que le « *montant des droits mis à la charge du contribuable ou résultant de la déclaration ou de l'acte déposé tardivement* » servant d'assiette à la sanction désigne le montant total de l'impôt assis sur les revenus déclarés tardivement ou non déclarés. C'est d'ailleurs, à notre sens, la lecture la plus naturelle du texte.

L'analyse est transposable pour ce qui concerne les sanctions spécifiques à l'impôt sur le revenu de l'article 1758 A du CGI, qui procèdent de la même finalité répressive, et qui peuvent se substituer, sans s'y ajouter, à celles du a du 1 de l'article 1728. Ceci est d'autant plus net que l'intention du législateur de retenir une assiette « large » de la majoration résulte sans ambiguïté des travaux préparatoires de la loi de finances pour 2006[5]. Celle-ci a intégré dans le barème l'ancien abattement de 20% applicable à certains revenus d'activité ou de remplacement, qui était réservé, dans un but incitatif, aux revenus spontanément déclarés par le contribuable. L'instauration de la pénalité de l'article 1758 A répond à la préoccupation de ne pas créer un avantage nouveau pour les personnes ne déclarant pas spontanément leurs revenus. Comme l'ancien abattement, et en dépit de la malfaçon initiale du texte, qui a imposé, en 2016[6], l'intervention du législateur pour contrecarrer votre décision *RR*... (20 janvier 2016, n° 377902, RJF 4/16 n° 456)[7], cette sanction a donc été élaborée pour

[4] Même si un renvoi à l'article 1727 a été initialement conservé, avant que le lien ne soit définitivement coupé par l'ordonnance n° 2005-1512.
[5] Article 76 de la loi n° 2005-1719.
[6] Article 20 de la loi n° 2016-1918.
[7] Le quantum de la sanction était initialement défini en fonction des droits supplémentaires ou de la créance

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

s'appliquer aux droits correspondant aux sommes soumises à l'obligation déclarative, sans tenir compte des acomptes éventuellement versés par le contribuable.

Quant à l'article 1731 *bis*, qui prive le contribuable de la possibilité d'utiliser ou de faire valoir des déficits ou des réductions d'impôt, il a été conçu[8] comme une sanction complémentaire des manquements les plus graves des contribuables à leurs obligations déclaratives, dans le but, selon le juge constitutionnel, de conférer une effectivité renforcée à la répression de ces manquements (Cons. const., 16 sept. 2016, n° 2016-564 QPC, point 5). Ceci explique que l'interdiction s'applique, selon ses termes mêmes, sur une base correspondant exactement à celle de la majoration prévue à l'article 1728, et son caractère dissuasif serait sérieusement mis à mal par le choix d'une assiette de sanction amputée des prélèvements à la source.

L'on pourrait objecter que cette définition de l'assiette de la majoration est susceptible, dans certains cas, de conduire à une sanction excessive, au regard des conséquences financières du manquement du contribuable. Pour reprendre l'exemple des époux D..., les prélèvements à la source opérés au fur et à mesure de la perception des revenus ont permis au Trésor de récupérer, au cours de l'année 2019, 95% de l'impôt dû *in fine*, quand bien même les intéressés se sont abstenus de déposer leur déclaration en 2020. On pourrait même imaginer le cas d'un contribuable qui aurait payé, via le prélèvement à la source, plus qu'il ne devait, mais qui se verrait tout de même soumis, du fait de sa défaillance déclarative, à une majoration de 40% sur le montant de l'impôt établi par voie de rôle.

Mais ce serait oublier que l'obligation déclarative, expression du principe constitutionnel du consentement à l'impôt, constitue la pierre angulaire de notre système fiscal de sorte que le manquement à cette obligation revêt, en soi, une particulière gravité. C'est tout particulièrement vrai en matière d'impôt sur le revenu, où la déclaration sert, directement, à établir l'imposition par voie de rôle, mais c'est également vrai pour les autres impôts, l'accomplissement des formalités déclaratives permettant à l'administration fiscale d'exercer les missions de contrôle et de rectification qui lui incombent, en vue, non seulement d'assurer la rentrée, dans les caisses de l'Etat et des collectivités publiques, des paiements qui leur sont dus, mais aussi d'assurer le respect de l'égalité des contribuables devant les charges publiques. Ce sont ces motifs qui ont poussé le législateur à faire preuve d'une sévérité assumée envers ce type de manquement, en fixant, à l'article 1728, une échelle de sanction rigoureuse[9].

Votre jurisprudence se montre traditionnellement inflexible en présence d'infractions à l'obligation déclarative en matière d'impôt sur le revenu, qui sont sanctionnées, pour elles-mêmes, indépendamment de leurs conséquences concrètes. Sous l'empire du régime antérieur à la loi Aicardi, vous avez, par exemple, jugé que les pénalités s'appliquent en cas de défaut

---

indue. Dès lors et alors même que cette sanction entend réprimer non seulement les inexactitudes ou les omissions relevées dans les déclarations qu'elle mentionne, mais également leur retard ou défaut de souscription, cette sanction ne pouvait être appliquée, compte tenu de la lettre de cet article, qu'à des droits supplémentaires, à l'exclusion des impositions initiales.

[8] Article 17 de la loi n° 2012-354.

[9] Ainsi qu'il ressort clairement des travaux préparatoires de la loi Aicardi.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

de souscription de la déclaration des revenus d'ensemble, quand bien même le contribuable aurait déposé une déclaration de revenus catégoriels dans les délais, et que ceux-ci constitueraient son unique source de revenus (21 mars 1980, M. Pinalie, n° 12314, RJF 5/80, n° 429). Vous avez également jugé, dans le cas d'une déclaration souscrite après le délai de 30 jours de la mise en demeure, que les pénalités s'appliquaient, non seulement à l'imposition supplémentaire assignée à raison de bénéfices non commerciaux que le contribuable n'avait pas compris dans sa déclaration de revenu catégoriel, mais ainsi à l'imposition des autres sources du revenu global déclaré tardivement (13 mai 1987, M. Payri, n° 46618, RJF 7/87 n° 791).

L'instauration du prélèvement à la source devrait-il conduire à remettre en cause la logique sur laquelle reposent ces solutions anciennes ? Nous ne le pensons pas. Le législateur a fait le choix, politique, de conserver l'obligation déclarative pour tous les contribuables, et n'a pas modifié les dispositions instituant le régime des sanctions fiscales. Il n'en a pas pour autant négligé de tenir compte des conséquences du nouveau système, en simplifiant les modalités de mise en œuvre de l'obligation déclarative. A ainsi été instauré, à l'article 171 du CGI[10], un mécanisme de déclaration automatique, qui concerne les 11 millions de contribuables pour lesquels l'administration est présumée disposer de l'ensemble des informations nécessaires à l'établissement de l'impôt et qui sont réputés avoir accompli leurs obligations lorsqu'ils ne modifient pas la déclaration pré-remplie mise à leur disposition. Ces contribuables n'encourent, par voie de conséquence, plus de risque de faire l'objet des majorations prévues par les articles 1728 et 1758 A. En d'autres termes, la sanction ne vise plus, aujourd'hui, en pratique, que les contribuables dont la déclaration reste réellement « utile » à l'administration fiscale pour établir le montant de l'imposition due.

On relèvera également, par analogie, que, quand bien même elles ne sont applicables qu'aux droits correspondant aux inexactitudes ou omissions relevées dans une déclaration, les majorations de l'article 1729 du CGI sont encourues à raison du seul comportement du contribuable, indépendamment de la date de paiement des droits en cause et de l'ampleur du préjudice du Trésor, puisqu'elles sont applicables même en cas de réparation spontanée par le contribuable, avant toute intervention de l'administration, pour autant que cette réparation soit postérieure à l'expiration du délai de déclaration (Ass., 27 avril 1979, n° 7309, RJF 6/79 n° 366).

Nous déduisons de l'ensemble de ces éléments que les modalités de paiement de l'impôt sont indifférentes à la détermination de l'assiette des sanctions prévues par les articles 1728 et 1758 A du CGI, dans la mesure où ces paiements sont, en principe, sans lien avec la détermination du montant des droits mis à la charge du contribuable et/ou résultant de ses déclarations.

C'est à la lumière de cette dernière précision que l'on doit comprendre, selon nous, votre décision *SNC de Val* en matière de TVA. Comme l'expliquait votre rapporteur public, et c'était là l'autre motif qui le conduisait à proposer de retenir une assiette « nette » dans ce cas particulier, la déclaration annuelle récapitulative de TVA que doivent souscrire les redevables

[10] Issu de l'article 155 de la loi n° 2019-1479.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

soumis au régime simplifié revêt une nature particulière dans la mesure où elle a pour objet de calculer, postérieurement à la clôture de l'exercice, un « *complément d'impôt éventuellement exigible* », comme l'indique le 3 de l'article 287 du CGI, alors que l'essentiel de l'impôt est auparavant acquitté sous forme d'acomptes, liquidés par référence au montant de la taxe versé au cours de l'année précédente.

Nous confessons un certain scepticisme devant cette solution, qui fait fi de la circonstance que cette déclaration récapitulative détermine bien, aux termes du même 3 de l'article 287, la « *taxe due au titre de la période* », quand bien même cette détermination servirait ensuite à calculer, compte tenu des acomptes déjà versés, le solde à payer, ou l'excédent à reverser au titre de la période en cause. Toujours est-il qu'elle nous semble cantonnée au cas particulier des redevables soumis au régime simplifié de TVA, sans qu'il ne soit possible de la transposer mécaniquement, sans examen des règles de déclaration spécifiques pertinentes, aux redevables d'autres impôts faisant l'objet d'un régime d'autoliquidation – tel que l'impôt sur les sociétés, ni même au cas des redevables soumis au régime normal de TVA, qui doivent déposer, en vertu du 2 de l'article 287, une déclaration mensuelle mentionnant le montant total des opérations taxables réalisées au cours de la période.

Vous n'avez besoin, dans le cadre des présentes demandes d'avis, que de vous prononcer sur la détermination des majorations applicables en matière d'impôt sur le revenu.

Or, en la matière, il n'existe aucune ambiguïté. Même si vous n'avez pas encore eu l'occasion de le juger, les acomptes versés au titre des « tiers provisionnels », ou des prélèvements à la source constituent de simples modalités de paiement de l'impôt, sans lien avec la liquidation du montant des droits mis à la charge du contribuable. L'impôt sur le revenu est établi sur le seul fondement de la déclaration d'ensemble des revenus que doivent souscrire les contribuables en vertu de l'article 170 du CGI, avant d'être recouvré par voie de rôle.

Et nous ne nous expliquons pas – hors pour des raisons comptables de rattachement à l'exercice budgétaire de versement, sans lien avec la nature juridique de ces prélèvements - pourquoi le ministre soutient, en défense, contre ses propres intérêts, que les prélèvements à la source prévus par l'article 204 A du CGI s'analyseraient comme des impositions autonomes. Il est bien clair, en effet, à la lecture des dispositions de l'article 204 A qu'il s'agit de simples acomptes qui s'imputent sur l'impôt sur le revenu dû par le contribuable au titre de l'année au cours de laquelle ils ont été effectués. Ce type de rédaction est, précisément, celle qui vous conduit, traditionnellement, à retenir la qualification d'acompte s'agissant des retenues à la source non libératoires, qui s'imputent sur le montant de l'impôt ultérieurement mis en recouvrement par voie de rôle (s'agissant de la retenue prévue par l'article 182 B du CGI : 17 févr. 2015, min. c. F..., n° 373230, aux tables, RJF 5/15 n° 380 ; à l'inverse, s'agissant la retenue à la source du 2 de l'article 119 *bis*, imposition distincte de l'IR : 11 décembre 2020, L..., n° 434038, aux tables RJF 3/21 n° 275). Et vous avez récemment rappelé, par une décision du 5 juin 2023, *Sté RCA Trademark Management* (n° 465559, aux tables, RJF 8-9/23 n° 669, à propos du point de départ du calcul des intérêts moratoires dus en application de l'article L. 208 du LPF), qui bien que rendue en matière de CVAE, revêt une portée générale sur ce point, que l'éventuel versement d'acomptes effectué en application des règles relatives au recouvrement de l'impôt était sans incidence sur la date de l'établissement de cet impôt,

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

qui n'intervient qu'au jour de la liquidation de celui-ci, par application à l'assiette taxable des règles de taux et éventuels abattements applicables.

Si vous nous suivez, vous en déduirez que le montant des droits mis à la charge du contribuable ayant manqué à ses obligations déclaratives, au sens des dispositions des articles 1728 et 1758 A du CGI, correspond au montant des droits mentionné sur le rôle, sans déduction des éventuels acomptes et retenues déjà versés. Précisons que lorsque le manquement porte sur la déclaration d'ensemble des revenus, l'assiette de la majoration sera égale au total de l'impôt sur le revenu établi au titre de l'année en cause. Lorsqu'il porte sur l'une des déclarations catégorielles que doivent souscrire les titulaires de certaines catégories de revenus, l'assiette de la majoration correspondra à la fraction de l'impôt due à raison de ces revenus particuliers.

Et, par voie de conséquence, il n'est pas nécessaire de vous prononcer sur l'autre question posée par le tribunal, relative aux modalités de mise en œuvre des dispositions de l'article 1731 *bis* du CGI.

Tel est le sens de nos conclusions.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.