

**Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts**

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-CF-INF-10-30-20191002

Date de publication : 02/10/2019

Date de fin de publication : 11/12/2019

**CF - Infractions et pénalités fiscales communes à tous les impôts -
Infractions relatives au recouvrement de l'impôt**

Positionnement du document dans le plan :

CF - Contrôle fiscal

Infractions et sanctions

Titre 1 : Infractions et pénalités fiscales communes à tous les impôts

Chapitre 3 : Infractions relatives au recouvrement de l'impôt

Sommaire :

I. Qualification de l'infraction

A. Définition de l'infraction

B. Détermination de la date de paiement

1. Paiement par chèque
2. Paiement par mandat-lettre ou mandat-cash
3. Paiement par virement bancaire
4. Paiement par téléversement

II. Majoration de 10 % pour retard de paiement des sommes

A. Principe

B. Cas particuliers

1. Prorogations de délai
2. Contribution sociale généralisée (CSG) sur les revenus du patrimoine et contribution pour le remboursement de la dette sociale (CRDS)
3. Téléversement
4. Paiement de façon échelonnée d'impositions résultant du dépôt spontané d'une déclaration rectificative

III. Majoration de 5 % pour retard de paiement des sommes

A. Infractions concernées

B. Majoration applicable

1. Principe
2. Exceptions
 - a. Déclaration déposée ou acte présenté à la formalité tardivement, mais accompagnés du paiement total des droits
 - b. Impositions mises en recouvrement à la suite d'un contrôle
 - c. Impositions résultant d'une déclaration rectificative

IV. Pénalités applicables en cas d'insuffisance de versement du dernier acompte d'impôt sur les sociétés des grandes entreprises

A. Application des pénalités en cas d'erreur d'estimation significative

B. Non application des pénalités en cas d'utilisation du résultat prévisionnel mentionné à l'article L. 232-2 du code de commerce

V. Infractions en matière de cotisation foncière des entreprises

1

Les infractions relatives au recouvrement sont constituées par le retard de paiement des impôts recouvrés par les comptables de la direction générale des finances publiques (DGFIP). Il s'agit des infractions visées :

- à l'article 1730 du code général des impôts (CGI) (II § 70) ;

- à l'article 1731 du CGI (III § 140).

Avant d'examiner ces deux catégories de pénalités, il convient de qualifier les infractions correspondantes (I § 10).

Les règles relatives aux infractions à l'obligation de paiement par virement, téléversement ou prélèvement opéré à l'initiative du Trésor public sont exposées au [BOI-CF-INF-10-40-50](#).

I. Qualification de l'infraction

A. Définition de l'infraction

10

L'infraction de défaut de paiement ou de paiement tardif des impôts est commise lorsqu'une dette fiscale n'est pas acquittée dans le délai légal. Il s'agit d'une infraction qui se produit au stade du recouvrement qu'il convient donc de distinguer de celles relatives à l'assiette de l'impôt ([BOI-CF-INF-10-20](#)).

Par « retard de paiement des impôts », il faut entendre :

- le défaut de paiement ;

- le paiement partiel ;

- le paiement tardif ;

de toute créance fiscale, quels que soient sa dénomination et l'impôt auquel elle se rapporte, qui est le fait du débiteur.

Le retard de paiement s'apprécie à la date limite de paiement déterminée par la loi.

B. Détermination de la date de paiement

20

La détermination de la date de paiement ne pose pas de problème lorsque le règlement se fait en numéraire.

En revanche, pour les autres moyens de paiement, il convient d'apporter les précisions suivantes.

1. Paiement par chèque

30

La date de paiement est soit la date de la remise du chèque par le contribuable au comptable, soit la date d'envoi du chèque par la poste, date qui est authentifiée par le cachet postal apposé sur l'enveloppe.

2. Paiement par mandat-lettre ou mandat-cash

40

La date de paiement à prendre en compte est la date de dépôt à la poste de l'enveloppe contenant le mandat (cette date figure sur le cachet postal apposé sur l'enveloppe).

3. Paiement par virement bancaire

50

La date de paiement est celle du règlement interbancaire qui figure sur la copie d'avis de virement transmise par la Banque de France.

4. Paiement par télévirement

60

La date de paiement est celle du jour au cours duquel est effectuée l'opération de télévirement. Toutefois, le prélèvement ne sera effectué qu'à la date de l'échéance.

II. Majoration de 10 % pour retard de paiement des sommes

70

L'[article 1730 du CGI](#) prévoit que tout retard dans le paiement des sommes dues au titre de l'impôt sur le revenu, des contributions sociales recouvrées comme en matière d'impôt sur le revenu, de la taxe d'habitation, des taxes foncières sur les propriétés bâties et non bâties, des impositions recouvrées comme les impositions précitées et de l'impôt sur la fortune immobilière (IFI, [BOI-PAT-IFI-60-20](#)) donne lieu à l'application d'une majoration de 10 %.

En revanche, la majoration de 10 % ne s'applique pas à la taxe sur les locaux à usage de bureaux, commerciaux et de stockage, et les surfaces de stationnement. En effet, en vertu des dispositions du VIII de l'[article 231 ter du CGI](#), le retard de paiement de cette taxe est passible de l'intérêt de retard et de la majoration de 5 % prévue par l'[article 1731 du CGI](#).

A. Principe

80

La majoration prévue par l'[article 1730 du CGI](#) s'applique aux sommes comprises dans un rôle qui n'ont pas été acquittées dans les quarante-cinq jours suivant la date de mise en recouvrement du rôle.

La majoration ne s'applique pas aux sommes déjà majorées en application du 1 ou du 2 de l'[article 1729 G du CGI](#).

B. Cas particuliers

1. Prorogations de délai

90

Pour tous les impôts normalement perçus par voie de rôles au titre de l'année en cours, aucune majoration n'est appliquée avant le 15 septembre ([CGI, art. 1730, 2-a](#)).

En ce qui concerne les impositions comprises dans les rôles d'impôt sur le revenu mis en recouvrement au cours du mois de décembre, la date d'application de la majoration de 10 % est fixée au 15 mars de l'année suivante ([CGI, ann. IV, art. 207 quater A](#)).

2. Contribution sociale généralisée (CSG) sur les revenus du patrimoine et contribution pour le remboursement de la dette sociale (CRDS)

100

La majoration prévue à l'[article 1730 du CGI](#) s'applique au montant des contributions et prélèvements suivants qui n'a pas été réglé dans les trente jours suivant la mise en recouvrement :

- CSG sur les revenus du patrimoine mentionnée à l'[article 1600-0 C du CGI](#) ;

- CRDS mentionnée à l'[article 1600-0 G du CGI](#).

(110 à 120)

3. Télèrèglement

130

Pour les contribuables particuliers qui acquittent par télèrèglement les acomptes ou les soldes d'imposition dont ils sont redevables, les dates des majorations mentionnées au a du 2 de l'[article 1730 du CGI](#) peuvent être reportées dans la limite de quinze jours. La durée et les conditions de cette prorogation sont fixées par arrêté du ministre chargé du budget ([CGI, art. 1730, 5](#)).

4. Paiement de façon échelonnée d'impositions résultant du dépôt spontané d'une déclaration rectificative

135

Par mesure de tempèrèment, la majoration de 10 % n'est pas appliquée aux impositions bénéficiant de la réduction de moitié de l'intèrèt de retard prévue au V de l'[article 1727 du CGI](#) lorsqu'elles sont

acquittées de façon échelonnée conformément au plan de règlement accordé par le comptable.

III. Majoration de 5 % pour retard de paiement des sommes

140

L'article 1731 du CGI prévoit que tout retard dans le paiement des sommes qui doivent être versées aux comptables de la DGFIP au titre des impositions autres que celles mentionnées à l'article 1730 du CGI donne lieu à l'application d'une majoration de 5 %.

A. Infractions concernées

150

Les infractions relatives au recouvrement de l'impôt peuvent être regroupées sous trois catégories :

- dépôt d'une déclaration non accompagnée du paiement intégral des droits correspondants ;

Exemple : Déclaration mensuelle de TVA déposée, dans les délais ou hors délai, sans paiement ou avec un paiement partiel.

- paiement tardif de sommes qui doivent être acquittées spontanément par le contribuable sans déclaration préalable ;

Exemple : Versements présentant le caractère d'un simple acompte, même lorsque ces versements doivent être accompagnés d'un document. Il s'agit notamment des acomptes d'impôt sur les sociétés ou de taxe sur les salaires.

- cas des impositions mises en recouvrement à la suite d'un contrôle. Il s'agit des droits mis à la charge du contribuable au moyen d'un avis de mise en recouvrement à la suite d'une vérification sur place ou d'un contrôle sur pièces (quelle que soit la procédure mise en œuvre, contradictoire ou d'office) ou de l'établissement d'un procès-verbal.

B. Majoration applicable

1. Principe

160

L'article 1731 du CGI prévoit que les infractions relatives au recouvrement donnent lieu à l'application d'une majoration de 5 % du montant des sommes dont le versement a été différé.

La majoration est donc due en principe dès lors que la somme concernée n'a pas été versée, en tout ou partie, à la date légale de paiement.

Lorsque le redevable a versé un acompte dans les délais, la base de calcul de la majoration est réduite à due concurrence.

2. Exceptions

170

La règle posée par l'[article 1731 du CGI](#) comporte trois exceptions.

a. Déclaration déposée ou acte présenté à la formalité tardivement, mais accompagnés du paiement total des droits

180

Le 2 de l'[article 1731 du CGI](#) prévoit expressément que dans ce cas la majoration de 5 % n'est pas applicable.

Exemple : Une déclaration de TVA au titre du mois de janvier, qui aurait dû être souscrite en février, est déposée le 20 mai accompagnée du paiement total des droits (15 000 €). La majoration de 5 % n'est pas applicable. Seuls l'intérêt de retard et les pénalités d'assiette sont dus :

- [CGI, art. 1727](#) : intérêt de retard du 1^{er} mars au 31 mai : $0,20 \% \times 3 = 0,60 \% \times 15\ 000 \text{ €}$;

- [CGI, art. 1728](#) : majoration en l'absence de mise en demeure = $10 \% \times 15\ 000 \text{ €}$.

Remarque : La majoration demeure cependant applicable sur la totalité des sommes dues à la date légale de paiement si la déclaration n'est accompagnée que d'un paiement partiel ([BOI-CF-INF-10-20-10 au II-A § 20](#)).

b. Impositions mises en recouvrement à la suite d'un contrôle

190

Par mesure de tempérament, la majoration de 5 % n'est pas appliquée aux impositions résultant d'un contrôle de la déclaration ou de l'acte souscrits ou d'une taxation d'office consécutive au non-dépôt de la déclaration ou de l'acte. Mais l'intérêt de retard et les pénalités d'assiette restent, le cas échéant, exigibles.

c. Impositions résultant d'une déclaration rectificative

195

La majoration prévue par l'[article 1731 du CGI](#) n'est pas, par mesure de tempérament, appliquée aux impositions bénéficiant de la réduction de moitié de l'intérêt de retard prévue au V de l'[article 1727 du CGI](#), sous réserve, en cas de paiement échelonné, que les sommes dues soient acquittées conformément au plan de règlement accordé par le comptable.

IV. Pénalités applicables en cas d'insuffisance de versement du dernier acompte d'impôt sur les sociétés des grandes entreprises

A. Application des pénalités en cas d'erreur d'estimation significative

200

En cas d'insuffisance de paiement du dernier acompte d'impôt sur les sociétés résultant d'une erreur d'estimation de l'impôt prévisionnel, les entreprises suivantes sont redevables de l'intérêt de retard prévu à l'[article 1727 du CGI](#) et de la majoration prévue à l'[article 1731 du CGI](#).

210

En application des dispositions de l'[article 1731 A du CGI](#), une insuffisance de versement est caractérisée :

- pour les entreprises dont le chiffre d'affaires est d'au moins deux cent cinquante millions d'euros et au plus égal à un milliard d'euros, chaque fois que 95 % du montant de l'impôt dû au titre d'un exercice correspondant au résultat soumis au taux normal et au résultat imposé dans les conditions prévues à l'[article 238 du CGI](#) sont supérieurs au montant total des acomptes versés en application des dispositions du premier et du sixième alinéa du 1 de l'[article 1668 du CGI](#) ;

- pour les entreprises dont le chiffre d'affaires est supérieur à un milliard d'euros, chaque fois que 98 % du montant de l'impôt dû au titre d'un exercice correspondant au résultat soumis au taux normal et au résultat imposé dans les conditions prévues à l'[article 238 du CGI](#) sont supérieurs au montant total des acomptes versés en application des dispositions du premier et du septième alinéa du 1 de l'article 1668 du CGI.

220

Cette insuffisance conduit à l'application de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI et de la majoration prévue à l'article 1731 du CGI si elle représente simultanément :

- plus de 25 % de l'impôt sur les sociétés effectivement dû déterminé dans les conditions examinées au IV § 210 et plus de 2 millions d'euros pour les sociétés ayant réalisé un chiffre d'affaires compris entre deux cent cinquante millions et un milliard d'euros ;

- plus de 25 % de l'impôt sur les sociétés effectivement dû déterminé dans les conditions examinées au IV § 210 et plus de 8 millions d'euros pour les sociétés ayant réalisé un chiffre d'affaires supérieur à 1 milliard d'euros.

Le chiffre d'affaires servant de référence pour la modulation du seuil d'application des pénalités s'entend du chiffre d'affaires de l'exercice au cours duquel l'impôt sur les sociétés est dû (sur la définition du chiffre d'affaires à retenir, voir BOI-IS-DECLA-20-10 en cours de mise à jour, au II-B-1-c-2°-a° § 180).

B. Non application des pénalités en cas d'utilisation du résultat prévisionnel mentionné à l'article L. 232-2 du code de commerce

230

Conformément à l'[article 1731 A du CGI](#), l'intérêt de retard et la majoration prévue à l'[article 1731 du CGI](#) ne sont pas appliqués en cas d'insuffisance de versement caractérisée (**IV-A § 210**) si le montant d'impôt sur les sociétés estimé a été déterminé à partir du résultat prévisionnel mentionné à l'[article L. 232-2 du code de commerce \(C. com.\)](#), révisé dans les quatre mois qui suivent l'ouverture du second semestre de l'exercice, avant déduction de l'impôt sur les sociétés.

Il est rappelé qu'en application de l'article L. 232-2 du C. com. et de l'[article R. 232-2 du C. com.](#), ont l'obligation d'établir des documents de gestion prévisionnelle toutes les sociétés commerciales, quelle que soit leur forme, qui, à la clôture d'un exercice social, comptent trois cents salariés ou plus, ou dont le montant net du chiffre d'affaires est égal ou supérieur à 18 millions d'euros. Ainsi, le conseil d'administration, le directoire ou les gérants sont tenus d'établir un compte de résultat prévisionnel. Ce compte de résultat, qui doit être établi annuellement à l'expiration du quatrième mois qui suit l'ouverture de l'exercice en cours, doit en outre être révisé dans les quatre mois qui suivent l'ouverture du second semestre.

Toutefois, cette obligation d'établir un compte de résultat prévisionnel incombant également dans les mêmes conditions, aux personnes morales de droit privé non commerçantes exerçant une activité économique visées à l'[article L. 612-2 du C. com.](#), il sera admis que l'intérêt de retard et la majoration prévue à l'article 1731 du CGI ne leur soient pas appliqués, comme pour les sociétés commerciales, lorsque ces personnes morales ont déterminé leur montant d'impôt estimé à partir de ce résultat prévisionnel révisé au plus tard dans les quatre mois après la fin du premier semestre de l'exercice.

Pour l'application des dispositions de l'article 1731 A du CGI, il convient de retenir le compte de résultat prévisionnel révisé, c'est-à-dire celui établi au cours du second semestre de l'exercice. Ce résultat prévisionnel comptable ne doit pas faire l'objet des retraitements usuels pour la détermination du résultat fiscal, à l'exception de la réintégration du montant de l'impôt sur les sociétés estimé qui a été déduit pour la détermination de ce résultat prévisionnel.

Ces documents de gestion prévisionnelle, et notamment le compte de résultat prévisionnel, n'ayant ni à être publiés au Bulletin des annonces légales obligatoires (Balo) ou dans un journal d'annonces légales, ni à être déposés au greffe, mais devant seulement être communiqués au commissaire aux comptes, au comité d'entreprise et, s'il en existe un, au conseil de surveillance (C. com., art. L. 232-2, [C. com. art. L. 232-4](#) et C. com., art. R. 232-2), les entreprises ayant fait application des présentes dispositions seront tenues de présenter ces documents à la demande des services de la DGFIP.

235

Pour la société mère d'un groupe mentionné à l'[article 223 A du CGI](#), le compte de résultat prévisionnel révisé s'entend de la somme des comptes de résultat prévisionnels révisés avant déduction de l'impôt sur les sociétés de chacune des sociétés membres du groupe. Chacune des sociétés membres du groupe doit en conséquence produire un compte de résultat prévisionnel, qu'elle y soit ou non tenue en application de l'article L. 232-2 du C. com.

Ce compte de résultat prévisionnel ne doit pas tenir compte des retraitements fiscaux mis en œuvre aussi bien au niveau de chaque société membre que pour la détermination du résultat d'ensemble, à l'exception de ceux afférents à l'impôt sur les sociétés.

V. Infractions en matière de cotisation foncière des entreprises

240

L'[article 1731 B du CGI](#) dispose que pour la cotisation foncière des entreprises, la majoration prévue au 1 de l'[article 1731 du CGI](#) s'applique :

- aux sommes mentionnées sur un rôle qui n'ont pas été acquittées dans les quarante-cinq jours suivant la date de mise en recouvrement de ce rôle, sans que cette majoration puisse être appliquée avant le 15 septembre pour les impôts établis au titre de l'année en cours ;

- aux acomptes qui n'ont pas été versés le 15 du mois suivant celui au cours duquel ils sont devenus exigibles.

Les dispositions du premier tiret ci-dessus ne s'appliquent pas aux sommes déjà majorées en application du second tiret.

250

La majoration prévue au 1 de l'article 1731 du CGI s'applique aussi à la totalité du montant de l'acompte dont le contribuable s'est dispensé du paiement lorsque, à la suite de la mise en recouvrement du rôle, les versements effectués sont inexacts de plus du dixième.

260

Toutefois, aucune majoration n'est appliquée lorsque la différence constatée résulte d'une loi entrée en vigueur postérieurement à la date du dépôt de la déclaration prévue au quatrième alinéa de l'[article 1679 quinquies du CGI](#).