

## Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-CF-INF-10-20-30-20-15/04/2013

Date de publication : 15/04/2013

### **CF - Infractions et pénalités fiscales communes à tous les impôts et relatives à l'assiette - Règles communes aux pénalités prévues pour défaut ou retard de déclaration et insuffisance de déclaration - Modalités de calcul en cas d'infractions distinctes**

---

#### **Positionnement du document dans le plan :**

CF - Contrôle fiscal

Infractions et sanctions

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

Chapitre 2 : Infractions relatives à l'assiette de l'impôt

Section 3 : Règles communes aux pénalités prévues pour défaut ou retard de déclaration et insuffisance de déclaration

Sous-section 2 : Modalités de calcul en cas d'infractions distinctes

#### **Sommaire :**

I. Principes

II. Calcul des pénalités en cas de report de crédits ou de déficits

## **I. Principes**

1

Le 1 de l'article 1729 A du code général des impôts (CGI) dispose que lorsque des rehaussements opérés sur une déclaration souscrite dans les délais sont passibles de pénalités n'ayant pas le même taux, les pénalités sont calculées en ajoutant les rehaussements aux éléments déclarés en suivant l'ordre décroissant des différents taux applicables (calcul par strate) ; cette règle s'applique également lorsque des rehaussements réduisent un déficit ou un crédit et que des pénalités sont appliquées au titre de l'année ou de l'exercice d'imputation.

Ainsi, lorsqu'un contrôle donne lieu à l'application de la majoration de 80 % pour manœuvres frauduleuses et de la majoration de 40 % en cas de manquement délibéré prévues par l'article 1729 du CGI, il convient de commencer par déterminer le supplément d'impôt qui résulte des

rehaussements assortis de la majoration de 80 % et d'appliquer cette majoration à ce supplément, puis d'ajouter le rehaussement assorti de la majoration de 40 % pour déterminer le supplément d'impôt correspondant et lui appliquer la majoration de 40 %.

## 10

**Exemple 1** : Rehaussements d'impôt sur le revenu avec et sans manquement délibéré.

Déclaration déposée dans les délais.

Contribuables mariés sans enfants à charge.

B.I.C. monsieur déclarés : 21 000 €.

B.N.C. madame déclarés : 16 000 €.

Rehaussements :

- revenus B.I.C. de monsieur pour un montant de 20 000 € assorti de la majoration pour manquement délibéré (40 %) ;

- revenus B.N.C. de madame pour un montant de 3 000 € (bonne foi).

Détermination des majorations :

### illustration avec manquement délibéré

Éléments retenus	Impôt	Supplément d'impôt	Taux majoration	Montant majoration
<b>Éléments déclarés</b> B.I.C. monsieur : 21 000 B.N.C. madame : 16 000	R.N.I. : 37 000 Parts : 2 Impôt : 5 372			
<b>Prise en compte du rehaussement de 20 000 € assorti de la majoration de 40 % pour manquement délibéré</b> B.I.C. monsieur : 41 000 B.N.C. madame : 16 000	R.N.I. : 57 000 Parts : 2 Impôt : 12 142	6 770	40 %	2 708
<b>Prise en compte du rehaussement correspondant pour omission non délibérée</b> B.I.C. monsieur : 41 000 B.N.C. madame : 19 000	R.N.I. : 60 000 Parts : 2 Impôt : 13 298	1156	0 %	0
<b>Total des majorations</b>				2708

**Exemple 2** : Rehaussements d'impôt sur le revenu pour manœuvres frauduleuses et pour manquement délibéré.

Déclaration déposée dans les délais.

Contribuables mariés sans enfants à charge.

B.I.C. monsieur déclarés : 21 000 €.

B.N.C. madame déclarés : 16 000 €.

Rehaussements :

- revenus B.I.C. de monsieur pour un montant de 30 000 € assorti de la majoration pour manœuvres frauduleuses (80 %) ;

- revenus B.N.C. de madame pour un montant de 10 000 € assorti de la majoration pour manquement délibéré (40 %).

Détermination des majorations :

#### illustration avec manœuvres frauduleuses

Éléments retenus	Impôt	Supplément d'impôt	Taux majoration	Montant majoration
<b>Éléments déclarés</b> B.I.C. monsieur : 21 000 B.N.C. madame : 16 000	R.N.I : 37 000 Parts : 2 Impôt : 5 372			
<b>Prise en compte du rehaussement de 30000 € assorti de la majoration de 80 % pour manœuvres frauduleuses</b> B.I.C. monsieur : 51 000 B.N.C. madame : 16 000	R.N.I : 67 000 Parts : 2 Impôt : 15 996	10 624	80 %	8 499
<b>Prise en compte du rehaussement de 10 000 € assorti de la majoration de 40 % pour manquement délibéré</b> B.I.C. monsieur : 51 000 B.N.C. madame : 26 000	R.N.I : 77 000 Parts : 2 Impôt : 19 880	3 884	40 %	1 554
<b>Total des majorations :</b>				<b>10053</b>

**Exemple 3** : Dégrèvement partiel à l'impôt sur le revenu d'une imposition initiale assortie d'une majoration pour dépôt tardif.

La déclaration a été souscrite hors délai avant mise en demeure (majoration de 10 %).

Contribuables mariés sans enfant à charge.

Pension alimentaire : 2 000 €.

T.S. monsieur : 21 000 €.

T.S. madame : 16 000 €.

Montant de la pension alimentaire versée pris en compte par erreur du service : 1 000 €.

Puis suite à réclamation du contribuable, la pension est portée à 2 000 € et un dégrèvement est prononcé.

#### dépôt tardif et dégrèvement partiel

Éléments retenus	Impôt	Taux majoration	Montant majoration
<b>Éléments déclarés dans les délais</b>			
<b>Éléments déclarés tardivement sur la 2042</b> T.S. monsieur : 21 000 T.S. madame : 16 000 Pension alimentaire initialement saisie par le service : 1 000	R.N.I. : 25 640 Parts : 2 Impôt : 2 379	10 %	238
<b>Éléments rectifiés après réclamation contentieuse</b> T.S. monsieur : 21 000 T.S. madame : 16 000 Pension alimentaire rectifiée : 2 000	R.N.I. : 24 640 Parts : 2 Impôt : 2 181	10 %	218
<b>Total des majorations après correction :</b>			<b>218</b>

Le dégrèvement s'élève à 198 € en droits et 20 € en pénalités.

**Exemple 4** : Dégrèvement partiel à l'impôt sur le revenu d'une imposition supplémentaire assortie d'une majoration pour manquement délibéré.

Déclaration déposée dans les délais.

Célibataire.

B.I.C : 20 000 €.

Rehaussement de 8 000 € en B.I.C.. Mais le service saisit par erreur, lors de la prise en charge, le montant de 9 000 €.

Après réclamation contentieuse, le montant du rappel est corrigé et réduit à la somme de 8 000 € et le dégrèvement correspondant est prononcé.

#### manquement délibéré et dégrèvement partiel

Éléments retenus	Impôt	Supplément d'impôt	Taux majoration	Montant majoration
------------------	-------	--------------------	-----------------	--------------------

<b>Éléments déclarés :</b> Célibataire B.I.C. : 20 000	R.N.I. : 20 000 Part : 1 Impôt : 3 123	0		
<b>Prise en compte initiale du rehaussement assorti de la majoration de 40 % pour manquement délibéré</b> Célibataire B.I.C. : 29 000 (dont rappel de 9 000, au lieu de 8000) (suite à erreur de saisie du service)	R.N.I. : 29 000 Part : 1 Impôt : 6 264	3 141	40 %	1 256
<b>Prise en compte du rehaussement assorti de la majoration de 40 % pour manquement délibéré corrigé suite à réclamation contentieuse</b> Célibataire B.I.C. : 28 000	R.N.I. : 28 000 Part : 1 Impôt : 5 878	2 755	40 %	1 102
<b>Total des majorations après correction</b>				<b>1102</b>

Le dégrèvement s'élève à 386 € en droits et 154 € en pénalités.

## II. Calcul des pénalités en cas de report de crédits ou de déficits

### 20

En présence de déficit en matière d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés ou en présence de crédit en matière de TVA, l'application des majorations correspondant à la réduction du déficit ou du crédit est reportée sur l'année d'imputation du déficit ou du crédit.

Dans cette situation, par mesure de tempérament, les déficits ou crédits à reporter sur l'année suivante sont déterminés selon la méthode proportionnelle.

### 30

**Exemple 1** : Application à l'impôt sur le revenu.

Contribuable célibataire.

#### revenus déclarés avant contrôle

	N-1	N
B.N.C.	20 000	35 000
Déficit N-2	-50 000	-30 000
Revenu brut global	-30 000	5 000

Impôt sur le revenu	0	0
Déficit reportable N-2	-30 000	

**rehaussements**

	N-1
B.N.C. (manœuvres frauduleuses)	15 000
B.N.C. (manquement délibéré)	45 000
Total des rehaussements	60 000

**résultats après contrôle**

	N-1	N
B.N.C.	80 000	35 000
Déficit N-2	-50 000	
Revenu brut global	30 000	35 000
IR après contrôle	6 803	8 576
IR avant contrôle	0	0
Impôt supplémentaire	6 803	8 576

1 - Calcul des majorations.

**année N-1**

	Situation déclarative	Strate manœuvres frauduleuses	Strate manquement délibéré
Revenu de la strate précédente		-30 000	-15 000
Rehaussement de la strate		15 000	45 000
Revenu brut global	-30 000	-15 000	30 000
Impôt sur le revenu	0	0	6 803
Impôt sur le revenu de la strate précédente		0	0
Impôt supplémentaire		0	6 803
Taux de la majoration		80 %	40 %
Montant de la majoration		0	2 721

2 - Calcul des rehaussements à reporter.

Total des rehaussements à reporter : 30 000.

Les rehaussements à reporter sont répartis au prorata :

rehaussements à reporter :

- manœuvres frauduleuses :  $30\ 000 \times (15\ 000 / 60\ 000) = 7\ 500$  ;

- manquement délibéré :  $30\ 000 \times (45\ 000 / 60\ 000) = 22\ 500$ .

#### année N

	Situation déclarative	Strate manœuvres frauduleuses	Strate manquement délibéré
Revenu de la strate précédente		5 000	12 500
Rehaussement de la strate <sup>(1)</sup>		7 500	22 500
Revenu brut global	5 000	12 500	35 000
Impôt sur le revenu	0	1 126	8 576
Impôt sur le revenu de la strate précédente		0	1 126
Impôt supplémentaire		1 126	7 450
Taux de la majoration		80 %	40 %
Montant de la majoration		901	2 980

(1) Rehaussements reportés N-1.

Total des majorations pour N : 3 881.

#### 40

**Exemple 2** : Calcul des pénalités en matière d'impôt sur les sociétés

#### résultats avant contrôle

	N-1	N
Résultat déclaré	-7 000	40 000
ARD Créés	6 000	
Déficits imputés		-9 000
ARD imputés		-8 000
Base taxable	-1 000	23 000
IS dû	0	7 667
ARD antérieurs à l'ouverture	2 000	8 000
Déficits antérieurs à l'ouverture	8 000	9 000

ARD reportables	8 000	
Déficits reportables	9 000	

**rehaussements**

	N-1
Insuffisance d'actif (opposition à contrôle)	30 000
Provision (manquement délibéré)	90 000
Total des rehaussements	120 000

**résultats après contrôle**

	N-1	N
Résultat déclaré	-7 000	40 000
Rehaussements	120 000	
Résultat rectifié	113 000	
ARD créés		
Déficits imputés	8 000	
ARD imputés	2 000	
Bases rectifiées taxables	103 000	40 000
Impôt supplémentaire	34 333	5 667
ARD antérieurs à l'ouverture		2 000
Déficits antérieurs à l'ouverture		8 000
ARD reportables		
Déficits reportables		

**année N-1**

	Situation déclarative	Strate opposition à contrôle	Strate manquement délibéré
Résultat de la strate précédente		-17 000	13 000
Redressement de la strate		30 000	90 000
Résultat brut global	-17 000 <sup>(1)</sup>	13 000	103 000
Résultat imposable	0	13 000	103 000
IS	0	4 333	34 333
IS strate précédente		0	4 333

Impôt supplémentaire		4 333	30 000
Taux de la majoration		100 %	40 %
Montant de la majoration		4 333	12 000

(1) Résultat de l'exercice, y compris les déficits et ARD antérieurs (ARD : 8 000 et déficits : 9 000).

1 - Calcul des rehaussements à reporter.

Total des rehaussements à reporter :

8 000 (annulation des ARD) + 9 000 (annulation des déficits reportables) = 17 000.

2 - Ventilation des rehaussements à reporter au prorata.

Rehaussements à reporter :

- pour manquement délibéré :  $17\ 000 \times (90\ 000 / 120\ 000) = 12\ 750$  ;

- pour opposition à contrôle :  $17\ 000 \times (30\ 000 / 120\ 000) = 4\ 250$ .

#### année N

	Situation déclarative	Strate opposition à contrôle	Strate manquement délibéré
Résultat de la strate précédente		23 000	27 250
Redressement de la strate		4 250	12 750
Résultat brut global	23 000	27 250	40 000
Résultat imposable	23 000	27 250	40 000
IS	7 667	9 083	13 333
IS strate précédente		7 667	9 083
Impôt supplémentaire		1 416	4 250
Taux de la majoration		100 %	40 %
Montant de la majoration		1 416	1 700

**Exemple n° 3** : Même hypothèse que dans l'exemple n° 2 avec un rappel de TVA déductible de 21 000 €, soit une cascade de 21 000 € sur N-1.

#### résultats avant contrôle

	N-1	N
Résultat déclaré	-7 000	40 000

ARD créés	6 000	
Déficits imputés		-9 000
ARD imputés		-8 000
Base taxable	-1 000	23 000
IS dû	0	7 667

ARD antérieurs à l'ouverture	2 000	8 000
Déficits antérieurs à l'ouverture	8 000	9 000
ARD reportables	8 000	
Déficits reportables	9 000	

**rehaussements**

	N-1
Insuffisance d'actif (opposition à contrôle)	30 000
Provision (manquement délibéré)	90 000
Total des rehaussements	120 000
Cascade TVA	-21 000

**résultats après contrôle**

	N-1	N
Résultat déclaré	-7 000	40 000
Rehaussements	120 000	
Cascade	-21 000	
Résultat rectifié après cascade	92 000	
ARD créés		
Déficits imputés	8 000	
ARD imputés	2 000	
Bases rectifiées taxables	82 000	40 000
Impôt supplémentaire	27 333	5 667

ARD antérieurs à l'ouverture	2 000	
Déficits antérieurs à l'ouverture	8 000	
ARD reportables		
Déficits reportables		

## année N-1

	Situation déclarative	Strate minoration	Strate opposition à contrôle	Strate manquement délibéré
Résultat de la strate précédente		-17 000	-38 000	-8 000
Redressement de la strate		-21 000	30 000	90 000
Résultat brut global	-17 000 <sup>(1)</sup>	-38 000	-8 000	82 000
Résultat imposable	0	0	0	82 000
IS	0	0	0	27 333
IS strate précédente		0	0	0
Impôt supplémentaire		0	0	27 333
Taux de la majoration			100 %	40 %
Montant de la majoration		0	0	10 933

(1) Résultat de l'exercice, y compris les déficits et ARD antérieurs (ARD : 8 000 et déficits : 9 000).

1 - Calcul des rehaussements à reporter.

Total des rehaussements à reporter : 17 000.

2 - Ventilation des rehaussements à reporter au prorata.

Rehaussements à reporter :

- pour manquement délibéré :  $17\,000 \times (90\,000 / 120\,000) = 12\,750$  ;

- pour opposition à contrôle :  $17\,000 \times (30\,000 / 120\,000) = 4\,250$ .

## année N

	Situation déclarative	Strate opposition à contrôle	Strate manquement délibéré
Résultat de la strate précédente		23 000	27 250
Redressement de la strate (1)		4 250	12 750
Résultat brut global	23 000	27 250	40 000
Résultat imposable	23 000	27 250	40 000

IS	7 667	9 083	13 333
IS strate précédente		7 667	9 083
Impôt supplémentaire		1 416	4 250
Taux de la majoration		100 %	40 %
Montant de la majoration		1 416	1 700

(1) Rehaussements reportés N-1

## 50

### Exemple n° 4 : Calcul des pénalités en matière de TVA.

L'entreprise a dégagé au titre du mois de décembre N-1 un crédit de 20 000 € imputé au cours de l'exercice N.

#### rappels

	N-1
TVA collectée opposition à contrôle	45 000
TVA déductible manquement délibéré	15 000
Total des rappels	60 000

#### résultats après contrôle

	N-1	N
Rappels	60 000	
Rappels reportés		20 000
Crédit permanent	-20 000	
Droits éludés	40 000	20 000
A reporter	20 000	

#### année N-1

	Strate opposition à contrôle	Strate manquement délibéré
Situation de la strate précédente <sup>(1)</sup>	-20 000	25 000
Rappels de la strate	45 000	15 000
Situation après rappels	25 000	40 000
Droits éludés de la strate	25 000	40 000
Droits éludés de la strate précédente	0	25 000
Base de majoration de la strate	25 000	15 000

Taux de la majoration	100 %	40 %
Montant de la majoration	25 000	6 000

(1) Pour la première strate, crédit en fin de période.

1 - Calcul des rappels à reporter.

Total des rappels à reporter : 20 000.

2 - Ventilation des rappels à reporter au prorata.

Rappels à reporter :

- pour manquement délibéré :  $20\,000 \times (15\,000 / 60\,000) = 5\,000$  ;

- pour opposition à contrôle :  $20\,000 \times (45\,000 / 60\,000) = 15\,000$ .

#### année N

	Strate opposition à contrôle	Strate manquement délibéré
Situation de la strate précédente		15 000
Rappels de la strate <sup>(1)</sup>	15 000	5 000
Situation après rappels	15 000	20 000
Droits élundés de la strate	15 000	20 000
Droits élundés de la strate précédente	0	15 000
Base de majoration de la strate	15 000	5 000
Taux de la majoration	100 %	40 %
Montant de la majoration	15 000	2 000

(1) Rappels reportés N-1

**Exemple n° 5** : Calcul des pénalités en matière de TVA.

L'entreprise a dégagé au titre du mois de décembre N-1 un crédit de 20 000 € imputé au cours de l'exercice N.

#### rappels

	N-1
TVA collectée opposition à contrôle	45 000
TVA non déductible manquement délibéré	15 000
TVA déductible minoration	-12 000
Total des rehaussements	48 000

**résultats après contrôle**

	<b>N-1</b>	<b>N</b>
Rappels	48 000	
Rappels reportés		20 000
Crédit permanent	-20 000	
Droits éludés	28 000	20 000
A reporter	20 000	

**année N-1**

	<b>Strate minoration</b>	<b>Strate opposition à contrôle</b>	<b>Strate manquement délibéré</b>
Situation de la strate précédente (1)	-20 000	-32 000	13 000
Rappels de la strate	-12 000	45 000	15 000
Situation après rappels	-32 000	13 000	28 000
Droits éludés de la strate	0	13 000	28 000
Droits éludés de la strate précédente		0	13 000
Base de la majoration de la strate		13 000	15 000
Taux de la majoration		100 %	40 %
Montant de la majoration		13 000	6 000

(1) Pour la première strate, crédit en fin de période.

**année N**

	<b>Strate opposition à contrôle</b>	<b>Strate manquement délibéré</b>
Situation de la strate précédente		15 000
Rappels de la strate (1)	15 000	5 000
Situation après rappels	15 000	20 000
Droits éludés de la strate	15 000	20 000
Droits éludés de la strate précédente	0	15 000
Base de la majoration de la strate	15 000	5 000
Taux de la majoration	100 %	40 %
Montant de la majoration	15 000	2 000

(1) Rappels reportés N-1.