RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-CTX-DG-20-50-30-22/01/2020
Date de publication : 22/01/2020
Date de fin de publication : 07/07/2021

CTX - Contentieux de l'assiette de l'impôt - Dispositions communes - Liquidation, contestation et régime fiscal des intérêts moratoires

Positionnement du document dans le plan :

CTX - Contentieux
Contentieux de l'assiette de l'impôt : dispositions générales
Titre 2 : Dispositions communes
Chapitre 5 : Intérêts moratoires
Section 3 : Liquidation, contestation et régime fiscal des intérêts moratoires

Sommaire :

I. Liquidation des intérêts moratoires
A. Liquidation des intérêts moratoires au profit des contribuables
1. Base de calcul des intérêts moratoires
a. Remboursements consécutifs à un dégrèvement
b. Restitutions de consignations
2. Quotité des intérêts moratoires
a. Point de départ des intérêts moratoires
1° Remboursements consécutifs à un dégrèvement
a° Point de départ des intérêts moratoires en cas de paiement unique de l'imposition indue
b° Point de départ des intérêts moratoires en cas de versement d'acomptes ou de paiement fractionné de l'imposition
2° Restitutions de consignations
b. Point d'arrêt des intérêts moratoires
c. Taux des intérêts moratoires
1° Taux des intérêts moratoires courus jusqu'au 31 décembre 2005
a° Taux normal
b° Taux majoré
2° Taux des intérêts moratoires courus du 1er janvier 2006 au 31 décembre 2017
3° Taux des intérêts moratoires courus à compter du 1er janvier 2018
3. Services intéressés
B. Liquidation des intérêts moratoires au profit de l'État
1. Base de calcul des intérêts moratoires

2. Quotité des intérêts moratoires
a. Point de départ des intérêts moratoires
b. Point d'arrêt des intérêts moratoires
c. Taux des intérêts moratoires
II. Contestations relatives au paiement des intérêts moratoires
A. Contestations relatives au paiement des intérêts moratoires au profit des contribuables
B. Contestations relatives au paiement des intérêts moratoires au profit de l'État
III. Régime fiscal des intérêts moratoires

I. Liquidation des intérêts moratoires

A. Liquidation des intérêts moratoires au profit des contribuables

1. Base de calcul des intérêts moratoires

a. Remboursements consécutifs à un dégrèvement

1

Lors d'un dégrèvement, faisant suite à une réclamation ou à un jugement, l'administration doit rembourser les sommes qu'elle avait éventuellement perçues auparavant et verser les intérêts moratoires dus en application de l'article L. 208 du livre des procédures fiscales (LPF).

Les intérêts moratoires dus à raison des remboursements consécutifs à des dégrèvements doivent être calculés sur la partie des versements du contribuable qui, excédant l'impôt maintenu à la charge de l'intéressé, doit être remboursée.

(10)

20

Sous réserve qu'ils aient été imputés sur l'impôt, objet du dégrèvement, les versements du contribuable susceptibles de donner lieu au paiement d'intérêts moratoires en cas de remboursement doivent s'entendre :

- des versements effectifs, qu'ils aient été spontanés ou consécutifs à des poursuites ;

- des recouvrements provenant de l'emploi d'excédents de versements antérieurs.

Ainsi, les remboursements doivent être assortis du paiement d'intérêts aussi bien lorsqu'ils sont effectués sous forme d'imputation en l'acquit d'autres impôts que lorsqu'ils aboutissent à un règlement effectif au profit du contribuable.

Pour éviter toute contestation, l'imputation des versements effectués par les contribuables qui ont présenté une réclamation doit être faite avec la plus grande attention.

Dans l'hypothèse où l'administration rembourse ces sommes, sans verser concomitamment les intérêts moratoires dont elle est redevable à la date du remboursement, les intérêts en cause revêtent le caractère d'une créance du contribuable, elle-même productive d'intérêts moratoires.

Mais ces derniers ne sont exigibles et calculés au taux applicable qu'à compter du jour où le contribuable présente à leur sujet une demande expresse.

En ce sens : CE, arrêts du 6 mai 1983, n° 28850 et 30971.

Ainsi, dans la mesure où les intérêts moratoires dus en application de l'article L. 208 du LPF n'ont pas été versés par le Trésor à la date du remboursement au contribuable des sommes correspondant au dégrèvement prononcé, il y a lieu de considérer qu'ils constituent intrinsèquement une créance à hauteur du montant qu'ils ont produit au jour du paiement de la créance en principal.

C'est ce montant qui détermine la base d'après laquelle doivent être calculés les intérêts (sur intérêts) à courir.

b. Restitutions de consignations

30

En ce qui concerne les restitutions de consignations à un compte d'attente au Trésor, la base de calcul des intérêts moratoires est constituée par la somme qui, prise sur la consignation, doit être restituée au contribuable comme conséquence des dégrèvements prononcés sur les impôts garantis par la consignation (BOI-CTX-DG-20-50-10 au II § 260 à 270) sans qu'il y ait lieu de distinguer selon que la somme dont il s'agit est effectivement restituée ou imputée en paiement d'autres impôts.

2. Quotité des intérêts moratoires

a. Point de départ des intérêts moratoires

1° Remboursements consécutifs à un dégrèvement

a° Point de départ des intérêts moratoires en cas de paiement unique de l'imposition indue

40

En application de l'article L. 208 du LPF, tout dégrèvement prononcé à la suite d'une réclamation contentieuse tendant à la réparation d'une erreur commise dans l'assiette ou le calcul des impositions donne lieu au versement d'intérêts moratoires.

La base des intérêts moratoires est constituée de toutes les sommes indûment versées par le contribuable au titre d'une imposition et qui lui sont remboursées à la suite de l'admission totale ou partielle de sa réclamation. La somme indue s'entend non seulement des droits mais également des intérêts de retard ou autres pénalités indûment versés.

Par application combinée de l'article L. 208 du LPF et de l'article R.* 208-2 du LPF, les intérêts moratoires courent du jour du paiement des sommes indues par le contribuable jusqu'au jour du remboursement de ces sommes par l'administration.

50

En outre, aux termes du premier alinéa de l'article L. 208 du LPF, les intérêts moratoires ne sont pas capitalisés.

Mais, il est rappelé que les intérêts constituent une créance sur l'État, elle-même productive d'intérêts, en cas de versement tardif (**I-A-1-a § 20**).

b° Point de départ des intérêts moratoires en cas de versement d'acomptes ou de paiement fractionné de l'imposition

60

Certains impôts, tels que, par exemple, l'impôt sur le revenu, l'impôt sur les sociétés, la cotisation foncière des entreprises ou la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises, donnent lieu au versement d'acomptes provisionnels, généralement calculés en fonction d'éléments afférents à l'année ou à l'exercice précédent.

Dans ces situations, l'impôt dû en définitive est déterminé lors de la liquidation opérée, suivant les cas, par le contribuable ou par l'administration.

Suivant le résultat de cette liquidation, le contribuable doit verser un complément d'impôt ou a droit au remboursement de l'excédent versé. Le remboursement de ces excédents ne donne pas lieu au versement d'intérêts moratoires.

En ce sens : CE, arrêt du 30 juin 2004, n° 242893.

En conséquence, pour le calcul des intérêts moratoires dus à la suite d'un dégrèvement, une somme ne peut être considérée comme indue, et donc ouvrir droit à des intérêts moratoires, qu'à compter de la liquidation de l'imposition en cause.

Dès lors, la date de versement d'éventuels acomptes acquittés antérieurement à la liquidation est sans incidence sur le calcul des intérêts moratoires.

Ainsi, en présence d'acomptes provisionnels, le point de départ des intérêts moratoires se situe, au plus tôt, à la date de liquidation du solde de l'impôt.

70

S'agissant des impôts recouvrés par voie de rôle, la date de liquidation correspond à la date de mise en recouvrement du rôle.

80

S'agissant des impôts auto-liquidés devant être versés spontanément par les contribuables, il convient de retenir la date à laquelle le contribuable doit liquider l'impôt, c'est-à-dire la date limite de déclaration.

Ainsi, par exemple, pour l'impôt sur les sociétés dû au titre de l'exercice N, les intérêts moratoires sont calculés à compter du 1er avril N+1 pour les sociétés clôturant leur exercice au 31 décembre N.

90

Cela étant, les intérêts moratoires ne courent à compter de la date de liquidation de l'impôt que si le montant des acomptes versés à cette date est supérieur à l'impôt restant dû après dégrèvement.

Dans le cas contraire, les intérêts moratoires courent à compter du versement faisant apparaître un trop versé par rapport à l'impôt dû après dégrèvement.

100

Ces modalités de liquidation des intérêts moratoires au profit des contribuables en cas de paiement fractionné peuvent être illustrées par les exemples suivants.

Exemple 1 : Après réception de son avis d'impôt sur le revenu N, mis en recouvrement le 31 juillet N+1, un contribuable, qui n'avait pas versé d'acompte provisionnel, sollicite du comptable des délais de paiement et obtient de régler l'impôt sur le revenu d'un montant de 5 500 € dont il est redevable au moyen de trois versements, selon l'échéancier suivant :

- 1er versement de 2 500 € le 15 décembre N+1 ;

- 2ème versement de 2 000 € le 15 février N+2 ;

- 3ème versement de 1 000 € le 30 mars N+2

À la suite d'une réclamation, le service prononce en juin N+2 un dégrèvement de 1 500 €, soit un impôt maintenu de 4 000 €. Tous les versements ont été effectués après la liquidation de l'impôt.

La somme de 1 500 € remboursée est assortie d'intérêts moratoires dont le décompte s'effectue comme suit :

- le premier versement de 2 500 € est employé en totalité au paiement de l'impôt dû et ne donne lieu à aucun remboursement de somme indue ;

- le second versement de 2 000 € était partiellement indu et donne lieu à un remboursement de 500 € (4 500 – 4 000). Cette somme est assortie du versement d'intérêts moratoires, qui courent à compter du 15 février N+2 ;

- le troisième versement, indu en totalité, donne lieu au remboursement d'une somme de 1 000 €, assorti d'intérêts moratoires qui courent à compter du 30 mars N+2.

Les intérêts moratoires sont donc calculés sur 500 € à compter du 15 février N+2 et 1 500 € à compter du 30 mars N+2.

Exemple 2 : Un contribuable redevable en N+1 d'un impôt sur le revenu de N mis en recouvrement le 31 juillet N+1 de 4 800 € a réglé en février et en mai N+1 deux acomptes provisionnels de 1 500 € chacun et le 15 septembre N+1 un solde de 1 800 €. À la suite d'une réclamation, il obtient un dégrèvement de 600 €.

Il n'y a pas lieu de tenir compte de la date de versement des deux acomptes provisionnels. Dès lors, les intérêts moratoires représentant le loyer de l'argent, dus à raison du trop versé de 600 € sont calculés à compter du premier versement faisant apparaître un excédent postérieur à la date de liquidation de l'impôt, c'est-à-dire au cas particulier à compter du 15 septembre N+1.

Exemple 3 : Un contribuable est redevable au titre de l'année N d'une contribution foncière des entreprises de 6 200 €.

Il a acquitté le 15 juin N un acompte de 3 000 €. Le solde de 3 200 € a été réglé en deux versements de 1 600 € chacun le 15 janvier et le 15 février N+1. La majoration pour paiement tardif a fait l'objet d'une remise.

En mai N+1, le contribuable obtient un dégrèvement de 1 800 €. L'impôt maintenu s'élève donc à 4 400 €.

Les intérêts moratoires dus sur la somme de 1 800 € sont décomptés comme suit :

Le versement du 15 janvier N+1 fait apparaître un trop versé de 200 € ((3 000 + 1 600) - 4 400).

Le versement du 15 février N+1 fait apparaître un trop versé de 1 600 €.

Les intérêts moratoires sont donc calculés sur :

- 200 € du 15 janvier N+1 au 14 février N+1 inclus ;

- 1 800 € (1 600 + 200) à compter du 15 février N+1.

Remarque : La cotisation foncière des entreprises est recouvrée par voie de rôle et donne lieu au paiement d'un acompte pour les redevables les plus importants. L'acompte est exigible le 31 mai et doit être réglé le 15 juin au plus tard, sous peine d'application d'une majoration de 10 %. Le paiement du solde (ou de la totalité de la cotisation pour les redevables non tenus à l'acompte) intervient en décembre, après la mise en recouvrement du rôle.

Exemple 4 : Données identiques à celles de l'exemple 3 sauf le dégrèvement qui s'élève à 3 300 €. L'impôt maintenu s'élève à 2 900 €.

La date de versement de l'acompte est sans incidence sur le calcul des intérêts moratoires.

Les intérêts moratoires dus sur la somme de 3 300 € sont donc calculés :

- du 1er novembre N (s'agissant du rôle général mis en recouvrement le 31 octobre N) au 14 janvier N+1 inclus sur 100 € (3 000 € payés – 2 900 € dus) ;

- du 15 janvier N+1 au 14 février N+1 inclus sur 1 700 € (100 + 1 600) ;

- à compter du 15 février N+1 sur 3 300 € (1 700 + 1 600).

Exemple 5 : Des héritiers obtiennent de régler les droits de succession par paiement fractionné, en application des dispositions de l'article 1717 du code général des impôts (CGI), suivant un échéancier fixé selon les dispositions de l'article 404 A de l'annexe III au CGI.

Alors que certains versements ont déjà été effectués, l'administration prononce, à la suite d'une réclamation contentieuse, un dégrèvement ouvrant droit à des intérêts moratoires.

Le calcul des intérêts moratoires sur les sommes indûment versées doit s'effectuer versement par versement, en comparant, à la date de chaque paiement indu, le montant payé (en droits et intérêts) et celui qui aurait dû l'être (en droits et intérêts). La base des intérêts moratoires, déterminée pour chaque échéance, est égale à la différence entre les sommes versées effectivement et les sommes réellement dues. Les intérêts moratoires courent du jour du versement de chaque somme indue jusqu'au jour de son remboursement par l'administration.

2° Restitutions de consignations

110

Les intérêts dus à raison de la restitution d'une consignation courent à compter du versement de celle-ci.

b. Point d'arrêt des intérêts moratoires

120

Lorsque le remboursement d'impôt ou de consignation ouvrant droit aux intérêts moratoires donne lieu à un paiement effectif, les intérêts courent jusqu'à la date du remboursement (date du versement de la somme en numéraire à l'ayant droit, ou date d'émission au profit de celui-ci d'un chèque de virement postal).

130

Si les sommes remboursées sont employées au règlement d'autres impôts dus par le contribuable à la caisse du même comptable, il n'est dû d'intérêts sur les sommes ainsi employées que jusqu'à la date à laquelle ces impôts sont devenus exigibles (LPF, art. R.* 208-2).

Dans le cas où les intérêts moratoires sont affectés par voie de compensation légale à l'apurement de restes à recouvrer, le calcul des intérêts doit être arrêté au jour où cette compensation produit ses effets.

Par ailleurs, la période à retenir pour le calcul des intérêts comprend à la fois le jour de départ (point de départ) et celui d'arrivée (date d'arrêt) définis aux I-A-2-a et b § 40 à 120.

Les mois sont comptés pour 30 jours et l'année pour 360 jours (un jour représente donc 1/30 du mois ou 1/360 de l'année).

c. Taux des intérêts moratoires

140

Les intérêts moratoires payés au profit du contribuable s'acquièrent jour par jour. Ils doivent donc être calculés au taux en vigueur à la date à laquelle ils ont été acquis.

En ce sens : CE, arrêt du 28 mars 1979, n° 12029.

Les intérêts ne sont pas capitalisés.

Ils sont calculés sur la totalité des remboursements effectués au contribuable, ces remboursements comprenant, s'il y a lieu, le principal de l'impôt et les accessoires tels que majorations, droits en sus, amendes fiscales et frais de poursuites.

Compte tenu des modifications successives qui ont affecté la rédaction des dispositions de l'article L. 208 du LPF :

- jusqu'au 31 décembre 2005, le taux des intérêts moratoires était celui de l'intérêt légal ;

- à compter du 1er janvier 2006, le taux des intérêts moratoires est celui de l'intérêt de retard prévu par l'article 1727 du CGI (BOI-CF-INF-10-10-20).

1° Taux des intérêts moratoires courus jusqu'au 31 décembre 2005

a° Taux normal

150

Conformément aux dispositions de l'article L. 208 du LPF en vigueur antérieurement au 1er janvier 2006, le taux des intérêts moratoires courus jusqu'au 31 décembre 2005 est le taux de l'intérêt légal.

Aux termes de l'article L. 313-2 du code monétaire et financier (CoMoFi), le taux de l'intérêt légal est, en toute matière, fixé par décret pour la durée de l'année civile. Il est égal, pour l'année considérée, à la moyenne arithmétique des douze dernières moyennes mensuelles des taux de rendement actuariel des adjudications de bons du Trésor à taux fixe à treize semaines.

Le décompte des intérêts doit être effectué en appliquant les taux successifs de l'intérêt légal pendant la période considérée, d'après les modalités suivantes :

Modalités de décompte des intérêts

Période	Taux	Décret	Période	Taux	Décret
Année 1977	10,50 %		Année 1997	3,87 %	Décret n° 97-115 du 10 février 1997
1er janvier 1978 au 14 juillet 1989	9,50 %		Année 1998	3,36 %	Décret n° 98-62 du 2 février 1998
15 juillet 1989 au 31 décembre 1989	7,82 %	Décret n° 89-622 du 6 septembre 1989	Année 1999	3,47 %	Décret n° 99-71 du 3 février 1999

Année 1990	9,36 %	Décret du 4 janvier 1990	Année 2000	2,74 %	Décret n° 2000-133 du 16 février 2000
Année 1991	10,26 %	Décret n° 91-131 du 1er février 1991	Année 2001	4,26 %	Décret n° 2001-138 du 12 février 2001
Année 1992	9,69 %	Décret du 5 mars 1992	Année 2002	4,26 %	Décret n° 2002-159 du 8 février 2002
Année 1993	10,40 %	Décret n° 92-1361 du 24 décembre 1992	Année 2003	3,29 %	Décret n° 2003-201 du 10 mars 2003
Année 1994	8,40 %	Décret n° 94-179 du 23 février 1994	Année 2004	2,27 %	Décret du 13 février 2004
Année 1995	5,82 %	Décret n° 95-76 du 23 janvier 1995	Année 2005	2,05 %	Décret n° 2005-130 du 10 février 2005
Année 1996	6,65 %	Décret n°96-105 du 8 février 1996			

b° Taux majoré

160

Il résulte des dispositions de l'article L. 313-3 du CoMoFi qu'en cas de condamnation pécuniaire par décision de justice, le taux de l'intérêt légal est majoré de cinq points à l'expiration d'un délai de deux mois à compter du jour où la décision de justice est devenue exécutoire, fût-ce par provision.

> **Remarque :** À cet égard, il est précisé que toute loi qui modifie le taux de l'intérêt légal s'applique, en principe, selon la jurisprudence de la Cour de cassation, même aux situations établies ou aux rapports juridiques formés avant sa promulgation.

Toutefois, en substituant au sein de l'article L. 208 du LPF les mots « de l'intérêt légal » aux mots « de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI », le IV de l'article 29 de la loi n° 2005-1719 du 30 décembre 2005 de finances pour 2006 a supprimé tout lien avec l'intérêt légal.

Par là même, cette modification a rendu inapplicables aux intérêts moratoires dus par l'Etat les dispositions de l'article L. 313-3 du CoMoFi prévoyant un taux majoré.

Il en va de même des intérêts moratoires dus par les contribuables en application de l'article L. 209 du LPF, qui fait désormais référence au taux de l'intérêt de retard.

Il résulte nécessairement de la suppression dans ces deux articles du LPF de la référence au taux de l'intérêt légal qu'en matière fiscale, à compter de la date du 1er janvier 2006, il n'existe qu'un seul taux d'intérêts moratoires, égal au taux de l'intérêt de retard, y compris en cas d'inexécution par l'une des parties d'une décision de justice au terme d'un délai de deux mois à compter de la date où cette décision est devenue exécutoire, qu'il s'agisse de l'État ou du contribuable.

170

Cela étant, seule une décision de justice est susceptible d'entraîner l'application du taux majoré aux intérêts moratoires courus avant le 31 décembre 2005.

En conséquence, ne donnaient pas lieu au paiement d'intérêts moratoires au taux majoré les remboursements effectués à la suite de dégrèvements prononcés par décision du service car celle-ci ne constitue pas une décision de justice.

La décision de justice devait en outre porter condamnation, c'est-à-dire dégrèvement, même si elle ne fixait pas le montant du dégrèvement prononcé et se contentait d'en préciser les bases, laissant à l'administration le soin de le calculer.

180

Le taux majoré s'appliquait aux intérêts moratoires dès lors qu'ils étaient consécutifs à une décision de justice devenue exécutoire depuis plus de deux mois, fût-ce par provision, avant le 1er janvier 2006.

À cet égard, il est rappelé que doivent être considérées comme exécutoires, le jour de leur notification ou de leur signification par ministère d'huissier à l'administration :

- les décisions des tribunaux administratifs, des cours administratives d'appel et du Conseil d'État ;

- les décisions des tribunaux judiciaires (qui sont exécutoires de droit à titre provisoire en application de l'article R.* 202-5 du LPF) et des cours d'appel, étant précisé que ni la requête en appel devant la cour d'appel (code de procédure civile (CPC), art. 504), ni le pourvoi en cassation contre les arrêts des cours d'appel (CPC, art. 579) ne sont suspensifs d'exécution.

190

Pour la computation du délai de deux mois, qui n'est pas un délai franc, il convient de se reporter aux règles édictées par les articles 640 et suivants du CPC.

La majoration de 5 points du taux de l'intérêt légal s'appliquait donc à compter de l'expiration du délai de deux mois décompté de la date de la notification du jugement à l'administration.

La date d'arrêt des intérêts au taux majoré était celle du remboursement définie au I-A-2-b § 120 à 130.

200

Les modalités d'application du taux majoré peuvent être illustrées par l'exemple suivant :

> **Exemple :** Soit une imposition au titre de la TVA de 3 000 €, qui a fait l'objet d'un avis de mise en recouvrement le 30 septembre 2001. Le contribuable a formé une réclamation enregistrée le 30 octobre 2001 et a payé le principal de l'impôt le 20 novembre 2001. Il a saisi du litige le tribunal administratif après rejet de sa réclamation.
>
> Le 5 avril 2005, le tribunal administratif a rendu un jugement par lequel il prononce un dégrèvement de 1 200 €. Ce jugement a été notifié à l'administration le 15 avril 2005.Par simplification, il n'est fait état que du principal de l'impôt.

Le remboursement de la somme de 1 200 € intervient le 30 juin 2005. Le taux de l'intérêt légal est de 2,05 % pour l'année 2005.

Le décompte des intérêts, calculés au taux de l'intérêt légal sur la somme de 1 200 €, est le suivant : du 20 novembre 2001 au 15 juin 2005, aux taux successifs de l'intérêt légal appliqué en 2001 et 2002 (4,26%), 2003 (3,29 %), 2004 (2,27 %) et 2005 (2,05 %) ; du 16 juin 2005 au 30 juin 2005, au taux de 7,05 % (taux légal de 2,05 majoré de 5 points).

2° Taux des intérêts moratoires courus du 1er janvier 2006 au 31 décembre 2017

210

L'article 29 de la loi n° 2005-1719 du 30 décembre 2005 de finances pour 2006 a fixé le taux de l'intérêt de retard dû par le contribuable et, en conséquence, celui des intérêts moratoires qui lui sont dus par l'État à 0,40 % par mois, soit 4,80 % l'an.

Ce taux de 0,40 % par mois s'applique aux intérêts moratoires courus du 1er janvier 2006 au 31 décembre 2017.

En revanche, le taux de l'intérêt légal continue à s'appliquer aux intérêts moratoires courus jusqu'au 31 décembre 2005 lorsqu'ils ont commencé à courir avant le 1er janvier 2006.

3° Taux des intérêts moratoires courus à compter du 1er janvier 2018

215

Depuis le 1er janvier 2018, il résulte des dispositions, de l'article 1727 du CGI, dans sa version issue de l'article 55 de la loi n° 2017-1775 du 28 décembre 2017 de finances rectificative pour 2017, et de l' article L. 208 du LPF que le taux des intérêts moratoires est ramené à 0,20 % par mois, soit 2,40 % l'an.

Le nouveau taux de 0,20 % par mois s'applique aux intérêts moratoires courant à compter du 1er janvier 2018.

En revanche, le taux de 0,40 % par mois continue à s'appliquer aux intérêts moratoires courus jusqu'au 31 décembre 2017 lorsqu'ils ont commencé à courir avant le 1er janvier 2018.

3. Services intéressés

220

Le service qui procède au dégrèvement doit veiller, le cas échéant, à transmettre au service qui procède à la restitution effective des impositions indues tous les éléments nécessaires au calcul des intérêts moratoires.

B. Liquidation des intérêts moratoires au profit de l'État

230

Les règles énoncées ci-après ne concernent que les rappels consécutifs à une procédure d'office et afférents aux impositions visées par l'article 1730 du CGI, seules passibles des intérêts moratoires prévu par l'article L. 209 du LPF.

1. Base de calcul des intérêts moratoires

240

Les intérêts moratoires sont calculés sur les cotisations ou fractions de cotisations maintenues à la charge du contribuable par le tribunal administratif.

Les intérêts moratoires ainsi calculés se cumulent :

- d'une part, avec la majoration pour paiement tardif prévue par l'article 1730 du CGI (BOI-CTX-DG-20-50-20 au II-A § 90) ;

- et, d'autre part, le cas échéant, avec :

- la majoration prévue à l'article L. 280 du LPF, lorsque le juge de l'impôt estime que la demande de sursis de paiement a entraîné un ajournement abusif du paiement de l'impôt ;

- les frais de poursuite encourus à l'occasion de la mise en œuvre des mesures conservatoires exercées à défaut de la constitution de garanties suffisantes.

2. Quotité des intérêts moratoires

a. Point de départ des intérêts moratoires

250

Le mode de calcul des intérêts prévu au quatrième alinéa de l'article L. 209 du LPF tient compte de la majoration de 10 % qui couvre la première année de retard.

En effet, afin d'éviter un cumul trop rigoureux, les intérêts moratoires ne courent qu'à compter du 1er jour du 13e mois suivant celui de la date limite de paiement.

Exemple : S'agissant d'une imposition majorable le 15 septembre N, les intérêts courent à compter du 16 septembre N +1.

b. Point d'arrêt des intérêts moratoires

260

Pour les litiges faisant l'objet d'une réclamation déposée après le 1er janvier 1982 (date de publication au JO de la loi du 31 décembre 1981), les intérêts moratoires courent, dans tous les cas, jusqu'au jour du paiement effectif de l'imposition laissée à la charge du contribuable.

c. Taux des intérêts moratoires

270

Il convient de se reporter au I-A-2-c § 140 à 220.

(280)

II. Contestations relatives au paiement des intérêts moratoires

A. Contestations relatives au paiement des intérêts moratoires au profit des contribuables

290

Les contestations relatives au paiement des intérêts moratoires peuvent porter soit sur la quotité, soit sur le principe même du paiement. Elles sont jugées selon les règles applicables au recouvrement des impôts considérés (LPF, art. R.* 208-6).

B. Contestations relatives au paiement des intérêts moratoires au profit de l’État

300

En cas de réclamation des contribuables concernant les intérêts moratoires mis à leur charge, il convient d'examiner si les motifs invoqués relèvent des services de l'assiette ou du recouvrement.

Les contestations relatives à l'exigibilité des intérêts moratoires relèvent de la compétence des services de l'assiette.

Les contestations concernant les modalités de calcul ou l'obligation du paiement des intérêts moratoires relèvent de la compétence des services du recouvrement et doivent être introduites dans les formes et délais prévus à l'article L. 281 du LPF, à l'article L. 282 du LPF, à l'article R.* 281-1 du LPF, à l'article R.* 281-3-1 du LPF, à l'article R.* 281-4 du LPF, à l'article R.* 281-5 du LPF et à l' article R.* 282-1 du LPF.

III. Régime fiscal des intérêts moratoires

310

La question a été posée de savoir si les intérêts moratoires versés par l’État en application des dispositions de l'article L. 208 du LPF sont imposables à l'impôt sur le revenu.

Par un arrêt du 4 décembre 1992, le Conseil d’État a estimé que les intérêts moratoires afférents à des indemnités dont ils ne sont que l'accessoire doivent être soumis au même régime fiscal que ces indemnités (CE, 4 décembre 1992, n° 83205).

Le Conseil d'État a donc établi pour principe que les intérêts moratoires constituent un élément accessoire et indissociable de l'obligation principale dont ils permettent l'actualisation permanente.

320

De manière générale, lorsque l'obligation principale consiste en un paiement de revenu imposable, les intérêts moratoires sont eux-mêmes imposables dans la même catégorie de revenus que le principal. Inversement, quand le principal n'a pas la nature d'un revenu imposable, les intérêts moratoires ne le sont pas non plus.

Ainsi, les intérêts moratoires afférents à des dégrèvements d'impôts ne sont en principe pas imposables.

330

Toutefois, les intérêts moratoires dont sont assortis les dégrèvements d'impôts demeurent imposables si les droits dégrevés le sont, ce qui est le cas lorsqu'il s'agit d'impositions antérieurement admises dans les charges déductibles (CGI, art. 39, 1-4° ; BOI-BIC-PDSTK-10-30-30 au V § 90).

(340)

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 26/04/2024