RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-CF-INF-10-10-20-02/09/2015
Date de publication : 02/09/2015
Date de fin de publication : 06/07/2016

CF - Infractions et sanctions - Infractions et pénalités fiscales communes à tous les impôts - Calcul de l'intérêt de retard

Positionnement du document dans le plan :

CF - Contrôle fiscal
Infractions et sanctions
Titre 1 : Infractions et pénalités fiscales communes a tous les impôts
Chapitre 1 : Règles générales concernant l'intérêt de retard
Section 2 : Calcul de l’intérêt de retard

Sommaire :

I. Taux de l'intérêt de retard
A. Principe
B. Cas particuliers
1. Procédure de régularisation
2. Manquement aux engagements pris en application du b du 2° et 7° du 2 de l'article 793 du CGI
II. Base de calcul de l'intérêt de retard
III. Modalités de décompte de l'intérêt de retard
A. Principe général
B. Modalités particulières de décompte
1. Point de départ
a. Impôt sur le revenu
b. Retard de paiement d’une somme devant être acquittée auprès des administrations fiscales
c. Application du premier alinéa de l’article 795 A du CGI
d. Cas particulier des taxes sur le chiffre d’affaires
2. Point d’arrêt
a. Défaut de déclaration ou d'acte, souscription ou présentation tardive de la déclaration ou de l'acte
b. Dépôt d’une déclaration rectificative
c. Insuffisance relevée dans la déclaration ou l'acte
d. Application de l'article L. 188 A du LPF
IV. Cumul de l’intérêt de retard et des autres pénalités fiscales

I. Taux de l'intérêt de retard

A. Principe

1

Le taux de l'intérêt de retard est fixé à 0,4 % par mois, soit 4,8 % l'an (code général des impôts [CGI], art. 1727, III).

Remarque : Pour les intérêts courus jusqu'au 31 décembre 2005, le taux était de 0,75 % par mois.

B. Cas particuliers

1. Procédure de régularisation

10

En application de l'article L. 62 du livre des procédures fiscales (LPF), le taux de l'intérêt de retard est réduit lorsqu'au cours d'une vérification de comptabilité et pour les impôts sur lesquels porte cette vérification, le contribuable régularise les erreurs, inexactitudes, omissions ou insuffisances dans les déclarations souscrites dans les délais.

La réduction est de 30 %.

Cette procédure de régularisation spontanée ne peut être appliquée que si :

- le contribuable en fait la demande avant toute proposition de rectification ;

- la régularisation ne concerne pas une infraction exclusive de bonne foi ;

- le contribuable dépose une déclaration complémentaire dans les trente jours de sa demande et acquitte l'intégralité des suppléments de droits simples et des intérêts de retard au moment du dépôt de la déclaration, ou à la date limite de paiement portée sur l'avis d'imposition en cas de mise en recouvrement par voie de rôle (BOI-CF-IOR-20-10).

2. Manquement aux engagements pris en application du b du 2° et 7° du 2 de l'article 793 du CGI

20

En cas de manquement aux engagements pris en application du b du 2° et du 7° du 2 de l'article 793 du CGI, l'intérêt de retard est décompté au taux prévu au III de l'article 1727 du CGI pour les cinq premières annuités de retard, ce taux étant pour les annuités suivantes réduit respectivement d'un cinquième, d'un quart ou d'un tiers selon que le manquement est constaté avant l'expiration de la dixième, vingtième ou trentième année suivant la mutation (CGI, art. 1727, IV-7).

II. Base de calcul de l'intérêt de retard

30

La base de calcul de l’intérêt de retard est constituée par le montant des droits en principal qui n’ont pas été acquittés dans les délais.

Il s'agit donc, selon le cas :

- des droits restant dus à la date du dépôt de la déclaration ou de l’acte lorsque ce document doit être accompagné du paiement (toutefois, les droits acquittés par le contribuable entre la date limite de dépôt de la déclaration et le premier jour du mois suivant sont exclus de la base de calcul de l'intérêt de retard puisque ce dernier n’est décompté qu’à partir du mois suivant celui au cours duquel devait intervenir le paiement) ;

- des droits restant dus au jour où l'impôt devait être acquitté spontanément par le contribuable ;

- des droits mis d’office à la charge du contribuable par le service en cas de défaut de dépôt d’une déclaration ou d’un acte ;

- des droits supplémentaires mis à la charge du contribuable à la suite d’une proposition de rectification ;

- des sommes dues au premier jour du mois qui suit la réception d'un avis de mise en recouvrement (AMR) faisant suite à un contrôle, sous déduction le cas échéant des droits acquittés par le contribuable entre le jour de la réception de l'avis et le premier jour du mois suivant. L’intérêt de retard dû au titre de la période antérieure à la mise en recouvrement et les majorations d'assiette ainsi que les frais éventuellement compris dans le montant de l'AMR ne sont pas retenus dans la base de calcul de l'intérêt de retard dû au titre de la période postérieure à la mise en recouvrement.

> **Remarque :** Les amendes ou majorations spécifiques, qui se substituent aux droits éludés par le contribuable ou qui sont assises sur des sommes ne correspondant pas à des droits éludés, sont elles-mêmes assorties de l'intérêt de retard si elles font l’objet d’un paiement tardif.

40

La base de calcul de l’intérêt de retard ne comprend pas :

- les frais d'assiette éventuellement exigibles en sus (cas des droits de mutation à titre onéreux d’immeubles) ;

> **Exemple :**
>
> Valeur vénale de l’immeuble : 100 000 €.
>
> Droits de mutation à titre onéreux au taux de 5 %, soit 5 000 €.
>
> Frais d’assiette et de recouvrement au taux de 2,5 %, soit 125 €.
>
> Soit une charge globale de 5 000 € + 125 € = 5 125 €.

L'assiette des intérêts de retard est de 5 000 €, à l'exclusion des frais d'assiette et de recouvrement.

- les amendes ou majorations spécifiques qui s'ajoutent aux droits réclamés au contribuable.

50

En cas de défaut ou de retard dans le dépôt d'une déclaration, les acomptes versés dans les délais ainsi que les acomptes versés tardivement déjà assortis d'intérêts de retard sont déduits de la base de calcul de l'intérêt de retard.

III. Modalités de décompte de l'intérêt de retard

A. Principe général

60

Le principe général applicable résulte des dispositions du 1 du IV de l'article 1727 du CGI :

- point de départ : l'intérêt de retard est calculé à compter du premier jour du mois suivant celui au cours duquel l'impôt devait être acquitté ;

Exemple : Dans les cas de déchéance d'un régime de faveur prévus par l'article 1840 G ter du CGI, l'intérêt de retard est calculé à compter du premier jour du mois suivant celui au cours duquel les droits auraient dû être acquittés s'ils n'avaient pas bénéficié du régime de faveur.

- point d'arrêt : le décompte de l'intérêt de retard est arrêté au dernier jour du mois du paiement.

B. Modalités particulières de décompte

65

Des modalités particulières de décompte sont prévues (CGI, art. 1727, IV-1, IV-3 à IV-6 et IV-8).

1. Point de départ

a. Impôt sur le revenu

70

Le 1 du IV de l'article 1727 du CGI prévoit qu'en matière d'impôt sur le revenu et à l'exception de l'impôt afférent aux plus-values réalisées sur les biens mentionnés à l'article 150 U du CGI, l'article 150 UA du CGI, l'article 150 UB du CGI et l'article 150 UC du CGI, le point de départ de l'intérêt de retard est fixé :

- au 1er juillet de l'année suivant celle au titre de laquelle l'imposition est établie ;

- au 1er jour du quatrième mois suivant celui au cours duquel devait être souscrite la déclaration des résultats en cas de cession, cessation ou décès (CGI, art. 201 à CGI, art. 204).

Remarque : Pour les plus-values réalisées sur les biens mentionnés à l'article 150 U du CGI, l'article 150 UA du CGI, l'article 150 UB du CGI et l'article 150 UC du CGI, le point de départ de l'intérêt de retard est fixé au premier jour du mois suivant celui au cours duquel l'impôt devait être acquitté.

b. Retard de paiement d'une somme devant être acquittée auprès des administrations fiscales

80

Le 5 du IV de l'article 1727 du CGI prévoit qu'en cas de retard de paiement d'une somme devant être acquittée auprès d'un comptable des administrations fiscales (CGI, art. 1731) le point de départ de l'intérêt de retard est fixé au premier jour du mois qui suit, soit :

- la date limite de dépôt de la déclaration ou de l'acte comportant reconnaissance de sa dette par le contribuable ;

- à défaut, la réception de l'AMR ;

- le mois au cours duquel le principal aurait dû être acquitté pour les sommes devant être acquittées sans déclaration préalable (acomptes d'impôt sur les sociétés, etc.).

c. Application du premier alinéa de l'article 795 A du CGI

90

Le 8 du IV de l'article 1727 du CGI précise que lorsque la convention prévue au premier alinéa de l' article 795 A du CGI prend fin dans les conditions définies par les dispositions types mentionnées au même alinéa, le point de départ de l'intérêt de retard est fixé au premier jour du mois suivant celui au cours duquel la convention a pris fin.

d. Cas particulier des taxes sur le chiffre d'affaires

100

S'agissant des redevables soumis à l'obligation de déposer une déclaration mensuelle ou trimestrielle, l'intérêt de retard devrait être décompté à partir du mois suivant chaque mois ou trimestre faisant l'objet de rectifications. Toutefois, par mesure de tempérament, il est admis que l'intérêt de retard dû au titre des rectifications opérées par le service en matière de taxes sur le chiffre d'affaires est décompté à partir du premier jour de l'exercice suivant celui sur lequel portent lesdites rectifications, lorsqu'il n'est pas possible d'imputer les rappels à un mois ou à un trimestre déterminé ou que cette imputation est trop complexe.

Exemple : Pour des rehaussements afférents à l'année N (exercice coïncidant avec l'année civile) et notifiés le 15 avril N+1, le taux de l'intérêt de retard est décompté sur quatre mois de janvier à avril N+1.

Toutefois, en ce qui concerne les rehaussements afférents à l'exercice au cours duquel la vérification est achevée, l'intérêt de retard est calculé à partir du début du mois suivant celui au cours duquel la

dernière déclaration soumise à vérification a été ou aurait dû être déposée.

D'autre part, il est précisé que, dans le cas d'un exercice d'une durée supérieure à douze mois, le point de départ de l'intérêt de retard ne doit jamais être reporté au-delà d'une période maximum de douze mois.

Ces règles relatives au point de départ du calcul de l'intérêt de retard sont applicables sous le régime simplifié d'imposition. Ainsi, lorsqu'un rehaussement affecte la déclaration annuelle n° **3517-S CA 12 / CA 12 E** (CERFA n° 11417), disponible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr, à la rubrique "Recherche de formulaires", l'intérêt de retard doit être décompté à partir du premier jour du mois suivant celui au cours duquel devait être déposée la déclaration annuelle récapitulative n° **3517-S CA 12 / CA 12 E**.

2. Point d’arrêt

a. Défaut de déclaration ou d'acte, souscription ou présentation tardive de la déclaration ou de l'acte

110

Le 3 du IV de l’article 1727 du CGI prévoit pour les infractions visées à l'article 1728 du CGI, que le point d’arrêt de l’intérêt de retard est fixé au dernier jour du mois :

- de la souscription ou de la présentation de la déclaration ou de l'acte (réparation spontanée de l'infraction) ;

- de la date de notification des bases arrêtées d'office.

b. Dépôt d’une déclaration rectificative

120

En cas de dépôt d'une déclaration rectificative et notamment d'une déclaration de régularisation dans le cadre de la procédure prévue par l'article L. 62 du LPF, l’intérêt de retard est arrêté à la fin du mois du dépôt de cette déclaration.

c. Insuffisance relevée dans la déclaration ou l'acte

130

Le 4 du IV de l’article 1727 du CGI prévoit qu'en cas d'insuffisance relevée dans la déclaration ou l'acte (CGI, art. 1729) le point d’arrêt de l’intérêt de retard est fixé au dernier jour du mois :

- de la proposition de rectification ;

- de l'émission du rôle en cas d'échelonnement des impositions supplémentaires.

Sauf dans ce dernier cas, la période comprise entre la proposition de rectification et la mise en recouvrement des impositions correspondantes est neutralisée, quelle que soit la nature de l’impôt concerné et sans qu’il y ait lieu de tenir compte, le cas échéant, de l’engagement d’une procédure

devant la commission départementale des impôt directs et des taxes sur le chiffre d'affaires ou devant la commission départementale de conciliation.

d. Application de l'article L. 188 A du LPF

140

Le 6 du IV de l'article 1727 du CGI prévoit que lorsqu'il est fait application de l'article L. 188 A du LPF, le calcul de l'intérêt de retard est arrêté au dernier jour du mois :

- de la proposition de rectification intervenue dans le délai initial de reprise ;

- ou, à défaut, au dernier jour de ce délai.

IV. Cumul de l'intérêt de retard et des autres pénalités fiscales

150

En application du I de l'article 1727 du CGI, les sanctions prévues au même code s'ajoutent, le cas échéant, à l'intérêt de retard. Il en résulte que, sauf disposition contraire expresse, l'intérêt de retard doit être appliqué concurremment avec les éventuelles majorations de droits, amendes ou autres sommes complémentaires calculées sur les droits réclamés au contribuable.

Ce principe s'applique de plein droit, même si la disposition qui institue une majoration ou une amende ne le précise pas.

Ainsi, se cumulent notamment avec l'intérêt de retard les sanctions prévues à l'article 1728 du CGI, l'article 1729 du CGI, l'article 1731 du CGI, l'article 1732 du CGI, au 1 de l'article 1738 du CGI, à l'article 1757 du CGI, l'article 1758 du CGI, l'article 1761 du CGI, l'article 1784 du CGI, l'article 1840 G du CGI et l'article 1840 W ter du CGI. Cette liste n'est pas exhaustive.

Il est précisé que l'intérêt de retard se cumule, dans certains cas, avec la majoration de 10 % prévue par l'article 1730 du CGI applicable au retard de paiement des impôts recouvrés par les comptables de l'administration fiscale.

Exemple :

Lorsqu'une déclaration d'impôt sur le revenu fait l'objet de rehaussements, l'intérêt de retard est appliqué aux droits supplémentaires résultant des rehaussements et calculé à compter du 1er juillet de l'année suivant celle au titre de laquelle l'imposition est établie jusqu'à la fin du mois de la proposition de rectification.

Puis la majoration de 10 % prévue par l'article 1730 du CGI est appliquée aux mêmes droits s'ils ne sont pas acquittés dans les délais impartis par le rôle.