

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

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-REC-PART-10-40-16/02/2018

Date de publication : 16/02/2018

Date de fin de publication : 31/12/2018

**REC - Mise en recouvrement et paiement des impôts des particuliers -
Impositions établies par voie de rôle – Sanctions encourues en cas de
non respect des dates et des modalités légales de paiement**

Positionnement du document dans le plan :

REC - Recouvrement

Mise en recouvrement et paiement des impôts des particuliers

Titre 1 : Impositions établies par voie de rôle

Chapitre 4 : Sanctions encourues en cas de non respect des dates et modalités légales de paiement

Sommaire :

- I. Application de la majoration de 10%
 - A. Nature juridique et champ d'application de la majoration de 10%
 - 1. Nature juridique
 - 2. Champ d'application
 - B. Date d'application de la majoration de 10%
 - 1. Principe général
 - 2. Exceptions et dérogations à la règle générale
 - C. Modalités d'application et de paiement de la majoration de 10 %
 - 1. Modalités d'application de la majoration de 10%
 - a. Généralités
 - b. Règle de non-cumul des majorations
 - 2. Modalités de paiement de la majoration de 10%
 - D. Annulation et remise de la majoration de 10%
 - 1. Annulation
 - 2. Remise gracieuse
- II. Application de la majoration de 0,2%

L'application de pénalités de recouvrement est prévue lorsque le contribuable ne respecte pas les dates et/ou les modalités légales de paiement de l'impôt.

Concernant les impositions recouvrées par voie de rôle, tout retard dans le paiement de l'impôt donne lieu à l'application d'une majoration de 10 % ([code général des impôts \(CGI\), art. 1730](#)) qui a un double objet :

- inciter les contribuables à s'acquitter de l'impôt à la date légale de paiement ;
- compenser forfaitairement le préjudice financier que constitue pour l'État le retard dans le paiement des impôts visés par cet article.

Par ailleurs, lorsqu'un contribuable s'acquitte d'un impôt à l'aide d'un mode de paiement non dématérialisé (télé règlement ou prélèvement mensuel ou à l'échéance) , une majoration de 0,2% est appliquée ([CGI, art. 1738](#)).

I. Application de la majoration de 10%

10

Les impôts directs recouvrés par voie de rôle doivent être acquittés dès la date d'exigibilité de l'impôt fixée par [l'article 1663 du CGI \(BOI-REC-PART-10-10-10\)](#). Toutefois, la majoration de 10 % pour paiement tardif n'est appliquée qu'à partir de la date limite de paiement.

A. Nature juridique et champ d'application de la majoration de 10%

1. Nature juridique

20

La majoration de 10% constitue un accessoire de l'impôt auquel elle s'applique : elle est soumise aux mêmes règles de recouvrement que l'impôt lui-même. Il en découle que la majoration de 10% :

- n'est pas un intérêt du principal de l'impôt ;
- est assortie du privilège du Trésor comme l'impôt qui lui sert de base ([BOI-REC-GAR-10-10-20](#)) ;
- est atteinte par la prescription, à défaut d'acte de poursuite interruptif, quatre ans après la date de mise en recouvrement du rôle dans lequel sont compris les articles auxquels elle se rapporte ([livre des procédures fiscales \(LPF\), art. L. 274 \(BOI-REC-EVTS-30\)](#)) ;

- est due par toute personne tenue au paiement de l'impôt et notamment par les tiers responsables (exemples : conjoint pour l'impôt sur le revenu et prélèvements sociaux, propriétaire dans certaines conditions pour la taxe d'habitation etc.) ;

- s'applique aux impositions ayant fait l'objet d'une réclamation contentieuse assortie d'une demande de sursis de paiement ([BOI-REC-PREA-20-20](#)). L'effet suspensif de paiement bénéficie automatiquement à la majoration de 10% relative aux impôts ou fractions d'impôts contestés ;

- ne peut être maintenue sur un impôt ou une fraction d'impôt ayant fait l'objet d'un dégrèvement.

2. Champ d'application

30

Sont passibles de la majoration de 10 % les impôts directs, produits et taxes assimilées perçus par voie de rôle qui sont soumis aux conditions d'exigibilité de l'[article 1663 du CGI](#) :

- l'impôt sur le revenu et prélèvements sociaux, ainsi que les impôts recouvrés selon les mêmes règles ;

- les amendes fiscales ;

- les taxes d'habitation, foncières et leurs taxes annexes, ainsi que les impôts recouvrés selon les mêmes règles (taxe sur les logements vacants, taxe de balayage etc.) ;

- la contribution à l'audiovisuel public ;

- l'impôt de solidarité sur la fortune quand il est recouvré par voie de rôle ;

- l'ensemble des impôts directs non insérés au code général des impôts recouvrés selon les mêmes règles que les impositions listées ci-dessus (exemple : taxes assimilées perçues au profit de divers organismes publics dans les départements du Bas-Rhin, du Haut-Rhin et de la Moselle, taxes municipales perçues au profit de certaines communes).

40

La majoration de 10% s'applique aux acomptes provisionnels d'impôt sur le revenu et prélèvements sociaux qui n'ont pas été réglés au plus tard le 15 du mois suivant celui au cours duquel ils sont devenus exigibles ([BOI-REC-PART-10-10-20](#)).

(50)

60

Échappent à la majoration de 10% ou n'entrent pas en ligne de compte pour le calcul de celle-ci :

- la majoration pour le paiement tardif des acomptes provisionnels de l'impôt sur le revenu et prélèvements sociaux ;
- la majoration prévue par l'[article L. 280 du LPF](#) en cas de réclamation suspensive de paiement ayant entraîné un report abusif du règlement de l'impôt contesté ;
- les frais de poursuites ;
- la majoration de 0,2% prévue par l'[article 1738 du CGI](#) (cf. [I-C-1-b § 210](#)).

B. Date d'application de la majoration de 10%

1. Principe général

70

La majoration de 10% s'applique aux impositions ou fractions d'impositions qui n'ont pas été acquittées dans les quarante-cinq jours suivant la date de mise en recouvrement du rôle ([CGI, art. 1730](#)).

Toutefois, des exceptions et des dérogations à ce principe ont été prévues.

2. Exceptions et dérogations à la règle générale

80

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

Cette disposition a pour effet, en ce qui concerne les impôts qu'elle vise, de retarder jusqu'au 15 septembre inclus l'application des majorations qui devraient intervenir à des dates antérieures. Elle s'applique notamment aux acomptes provisionnels d'impôt sur le revenu et prélèvements sociaux dont les dates légales de paiement sont antérieures au 15 septembre ([BOI-REC-PART-10-10-20](#)).

Elle s'applique à tous les impôts directs normalement recouverts par voie de rôle, c'est-à-dire :

- l'impôt sur le revenu et prélèvements sociaux pour les rôles émis au cours d'une année et concernant les revenus perçus au cours de l'année précédente ;

- les impôts locaux des particuliers (taxes foncières, taxe d'habitation) et leurs taxes assimilées, dont le fait générateur (possession d'un immeuble, jouissance d'une habitation) est fixé au 1er janvier d'une année et pour les rôles émis au cours de cette même année.

Mais sont exclus du bénéfice de cette disposition :

- les impositions sur le revenu et prélèvements sociaux établies au titre d'années antérieures à l'année précédant celle de leur mise en recouvrement, car ces cotisations auraient normalement dû être mises en recouvrement au cours d'une année antérieure ;
- les impositions sur le revenu et prélèvements sociaux immédiatement établies en cas de cession ou de cessation d'entreprise ou de l'exercice d'une profession non commerciale, ou de décès de l'exploitant ou du contribuable ;
- les impôts locaux des particuliers et leurs taxes assimilées compris dans un rôle supplémentaire établi au titre d'une année antérieure ;
- les impôts qui, normalement perçus sans émission de rôles, donnent exceptionnellement lieu à émission de rôles : taxes sur les salaires, par exemple. Pour ces impôts, la majoration de 10 % s'applique le 15 du deuxième mois suivant celui de la mise en recouvrement, sans report.

90

Par ailleurs, si la date de majoration coïncide avec celle du versement d'un des acomptes provisionnels prévus à l'[article 1664 du CGI](#), elle peut être reportée d'un mois par arrêté du ministre chargé du budget ([CGI, art 1730, 3-a](#)).

Ainsi, la date d'application de la majoration de 10 % pour les rôles d'impôt sur le revenu et prélèvements sociaux mis en recouvrement au mois de décembre d'une année donnée est fixée au 15 mars de l'année suivante ([CGI, ann. IV, art. 207 quater A](#)).

Les autres impositions d'État, mises en recouvrement en décembre, ne bénéficient pas de cette mesure : la majoration de 10% est appliquée le 16 février de l'année suivante s'il y a lieu.

Il convient de souligner qu'aucune mesure de report n'existe pour les rôles mis en recouvrement en mars dont la date limite de paiement est fixée au 15 mai.

100

De plus, lorsque le paiement est effectué par téléversement pour les acomptes et le solde des impôts dus par des personnes physiques, la date de majoration peut être reportée dans la limite de quinze jours par arrêté du ministre chargé du budget ([CGI, art. 1730, 5](#)). Ainsi, concernant les impôts des particuliers recouvrés par voie de rôle, le prélèvement réalisé suite à l'ordre de paiement donné par le contribuable est effectué dix jours après la date légale de paiement sans majoration. Il en est de même si le contribuable a souscrit au prélèvement à l'échéance ([BOI-REC-PART-10-20-20](#)). De plus,

les paiements par téléversement peuvent être réalisés jusqu'à cinq jours après la date limite de paiement sans donner lieu à une majoration pour retard de paiement (CGI, ann. III, art 382 D, 3)

110

En outre, lorsque la date limite de paiement ou de prélèvement des impôts sur rôle des particuliers tombe un samedi, un dimanche ou un jour férié ou chômé, celle-ci est reportée au premier jour ouvrable suivant (CGI, ann. IV, art. 199-0).

Sont réputés fériés sur l'ensemble du territoire national les jours listés dans l'article L. 3133-1 du code du travail.

Certains jours sont de plus fériés uniquement dans un ou plusieurs départements.

Il convient également de préciser, pour les versements en numéraire effectués auprès des comptables de la DGFIP (services des impôts des particuliers et trésoreries), que ces derniers peuvent être fermés au public, soit de façon hebdomadaire, soit à titre exceptionnel. Dans ce cas, la date limite de paiement est reportée au premier jour ouvrable suivant le jour de fermeture du service.

(120 - 130)

C. Modalités d'application et de paiement de la majoration de 10 %

1. Modalités d'application de la majoration de 10%

a. Généralités

140

La majoration de 10 % est appliquée automatiquement à toute imposition, fraction d'imposition ou acompte qui n'a pas été acquitté à la date limite de paiement.

En particulier, ne font pas obstacle à l'application de la majoration de 10% :

- les délais de paiement pouvant être accordés par le comptable au contribuable ;
- *la non-réception par un contribuable de son avis d'imposition en temps utile, par suite d'une erreur (Conseil d'État, 3 décembre 1926) ;*
- *l'absence de mention relative à l'application de la majoration sur l'avis d'imposition (Conseil d'État, 25 janvier 1929) ou la présence d'une mention à ce sujet pouvant induire en erreur le contribuable (Conseil d'État, 22 décembre 1930) ;*
- *une proposition de dégrèvement formulée par le service de l'assiette qui n'aurait pas été ultérieurement suivie d'effet (Conseil d'État, 22 février 1929 et 12 juin 1931) ;*

- la présentation au service de l'assiette d'une réclamation assortie de l'effet suspensif de paiement.

150

La majoration de 10% est calculée pour chaque article de rôle non soldé, et non globalement sur la totalité de la dette fiscale du contribuable.

160

Son montant est arrondi à l'euro le plus proche. La fraction d'euro égale à 0,50 est comptée pour 1.

170

L'information du contribuable sur l'obligation de s'acquitter de la majoration de 10% est assurée par l'envoi d'une mise en demeure de payer ou d'une lettre de relance, lorsqu'elle est prévue ([LPF, art. L. 257-0 B](#)), détaillant le principal de l'impôt restant dû et le montant de la majoration appliquée ([BOI-REC-PREA-10-20](#)).

Il convient de souligner que l'application automatique de la majoration de 10% à la date mentionnée au [I-B-1 § 70](#) implique que le comptable n'est pas tenu d'adresser avant cette date au contribuable un avis spécifique l'informant de la majoration susceptible d'être mise à sa charge.

180

Le principe de calcul automatique de la majoration de 10% connaît une exception : les majorations afférentes aux acomptes provisionnels de l'impôt sur le revenu et prélèvements sociaux ne sont décomptées que lors de la mise en recouvrement du rôle correspondant et à condition que celle-ci intervienne au plus tard le 31 décembre de l'année d'exigibilité des acomptes.

b. Règle de non-cumul des majorations

190

Chaque rôle d'impôt ou acompte provisionnel ne subit qu'une fois la majoration de 10%. C'est pourquoi la majoration applicable sur le solde de l'impôt sur le revenu et prélèvements sociaux ne peut se cumuler avec celle qui a pu être appliquée sur les acomptes provisionnels dus par le contribuable ([CGI, art. 1730, al. 2](#)).

Exemple :

- acomptes provisionnels appelés en N : 700€
- aucun versement effectué au titre du premier acompte le 15 février N
- versement effectué au titre du deuxième acompte le 25 mai N (hors délai) : 700€
- impôt sur le revenu dû en N (à payer le 15 septembre N) : 2 700€
- versement effectué au titre du solde de l'impôt le 30 septembre N (hors délai) : 2 000€

Les majorations de 10% sont calculées comme suit :

- majoration sur le premier acompte provisionnel non payé **(1)** : 70€ (= 10% de 700€)
- majoration sur le deuxième acompte provisionnel payé hors délai **(2)** : 70€ (= 10% de 700€)
- majoration sur le solde de l'impôt versé hors délai **(3)** : 200€ (= 10% de 2 000€)
- à déduire, majorations sur acomptes **(4)** : -140€ (= (- 70 €)+ (- 70 €))
- majoration totale due **(somme de 1 à 4)** : 200€ (10% de 2 000€)

200

En outre, la majoration de 10% totale susceptible d'être appliquée ne peut porter que sur une somme au plus égale à la différence entre le montant de l'impôt sur le revenu mis en recouvrement et le montant cumulé de tous les versements effectués dans les délais légaux, y compris ceux au titre des acomptes provisionnels.

Exemple :

- acomptes provisionnels appelés en N : 700€
- versement effectué au titre du premier acompte le 15 février N : 700€
- aucun versement effectué au titre du deuxième acompte le 15 mai N
- impôt sur le revenu dû en N (à payer le 15 septembre N) : 2 700€
- versement effectué au titre du solde de l'impôt le 30 septembre N (hors délai) : 2 000€

Les majorations de 10% sont calculées comme suit :

- majoration sur le deuxième acompte provisionnel non payé **(1)**: 70€ (= 10% de 700€)
- majoration sur le solde de l'impôt versé hors délai **(2)** : 200€ (= 10% de 2 000€)
- à déduire majoration sur deuxième acompte provisionnel **(3)** : -70 €
- majoration totale due (soit 10% des sommes versées hors délai) **(somme de 1 à 3)** : 200 €

210

Par ailleurs, la majoration de 10% ne peut pas être cumulée avec la majoration de 0,2% de l'[article 1738 du CGI](#) (cf. II § 310 à 360).

2. Modalités de paiement de la majoration de 10%

220

La majoration de 10% peut être réglée par télépaiement sur le site de paiement en ligne ou par un mode de paiement traditionnel des impôts recouvrés par voie de rôle : numéraire, chèque bancaire, TIP-SEPA et virement ([BOI-REC-PART-10-20-10](#)).

230

La majoration de 10% doit être acquittée par le contribuable dans un délai de trente jours suivant la mise en demeure de payer ou la lettre de relance, afin d'éviter les poursuites ultérieures que le comptable serait fondé à engager en vue du recouvrement forcé du solde d'impôt restant dû ([LPF, art. L. 257-0 B](#)).

240

Par ailleurs, en application de l'[article 1343-1 du code civil](#), le comptable est fondé à imputer tout versement partiel effectué par un contribuable, d'abord sur la majoration de 10% puis, s'il y a lieu, sur le principal de l'impôt. Toutefois, si le contribuable souhaite s'acquitter du principal en priorité, le comptable doit se conformer à sa demande ([BOI-REC-PART-10-20-10](#)).

D. Annulation et remise de la majoration de 10%

1. Annulation

250

Les comptables de la DGFIP doivent, dans certains cas, procéder à l'annulation de la majoration de 10%. Il s'agit des majorations qui ont été correctement calculées à la date où elles l'ont été, mais qui, par suite de faits ultérieurs, ou de faits antérieurs mais seulement connus ultérieurement des intéressés, ne sont finalement pas dues par le contribuable. L'annulation de la majoration de 10% constitue donc une décision fondée sur un motif de droit ou de fait.

260

Doivent faire l'objet d'annulation les majorations de 10% :

- appliquées à des impositions ou fractions d'impositions soldées par des décisions de dégrèvement prises sur le principal de l'impôt ([CGI, art. 1849](#)) ;
- appliquées à des impositions réglées par l'imputation d'excédents de versement provenant des acomptes provisionnels ou par l'imputation des acomptes provisionnels eux-mêmes, à condition que les versements initiaux soient antérieurs à la date d'application de la majoration ;
- liquidées par suite d'erreurs matérielles, notamment en ce qui concerne les versements effectués dans le délai légal de paiement mais parvenus ou imputés après la date d'application de la majoration de 10 %.

Exemples : Règlements effectués par TIP-SEPA ou talon et chèque adressés par voie postale suite à un retard lié à un motif non imputable au contribuable ; ou encore lorsque les versements effectués dans le cadre d'un contrat de mensualisation n'ont pas été imputés sur le rôle d'impôt concerné ([BOI-REC-PART-10-20-20](#)).

- appliquées à des impositions dues par des débiteurs publics ; - appliquées à des impositions dues par des contribuables sortis du régime optionnel du paiement mensuel après le calcul de ces majorations ; elles sont annulées à condition que les impôts concernés soient soldés, soit avant le 15 du deuxième mois qui suit le dernier prélèvement effectué en cas de décès ou de difficultés financières justifiées, soit avant le 15 février suivant en cas de première défaillance en décembre ;

- appliquées aux impôts directs et taxes assimilées dus à la date du jugement d'ouverture d'une procédure de sauvegarde, ou de redressement ou de liquidation judiciaire (CGI, art. 1756, I) ; en cas d'annulation du jugement d'ouverture de la procédure, les majorations pour lesquelles l'annulation a été prononcée ne peuvent être rétablies ;

- en cas de mise en œuvre de la procédure de rétablissement personnel prévue aux articles L. 741-1 et suivants du code de la consommation, appliquées aux impôts directs dus à la date à laquelle la commission de surendettement des particuliers recommande un rétablissement personnel sans liquidation judiciaire ou à la date du jugement d'ouverture d'une procédure de rétablissement personnel (CGI, art. 1756, II).

2. Remise gracieuse

270

Le comptable de la DGFIP compétent peut accorder des remises ou modérations à titre gracieux de la majoration de 10 % (CGI, ann. III, art. 357 G).

Le comptable de la DGFIP compétent dispose d'une liberté d'appréciation du bien-fondé des demandes en remise.

280

L'instruction des demandes en remise ou modération de majorations peut permettre au comptable de la DGFIP de concilier les nécessités du recouvrement avec la prise en compte de la situation particulière du contribuable à l'origine de la demande.

290

Concernant les conditions d'examen des demandes en remise de la majoration de 10%, il est précisé qu'une telle décision ne peut, en principe, être prononcée que si le contribuable intéressé effectue auprès du comptable une demande écrite et motivée, exposant les motifs et circonstances exacts du retard.

300

Par ailleurs, une remise ne peut être accordée qu'après paiement du principal de l'impôt. Toutefois, lorsqu'un contribuable habituellement ponctuel et de bonne foi en fait la demande, le comptable est autorisé à lui indiquer la décision qui, après paiement de l'impôt dans les délais accordés, sera prise ou susceptible d'être prise sur la demande en remise.

II. Application de la majoration de 0,2%

310

Le contribuable est tenu de s'acquitter de ses impôts par prélèvement opérés à l'initiative de l'administration fiscale ou par télérèglement lorsque leur montant excède certains montants ([CGI, art. 1681 sexies](#)).

Le non-respect de cette obligation entraîne l'application d'une majoration de 0,2% du montant des sommes dont le versement a été effectué selon un autre mode de paiement ([CGI, art. 1738, 1](#)). Un montant minimum de la majoration est prévu par le texte.

320

La majoration de 0,2% est calculée sur les sommes qui ont bien été versées à la date légale de paiement, mais qui l'ont été par un autre moyen de paiement que le prélèvement automatique (prélèvements mensuels, prélèvement à l'échéance ou télé-règlement). Elle n'est jamais décomptée sur les sommes versées hors délais, quel que soit le mode de paiement de celles-ci.

330

Pour les impositions recouvrées par voie de rôle, la majoration de 0,2% est calculée :

- pour les acomptes provisionnels d'impôt sur le revenu et prélèvements sociaux : lors de la mise en recouvrement du rôle ; son montant figure sur l'avis d'imposition adressé au contribuable ;
- pour le solde de l'impôt sur le revenu et prélèvements sociaux et les autres impôts sur rôles : lors du décompte de la majoration de 10%. Elle est notifiée au contribuable à l'aide d'une lettre spécifique.

340

La nature juridique de la majoration de 0,2% est identique à celle de la majoration de 10% (cf. [I-A-1 § 20](#)) : ses modalités de recouvrement sont donc analogues à celles de la majoration de 10%.

350

La majoration de 0,2% peut faire l'objet d'une annulation, notamment en cas d'erreur matérielle.

360

Enfin, la majoration de 0,2% peut faire l'objet d'une remise gracieuse accordée par le comptable de la direction générale des Finances publiques (DGFIP), et les modalités d'instruction de la remise sont identiques à celles appliquées pour la majoration de 10% (cf. [I-D-2 § 290 à 300](#)).