

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-CTX-DG-20-50-30-07/07/2021

Date 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 induite

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

c° Cas particulier des intérêts moratoires dus en cas de suite favorable à une demande tendant à l'obtention d'un droit précédemment rejeté

2° Restitutions de consignations

b. Point d'arrêt des intérêts moratoires

c. Taux des intérêts moratoires

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

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

Actualité liée : 07/07/2021 : CTX - Intérêts moratoires - Pérennisation du taux de 0,2 % par mois (loi n° 2020-1721 du 29 décembre 2020 de finances pour 2021, art. 68)

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) (BOI-CTX-DG-20-50-10).

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.

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, décisions 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.

Exemple : Un contribuable paye la taxe foncière due au titre de sa résidence principale le 15 octobre N pour un montant de 2 500 €. Il dépose une réclamation le 15 novembre N auprès de l'administration afin d'obtenir un dégrèvement partiel de 500 €. Le dégrèvement est accordé et donne lieu à remboursement le 14 février N+1 pour un montant de 500 €, sans être assorti d'intérêts moratoires. Le contribuable demande, le 21 février N+1, que cette somme donne lieu au paiement d'intérêts moratoires. Ces derniers sont versés le 15 avril N+1.

Les intérêts moratoires dus sur la somme au principal sont calculés à compter de la date du paiement initial de la taxe, soit le 15 octobre N jusqu'au remboursement, soit le 14 février N+1. Les intérêts sur intérêts sont calculés au taux de l'intérêt légal prévu à l'article L. 313-2 du code monétaire et financier à compter du 14 février N+1 jusqu'au 15 avril N+1.

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 (II § 260 à 270 du BOI-CTX-DG-20-50-10) 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 induë

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 les sociétés, la cotisation foncière des entreprises (CFE) 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, décision 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 recouverts 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 1^{er} 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 : Un contribuable est redevable au titre de l'année N d'une CFE 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 CFE est recouverte 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 CFE pour les redevables non tenus à l'acompte) intervient en décembre, après la mise en recouvrement du rôle.

Exemple 2 : 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 1^{er} 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 3 : 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.

c° Cas particulier des intérêts moratoires dus en cas de suite favorable à une demande tendant à l'obtention d'un droit précédemment rejetée

105

Par exception au principe selon lequel des intérêts moratoires ne sont dus que lorsque le dégrèvement fait suite à une réclamation tendant à la réparation d'une erreur, des intérêts sont dus lorsque l'administration donne une suite favorable à une demande tendant à l'obtention d'un droit qu'elle avait précédemment rejetée expressément ou tacitement. Ainsi, par exemple, lorsqu'elle est condamnée par le tribunal à accorder un remboursement de crédit de TVA qu'elle avait refusé, l'administration doit verser au contribuable des intérêts moratoires ([I-B-4 § 130 du BOI-CTX-DG-20-50-10](#)).

Dans cette situation, les intérêts moratoires sont calculés à compter de la date de dépôt de la demande de remboursement de crédit de TVA.

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 d'émission d'un chèque ou virement).

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 trente jours et l'année pour trois-cent-soixante jours (un jour représente donc 1/30 du mois ou 1/360 de l'année).

c. Taux des intérêts moratoires

140

Le taux des intérêts moratoires est fixé à l'[article 1727 du CGI](#), auquel renvoie l'[article L. 208 du LPF](#).

Les intérêts moratoires payés au profit du contribuable 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.

Remarque : Pour consulter les commentaires relatifs aux taux d'intérêts moratoires courus jusqu'au 31 décembre 2017, il convient de se reporter aux versions antérieures du BOI-CTX-DG-20-50-30 (sur les modalités de décompte des intérêts moratoires courus jusqu'au 31 décembre 2005, se reporter au [BOI-ANNX-000477](#)).

(150 - 210)

215

Depuis le 1^{er} 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 de 0,40 % est ramené à 0,20 % par mois, soit 2,40 % l'an.

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

En revanche, le taux de 0,40 % par mois continue à s'appliquer aux intérêts moratoires courus jusqu'au 31 décembre 2017.

Remarque : Le taux de 0,20 %, prévu pour s'appliquer jusqu'au 31 décembre 2020, a été pérennisé par l'[article 68 de la loi n° 2020-1721 du 29 décembre 2020 de finances pour 2021](#).

(220)

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

230

Les règles énoncées au **I-B § 240 et suivants** ne concernent que les rappels consécutifs à une procédure de rectification (LPF art. L. 54 B à LPF, art. L 64 C ; [BOI-CF-IOR-10](#)) ou à une procédure de taxation d'office (LPF, art. L. 66 à LPF, art. L. 72 A ; [BOI-CF-IOR-50](#)) et afférents aux impositions visées par l'[article 1730 du CGI](#), seules passibles des intérêts moratoires prévu par l'[article L. 209 du LPF](#).

Pour plus de précisions sur les intérêts moratoires au profit de l'État, il convient de se reporter au [BOI-CTX-DG-20-50-20](#).

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 \(II-A § 90 du BOI-CTX-DG-20-50-20\)](#) ;
- 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 1^{er} jour du treizième 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

Les intérêts moratoires courent jusqu'au jour du paiement effectif de l'imposition laissée à la charge du contribuable.

(270 - 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 une décision 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, décision du 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 dégrévés le sont, ce qui est le cas lorsqu'il s'agit d'impositions antérieurement admises dans les charges déductibles ([CGI, art. 39, 1-4°](#) ; [V § 90 du BOI-BIC-PDSTK-10-30-30](#)).

(340)