

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-REC-PART-10-10-20-20120912

Date de publication : 12/09/2012

Date de fin de publication : 16/02/2018

REC – Mise en recouvrement et paiement des impôts des particuliers - Impositions établies par voie de rôle – Cas particulier des sommes exigibles avant l'émission du rôle en matière d'impôt sur le revenu : acomptes provisionnels ou prélèvements mensuels

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 1 : Mise en recouvrement et exigibilité

Section 2 : Cas particulier des sommes exigibles avant l'émission du rôle en matière d'impôt sur le revenu : acomptes provisionnels ou prélèvements mensuels

Sommaire :

- I. Régime de droit commun : les acomptes provisionnels de l'impôt sur le revenu
 - A. Conditions et modalités d'assujettissement aux acomptes provisionnels
 - 1. Conditions d'assujettissement aux acomptes provisionnels
 - 2. Modalités d'assujettissement aux acomptes provisionnels
 - 3. Base de calcul des acomptes provisionnels
 - B. Dispense et réduction des acomptes
 - C. Modalités de versement des acomptes
 - D. Imputation des acomptes sur l'impôt sur le revenu mis en recouvrement
 - 1. Imposition du contribuable à l'impôt sur le revenu pour une somme supérieure au montant des acomptes versés
 - 2. Imposition du contribuable à l'impôt sur le revenu pour une somme inférieure au montant des acomptes
 - 3. Au 31 décembre de l'année, contribuable non encore imposé à l'impôt sur le revenu à raison de ses revenus de l'année précédente
- II. Régime optionnel des prélèvements mensuels de l'impôt sur le revenu

L'impôt sur le revenu est mis en recouvrement par voie de rôle, mais les contribuables réunissant certaines conditions sont tenus de régler d'avance deux acomptes provisionnels calculés à partir de l'impôt mis en recouvrement au cours de l'année précédente (CGI, art 1664-1). Le solde de l'impôt tel qu'il résulte du calcul effectué par le service d'assiette est ensuite recouvré par voie de rôle.

Cette disposition constitue une dérogation au principe selon lequel l'impôt est payable seulement après la mise en recouvrement du rôle et, a fortiori, à la règle normale d'exigibilité. Elle répond également au besoin, pour l'État, de se procurer des ressources dès les premiers mois de l'année afin d'acquitter les charges publiques et permet simultanément, pour les contribuables, une répartition de la charge fiscale tout au long de l'année.

Le régime des acomptes provisionnels constitue le droit commun en matière de paiement de l'impôt sur le revenu. Toutefois, le contribuable peut opter pour le régime du paiement par prélèvements mensuels de l'impôt (CGI, art. 1681 A) qui permet également un étalement dans le temps de la charge fiscale.

I. Régime de droit commun : les acomptes provisionnels de l'impôt sur le revenu

A. Conditions et modalités d'assujettissement aux acomptes provisionnels

1. Conditions d'assujettissement aux acomptes provisionnels

1

Les contribuables tenus au paiement d'acomptes provisionnels sont ceux qui, n'ayant pas opté pour la mensualisation du paiement de l'impôt :

- ont été imposés à l'impôt sur le revenu par voie de rôle ;
- ont été compris dans un rôle mis en recouvrement, en principe, l'année précédente, et au plus tard le 15 avril de l'année courante ;
- ont été imposés pour un montant au moins égal à un seuil fixé par une loi de finances qui est relevé chaque année dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu (CGI, art. 1664-1).

10

Tout d'abord, le contribuable devant s'acquitter des acomptes provisionnels d'impôt sur le revenu doit avoir été imposé sur le revenu par voie de rôle. Dès lors, les règlements effectués au titre de l'impôt sur le revenu par retenue à la source, qui valent prélèvement libératoire de l'impôt sur le revenu pour certaines catégories de contribuables ou de revenus et qui ne donnent pas lieu à émission de rôles, ne conduisent pas à l'obligation de versement d'acomptes.

20

Ensuite, le contribuable doit avoir été compris dans au moins un rôle mis en recouvrement l'année précédente (CGI, ann. III, art. 357 A).

Ainsi, l'impôt sur le revenu afférent aux revenus perçus au cours d'une année N est normalement mis en recouvrement l'année suivante, soit N+1. Pour qu'un contribuable soit tenu au paiement d'acomptes l'année N+2, il faut donc qu'il ait été imposé l'année précédente (N+1) à raison de ses revenus de l'année N.

30

Néanmoins, ce principe admet une dérogation. Ainsi, les contribuables dont l'impôt sur le revenu est mis en recouvrement entre le 1er janvier et le 15 avril de la deuxième année suivant celle de la réalisation des revenus, pour un montant égal ou supérieur au seuil défini § 50 ci-après, sont assujettis, en l'absence d'option pour le paiement mensuel, au versement d'un acompte unique, égal à 60 % de cette imposition et payable au plus tard le 15 mai de la même année (CGI, art. 1664-1, al. 3 et 4). Cette obligation concerne uniquement les contribuables n'ayant pas fait l'objet d'une imposition au cours de l'année suivant celle de la perception des revenus.

Il s'ensuit que l'obligation au paiement d'acomptes ne peut être fondée, ni sur des impôts mis en recouvrement antérieurement à l'année précédente, ni sur des impôts afférents à des revenus d'une année antérieure à l'avant-dernière année, même si les rôles ont été mis en recouvrement l'année précédente.

40

Ce principe admet également une exception : si le contribuable est imposé au titre des revenus perçus l'année précédente et décède avant le 1er janvier de l'année d'exigibilité des acomptes provisionnels, la succession de ce contribuable est dispensée du versement des acomptes (CGI, ann. III, art. 357 C).

Ainsi, si un contribuable imposé en N+1 au titre des revenus de l'année N est décédé avant le 1er janvier N+2, la succession n'est pas tenue au paiement des acomptes provisionnels payables en N+2.

50

Enfin, le contribuable doit avoir été imposé pour un montant au moins égal à un seuil relevé chaque année dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu (CGI, art. 1664-1, al. 5).

Pour déterminer si le contribuable a été imposé pour un montant au moins égal à ce seuil de référence, il est tenu compte du total de l'impôt sur le revenu mis en recouvrement l'année précédente ; si le contribuable a été imposé à l'impôt sur le revenu sous deux articles de rôle, c'est le total de ces articles qui indique s'il est tenu ou non au paiement des acomptes.

2. Modalités d'assujettissement aux acomptes provisionnels

60

Chaque contribuable qui, dans un rôle mis en recouvrement l'année précédente, a été imposé à l'impôt sur le revenu au titre de ses revenus de l'avant-dernière année pour un montant au moins égal au seuil visé à l'article 1664-1 du CGI, doit verser deux acomptes provisionnels au titre de l'impôt à émettre au cours de l'année à raison de ses revenus de l'année précédente.

70

Les acomptes provisionnels d'impôt sur le revenu sont exigibles le 31 janvier et le 30 avril.

80

Chaque acompte est égal au tiers de la base d'impôt sur le revenu telle qu'elle a été déterminée dans les conditions indiquées ci-après (cf. I A 3).

Exemple :

- impôt sur le revenu dû en N (revenus N-1) : 1 260 €
- premier acompte provisionnel appelé exigible le 31 janvier N+1 : 420 €
- deuxième acompte provisionnel appelé exigible le 30 avril N+1 : 420 €

90

Le contribuable dont l'impôt sur le revenu est mis en recouvrement entre le 1er janvier et le 15 avril de la deuxième année suivant celle de perception des revenus, pour un montant égal ou supérieur au seuil précité, est assujéti au versement d'un unique acompte provisionnel égal à 60 % de cette imposition et exigible le 30 avril.

Exemple :

- impôt sur le revenu mis en recouvrement le 31 janvier N+1 : 260 €
- acompte provisionnel unique appelé exigible le 30 avril N+1 : 756 €

Le montant de chaque acompte est arrondi à l'euro le plus proche, la fraction d'euro égale à 0,50 étant comptée pour 1 ([CGI, art. 1664-5](#)).

3. Base de calcul des acomptes provisionnels

100

Au total de l'impôt sur le revenu déterminé tel que précisé § 50 supra et servant de base à la détermination du montant des acomptes provisionnels dus, il convient d'appliquer certaines déductions. En premier lieu, doivent être déduits les dégrèvements accordés aux contribuables jusqu'au 31 décembre de l'année précédant celle au titre de laquelle les acomptes sont dus ([CGI, ann. III, art. 357 B](#)). Il s'agit de toutes les catégories de dégrèvements : d'office, sur réclamation contentieuse et sur demande gracieuse.

Il est également admis, par mesure de bienveillance, que les contribuables ayant obtenu un dégrèvement postérieurement au 31 décembre puissent demander qu'il en soit tenu compte pour la détermination de leur obligation au paiement des acomptes. Si un dégrèvement est intervenu entre le 1er et le 31 janvier, date d'exigibilité du premier acompte, le contribuable peut demander que ce dégrèvement soit déduit pour la détermination de son obligation au paiement des acomptes.

Exemple :

- impôt sur le revenu dû en N : 1 500 €
- 1^{er} acompte provisionnel appelé exigible au 31 janvier N+1 : 500 €
- dégrèvement prononcé le 15 janvier N+1 : 300 €
- base d'impôt sur le revenu corrigée : 1 200 €
- 1^{er} acompte provisionnel corrigé : 400 €
- 2nd acompte provisionnel corrigé : 400 €

Si un dégrèvement est intervenu entre le 1er février et le 30 avril, date d'exigibilité du deuxième acompte, le contribuable peut aussi demander qu'il en soit tenu compte à l'occasion du versement du deuxième acompte. Deux cas doivent alors être distingués :

- si le dégrèvement obtenu a pour effet de réduire l'imposition de l'année précédente à un montant inférieur au seuil légal fixé par l'[article 1664-1 du CGI](#), l'obligation au paiement des acomptes disparaît ; le deuxième acompte n'a plus à être versé ;
- si ce dégrèvement maintient l'imposition de l'année précédente à un montant supérieur au seuil légal, le montant des acomptes est recalculé, compte tenu de ce dégrèvement : au titre du deuxième acompte, le contribuable n'est alors tenu de verser qu'une somme égale à la différence entre le montant total des deux acomptes rectifiés et la somme versée au titre du premier acompte.

Exemple : dans le cas où l'imposition de l'année précédente demeure supérieure au seuil légal après prise en compte du dégrèvement :

- impôt sur le revenu dû en N : 1 500 €
- 1^{er} acompte provisionnel appelé exigible le 31 janvier N+1 : 500 € (a)

(on considère dans cet exemple que ce montant est versé par le contribuable)

- dégrèvement prononcé le 15 mars N+1 : 300 €
- base d'impôt sur le revenu corrigée pour le 2nd acompte : 1 200 €
- acomptes provisionnels exigibles en N+1 : 2 fois 400 € soit 800 € (b)
- versement à effectuer au titre du 2nd acompte exigible le 30 avril N+1 : 300 € (soit b - a : 800 € - 500 €)

110

Ensuite, doivent être déduites du montant de l'impôt sur le revenu fixant l'obligation au paiement des acomptes, les sommes au paiement desquelles le contribuable est en droit de surseoir en vertu d'une disposition légale ([CGI, ann. III, art. 357 B](#)).

Il s'agit notamment des impositions faisant l'objet d'une réclamation contentieuse assortie du sursis de paiement. Le sursis de paiement doit être acquis avant le 1er janvier de l'année d'exigibilité des acomptes. (Cf. [BOI-REC-PREA-20-20](#) « Sursis de paiement »).

120

Sont également exclues à ce titre de la base servant à la détermination du montant des acomptes, les éventuelles parts de l'imposition de référence correspondant à un impôt à taux proportionnel (ex. : en présence d'une cession d'une entreprise industrielle, commerciale ou artisanale) ou à un impôt relatif aux revenus exceptionnels ou différés, imposés selon le système du quotient.

130

Enfin, sont déduits les majorations de droits et intérêts de retard compris dans le montant de l'impôt sur le revenu.

La limite prévue à l'[article 1664-1 du CGI](#) s'apprécie donc par rapport au seul montant des droits simples.

B. Dispense et réduction des acomptes

Les acomptes provisionnels sont dus sur la base du montant de l'impôt mis en recouvrement l'année précédente. Toutefois, les contribuables sont autorisés à demander des dispenses ou des réductions d'acomptes en fonction du montant probable de l'impôt sur le revenu à émettre à leur nom au cours de l'année courante.

140

Le contribuable qui estime, sous sa responsabilité, que le montant du premier versement d'acompte effectué au titre d'une année est égal ou supérieur à l'impôt sur le revenu dont il sera finalement redevable, peut se dispenser du second versement prévu pour cette année ([CGI, art. 1664-4](#)).

150

En outre, le contribuable, sous sa responsabilité, peut limiter son versement au titre du deuxième acompte à la différence estimée entre le montant de l'impôt sur le revenu présumé à émettre et le versement effectué au titre du premier acompte, dans des conditions identiques.

160

Par ailleurs, le contribuable redevable de l'acompte unique exigible le 30 avril peut, sous sa responsabilité, limiter son versement au montant de l'impôt futur, dans les mêmes conditions que précédemment.

170

Il est également admis que le contribuable peut, sous sa responsabilité :

- se dispenser de tout versement au titre des acomptes provisionnels si l'impôt sur le revenu dont il sera redevable est inférieur au seuil d'assujettissement des acomptes ;
- limiter ses versements à 1/3 de chacun des acomptes demandés ou à 60% de l'acompte unique appelé si l'impôt sur le revenu présumé, tout en étant supérieur à ce seuil, est inférieur à l'impôt mis en recouvrement l'année précédente.

180

L'intention des contribuables de se dispenser de verser les acomptes ou de limiter le montant de leurs versements, est concrétisée par la réduction du montant des versements effectués avant la date d'application de la majoration de 10 %.

190

Lorsqu'il apparaît que le montant de l'impôt sur le revenu réellement dû est supérieur de plus de 10% au montant de l'impôt présumé par le contribuable, une majoration de 10% lui est appliquée sur la différence entre les deux tiers de l'impôt dû et le montant des versements effectués au titre des acomptes ([CGI, art. 1730](#)). Cette majoration est liquidée avec le solde de l'impôt sur le revenu, le total étant exigible dès la mise en recouvrement du rôle ([CGI, art. 1664-3](#)). (Cf. [BOI-REC-PART-10-40](#)).

C. Modalités de versement des acomptes

200

Le paiement des acomptes doit être effectué auprès du comptable de la DGFIP détenteur du rôle d'impôt sur le revenu mis en recouvrement l'année précédente au nom du contribuable ([CGI, ann. III, art. 357 E](#)).

210

Le versement doit être réalisé à la caisse de ce comptable, même si le contribuable change de domicile avant le 31 décembre de l'année précédant celle d'exigibilité des acomptes, et que l'impôt sur le revenu est mis en recouvrement l'année courante auprès d'un autre comptable.

Dans ce cas, lorsque l'impôt de l'année est connu, le contribuable doit demander au comptable du nouveau domicile, détenteur de cette imposition, de se faire transférer les fonds versés auprès du comptable de l'ancien domicile : le contribuable justifie ainsi de ses versements au comptable détenteur de l'imposition. A défaut, il serait mis à sa charge les frais afférents aux poursuites éventuellement exercées pour le recouvrement de l'impôt en l'acquit duquel auraient dû être imputés les paiements sur acomptes ([CGI, ann. III, art. 357 E](#)).

Il convient de souligner que lorsque le contribuable a utilisé pour déclarer ses revenus la déclaration pré-identifiée qui lui est adressée par l'administration fiscale, le transfert des sommes versées au titre des acomptes provisionnels au comptable du nouveau domicile s'effectue automatiquement, sans autre démarche de sa part.

220

Toutefois, si le contribuable verse en numéraire les acomptes, il peut s'en acquitter à la caisse d'un comptable de la DGFIP autre que celui de la commune d'imposition ([CGI, ann. IV, art. 187](#)) (Cf. [BOI-REC-PART-10-20-10](#)).

230

Lors du paiement, le contribuable doit joindre le talon optique de l'avis d'acompte ou, à défaut, les références de l'impôt servant de base au versement ([CGI, ann. III, art. 357 E](#)).

240

Les moyens de paiement des acomptes sont ceux des impôts recouverts par voie de rôle :

- traditionnels : numéraire, chèque bancaire, titre interbancaire de paiement et virement (Cf. [BOI-REC-PART-10-20-10](#)) ;
- ou dématérialisés : prélèvement à l'échéance et paiement en ligne (Cf. Série REC – Division A – Titre I – Chapitre 2 – Section 2 « Modes de paiement dématérialisés des impositions établies par voie de rôle » [BOI-REC-PART-10-20-20](#)).

250

La date limite de paiement est fixée au plus tard le 15 février pour le premier acompte, et au plus tard le 15 mai pour le deuxième acompte ainsi que pour l'acompte unique. Elle est reportée au premier jour ouvrable suivant lorsqu'elle tombe un samedi, un dimanche ou un jour férié ([CGI, ann. IV, art. 199-0](#)).

260

Contrairement à un avis d'imposition ([LPF, art. L253](#)) (Cf. Série REC – Division A - Titre I – Chapitre 1 – Section 1 « Impositions établies par voie de rôle – Mise en recouvrement et exigibilité : présentation générale et règle de l'exigibilité après émission du rôle » [BOI-REC-PART-10-10-10](#)), aucune disposition législative ou réglementaire ne prévoit l'envoi au contribuable d'un avis d'acompte provisionnel. Néanmoins, dès lors que l'impôt sur le revenu de référence est supérieur au seuil mentionné à l'[article 1664-1 du CGI](#), l'administration fiscale adresse pour chaque acompte un avis mentionnant le montant de l'acompte appelé, la date d'exigibilité, la date limite de paiement et les modes de règlement.

D. Imputation des acomptes sur l'impôt sur le revenu mis en recouvrement

270

Le total des versements effectués au titre des acomptes provisionnels doit être imputé en l'acquit du premier rôle d'impôt sur le revenu établi, au cours de l'année pendant laquelle les versements ont été effectués, à raison des revenus réalisés par le contribuable pendant l'année précédente ([CGI, ann. III, art. 357 E](#)).

Trois hypothèses doivent être distinguées.

1. Imposition du contribuable à l'impôt sur le revenu pour une somme supérieure au montant des acomptes versés

280

Le montant total des acomptes versés est immédiatement imputé en l'acquit de l'impôt sur le revenu mis en recouvrement. Le solde doit être payé à l'initiative du contribuable, selon le mode de règlement de son choix (Cf. [BOI-REC-PART-10-20](#)).

Exemple 1 : acomptes exigibles versés dans les délais

- impôt sur le revenu dû en N : 1 260 €
- versement effectué au titre du premier acompte le 15 février N+1 : 420 €
- versement effectué au titre du deuxième acompte le 15 mai N+1 : 420 €
- impôt sur le revenu mis en recouvrement le 31 juillet N+1 : 1 385 €
- solde de l'impôt à payer au plus tard le 15 septembre N+1 : 545 €

Toutefois, l'impôt est immédiatement exigible si tout ou partie d'un acompte n'a pas été versé dans les délais prévus (Cf. § 190).

Exemple 2 : 2nd acompte versé hors délai

- impôt sur le revenu dû en N+1 : 1 260 €
- versement effectué au titre du premier acompte le 15 février N+1 : 420 €
- versement effectué (tardivement) au titre du deuxième acompte le 28 mai N+1 : 420 €
- impôt sur le revenu dû en N+1 : 1 385 €
- majoration de 10% décomptée sur le deuxième acompte : 42 €
- impôt sur le revenu mis en recouvrement le 31 juillet N+1 et immédiatement exigible : 1 427 €
- solde de l'impôt à payer au plus tard le 15 septembre 2010 : 587 €

2. Imposition du contribuable à l'impôt sur le revenu pour une somme inférieure au montant des acomptes

290

Le montant total des acomptes versés est immédiatement imputé à due concurrence en l'acquit de l'impôt sur le revenu mis en recouvrement.

Le surplus des paiements sur acomptes constitue un excédent de versement qui, soit est employé au règlement d'autres impôts éventuellement dus par le contribuable (Cf. [BOI-REC-PREA-10-30](#) « Exercice de la compensation »), soit est remboursé à l'intéressé.

Exemple :

- impôt sur le revenu dû en N : 1 260 €
- versement effectué au titre du premier acompte le 15 février N+1 : 420 €
- versement effectué au titre du deuxième acompte le 15 mai N+1 : 420 €
- impôt sur le revenu mis en recouvrement le 31 juillet N+1 : 750 €
- trop-perçu constaté et remboursé en l'absence d'autres dettes fiscales : - 90 €

3. Au 31 décembre de l'année, contribuable non encore imposé à l'impôt sur le revenu à raison de ses revenus de l'année précédente

300

Le montant total des acomptes versés est alors, soit imputé sur d'autres impôts éventuellement dus par le contribuable ou, s'il n'en existe pas, remboursé à l'intéressé.

II. Régime optionnel des prélèvements mensuels de l'impôt sur le revenu

310

Les règles générales relatives aux modalités de gestion des contrats de prélèvements mensuels sont présentées à la section 2 du chapitre 2 du présent titre ([BOI-REC-PART-10-20-20](#)).

Les dispositions spécifiques aux prélèvements mensuels de l'impôt sur le revenu se substituant sur option du contribuable aux acomptes provisionnels y sont abordées.