

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

N° 31 DU 8 AVRIL 2011

DIRECTION GENERALE DES FINANCES PUBLIQUES

13 O-1-11

INSTRUCTION DU 28 MARS 2011

INTERETS MORATOIRES
MODALITES DE CALCUL DES INTERETS MORATOIRES EN CAS DE VERSEMENTS SUCCESSIFS

(LPF, art. L. 208)

NOR : BCR Z 11 00019 J

Bureau JF-2A

PRESENTATION

Lorsqu'un dégrèvement est prononcé à la suite d'une réclamation contentieuse tendant à la réparation d'une erreur dans l'assiette ou le calcul des impositions, le remboursement des sommes indûment versées par le contribuable est assorti d'intérêts moratoires, qui courent à compter du jour du paiement des sommes indues.

La présente instruction a pour objet d'apporter des précisions sur le point de départ des intérêts moratoires lorsque l'impôt dégrèvé a donné lieu au paiement d'acomptes provisionnels antérieurs à sa liquidation.

•

INTRODUCTION

En application de l'article L. 208 du livre des procédures fiscales, 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 des articles L. 208 et 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.

La présente instruction a pour objet d'apporter des précisions sur le point de départ des intérêts moratoires lorsque l'impôt dégrèvé a donné lieu au paiement d'acomptes.

*

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 (Conseil d'Etat, 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.

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

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.

Bien entendu, 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.

Exemple 1:

Après réception de son avis d'impôt sur le revenu 2008, mis en recouvrement le 31 juillet 2009, 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 3 versements, selon l'échéancier suivant :

- 1^{er} versement de 2 500 € le 15 décembre 2009
- 2^{ème} versement de 2 000 € le 15 février 2010
- 3^{ème} versement de 1 000 € le 30 mars 2010

A la suite d'une réclamation, le service prononce en juin 2010 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 2010.
- 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 2010.

Les intérêts moratoires sont donc calculés sur :

- 500 € à compter du 15 février 2010 ;
- 1 500 € à compter du 30 mars 2010.

Exemple 2 :

Un contribuable redevable en 2010 d'un impôt sur le revenu de 2009 mis en recouvrement le 31 juillet 2010 de 4 800 € a réglé en février et en mai 2010 deux acomptes provisionnels de 1 500 € chacun et le 15 septembre 2010 un solde de 1 800 €. A 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 2010.

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.

NB : La cotisation foncière des entreprises (CFE) 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 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 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, 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.

Le chef de service,

Jean-Pierre LIEB