

INSTRUCTION CODIFICATRICE

N° 97-053-A-B2 du 2 mai 1997

NOR : BUD R 97 00053 J

Référence publiée au BOCF

EXCÉDENTS DE VERSEMENT - INTÉRÊTS MORATOIRES

ANALYSE

Titre 2 - Paiement des intérêts moratoires

Date d'application : 24/04/1997

MOTS-CLÉS

RECOUVREMENT ; DÉPENSE ; EXCÉDENTS DE VERSEMENT ;
INTÉRÊT MORATOIRE ; PAIEMENT ; CONSIGNATION ; RESTITUTION

DOCUMENTS À ANNOTER

Néant

DOCUMENTS À ABROGER

Instruction codificatrice n° 91-88-A-B2 du 17 juillet 1991
Instruction codificatrice n° 93-55-A-B2 du 10 mai 1993
Instruction codificatrice n° 95-015-A-B2 du 6 février 1995

DESTINATAIRES POUR APPLICATION

RGP	PGT	TPG	DOM	TGC	TGE	RF	T	TGCST				

DIFFUSION

GT 27

DIRECTION DE LA COMPTABILITÉ PUBLIQUE

Sous-direction C - Bureau C2

L'objet de la présente instruction codificatrice est de diffuser une nouvelle édition du deuxième titre de l'instruction codificatrice sur le remboursement des excédents de versement et le paiement des intérêts moratoires. Elle complète le premier titre relatif au remboursement des excédents de versement qui a fait l'objet d'une nouvelle diffusion par l'instruction codificatrice n° 95-072-A-B2 du 3 juillet 1995. Les deux titres sont à classer dans la nouvelle reliure qui accompagne le présent document.

LE DIRECTEUR DE LA COMPTABILITÉ PUBLIQUE

Pour le Directeur de la Comptabilité Publique

LE DIRECTEUR ADJOINT CHARGÉ DE LA SOUS-DIRECTION C

ALAIN BONEL

TITRE 2

PAIEMENT D'INTERETS MORATOIRES

EN CAS DE REMBOURSEMENT

D'EXCEDENT OU DE RESTITUTION

DE CONSIGNATION

SOMMAIRE

CHAPITRE 1 CHAMP D'APPLICATION.....	5
1. DÉCISIONS OUVRANT DROIT À PAIEMENT D'INTÉRÊTS MORATOIRES.....	5
1.1. Remboursements d'excédents de versement.....	5
1.1.1. Le contribuable doit avoir présenté auprès des services de l'assiette de l'impôt une réclamation préalable, celle-ci étant entendue dans le sens le plus large.	5
1.1.2. La réclamation du contribuable doit tendre à la réparation d'une erreur commise dans l'assiette ou le calcul des impositions, que cette erreur soit, du reste, imputable au contribuable ou à l'administration.	5
1.1.3. La réclamation doit être suivie d'un dégrèvement d'impôt, c'est-à-dire d'une décharge totale ou partielle de l'imposition contestée et d'une restitution des sommes perçues à ce titre.	6
1.2. Restitutions de consignation	6
2. SOMMES DONNANT LIEU À PAIEMENT D'INTÉRÊTS MORATOIRES.....	6
2.1. Le contribuable a acquitté les impositions dégrévées.....	6
2.2. Le contribuable a consigné des fonds pour bénéficier du sursis légal de paiement	7
2.3. Les intérêts sur intérêts moratoires	7
2.3.1. Les intérêts versés en retard.....	7
2.3.2. Les intérêts indûment versés par le contribuable.....	8
CHAPITRE 2 CALCUL DES INTÉRÊTS MORATOIRES	9
1. PÉRIODE DE LIQUIDATION	9
1.1. Point de départ des intérêts	9
1.2. Point d'arrêt des intérêts.....	9
2. TAUX DES INTÉRÊTS MORATOIRES	10
2.1. Taux normal.....	10
2.2. Taux majoré	10
CHAPITRE 3 RÉGIME FISCAL DES INTÉRÊTS MORATOIRES.....	12
1. LE SERVICE COMPÉTENT POUR INSTRUIRE LA RÉCLAMATION	12

2. LA DÉCISION D'ADMISSION	12
2.1. Impôt acquitté selon le barème progressif ou impôt sur les sociétés.....	12
2.2. Impôt acquitté par prélèvement libératoire.....	13
CHAPITRE 4 CONTENTIEUX.....	14

LISTE DES ANNEXES

ANNEXE : Exemples chiffres de calcul des intérêts moratoires.....	15
---	----

L'article L. 208 du livre des procédures fiscales dispose :

"Quand l'Etat est condamné à un dégrèvement d'impôt par un tribunal ou quand un dégrèvement est prononcé par l'administration des impôts à la suite d'une réclamation tendant à réparation d'une erreur commise dans l'assiette ou le calcul des impositions, les sommes déjà perçues sont remboursées au contribuable et donnent lieu au paiement d'intérêts moratoires dont le taux est celui de l'intérêt légal. Les intérêts courent du jour du paiement. Ils ne sont pas capitalisés.

Lorsque les sommes consignées à titre de garanties en application des articles L. 277 et L. 279 doivent être restituées en totalité ou en partie, la somme à rembourser est augmentée des intérêts prévus au premier alinéa. Si le contribuable a constitué des garanties autres qu'un versement en espèces, les frais qu'il a exposés lui sont remboursés dans les limites et conditions fixées par décret".

Des intérêts moratoires sont donc dus à tout contribuable qui a obtenu un dégrèvement à la suite d'une réclamation formée auprès des services fiscaux ou d'une décision de justice dès lors que ce contribuable :

- a acquitté tout ou partie des impositions contestées et dégravées (que le paiement résulte de poursuites ou qu'il soit spontané) ;
- ou a consigné des fonds pour obtenir le sursis légal de paiement pour les cotisations contestées et dégravées.

Dans ces conditions, ils sont remboursés en même temps que l'excédent de versement auxquels ils se rapportent, de préférence par lettre-chèque, dans les plus brefs délais possibles.

A la suite d'un arrêt rendu le 4 décembre 1992 par le Conseil d'Etat, il a été décidé que les intérêts moratoires n'étaient plus imposables dans la quasi-totalité des cas (cf. note de service confidentielle n° 94-013 A-B2 du 27 juillet 1994). Par conséquent, les comptables du Trésor sont dispensés de la déclaration aux services fiscaux du montant des intérêts moratoires décomptés (prévue par l'article 242 ter du code général des impôts), sauf pour des cas très particuliers, qui seront signalés par les services de la direction générale des impôts.

CHAPITRE 1

CHAMP D'APPLICATION

1. DÉCISIONS OUVRANT DROIT À PAIEMENT D'INTÉRÊTS MORATOIRES

Les remboursements et restitutions qui ouvrent droit au paiement d'intérêts moratoires sont ceux qui sont consécutifs à un dégrèvement d'impôt de toute nature, prononcé soit par l'administration, soit par une juridiction (tribunal administratif, cour administrative d'appel, conseil d'Etat), à la suite d'une réclamation tendant à la réparation d'une erreur commise dans l'assiette ou le calcul des impositions.

Dans la pratique, seuls doivent normalement donner lieu à paiement d'intérêts moratoires, les dégrèvements que les services fiscaux signalent aux comptables comme répondant bien aux conditions prévues par la loi.

A cet effet, les certificats de dégrèvements ¹, quelle que soit la procédure suivie par les services fiscaux pour le traitement de la réclamation du contribuable, sont nettement individualisés et comportent la mention "intérêts moratoires".

1.1. REMBOURSEMENTS D'EXCÉDENTS DE VERSEMENT

Les conditions suivantes doivent être réunies :

1.1.1. Le contribuable doit avoir présenté auprès des services de l'assiette de l'impôt une réclamation préalable, celle-ci étant entendue dans le sens le plus large.

Il peut donc s'agir :

- d'une réclamation écrite au sens des articles L. 190 et R* 190-1 et suivants du livre des procédures fiscales, qu'elle comporte ou non une demande de sursis légal de paiement ;
- d'une démarche verbale, à condition toutefois qu'elle ait donné lieu à l'établissement d'une fiche de visite, d'une fiche de réclamation ou d'un avis de dégrèvement n° 4751 bis signé par le contribuable.

1.1.2. La réclamation du contribuable doit tendre à la réparation d'une erreur commise dans l'assiette ou le calcul des impositions, que cette erreur soit, du reste, imputable au contribuable ou à l'administration.

Ainsi, les dégrèvements d'office intervenus à la seule initiative de l'administration (articles R* 211-1 et R* 211-2 du livre des procédures fiscales) et les dégrèvements consécutifs à des demandes gracieuses n'ouvrent pas droit aux intérêts moratoires.

¹ Ainsi que les fiches de mutation de cote de taxe foncière n° 4761 E.

1.1.3. La réclamation doit être suivie d'un dégrèvement d'impôt, c'est-à-dire d'une décharge totale ou partielle de l'imposition contestée et d'une restitution des sommes perçues à ce titre.

En conséquence, donnent lieu à paiement d'intérêts moratoires :

- les mutations de cotes foncières qui sont prononcées sur la réclamation du contribuable imposé à tort, dès lors que ces opérations correspondent, pour ce dernier, à un dégrèvement d'impôt ¹ ;
- les remboursements d'acomptes provisionnels d'impôt sur le revenu et de taxes professionnelles qui avaient été liquidés à partir d'une imposition antérieure établie de manière erronée par l'administration et ultérieurement dégrévée (C.E. 27 juillet 1990, n° 44696) ;
- la restitution d'un acompte d'impôt sur les sociétés qui intervient à la suite d'une réclamation contentieuse (C.E. 6 juillet 1990, n° 77720) à la condition que la société ait produit avant le dépôt de cette réclamation, le bordereau-avis de liquidation faisant apparaître l'excédent de versement ;
- la restitution de crédit d'impôt intervenant à la suite d'une réclamation alors qu'à l'occasion d'un premier examen de l'affaire, l'administration avait refusé le remboursement sollicité (CE 17 février 1988 n° 58538).

En revanche, n'ouvrent pas droit au paiement d'intérêts moratoires :

- les remboursements d'acomptes ou de versements provisionnels d'impôt sur le revenu, d'impôt sur les sociétés et d'impôts locaux lorsque ceux-ci interviennent en dehors de tout litige.

1.2. RESTITUTIONS DE CONSIGNATION

Les intérêts moratoires sont dus que la consignation soit effectivement restituée au contribuable ou qu'elle soit imputée en paiement d'autres impôts.

Dans ce dernier cas, les intérêts moratoires viennent couvrir le paiement de la dette.

2. SOMMES DONNANT LIEU À PAIEMENT D'INTÉRÊTS MORATOIRES

2.1. LE CONTRIBUABLE A ACQUITTÉ LES IMPOSITIONS DÉGREVÉES

Les intérêts sont calculés sur la partie des versements du contribuable imputés sur l'impôt dégrévé qui doit être remboursée parce qu'elle excède la cotisation maintenue par la décision.

Donnent lieu au paiement d'intérêts les remboursements faisant suite aux versements de toute nature opérés par le contribuable, c'est-à-dire :

- les versements effectifs, qu'ils aient été effectués spontanément ou par recouvrement forcé ;
- les recouvrements provenant de l'emploi d'excédents de versements antérieurs.

Tous les remboursements de l'espèce donnent droit à paiement d'intérêts, qu'ils se traduisent :

- soit par une restitution effective au profit du contribuable ;
- soit par une imputation en l'acquit d'autres impôts, sauf si ces impôts étaient déjà exigibles à la date du versement par le contribuable (cf. infra chapitre 2 § 1.2.).

La base de calcul comprend l'intégralité des sommes remboursées, c'est-à-dire le principal de l'impôt (droits et pénalités d'assiette), la majoration de 10 % pour retard de paiement et, le cas échéant, les frais de poursuites qui ont été acquittés.

¹ La procédure de mutation de cote est supprimée depuis le 1er août 1994 (loi n° 93-1352 du 30 décembre 1993, art. 85).

En revanche, selon les dispositions de l'article L. 208 du livre des procédures fiscales, les intérêts moratoires ne sont pas capitalisés : ils sont donc exclus de la base de calcul, sauf dans les deux cas précisés au paragraphe 2.3.

De même, les remboursements de frais irrépétibles (cf. instruction n° 90-96 A3 du 4 septembre 1990) ne donnent pas lieu à versement d'intérêts moratoires.

2.2. LE CONTRIBUABLE A CONSIGNÉ DES FONDS POUR BÉNÉFICIER DU SURSIS LÉGAL DE PAIEMENT

Le paiement d'intérêts a lieu que la consignation soit effectivement restituée au contribuable ou qu'elle soit imputée en paiement d'autres impôts.

Si le contribuable n'obtient qu'un dégrèvement partiel, les sommes restant dues sont soldées par prélèvement sur les fonds consignés. Le surplus est restitué au contribuable, majoré des intérêts moratoires.

2.3. LES INTÉRÊTS SUR INTÉRÊTS MORATOIRES

2.3.1. Les intérêts versés en retard

L'article L 208, 1er alinéa, in fine, du livre des procédures fiscales pose le principe de la non capitalisation des intérêts moratoires afférents aux excédents de versements remboursés à la suite d'une réclamation contentieuse.

Toutefois, lorsque les intérêts dus par l'Etat ne sont pas versés à la date du paiement à l'intéressé des sommes correspondant au dégrèvement, il y a lieu de considérer qu'ils forment eux-mêmes une créance du contribuable sur le Trésor productive d'intérêts, par application de l'article 1153 du Code civil (CE 6 mai 1983 n° 28850 et 30971 publié dans l'instruction n° 83-229 A 3 du 29 décembre 1983).

La base de calcul de ces intérêts supplémentaires est constituée par le montant produit par les intérêts moratoires, au jour du remboursement de l'excédent de versement.

Le point de départ des intérêts est la date à laquelle le contribuable a demandé le paiement (sommation de payer) des intérêts moratoires afférents à l'excédent de versement en cause, et non la date du remboursement de cet excédent.

La date d'arrêt de ces intérêts moratoires est celle du remboursement effectif.

Le taux de ces intérêts est celui de l'intérêt légal (cf. infra chapitre 2 section 2).

Exemple :

Un contribuable a obtenu le remboursement d'un excédent de versement le 30 juillet 1991. Le 15 août 1991, il a demandé le paiement d'intérêts moratoires qui n'ont pas été versés concomitamment. Ceux-ci lui ont été payés le 9 septembre 1991. Le 26 septembre, l'intéressé réclame des intérêts sur les intérêts moratoires.

La base de calcul de ces intérêts supplémentaires est le montant des intérêts moratoires qui auraient dû être versés à l'intéressé le 30 juillet 1991 en même temps que l'excédent de versement.

Le point de départ à retenir pour le calcul de ces intérêts est la date du 16 août 1991 et le point d'arrêt est la date de paiement des intérêts complémentaires.

2.3.2. Les intérêts indûment versés par le contribuable

L'article L. 208 du livre des procédures fiscales dispose que l'ensemble des sommes remboursées donne lieu à paiement d'intérêts moratoires. Il convient d'inclure dans la base de calcul les intérêts moratoires éventuellement liquidés en application de l'article L. 209 du livre des procédures fiscales.

CHAPITRE 2

CALCUL DES INTÉRÊTS MORATOIRES

Le décompte des intérêts moratoires doit être communiqué au contribuable au moyen d'un imprimé : P 256 joint à la lettre-chèque et dont le modèle figure en annexe n° 2¹. L'imprimé P 249 précédemment utilisé est supprimé.

Les comptables du Trésor peuvent toutefois recourir à la micro-informatique dès lors que le programme utilisé permet le respect des dispositions fixées par la présente instruction.

1. PÉRIODE DE LIQUIDATION

Les intérêts moratoires courent à compter du jour du paiement des sommes qui sont remboursées ou de la consignation des fonds (y compris ce jour) jusqu'au jour du remboursement effectif au contribuable (y compris ce jour).

Les mois sont comptés pour 30 jours et l'année pour 360 jours. Un jour représente donc 1/30ème du mois et 1/360ème de l'année.

Deux exemples chiffrés figurent en annexe n° 1.

1.1. POINT DE DÉPART DES INTÉRÊTS

Le point de départ des intérêts est la date du paiement des sommes qui sont remboursées ou le jour du versement de la consignation.

La date de paiement se détermine ainsi :

- si le règlement a été effectué en numéraire, c'est la date portée sur la souche du journal à souche qui est à prendre en considération ;
- si le règlement a été réalisé par effet postal ou bancaire, la date à prendre en considération est la date de valeur (cf. instruction codificatrice A1 du 31 juillet 1989 relative à l'informatisation du recouvrement de l'impôt direct) ;
- si le règlement est fait par compensation, la date à prendre en considération est celle de l'emploi de l'excédent imputé.

Dans le cas où un contribuable, à la charge duquel la décision définitive maintient une partie de l'impôt, a effectué plusieurs versements successifs, les règlements sont employés, selon leur ordre d'ancienneté, à l'apurement de l'impôt maintenu. Il n'y a excédent de versement - et des intérêts ne sont dus - qu'après apurement de l'impôt maintenu.

Cas particulier : remboursement de crédit d'impôt.

Le point de départ de la période de calcul est constitué par la date de la demande de remboursement (arrêt CE 17 février 1988 n° 58538).

1.2. POINT D'ARRÊT DES INTÉRÊTS

La date d'arrêt des intérêts moratoires est celle du remboursement effectif, c'est-à-dire :

¹ Il est rappelé que l'application REC ne calcule pas les intérêts moratoires. En conséquence le chèque sur le Trésor émis par le département informatique ne comporte que le montant net du trop versé. Le calcul et le remboursement des intérêts moratoires doivent être effectués par le comptable.

- la date du remboursement en espèces ;
- la date d'émission de la lettre-chèque par le comptable du Trésor plus 5 jours (cf. titre I). Lorsque la lettre-chèque est éditée par les applications REC ou RAR, le point d'arrêt des intérêts est la date du traitement informatique plus 5 jours ;
- la date de traitement du virement plus 5 jours.

Lorsque les sommes remboursées doivent être 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 (article R* 208-2 du livre des procédures fiscales).

Il résulte de cette règle que, si les impôts pour lesquels est employée la somme à rembourser à la suite du dégrèvement étaient déjà exigibles à la date du versement par le contribuable de cette somme, aucun intérêt n'est dû par le Trésor.

2. TAUX DES INTÉRÊTS MORATOIRES

2.1. TAUX NORMAL

Le taux des intérêts moratoires est celui de l'intérêt légal, c'est-à-dire :

- 4 % pour la période antérieure au 15 juillet 1975 ;
- 9,50 % pour la période du 15 au 31 décembre 1975 ;
- 8 % pour l'année 1976 ;
- 10,50 % pour l'année 1977 ;
- 9,50 % pour les années 1978 à 1988 incluse ;
- 9,50 % pour la période du 1er janvier 1989 au 14 juillet 1989 ;
- 7,82 % pour la période du 15 juillet 1989 au 31 décembre 1989 ;
- 9,36 % pour l'année 1990 ;
- 10,26 % pour l'année 1991 ;
- 9,69 % pour l'année 1992 ;
- 10,40 % pour l'année 1993 ;
- 8,40 % pour l'année 1994 ;
- 5,82 % pour l'année 1995 ;
- 6,65 % pour l'année 1996 ;
- 3,87 % pour l'année 1997.

Le décompte des intérêts doit être effectué en appliquant les taux successifs de l'intérêt légal pendant la période considérée (cf. exemple I en annexe n° 1).

2.2. TAUX MAJORÉ

Aux termes de l'article 3 de la loi du 11 juillet 1975 :

"En cas de condamnation, le taux légal de l'intérêt est majoré de cinq points à l'expiration d'un délai de deux mois à compter du jour où la décision de justice est devenue exécutoire, fût-ce par provision".

En conséquence, ne donnent pas lieu au paiement d'intérêts majorés les remboursements effectués à la suite de dégrèvements prononcés au premier degré par le directeur des services fiscaux, qui ne constituent pas une décision de justice.

Le taux majoré (taux normal majoré de cinq points) s'applique en effet aux remboursements survenus plus de deux mois à compter du jour où la décision de justice est devenue exécutoire (cf. exemple II en annexe n°1).

A cet égard, il est rappelé que les jugements rendus par les tribunaux administratifs, les cours administratives d'appel et le conseil d'Etat sont exécutoires à compter du jour de leur notification à l'administration.

Pratiquement, le délai de deux mois expire le jour du second mois qui porte le même quantième que celui de la notification à l'administration et, à défaut de quantième identique, le dernier jour du second mois.

CHAPITRE 3

RÉGIME FISCAL DES INTÉRÊTS MORATOIRES

Jusqu'à l'arrêt "Brossard" rendu le 4 décembre 1992 par le Conseil d'Etat, les intérêts moratoires perçus en application de l'article L 208 étaient considérés comme des revenus de créances. A ce titre, ils étaient assujettis à l'impôt et à la contribution sociale généralisée (CSG).

L'arrêt rendu par la haute juridiction entraîne une modification de la nature juridique des intérêts moratoires puisqu'il stipule que les intérêts ne peuvent plus être taxés que selon les mêmes règles que le principal auquel ils se rapportent.

Ainsi, lorsque le principal n'est pas imposable, les intérêts ne le sont pas non plus. C'est le cas pour les intérêts prévus par l'article L 208 du livre des procédures fiscales, qui se rapportent à un dégrèvement qui, dans la quasi-totalité des cas, n'est pas imposable. Les intérêts moratoires dont sont assortis les dégrèvements d'impôts demeurent imposables seulement si les droits dégrévés le sont, ce qui est le cas lorsqu'il s'agit d'impositions antérieurement admises dans les charges déductibles (Code général des impôts, article 39-1-4°, taxe foncière ou taxe professionnelle par exemple).

En tout état de cause, les intérêts moratoires de l'article L 208 ne seront imposables que si les services fiscaux le précisent sur le certificat de dégrèvement.

1. LE SERVICE COMPÉTENT POUR INSTRUIRE LA RÉCLAMATION

Les comptables du Trésor pourront être destinataires de réclamations par lesquelles les contribuables ayant acquitté l'impôt sur les intérêts moratoires, en demandent le remboursement. Seuls les services fiscaux sont compétents pour instruire de telles réclamations.

Si les intérêts moratoires ont été imposés à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés, le service compétent pour instruire la réclamation est le centre des impôts qui a établi l'imposition correspondante.

Dans l'hypothèse où le contribuable a opté pour le prélèvement libératoire, le service compétent est le service d'assiette associé au poste comptable qui a procédé à la liquidation du prélèvement libératoire et des cotisations additionnelles.

2. LA DÉCISION D'ADMISSION

2.1. IMPÔT ACQUITTÉ SELON LE BARÈME PROGRESSIF OU IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS

La décision est prononcée par les services fiscaux au moyen de la liasse 4 751 bis. Les avis et certificats de dégrèvement seront complétés de la mention « restitution de l'impôt sur les intérêts moratoires ». Cette liasse fera apparaître la ventilation entre IR, CSG, prélèvement social de 1 % et contribution complémentaire¹.

Le centre des impôts concerné devra annoter la liasse 4751 bis des références de l'imposition incluant l'imposition sur les intérêts moratoires (numéro d'article, numéro et date de mise en recouvrement du rôle). Pour les impôts recouvrés sans émission de rôle, le millésime de l'exercice comptable suffira pour l'exécution de la décision.

¹ La contribution pour le remboursement de la dette sociale (CRDS) ne devrait pas être concernée par ces réclamations puisqu'elle a été instituée par l'ordonnance n° 96-50 du 24 janvier 1996.

2.2. IMPÔT ACQUITTÉ PAR PRÉLÈVEMENT LIBÉRATOIRE

Les avis et certificats de dégrèvement seront annotés de la mention « restitution du prélèvement libératoire effectué sur les intérêts moratoires ». L'avis fera apparaître la ventilation entre prélèvement libératoire, prélèvement social de 1 % au profit de la Caisse Nationale d'Assurance Vieillesse des Travailleurs Salariés (CNAVTS), contribution sociale perçue au profit de la Caisse Nationale d'Allocations Familiales (CNAF) et CSG.

Pour permettre aux comptables d'exécuter la décision de dégrèvement, le centre des impôts devra joindre au certificat de dégrèvement, la copie de l'imprimé (P 256-1 801) utilisé par le trésorier pour informer le contribuable et les services fiscaux de la liquidation et du paiement des intérêts moratoires (cf. annexe 2).

Le contentieux consécutif à ces décisions sera traité par le service d'assiette associé au poste comptable qui a encaissé l'impôt.

La restitution d'impôt indûment acquitté au titre des intérêts moratoires donne elle-même lieu au versement d'intérêts moratoires dans le respect des dispositions de l'article L 208 du livre des procédures fiscales.

CHAPITRE 4

CONTENTIEUX

En cas de réclamation d'un contribuable qui estimerait avoir droit à des intérêts moratoires, les comptables non centralisateurs devront examiner si les motifs invoqués relèvent de la compétence des services de l'assiette ou du recouvrement.

Le premier cas comprend les contestations sur le droit aux intérêts moratoires. Dans le second cas, il s'agit des litiges portant, d'une part, sur la liquidation des intérêts moratoires ou la date de paiement et, d'autre part, sur les poursuites engagées par les comptables pour les recouvrer.

Lorsque la réclamation concerne l'assiette, il appartient aux comptables d'adresser dans les plus brefs délais aux services fiscaux la requête de l'intéressé appuyée dans tous les cas d'un exemplaire de la fiche de visite prévue par l'instruction n° 77-110-A1 du 23 août 1977. Les comptables conservent un exemplaire de la fiche de visite.

Les services fiscaux font connaître directement leur décision aux intéressés et en avisent les comptables du Trésor chargés du recouvrement.

Lorsque la réclamation concerne les services du recouvrement, il est procédé à une enquête rapide sur le bien fondé de la requête.

Si satisfaction est donnée au requérant, une copie de la décision est jointe au certificat P 256.

La décision prise par l'administration est susceptible de recours devant le tribunal administratif dans les deux mois de son intervention. Le défaut de décision de l'administration dans les quatre mois de la requête ouvre un délai de deux mois au contribuable pour saisir le tribunal administratif d'un recours, contre la décision implicite de rejet née du silence de l'administration. Au contraire, lorsque la demande d'intérêts s'analyse comme une demande de dommages et intérêts (action en responsabilité de l'Etat), le recours devant le tribunal administratif n'est pas enfermé dans le délai de deux mois précité (article R. 102 du Code des TA et CAA). Le tribunal peut donc être saisi à tout moment d'un recours contre une décision implicite de rejet d'une demande d'indemnité.

Par ailleurs, dès lors qu'ils n'ont pas d'effet suspensif, les recours du Ministre devant le Conseil d'Etat ou la Cour Administrative d'Appel contre les jugements prononçant un dégrèvement ne mettent pas obstacle ni au remboursement éventuel des impôts dégrévés, ni au paiement des intérêts dus à raison de ce remboursement.

Si par suite la Haute Juridiction ou la Cour Administrative d'Appel annule une décision du tribunal administratif et rétablit l'impôt, le contribuable est invité à reverser les intérêts perçus à tort (CE 7 décembre 1964, n° 60757 ; société des grands magasins de vêtements Thierry AINE ; CAA Bordeaux 30 décembre 1991 MARVIER, n° 90 BX 0617).

Il convient de noter qu'une demande de paiement d'intérêts moratoires présentée directement au tribunal administratif est irrecevable, en « l'absence d'un litige né et actuel » entre l'administration et le contribuable (CAA Lyon, 21 juillet 1995 ; n° 93 LY 1719).

ANNEXE : Exemples chiffres de calcul des intérêts moratoires

I - Soit un impôt sur le revenu de 45 000 F mis en recouvrement le 30 juin 1988 et majorable le 15 septembre 1988 ; le contribuable conteste cet impôt par une réclamation enregistrée à la direction des services fiscaux le 30 novembre 1988.

Il effectue les versements suivants après la date limite de paiement et application de la majoration de 10 % (4 500 F).

	15 000 F, le 15 décembre 1988 ;
	13 000 F, le 15 février 1989 ;
	7 000 F, le 30 mars 1989

Total	35 000 F

Le directeur des services fiscaux prononce, le 10 mai 1990, un dégrèvement de 22 000 F, entraînant une annulation de majoration de 2 200 F.

Le contribuable demeure redevable de : $(45\,000\text{ F} + 4\,500\text{ F}) - (22\,000\text{ F} + 2\,200\text{ F}) = 25\,300\text{ F}$.

L'excédent de versement ressort à : $35\,000\text{ F} - 25\,300\text{ F} = 9\,700\text{ F}$.

Le certificat de dégrèvement parvient au comptable du Trésor le 10 mai 1990. Il est comptabilisé aussitôt. La lettre-chèque est établie et adressée au bénéficiaire le même jour.

Le contribuable est redevable, par ailleurs, d'une cotisation d'impôt d'un montant de 2 400 F devenue exigible le 30 avril 1990

Décompte des intérêts

Point de départ des intérêts

- le versement du 15 décembre 1988, employé en totalité au paiement de l'impôt maintenu, ne donne lieu à aucun intérêt ;
- le versement du 15 février 1989 est employé au paiement de l'impôt maintenu pour 10 300 F et constitue, pour 2 700 F, un excédent de versement donnant droit à intérêt à compter du 15 février 1989 ;
- le versement du 30 mars 1989 est un excédent de versement donnant droit à intérêt à compter du 30 mars 1989.

ANNEXE (suite)

Point d'arrêt des intérêts

Les intérêts moratoires courent :

- jusqu'au 30 avril 1990 à concurrence de 2 400 F (montant de l'imposition exigible à cette date) ;
- jusqu'au 10 mai 1990 pour le surplus, soit 7 300 F (date du remboursement effectif)

Calcul des intérêts moratoires

<i>Points de départ</i>		<i>Points d'arrêt</i>	
15 février 1989 :	2 700 F:	30 avril 1990	2 400 F
30 mars 1989 :	7 000 F:	10 mai 1990	7 300 F
	-----		-----
total	9 700 F		9 700 F

- du 15 février 1989 au 14 juillet 1989 : 2 700 F

taux : 9,50 %

nombre de jours : 150 → intérêts : $2\,700\text{ F} \times 9,50\% \times \frac{150}{360} = 106,88\text{ F}$

- du 30 mars 1989 au 14 juillet 1989 : 7 000 F

taux : 9,50 %

nombre de jours : 105 → intérêts : $7\,000\text{ F} \times 9,50\% \times \frac{105}{360} = 193,99\text{ F}$

- du 15 juillet 1989 au 31 décembre 1989 : 9 700 F

taux : 7,82 %

nombre de jours : 166 → intérêts : $9\,700\text{ F} \times 7,82\% \times \frac{166}{360} = 349,77\text{ F}$

- du 1er janvier 1990 au 30 avril 1990 : 2 400 F

taux : 9,36 %

nombre de jours : 120 → intérêts : $2\,400\text{ F} \times 9,36\% \times \frac{120}{360} = 74,88\text{ F}$

- du 1er janvier 1990 au 10 mai 1990 : 7 300 F

taux : 9,36 %

nombre de jours : 130 → intérêts : $7\,300\text{ F} \times 9,36\% \times \frac{130}{360} = 246,74\text{ F}$

Total des intérêts dus : 972,26 F

Le comptable du Trésor impute une somme de 2 400 F en l'acquit de l'imposition exigible et adresse une lettre-chèque d'un montant de 8 272,26 F (7 300 F + 972,26 F) au contribuable.

ANNEXE (suite et fin)

II - Soit un impôt sur le revenu de 62 000 F mis en recouvrement le 30 juillet 1988 et majorable le 15 septembre 1988.

Le contribuable a introduit une réclamation le 1er septembre 1988 et payé les droits le 14 septembre 1988.

Après rejet de sa réclamation, il a saisi le tribunal administratif.

Le tribunal administratif prononce un dégrèvement de 27 000 F par jugement en date du 3 mars 1990, notifié à l'Administration le 16 mars 1990.

Le comptable du Trésor rembourse le contribuable, au vu du certificat de dégrèvement, le 25 juin 1990.

Le décompte des intérêts moratoires est le suivant :

- du 14 septembre 1988 au 14 juillet 1989, au taux de 9,50 %
- du 15 juillet 1989 au 31 décembre 1989, au taux de 7,82 %
- du 1er janvier 1990 au 16 mai 1990, au taux de 9,36 %
- du 17 mai 1990 au 25 juin 1990, au taux majoré de 14,36 %.

En effet, la décision de justice étant exécutoire à compter du 16 mars 1990 et le remboursement de l'excédent n'étant intervenu que le 25 juin 1990, la somme remboursée porte intérêt au taux majoré à compter du 16 mai 1990.