



INSTRUCTION CODIFICATRICE

N° 98-010-A1 du 12 janvier 1998

NOR : BUD R 98 00010 J

Référence publiée au BOCF

RECOUVREMENT DE L'IMPÔT PAR VOIE DE RÔLE

ANALYSE

Mise à jour n° 2

Date d'application : 29/12/1997

MOTS-CLÉS

RECOUVREMENT ; IMPÔT DIRECT ; MISE EN RECOUVREMENT ; EXIGIBILITÉ ;
ACOMPTE PROVISIONNEL ; PAIEMENT ; MAJORATION POUR PAIEMENT TARDIF ;
DÉLAI DE PAIEMENT , REMISE GRACIEUSE

DOCUMENTS À ANNOTER

Instruction codificatrice n° 95-027-A1 du 1er mars 1995

Instruction codificatrice n° 96-035-A1 du 10 avril 1996

DOCUMENTS À ABROGER

Néant

DESTINATAIRES POUR APPLICATION

RGF	TPG	DOM	RF	T								

DIFFUSION

GT 4

DIRECTION DE LA COMPTABILITÉ PUBLIQUE

Sous-direction C - Bureau C2

Mesdames et Messieurs les comptables du Trésor voudront bien trouver, ci-joint, la seconde mise à jour de l'instruction codificatrice "Recouvrement par voie de rôle", qui intègre notamment :

- la réforme de la comptabilisation des impôts mise en place au 1er janvier 1998 ;
- la réforme des recettes des Finances ;
- les nouvelles modalités d'adhésion au prélèvement à la date limite de paiement ;
- la généralisation du télépaiement.

Une barre verticale signale en marge les paragraphes concernés par cette mise à jour.

LE DIRECTEUR DE LA COMPTABILITÉ PUBLIQUE

Pour le Directeur de la Comptabilité Publique

LE DIRECTEUR ADJOINT CHARGÉ DE LA SOUS-DIRECTION C

ALAIN BONEL

SOMMAIRE

TITRE I LA MISE EN RECOUVREMENT	4
PRÉAMBULE	5
1. DANS TOUS LES CAS :	5
2. DANS LES CAS OU, A DEFAUT OU PAR SUITE D'UN VERSEMENT INSUFFISANT PAR LE CONTRIBUABLE, UN ROLE EST EMIS AUX FINS DE RECOUVREMENT POUR :	5
CHAPITRE 1 LES RÔLES	7
1. LEUR NATURE JURIDIQUE	7
2. LES DIFFÉRENTES SORTES DE RÔLES	7
2.1. Pour les impôts d'état :	7
2.2. Pour les impôts locaux :	8
2.3. Le contenu des rôles	9
2.3.1. Impôts locaux	9
2.3.2. Impôts d'Etat	9
CHAPITRE 2 LES REDEVABLES DE L'IMPÔT	10
1. LES CONTRIBUABLES	10
1.1. A l'impôt sur le revenu	10
1.2. A la taxe d'habitation ¹	10
1.3. Aux taxes foncières et taxes annexes ¹	10
1.4. A la taxe professionnelle et taxes annexes	11
2. LES AUTRES REDEVABLES DE L'IMPÔT	11
CHAPITRE 3 L'INFORMATION DES CONTRIBUABLES	12
1. LES AVIS D'IMPOSITION	12
1.1. Seuil d'émission	12
1.2. Contenu	12
1.3. Edition et expédition	12
1.4. Cas particulier des avis d'impositions dématérialisés	13
2. LES EXTRAITS DE RÔLES ET CERTIFICATS DE NON-INSCRIPTION AU RÔLE	14
2.1. Impôts directs d'état et taxes assimilées	14
2.2. Impôts locaux et taxes annexes	14

2.3. Rôles déposés aux archives.....	15
2.4. Information des tiers tenus au paiement de l'impôt	15
CHAPITRE 4 PRISE EN CHARGE DES RÔLES.....	16
TITRE II L'EXIGIBILITÉ DE L'IMPÔT	17
CHAPITRE 1 LE PRINCIPE	18
CHAPITRE 2 LA SUSPENSION DE L'EXIGIBILITÉ	19
1. LE SERVICE NATIONAL	19
1.1. Définition du service national et de sa durée.....	19
1.2. Justification à produire.....	20
1.3. Expiration du délai de suspension du recouvrement	20
1.4. Gestion administrative	20
2. LE SURSIS LÉGAL DE PAIEMENT.....	20
3. IMPÔTS AFFÉRENTS À LA PÉRIODE DE DEUX ANS EXCÉDANT LE DÉLAI NORMAL DE PRESCRIPTION	20
4. DÉMÉNAGEMENT À L'ÉTRANGER.....	21
5. LE PLAFONNEMENT DE LA TAXE PROFESSIONNELLE PAR RAPPORT À LA VALEUR AJOUTÉE	21
CHAPITRE 3 L'EXIGIBILITÉ IMMÉDIATE.....	23
1. DÉFINITION	23
2. LES CAS D'EXIGIBILITÉ IMMÉDIATE.....	23
2.1. Le déménagement hors du ressort du poste comptable	23
2.1.1. Principe.....	23
2.1.2. Modalités d'application.....	23
2.1.2.1. Impôts auxquels s'applique la règle.....	23
2.1.2.2. Déménagements donnant lieu à application de la règle.	23
2.1.2.3. Justification du changement de domicile.	24
2.2. La vente volontaire ou forcée	24
2.2.1. En cas de vente volontaire	24
2.2.2. En cas de vente par autorité de justice.....	24
2.3. Le déménagement à l'étranger	24
2.4. La cession ou la cessation d'entreprise	25
2.5. Le décès	25

2.6. L'application d'une majoration pour non-déclaration ou de déclaration tardive ou insuffisante des revenus et bénéfices imposables	25
2.7. Le défaut, le retard ou l'insuffisance dans le versement des acomptes provisionnels	26
2.8. Rôles de redressement émis pour les impôts à payer spontanément	27
2.9. Amendes fiscales	27
2.10. Majoration prononcée par le tribunal administratif	28
TITRE III LES ACOMPTES PROVISIONNELS	29
CHAPITRE 1 LES ACOMPTES PROVISIONNELS DE L'IMPÔT SUR LE REVENU	30
1. CONDITIONS D'ASSUJETTISSEMENT AU PAIEMENT DES ACOMPTES	30
1.1. Nature de l'impôt de référence	30
1.2. Date de mise en recouvrement de l'impôt de référence	30
1.3. Montant de l'impôt de référence (base de calcul des acomptes provisionnels)	31
1.3.1. Les dégrèvements accordés aux contribuables jusqu'au 31 décembre de l'année précédant celle au titre de laquelle les acomptes sont dûs, que ces dégrèvements aient été prononcés d'office ou sur réclamation contentieuse ou demande gracieuse.	31
1.3.2. Les sommes au paiement desquelles le contribuable est en droit de surseoir en vertu d'une disposition légale.	31
1.3.3. Les majorations de droits et intérêts de retard compris dans la cotisation à l'impôt sur le revenu et certaines plus-values.	32
1.4. Montant des acomptes	32
1.5. Condition relative au contribuable	32
2. PAIEMENT DES ACOMPTES	32
2.1. Lieu de paiement	32
2.2. Liquidation des acomptes provisionnels	32
2.3. Avis d'acompte	33
2.4. Date limite de paiement	33
2.5. Sanctions du défaut de paiement des acomptes	33
2.6. Dispense ou réduction d'acomptes	34
3. IMPUTATION DES ACOMPTES EN L'ACQUIT DE L'IMPOSITION DE L'ANNÉE COURANTE	34
3.1. Le contribuable est imposé à l'impôt sur le revenu pour une somme supérieure au montant de ces acomptes.	35
3.2. Le contribuable est imposé à l'impôt sur le revenu pour une somme inférieure au montant des acomptes.	35

3.3. Au 31 décembre de l'année, aucun impôt sur le revenu n'a encore été émis à l'encontre du contribuable à raison de ses revenus de l'année précédente.....	35
CHAPITRE 2 L'ACOMPTE PROVISIONNEL DE LA TAXE PROFESSIONNELLE.....	36
1. CONDITIONS D'ASSUJETTISSEMENT	36
2. RECOUVREMENT	36
3. RÉDUCTION DU MONTANT DE L'ACOMPTE	36
3.1. Dans les conditions fixées par la loi	36
3.2. Pour tenir compte du plafonnement de la cotisation.....	37
3.3. Pour tenir compte de l'allègement transitoire fictif.....	37
3.4. Pour les entreprises situées dans les zones urbaines.....	37
4. SANCTIONS DU DÉFAUT DE PAIEMENT	37
5. IMPUTATION DE L'ACOMPTE EN L'ACQUIT DE L'IMPOSITION DE L'ANNÉE COURANTE	37
CHAPITRE 3 LE PAIEMENT MENSUEL	38
CHAPITRE 4 LES ACOMPTES DE TAXE D'HABITATION ET DE TAXES FONCIÈRES.....	39
1. DISPOSITIONS JURIDIQUES.....	39
2. DISPOSITIONS PRATIQUES.....	39
2.1. Réception des acomptes.....	39
2.2. Emploi des acomptes	39
CHAPITRE 5 LE RECOUVREMENT PAR RETENUE À LA SOURCE	41
1. CHAMP D'APPLICATION DE LA RETENUE À LA SOURCE	41
2. CALCUL DE LA RETENUE À LA SOURCE.....	41
3. VERSEMENT DE LA RETENUE À LA SOURCE.....	42
3.1. Obligations du débiteur des revenus.....	42
3.2. Constatation des versements	42
4. EMPLOI DES RETENUES À LA SOURCE.....	42
4.1. Détermination du comptable destinataire du transfert.....	42
4.2. Liaisons entre la recette générale des finances de Paris et les postes comptables destinataires des demandes de renseignements	43
4.2.1. Le contribuable est assujéti au premier acompte provisionnel.....	43
4.2.2. Le contribuable n'est pas assujéti au premier acompte provisionnel	43

5. DISPOSITIONS PARTICULIÈRES À LA RECETTE GÉNÉRALE DES FINANCES DE PARIS	43
TITRE IV LE PAIEMENT DE L'IMPÔT	44
CHAPITRE 1 LES MODES DE PAIEMENT	45
1. LE PAIEMENT EN NUMÉRAIRE	45
2. LE PAIEMENT PAR CHÈQUE.....	45
3. LE PAIEMENT PAR VIREMENT OU MANDAT	46
3.1. Le virement postal et le mandat compte	46
3.2. Le virement bancaire	46
4. LE PAIEMENT PAR PRÉLÈVEMENT AUTOMATIQUE.....	46
5. LE TITRE INTERBANCAIRE DE PAIEMENT.....	46-1
5.1. Définition	46-1
5.2. Les règles de traitement	46-1
5.3. Le traitement des TIP impôt	46-1
6. LE TÉLÉPAIEMENT	47
6.1. L'adhésion au système	47
6.2. Le paiement par minitel	47
7. LE PAIEMENT PAR CARTE BANCAIRE	47-1
8. L'OBLIGATION DE PAIEMENT PAR VIREMENT OU PRÉLÈVEMENT DE LA TAXE PROFESSIONNELLE.....	47-1
8.1. Champ d'application	47-1
8.2. Modalités pratiques.....	47-1
8.3. Respect de la date limite de paiement.....	47-1
8.3.1. Le contribuable a opté pour le paiement par prélèvement automatique	47-1
8.3.2. Le contribuable choisit le paiement de sa taxe professionnelle par virement sur le compte du Trésor à la BDF.	47-2
8.4. Sanction du non-respect de l'obligation prévue par l'article 1681 sexies du Code général des impôts.	47-2
8.4.1. Champ d'application	47-2
8.4.2. Date de liquidation.....	47
8.4.3. Recouvrement.....	47
9. PROCÉDURES ADMINISTRATIVES ET COMPTABLES	47

CHAPITRE 2 LE LIEU DU PAIEMENT	48
1. CONDITIONS DU PAIEMENT DANS UN AUTRE POSTE COMPTABLE QUE CELUI DÉTENTEUR DU RÔLE.....	48
1.1. Pièces justificatives.....	48
1.2. Montant du versement	48
1.3. Paiements tardifs.....	48
1.4. Mode de paiement.....	49
2. RÔLE DU COMPTABLE QUI REÇOIT LE PAIEMENT.....	49
2.1. Document utilisé	49
2.2. Comptabilité.....	50
2.2.1. Ecritures.....	50
2.2.2. Envoi de l'avis de recouvrement.....	50
2.2.3. Transfert de la recette	50
3. RÔLE DU COMPTABLE DÉTENTEUR DU RÔLE.....	50
4. QUESTIONS PARTICULIÈRES.....	51
4.1. Majoration de 10 %.....	51
4.2. Frais de poursuites	51
4.3. Acomptes provisionnels de l'impôt sur le revenu	51
5. CAS PARTICULIER DU RÈGLEMENT DU MONTANT DES IMPÔTS LOCAUX ASSIS AU NOM DE LA SNCF, DE EDF ET DE LA SICF	52
6. PAIEMENT DE L'IMPOSITION FORFAITAIRE ANNUELLE SUR LES PYLÔNES	52
7. RECETTES CONCERNANT UNE AUTRE ADMINISTRATION.....	52
CHAPITRE 3 L'IMPUTATION DES PAIEMENTS	53
1. LE CONTRIBUABLE PRÉCISE L'IMPUTATION À DONNER.....	53
2. LE CONTRIBUABLE NE PRÉCISE PAS L'IMPUTATION À DONNER.....	53
2.1. Règle générale.....	53
2.2. Choix entre un impôt ancien majoré et un impôt prochainement majorable.....	53
CHAPITRE 4 LA DATE DE VALEUR.....	55
1. NUMÉRAIRE	55
2. CHÈQUE ET TITRE INTERBANCAIRE DE PAIEMENT.....	55
3. VIREMENT BANCAIRE.....	55
4. VIREMENT POSTAL.....	55

5. MANDAT COMPTE.....	56
CHAPITRE 5 LA JUSTIFICATION DES PAIEMENTS	57
1. PAR LE DÉBITEUR.....	57
2. PAR LE COMPTABLE : DÉLIVRANCE DES BORDEREAUX DE SITUATION.....	57
2.1. Dispositions juridiques	57
2.2. Dispositions pratiques.....	58
3. VÉRIFICATION DES PAIEMENTS DES SOUMISSIONNAIRES DE MARCHÉS PUBLICS.....	58
3.1. Le contrôle a priori	58
3.1.1. Dispositif	58
3.1.2. Impôts concernés	58
3.1.3. Appréciation de la situation à l'égard du recouvrement de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur les sociétés	59
3.2. Le contrôle a posteriori	59
TITRE V LA MAJORATION DE DIX POUR CENT	61
CHAPITRE 1 PRINCIPES GÉNÉRAUX	62
1. NATURE JURIDIQUE.....	62
2. CHAMP D'APPLICATION.....	63
2.1. En vertu de l'article 1761 du code général des impôts.....	63
2.1.1. Impôts directs, produits et taxes assimilées visés par le Code Général des Impôts.....	63
2.1.2. Impôts directs perçus en vertu de textes non insérés au Code Général des Impôts.....	63
2.2. En vertu d'autres dispositions	64
2.3. Produits non majorables.....	64
CHAPITRE 2 DATE D'APPLICATION.....	65
1. MAJORATION DE L'ARTICLE 1761	65
1.1. Principe	65
1.2. Dérogations	65
1.2.1. Allongement du délai.....	65
1.2.1.1. Impôts au titre de l'année, mis en recouvrement avant le 1er août.....	65
1.2.1.2. Impôt sur le revenu mis en recouvrement en décembre.	65
1.2.2. Réduction du délai	66
1.3. Cas particulier des débiteurs publics	66
2. MAJORATION PRÉVUE PAR UN AUTRE ARTICLE.....	66

CHAPITRE 3 MODALITÉS D'APPLICATION	67
1. CAS OÙ LE DÉLAI LÉGAL DE PAIEMENT EXPIRE UN SAMEDI, UN DIMANCHE, UN JOUR FÉRIÉ OU CHÔMÉ	67
2. APPLICATION AUTOMATIQUE	69
3. RÈGLE DE NON-CUMUL	70
3.1. Versement du premier acompte dans les délais - Aucun versement pour le second acompte - solde hors délai	70
3.2. Premier acompte : pas de versement - Second acompte et solde hors délai	71
4. CALCUL DE LA MAJORATION SUR LES ACOMPTES PROVISIONNELS DE L'IMPÔT SUR LE REVENU	72
4.1. Le contribuable a effectué des versements dans les délais légaux	72
4.1.1. Impôt de l'année courante $\geq$ impôt ayant servi de base au calcul des acomptes provisionnels	73
4.1.2. Impôt de l'année courante $<$ impôt ayant servi de base au calcul des acomptes provisionnels	74
4.2. Le contribuable n'a effectué aucun versement dans les délais légaux	77
4.2.1. Impôt de l'année courante $\geq$ impôt ayant servi de base au calcul des acomptes provisionnels	77
4.2.2. Impôt de l'année courante $<$ impôt ayant servi de base au calcul des acomptes provisionnels	78
4.3. L'imposition de l'année courante est d'un montant inférieur au seuil légal ou le contribuable n'a pas fait l'objet d'une imposition, au titre des revenus de l'année précédente, dans l'année au cours de laquelle les acomptes étaient dus	78
5. CALCUL DE LA MAJORATION SUR L'ACOMPTE PROVISIONNEL DE LA TAXE PROFESSIONNELLE	79
CHAPITRE 4 MODALITÉS DE LIQUIDATION ET DE PRISE EN CHARGE.....	80
1. LIQUIDATION À L'INITIATIVE DU DÉPARTEMENT INFORMATIQUE	80
2. LIQUIDATION À L'INITIATIVE DU COMPTABLE	80
2.1. Dans l'application RAR en télégestion	80
2.2. Dans l'application RAR en micro-informatique	80
2.3. Dans l'application DDPAC	81
2.4. Rectifications	81
3. PRISE EN CHARGE	81
3.1. Par les comptables centralisateurs	81
3.2. Par les comptables non centralisateurs	81

CHAPITRE 5 RECOUVREMENT	82
1. ENCAISSEMENT	82
2. POURSUITES	82
3. CAS PARTICULIER DES DÉBITEURS EN REDRESSEMENT OU LIQUIDATION JUDICIAIRE	83
4. CONTENTIEUX DU RECOUVREMENT	83
CHAPITRE 6 ANNULATION	84
1. CAS D'ANNULATION	84
2. PROCÉDURE	85
3. DISPOSITIONS COMPTABLES	86
3.1. Pour les comptables non centralisateurs	86
3.2. Pour les comptables centralisateurs	86
CHAPITRE 7 ADMISSION EN NON-VALEURS	87
1. CHAMP D'APPLICATION	87
2. COMPÉTENCE	87
3. PROCÉDURE	87
TITRE VI LES DELAIS DE PAIEMENT ET LES REMISES GRACIEUSES DE MAJORATION DE DIX POUR CENT	89
PRÉAMBULE	90
CHAPITRE 1 CRITÈRES D'OCTROI	91
1. QUALITÉ DU DÉBITEUR	91
1.1. Professionnels et personnes morales de droit privé	91
1.2. Particuliers	91
2. NOTION DE FORCE MAJEURE	91
3. PRINCIPALES SITUATIONS POUVANT DONNER LIEU À REMISE TOTALE OU MODÉRATION	92
4. CONTRIBUABLES DEMANDEURS D'EMPLOIS	93
5. ENTREPRISES EN DIFFICULTÉ FAISANT L'OBJET D'UN TRAITEMENT PAR LE CODEFI OU LE CORRI, OU AYANT OBTENU DES DÉLAIS DE RÈGLEMENT PAR LA COMMISSION DES CHEFS DES SERVICES FINANCIERS ET DES REPRÉSENTANTS DES ORGANISMES DE SÉCURITÉ SOCIALE	93
6. DÉBITEURS CRÉANCIERS DE L'ÉTAT	93

6.1. Principe	93
6.2. Conditions à l'octroi des délais	93
6.2.1. La créance sur l'Etat doit être certaine et exigible et résulter d'un droit à paiement, justifié par une attestation établie par le service ordonnateur, liquidateur de la dépense, indiquant :	93
6.2.2. Les dettes fiscales des créanciers de l'Etat, pour l'acquittement desquelles ces derniers obtiennent automatiquement des délais de paiement, sont celles qui ne peuvent être payées à leur échéance normale, en raison du retard apporté au paiement de leurs créances sur l'Etat.	94
6.3. Octroi des délais.....	94
6.4. Remise gracieuse de la majoration de 10 %	94
6.5. Publicité du privilège du Trésor	94
7. DÉBITEURS CRÉANCIERS DES COLLECTIVITÉS LOCALES	95
8. CONTRIBUABLES AYANT BÉNÉFICIÉ D'UNE TRANSACTION	95
9. INTERVENTION DE MANDATAIRES	96
CHAPITRE 2 CONDITIONS PRÉALABLES À TOUTE DEMANDE DE REMISE DE MAJORATIONS OU DE DÉLAIS DE PAIEMENT	97
1. UNE DEMANDE ÉCRITE ET MOTIVÉE DU CONTRIBUABLE	97
2. UNE RÉPONSE ÉCRITE DU COMPTABLE	97
2.1. La remise de majoration est de la compétence du comptable.....	98
2.2. La remise de majoration n'est pas de la compétence du comptable.....	98
CHAPITRE 3 SUIVI DES DÉLAIS DE PAIEMENT	100
CHAPITRE 4 CONDITIONS D'EXAMEN DES DEMANDES EN REMISE DE MAJORATION.....	101
1. SEUILS DE COMPÉTENCE	101
2. PROCÉDURE APPLICABLE AUX DÉCISIONS	101
2.1. La remise relève de la compétence du comptable chargé du recouvrement des impositions.....	101
2.1.1. Décision du comptable.	101
2.1.2. Rôles respectifs des comptables centralisateurs et non centralisateurs.....	101
2.2. La remise relève de la compétence des receveurs des finances, des trésoriers-payeurs généraux ou du directeur de la comptabilité publique	102
2.3. Recours contre les décisions de rejet ou de modération	102
2.3.1. Compétence	102
2.3.2. Procédure	103

2.3.3. Décision	103
2.4. Notification des décisions	103
2.5. Procédures comptables	103
2.5.1. Comptables non centralisateurs	103
2.5.2. Comptables centralisateurs	103

TITRE I

LA MISE EN RECOUVREMENT

PRÉAMBULE

Les comptables du Trésor sont chargés du recouvrement d'impôts variés, perçus au profit de l'Etat, de collectivités ou établissements publics locaux ou d'organismes divers. Ces impôts sont soit versés spontanément par les contribuables, soit recouvrés en vertu de rôles (article 1658 du Code Général des Impôts).

La présente instruction s'applique aux impôts recouvrés par voie de rôle, c'est-à-dire :

1. DANS TOUS LES CAS :

- l'impôt sur le revenu (IR), qui frappe le revenu net global des personnes physiques (art.1 du C.G.I.) ;
- le prélèvement social sur certains revenus perçus au profit de la caisse nationale d'assurance vieillesse des travailleurs salariés (art. 1er de la loi n° 87-516 du 10 juillet 1987) ;
- la contribution sociale sur les revenus du patrimoine (article L 136-6 du code de la sécurité sociale) et la contribution au remboursement de la dette sociale (article 15 de l'ordonnance n° 96-50 du 24 janvier 1996) ;
- le prélèvement spécial sur les bénéfices réalisés à l'occasion de la création d'une force de dissuasion (art. 235 ter du C.G.I.) ;
- la taxe foncière sur les propriétés bâties (art. 1380 du C.G.I.) ;
- la taxe foncière sur les propriétés non bâties (art. 1393 du C.G.I.) ;
- la taxe d'habitation (art. 1407 du C.G.I.) ;
- la taxe professionnelle (art. 1447 du C.G.I.) ;
- la redevance des mines (art. 1587 et 1519 du C.G.I.) ;
- l'imposition forfaitaire sur les pylônes (art. 1519A du C.G.I.) ;
- la taxe d'enlèvement des ordures ménagères (art. 1520 du C.G.I.) ;
- la taxe de balayage (art. 1528 du C.G.I.) ;
- la taxe pour frais de chambres de commerce et d'industrie (art. 1600 du C.G.I.) ;
- la taxe pour frais de chambres de métiers (art. 1601 du C.G.I.) ;
- la taxe perçue au profit du budget annexe des prestations sociales agricoles (art. 1603 du C.G.I.) ;
- la taxe pour frais de chambre d'agriculture (art. 1604 du C.G.I.) ;
- les taxes spéciales d'équipement perçues au profit de l'établissement public de la Basse-Seine (art. 1608 du C.G.I.), de l'établissement public de la métropole Lorraine (art. 1609 du C.G.I.), de la région d'Ile-de-France (art. 1599 quinquies du C.G.I.), des établissements publics fonciers (art. 1607 bis du CGI), de l'établissement public foncier du Nord-Pas-de-Calais (art. 1609 A du CGI), de l'établissement public d'aménagement en Guyane (art. 1609 B du CGI)

2. DANS LES CAS OU, A DEFAUT OU PAR SUITE D'UN VERSEMENT INSUFFISANT PAR LE CONTRIBUABLE, UN ROLE EST EMIS AUX FINS DE RECOUVREMENT POUR :

- l'impôt sur les Sociétés (IS) établi sur l'ensemble des bénéfices ou revenus réalisés par les sociétés et autres personnes morales (art. 205 du C.G.I.) et la contribution de 10 % assise sur l'impôt sur les sociétés (art. 235 ter ZA du C.G.I.) ;
- l'imposition forfaitaire annuelle des Sociétés (IFA) à laquelle sont assujetties les personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés (art. 223 septies du C.G.I.) ;

- la taxe sur les salaires (TS) due par les personnes qui versent des salaires, lorsqu'elles ne sont pas assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée ou ne l'ont pas été sur 90 % au moins de leur chiffre d'affaires au titre de l'année civile précédant celle du paiement des rémunérations (art. 231 du C.G.I.) ;
- la taxe sur les personnes qui fournissent au public par l'intermédiaire du réseau téléphonique des services d'informations ou des services interactifs à caractère pornographique qui font l'objet d'une publicité sous quelque forme que ce soit (art. 23 de la loi n° 89-936 du 29 décembre 1989) ;
- la taxe annuelle sur les locaux à usage de bureaux perçue au profit du Fonds pour l'aménagement de l'Ile-de-France (art. 53 de la loi n° 89-936 du 29 décembre 1989) ;
- la cotisation perçue au titre de la participation des employeurs à l'effort de construction (art. 235 bis du CGI), lorsqu'elle n'a pas été acquittée spontanément auprès d'un organisme habilité à la percevoir ;
- la cotisation minimale de taxe professionnelle perçue au profit du fonds national de péréquation de la taxe professionnelle (art. 17 de la loi n° 95-1346 du 30 décembre 1995) ;
- la contribution (versée par les organismes collectant la participation des employeurs à l'effort de construction), perçue au profit du fonds pour l'accèsion à la propriété (art. 28 de la loi n° 95-1346 du 30 décembre 1995).

La présente instruction, à l'exception du titre relatif au paiement de l'impôt, ne s'applique donc pas au recouvrement des impôts lorsqu'ils sont payés spontanément par le contribuable ni au recouvrement des taxes d'urbanisme, non recouvrées par voie de rôle et régies par des dispositions particulières.

CHAPITRE 1

LES RÔLES

1. LEUR NATURE JURIDIQUE

Les rôles sont les titres exécutoires en vertu desquels les services du Trésor effectuent le recouvrement des impôts directs et taxes assimilées¹. Ce sont des listes établies par l'administration fiscale qui comportent pour chaque contribuable : son identification, les bases d'imposition, les éléments de liquidation de l'impôt, le montant à payer ainsi que le bénéficiaire.

Les rôles sont rendus exécutoires par arrêté du Préfet. Toutefois ce dernier peut déléguer ses pouvoirs au directeur des services fiscaux et aux collaborateurs de celui-ci ayant au moins le grade de directeur divisionnaire. La publicité de ces délégations est assurée par la publicité des arrêtés au recueil des actes administratifs de la préfecture.

L'apposition de la formule exécutoire sur la feuille de tête du rôle homologue celui-ci, et certifie l'existence de la créance sur le contribuable. Elle vise l'article 1658 du Code Général des Impôts et l'arrêté préfectoral de délégation de pouvoir. La formule exécutoire enjoint au contribuable ainsi qu'à ses représentants ou ayants-cause d'acquitter les sommes dues à peine d'y être contraint par les voies de droit.

Lors de l'homologation, le rôle reçoit également une date de mise en recouvrement ; il peut alors être transmis au Trésorier-Payeur Général pour prise en charge.

La date de mise en recouvrement est le point de départ des délais :

- d'exigibilité, le dernier jour du mois qui suit, sauf cas d'exigibilité immédiate ;
- de réclamation ;
- de prescription, quatre ans après la mise en recouvrement, sauf interruption ou suspension ;
- de détermination de la date limite de paiement, en principe le 15 du deuxième mois qui suit la mise en recouvrement.

2. LES DIFFÉRENTES SORTES DE RÔLES

La variété des procédures administratives utilisées pour aboutir à la mise en recouvrement de l'impôt conduit à distinguer différentes sortes de rôles.

2.1. POUR LES IMPÔTS D'ÉTAT :

☞ Les rôles collectifs d'impôt sur le revenu :

Ces rôles sont émis par les centres régionaux informatiques des impôts et leur recouvrement par les services du Trésor est suivi dans l'application REC du recouvrement amiable et pré-contentieux².

¹ Sauf dans le cas particulier de l'impôt sur les sociétés prévu à l'article R.245-1 du Livre des procédures fiscales.

² Cf. instruction codificatrice sur l'informatisation du recouvrement de l'impôt direct - Titre I : « Recouvrement informatisé amiable et précontentieux ».

☞ Les rôles individuels d'impôt d'Etat :

Ces rôles¹ sont établis par les centres départementaux d'assiette et leur recouvrement est suivi par les comptables du Trésor dans l'application RAR du recouvrement contentieux ou à défaut dans les applications RAM et DDPAC.

2.2. POUR LES IMPÔTS LOCAUX :

☞ Les rôles généraux "primitifs" ou "complémentaires" :

Ils assurent le recouvrement des produits votés par les collectivités bénéficiaires. Les rôles généraux "complémentaires" sont justifiés soit par une omission dans le budget, soit parce que celui-ci n'a pas été voté ou autorisé à temps. Les rôles généraux sont édités par les centres régionaux informatiques et sont pris en charge par les départements informatiques du Trésor dans l'application REC².

☞ Les rôles supplémentaires :

Ils sont justifiés par une augmentation de la matière imposable non comprise dans les rôles généraux.

☞ Les rôles particuliers :

Ils servent à réparer en matière de taxe d'habitation et de taxe foncière sur les propriétés bâties, les insuffisances d'évaluation résultant de l'inexactitude ou de l'absence des déclarations.

Les rôles supplémentaires et particuliers sont liquidés par les centres départementaux d'assiette des impôts et sont intégrés par les comptables dans l'application REC³

☞ Les rôles auxiliaires de taxes foncières :

Cette procédure est prévue par l'article 1660 du CGI.

Tout propriétaire ou usufruitier ayant plusieurs locataires ou fermiers dans la même commune et qui veut les charger de payer à son acquit la taxe foncière sur les biens qu'ils tiennent à ferme ou à loyer, doit remettre au comptable du Trésor chargé du recouvrement des impôts directs une déclaration indiquant sommairement la division de son revenu imposable entre lui et ses fermiers.

Cette déclaration est signée par le propriétaire et par les fermiers.

Si le nombre des fermiers est de plus de trois, la déclaration est transmise au directeur des services fiscaux qui opère la division de la taxe et porte, dans un rôle auxiliaire, la somme à payer par chaque fermier.

☞ Les rôles manuels spéciaux :

Ils sont utilisés pour le recouvrement d'impositions particulières ne concernant qu'un nombre très restreint de contribuables et assignées sur un seul poste comptable.

Tel est le cas pour l'imposition forfaitaire annuelle sur les pylônes supportant des lignes électriques à très haute tension (perçue au profit des communes) ou les taxes foncières et professionnelles (perçues au profit de l'Etat) émises pour La Poste et France Télécom.

¹ Cf. instruction n° 90-5-A1 du 12 janvier 1990.

² Cf. instruction codificatrice sur l'informatisation du recouvrement de l'impôt direct - Titre I : « Recouvrement informatisé amiable et précontentieux ».

³ Exceptés les rôles supplémentaires de taxes foncières informatisés et émis par les CRI fonciers.

☞ *Les rôles individuels d'impôts locaux*

Ces rôles sont pris en charge dans les applications du recouvrement contentieux (RAR - RAM ou DDPAC).

2.3. LE CONTENU DES RÔLES

2.3.1. Impôts locaux

Chaque article comprend l'identification du contribuable (nom, prénom, adresse, identifiant fiscal), la référence de l'imposition, le montant de chaque impôt et taxe annexe recouvrée en même temps, les frais perçus au profit de l'Etat, les dégrèvements et abattements éventuels calculés lors de l'émission de l'impôt ainsi que le montant à payer.

2.3.2. Impôts d'Etat

L'annexe 2 de l'instruction codificatrice sur l'informatisation du recouvrement de l'impôt direct, titre I "Recouvrement amiable et pré-contentieux" décrit le contenu des rôles d'impôt sur le revenu édités par les centres régionaux informatiques des impôts, dont le recouvrement est suivi dans l'application REC.

Le contenu des rôles individuels d'impôt d'Etat est décrit dans l'instruction sur l'informatisation du recouvrement de l'impôt direct, titre III "Recouvrement contentieux informatisé de l'impôt en télégestion" (annexe 2) et titre IV "Recouvrement contentieux informatisé de l'impôt en micro-informatique" (annexe 2).

CHAPITRE 2

LES REDEVABLES DE L'IMPÔT

Les contribuables sont les personnes inscrites au rôle. Ils diffèrent selon les impôts. En outre certaines personnes peuvent être tenues solidairement au paiement de l'impôt en vertu de dispositions législatives.

1. LES CONTRIBUABLES

1.1. A L'IMPÔT SUR LE REVENU¹

L'impôt mis à la charge d'un contribuable est calculé sur les revenus perçus par lui-même, ses enfants et les personnes à sa charge.

Les personnes mariées sont soumises à une *imposition commune* pour les revenus perçus par chacune d'elles, leurs enfants et leurs personnes à leur charge. Cette imposition est alors établie au nom de l'époux, précédé de la mention "Monsieur ou Madame".

Ces dispositions sont valables pour l'ensemble des impositions assises sur le revenu des personnes physiques comme la contribution sociale sur les revenus du patrimoine, etc.

1.2. A LA TAXE D'HABITATION¹

La taxe est établie au nom des *personnes qui ont, à quelque titre que ce soit, la disposition ou la jouissance des locaux imposables*.

Pour les personnes mariées, la taxe d'habitation pour leur résidence principale est, comme l'impôt sur le revenu, établie au nom de l'époux précédée de la mention "Monsieur ou Madame".

Pour les personnes non mariées, le nombre de contribuables inscrits au rôle est limité à deux. Le centre des impôts peut, sur demande du comptable, lui indiquer le nom des co-occupants non inscrits.

1.3. AUX TAXES FONCIÈRES ET TAXES ANNEXES¹

Les taxes sont établies au nom du *propriétaire*. Pour les immeubles acquis en communauté par des époux le rôle comporte les noms des époux présentés ainsi :

- Monsieur X époux Y
- Madame X née Y.

Toutefois, lorsqu'un immeuble est grevé d'usufruit ou loué, soit par bail emphytéotique, soit par bail à construction, soit par bail à réhabilitation, la taxe est établie au nom de l'usufruitier, de l'emphytéote ou du preneur à bail à construction ou réhabilitation. Dans les sociétés immobilières de copropriété, la taxe est établie au nom de chacun des membres de la société pour la part lui revenant dans les immeubles sociaux.

Dans la partie du rôle réservée à l'identification du contribuable, la qualité d'usufruitier ou de nu-propriétaire est indiquée le cas échéant. En matière d'indivision, est indiqué au rôle le nom de celui des co-propriétaires qui a été chargé d'assurer le règlement de l'imposition ou, si celui-ci n'est pas connu, le nom de l'un d'entre eux. Dans les deux cas, il est indiqué en outre "Et consorts". Dans ce cas, le centre des impôts fonciers indique, bien entendu, le nom et l'adresse des autres co-propriétaires sur demande du comptable.

¹ Cf. Guide pratique de fiscalité.

1.4. A LA TAXE PROFESSIONNELLE ET TAXES ANNEXES ¹

Ces taxes sont dues par des personnes physiques ou morales qui exercent à titre habituel une activité professionnelle non salariée.

2. LES AUTRES REDEVABLES DE L'IMPÔT

En vertu de l'article 1682 du Code Général des Impôts, "le rôle, régulièrement mis en recouvrement, est exécutoire non seulement contre le contribuable qui y est inscrit, mais contre ses représentants ou ayants-cause". Il convient alors de faire application des règles de droit civil.

Par ailleurs, diverses personnes peuvent, selon les impôts, être tenues solidairement au paiement avec le contribuable inscrit au rôle, soit en vertu de dispositions expresses du Code Général des Impôts, soit parce qu'ils ont garanti le paiement de ces impôts en se portant caution. Il convient de se reporter aux instructions particulières pour la mise en oeuvre de ces dispositions.

¹ Cf. Guide pratique de fiscalité.

CHAPITRE 3

L'INFORMATION DES CONTRIBUABLES

1. LES AVIS D'IMPOSITION

En vertu de l'article L 253 du Livre des Procédures Fiscales, un avis d'imposition est adressé sous pli fermé à tout contribuable inscrit au rôle.

1.1. SEUIL D'ÉMISSION

Il n'est pas émis d'avis d'imposition pour :

- les cotisations inférieures à 80 F qui ne sont pas mises en recouvrement lorsque leur montant par article est inférieur à 80 F et qu'elles sont perçues au profit du budget de l'Etat ou qui sont allouées en non-valeurs quand elles sont perçues au profit d'un autre budget ;
- les cotisations initiales d'impôt sur le revenu lorsque leur montant, avant imputation de tout crédit d'impôt est inférieur à 400 F (article 1657 du CGI).

1.2. CONTENU

Les avis d'imposition mentionnent le total par nature d'impôt des sommes à acquitter, les conditions d'exigibilité, la date de mise en recouvrement et la date limite de paiement. Pour les impôts locaux, une notice annexée à l'avis d'imposition fait apparaître les éléments de variation des impositions perçues au profit de chaque collectivité locale, groupement de collectivités locales ou organisme concerné.

1.3. EDITION ET EXPÉDITION

Les départements informatiques du Trésor éditent, mettent sous enveloppe et adressent aux contribuables les avis d'imposition suivants :

- avis de rôles généraux d'impôt sur le revenu et de taxe professionnelle,
- avis de contribution Sociale Généralisée et de Contribution pour le remboursement de la dette sociale,
- avis de rôles généraux de taxe d'habitation et de taxes foncières, à l'exception des Directions des Services Fiscaux déléguées - dans ce cas, les Centres Régionaux Informatiques des Impôts impriment, mettent sous enveloppe et adressent aux contribuables les avis concernés. En 1999, les services du Trésor éditeront la totalité des avis de rôles généraux d'impôts locaux,
- avis de taxe de balayage et de curage de la Ville de Paris,
- avis de rôles supplémentaires de taxes foncières.

La plupart des avis d'imposition est désormais éditée par les DIT pour que puisse figurer la somme restant à payer compte tenu des acomptes provisionnels versés. Il en est de même pour les contribuables ayant opté pour le prélèvement mensuel, le prélèvement à la date limite de paiement, le TIP ou le télépaiement de l'impôt qui reçoivent un avis d'imposition sur lequel figurent la date, le montant des prélèvements restant à effectuer ainsi que le compte bancaire de domiciliation.

Les Centres régionaux informatiques des impôts éditent les avis de rôles supplémentaires de taxe d'habitation et de taxe professionnelle qui sont expédiés aux contribuables par les comptables du Trésor.

Quel que soit le service chargé des expéditions, il doit prendre toutes les dispositions pour assurer celles-ci avant la date de mise en recouvrement.

En effet, dans le cas où l'avis d'imposition serait adressé tardivement au contribuable, l'impôt ne pourrait être exigible qu'à compter de la date à laquelle ce contribuable aurait été informé de la mise en recouvrement du rôle.

Toutefois l'avis d'imposition est réputé reçu lorsque le contribuable a changé d'adresse sans en informer les services déconcentrés du Trésor.

Au cas particulier des contribuables résidant à l'étranger, deux situations différentes peuvent se présenter :

- si le redevable réside dans un pays à monnaie librement transférable ou s'il est susceptible de se libérer en France et en francs français, le comptable envoie directement les avis au contribuable ; le montant des frais correspondant à l'affranchissement est imputé au débit de la rubrique 3472 "Imputation provisoire de dépenses - Dépenses à régulariser". Les transferts et imputations définitives chez le comptable centralisateur sont effectués dans les conditions prévues par l'instruction R3 ;
- dans les autres cas, les avis sont adressés, pour envoi au débiteur, au payeur auprès de l'ambassade de France territorialement compétent ou, à défaut, au trésorier-payeur général pour l'étranger.

1.4. CAS PARTICULIER DES AVIS D'IMPOSITIONS DÉMATÉRIALISÉS

Champ d'application :

- La SNCF a opté pour la dématérialisation des impositions de TH, TF et TP,
- EDF-DEPT pour les impositions de taxes foncières et de taxe professionnelle,
- la SICF pour la taxe foncière.

Dans le cadre de la dématérialisation des avis d'imposition, les DIT font parvenir au DI de la recette générale des finances de Paris un fichier contenant l'image des avis d'imposition. Après centralisation, ce fichier national est transmis aux grands comptes : SNCF, EDF-DEPT (Electricité de France, Direction Production Electricité Transport) et SICF (Société Immobilière des Chemins de Fer Français).

La SNCF ayant opté pour la dématérialisation totale, n'est plus destinataire d'avis d'imposition papier sauf les avis d'imposition de TH qui continuent à être adressés à la SNCF à l'adresse suivante :

SNCF, Direction financière

Division des Applications Fiscales

8, rue de Londres

75436 - Paris Cedex 09

Ils ne doivent, en aucun cas, être adressés aux gares ou aux services locaux ou régionaux de la SNCF.

Les avis d'imposition papier destinés à la SICF font l'objet d'un envoi groupé par les départements informatiques à l'adresse suivante : SICF, 190, avenue de Clichy 78858 Paris Cedex 17.

Les avis d'imposition papier destinés à EDF sont envoyés normalement.

2. LES EXTRAITS DE RÔLES ET CERTIFICATS DE NON-INSCRIPTION AU RÔLE

Pour différentes raisons et notamment parce qu'ils n'ont pas reçu leur avis d'imposition ou qu'ils l'ont égaré, les contribuables peuvent demander auprès des services du Trésor la délivrance de documents relatifs à leurs impositions :

- extraits de rôles ;
- ou
- certificats de non-inscription au rôle.

Par ailleurs ces documents ont force probante pour certaines conditions d'éligibilité fixées par le code électoral.

Il appartient aux comptables de faire droit gratuitement à ces demandes selon les dispositions suivantes.

Le contenu du rôle et par extension de l'extrait de rôle, n'est défini dans aucun texte législatif ou réglementaire. Seul l'article L 253 du LPF précise les mentions devant apparaître sur l'avis d'imposition : total par nature d'impôt, conditions d'exigibilité, date de mise en recouvrement et date limite de paiement.

L'extrait de rôle contient et se limite à ces seuls éléments.

2.1. IMPÔTS DIRECTS D'ÉTAT ET TAXES ASSIMILÉES

En vertu de l'article L 104 du Livre des Procédures Fiscales, *les extraits de rôle ou les certificats de non-inscription au rôle ne peuvent être délivrés qu'au contribuable lui-même.*

La définition stricte de l'article L 104 interdit par conséquent la délivrance d'un extrait de rôle ou d'un certificat de non-inscription au rôle à toute autre personne que le contribuable lui-même, c'est-à-dire :

- pour l'impôt sur les revenus : la personne inscrite au rôle ou l'un des époux en cas d'imposition d'un foyer fiscal ;
- pour l'impôt sur les sociétés et imposition forfaitaire annuelle, une personne habilitée à représenter la société imposée ;
- pour les autres impôts d'Etat, la personne physique inscrite au rôle ou un représentant de la personne morale.

Toutefois, la règle posée par l'article L 104 du Livre des Procédures Fiscales ne fait pas obstacle à la délivrance d'un extrait de rôle à une personne dûment mandatée par le contribuable pour le représenter. Il appartient alors au comptable de s'assurer de la réalité de la procuration en vérifiant, sous sa responsabilité, l'authenticité de la signature du contribuable figurant sur le mandat.

2.2. IMPÔTS LOCAUX ET TAXES ANNEXES

Les extraits de rôles ou certificats de non-inscription au rôle peuvent être délivrés au contribuable et à ses mandataires.

Toute personne qui en fait la demande peut obtenir un extrait de rôle ou certificat de non-inscription au rôle concernant n'importe quel contribuable à condition qu'elle soit elle-même *imposée personnellement dans la même commune que le contribuable et pour la même année* à la taxe d'habitation, aux taxes foncières ou à la taxe professionnelle.

Un comptable ne doit donc pas délivrer à un contribuable des extraits de rôle pour l'ensemble des personnes inscrites sur ce rôle.

Face à une telle demande, il convient d'inviter le contribuable à s'adresser à la Direction des Services Fiscaux.

2.3. RÔLES DÉPOSÉS AUX ARCHIVES ¹

Lorsqu'ils demandent la délivrance d'extraits de rôles déposés aux archives, les usagers seront d'abord orientés vers les Archives départementales qui peuvent délivrer des reproductions ou extraits des documents qui sont en leur possession, revêtus d'un visa de conformité conformément aux dispositions du décret n° 79-1039 du 3 décembre 1979 relatif à la délivrance de visas de conformité des copies, reproductions photographiques et extraits des documents conservés dans les dépôts d'archives publiques.

Toutefois, si faute d'un arrangement local entre le trésorier-payeur général et le directeur des Archives départementales, celui-ci n'acceptait pas de délivrer directement les extraits, il y aurait lieu d'appliquer le dispositif suivant :

- les chefs de poste en résidence au chef-lieu du département devront se rendre à la direction des Archives départementales pour assurer eux-mêmes l'exécution des demandes formulées par les usagers ;
- le trésorier-payeur général centralise les demandes adressées aux comptables autres que ceux du chef-lieu du département et confie à l'un de ses agents la mission d'établir sur place les documents sollicités.

2.4. INFORMATION DES TIERS TENUS AU PAIEMENT DE L'IMPÔT

L'article 1682 du Code Général des Impôts stipule que "le rôle... est exécutoire non seulement contre le contribuable qui y est inscrit, mais contre ses représentants ou ayants-cause". Or l'article L 104 du Livre des Procédures Fiscales ne prévoit pas la délivrance à ces derniers d'un extrait de rôle, bien qu'ils puissent être appelés à payer l'impôt à la place du contribuable défaillant. Aussi est-il admis que les personnes tenues au paiement de l'impôt, en vertu d'une disposition législative ou contractuelle, puissent se faire délivrer un extrait de rôle. Dans ce cas, le comptable indiquera sur ce document uniquement :

- la nature de l'impôt ;
- sa date de mise en recouvrement ;
- son montant ;

à l'exclusion de tout autre renseignement qui permettrait de reconstituer le montant des revenus imposables.

Toute infraction aux règles de délivrance des extraits de rôle et des certificats de non-inscription au rôle définies ci-dessus serait constitutive d'un manquement à l'obligation de secret professionnel définie par les articles L 103 du Livre des Procédures Fiscales et 226-13 du Code pénal.

¹ cf. instruction n° 86-126-V 9 du 21 octobre 1986.

CHAPITRE 4

PRISE EN CHARGE DES RÔLES

Les rôles d'impôts directs et taxes assimilées sont pris en charge dans la comptabilité de l'Etat par les trésoriers-payeurs généraux au moyen de l'état de développement des rôles, selon les dispositions prévues par l'instruction n° 87-128 PR du 29 octobre 1987 sur la comptabilité de l'Etat (Tome 2 - Titre I).

Les impôts émis par voie de rôle à compter du 1er janvier 1998 sont ventilés en 6 catégories d'impôts :

☞ Impôt sur le revenu - CSG - CRDS¹

☞ Impôt sur les sociétés émis par voie de rôle

Cette catégorie regroupe également l'imposition forfaitaire annuelle émise par voie de rôle.

☞ Autres impôts d'Etat

Cette catégorie comprend :

- Cotisation perçue au titre de la participation des employeurs à l'effort de construction ;
- Prélèvement spécial sur les bénéfices réalisés à l'occasion de la création d'une force de dissuasion ;
- Amendes fiscales ;
- Taxe sur les salaires sur rôles ;
- Taxe sur les services d'informations ou interactifs à caractère pornographique ;
- Cotisation minimale de taxe professionnelle ;
- Contribution au congé individuel de formation ;
- Majorations de 10 % ;
- Frais de poursuites ;
- Pénalités de mensualisation.

☞ Taxe d'habitation

☞ Taxes foncières

Cette catégorie regroupe également la taxe d'enlèvement des ordures ménagères.

☞ Taxe professionnelle et autres impôts locaux.

La catégorie des autres impôts locaux regroupe :

- redevances communale et départementale des mines ;
- imposition forfaitaire annuelle sur les pylônes électriques ;
- taxe de balayage et redevance de curage

☞ Une septième catégorie reprend les impôts non ventilés restant à recouvrer, au 31 décembre 1997.

Les prises en charge sont suivies par catégories d'impôts dans l'application STAR et sont intégrées automatiquement en CGE, aux sous-comptes concernés en fonction de la nature des impôts.

¹ Il s'agit de la CSG et du CRDS sur les revenus du patrimoine.

Les prises en charge sont saisies par la trésorerie générale dans le module « prise en charge de l'application STAR ».

La recette des finances continue à servir le module "prise en charge de l'application STAR", jusqu'à sa date de suppression ou de rénovation. Elle enregistre les prises en charge dans les mêmes conditions que la trésorerie générale, sous le numéro codique de cette dernière afin de permettre l'intégration automatique des écritures dans le fichier CGE de la trésorerie générale.

Un état des sommes à recouvrer, accompagné des feuilles de tête des rôles, s'ils n'ont pas été transmis directement aux comptables chargés du recouvrement, est transmis par le trésorier-payeur général aux comptables non centralisateurs de son département.

Les trésoreries générales doivent mettre en place un système de retour d'information à destination des recettes des Finances renouvelées pour leur permettre de suivre le recouvrement de leur arrondissement financier.

TITRE II

L'EXIGIBILITÉ DE L'IMPÔT

CHAPITRE 1

LE PRINCIPE

Une créance est exigible lorsqu'elle est parvenue à échéance et que, par conséquent, elle n'est affectée d'aucun terme.

L'exigibilité constitue donc l'une des qualités essentielles d'une créance pour que son titulaire soit en droit d'en réclamer le paiement immédiat au débiteur et puisse, s'il dispose d'un titre exécutoire, avoir recours, si besoin est, aux voies d'exécution.

Pour les impôts recouvrés par voie de rôle, *la date d'exigibilité* revêt une importance particulière puisque c'est à compter de cette date que *le comptable chargé du recouvrement pourra*, en vertu de la force exécutoire du rôle, *exiger du contribuable le paiement de son impôt* et en poursuivre éventuellement le recouvrement.

Le 1 de l'article 1663 du Code Général des Impôts pose le principe que les impôts directs, produits et taxes assimilés, visés par ce code, sont exigibles *le dernier jour du mois suivant celui de la mise en recouvrement du rôle*.

Ce principe est valable quels que soient la date d'homologation du rôle et le délai existant entre celle-ci et la date de mise en recouvrement.

Ainsi deux rôles mis en recouvrement le 31 octobre sont exigibles le 30 novembre même si l'un a été homologué en octobre et l'autre en septembre.

CHAPITRE 2

LA SUSPENSION DE L'EXIGIBILITÉ

La loi ne prévoit pas véritablement de suspension de l'exigibilité de l'impôt mais soit une suspension du recouvrement, soit un sursis au paiement. Dans la pratique toutefois, ces mesures empêchent le Trésor d'exiger de ses débiteurs le paiement immédiat des impôts et d'avoir recours aux voies d'exécution.

1. LE SERVICE NATIONAL

L'article 1663 A du Code Général des Impôts prévoit seulement que la perception de l'impôt sur le revenu dû par les jeunes gens salariés accomplissant leur service national est suspendue pendant la durée légale de celui-ci mais, par mesure de bienveillance, il a été décidé :

- de faire bénéficier de ces dispositions l'ensemble des appelés, salariés ou non salariés, ainsi que les volontaires de sexe féminin ;
- d'étendre cette mesure à l'ensemble des cotisations courantes dues par les appelés, à savoir les cotisations de l'impôt sur le revenu afférentes ou non aux revenus de l'année précédant celle de l'incorporation, de la taxe d'habitation, de la taxe professionnelle et des taxes foncières dues ou non au titre de l'année d'incorporation, à condition que la date d'incorporation soit antérieure à la date limite de paiement de ces impositions ¹.

1.1. DÉFINITION DU SERVICE NATIONAL ET DE SA DURÉE

L'article L1 du Code du service national précise que le service national peut revêtir :

- une forme militaire : le service militaire ;
- des formes civiles : le service de défense, le service de sécurité civile, le service de l'aide technique, le service dans la police nationale, le service de la coopération et le service des objecteurs de conscience.

La durée du service national est de :

- dix mois pour le service militaire, le service dans la police nationale et le service de sécurité civile ;
- seize mois pour les services de l'aide technique et de la coopération ;
- vingt mois pour le service des objecteurs de conscience.

Par ailleurs, l'article L. 72 du code précité donne la possibilité aux jeunes gens de prolonger leur service militaire actif au-delà de la durée légale, pour une période de deux à quatorze mois, sans que la durée totale des services puisse excéder vingt-quatre mois.

Bien que, dans ce cas, la durée effective du service militaire excède la durée légale prévue, il a été décidé, également par mesure de bienveillance, d'admettre au bénéfice de la suspension du recouvrement les jeunes gens ayant opté pour un prolongement de leur service militaire.

Dans ces conditions, tous les contribuables qui accomplissent un service national actif bénéficient, quelles que soient la forme et la durée de celui-ci, de la suspension du recouvrement instituée par l'article 1663 A du Code Général des Impôts.

¹ Ces dispositions ne s'appliquent donc pas aux cotisations déjà majorées, pour lesquelles le comptable peut cependant accorder des délais de paiement.

1.2. JUSTIFICATION À PRODUIRE

Lorsqu'ils réclament le bénéfice de la suspension du recouvrement de leurs impôts pendant la durée de leur service national, les contribuables doivent produire une attestation de l'autorité compétente justifiant qu'ils effectuent une des formes du service national précisées au § 1.1.

1.3. EXPIRATION DU DÉLAI DE SUSPENSION DU RECOUVREMENT

A l'issue de leur service national, les intéressés bénéficient d'un délai de six mois et demi pour s'acquitter de leurs impôts sans subir la majoration de 10 %.

Les majorations appliquées à des cotes soldées avant le 15 du septième mois qui suit la fin du service seront donc annulées ¹.

1.4. GESTION ADMINISTRATIVE

Dans les applications informatiques du recouvrement, la suspension du recouvrement est enregistrée sous le code "délais" avec une date-butoir égale au 15 du septième mois qui suit la fin du service national.

2. LE SURSIS LÉGAL DE PAIEMENT

L'article L277 du Livre des Procédures Fiscales stipule que le contribuable qui conteste le bien-fondé ou le montant des impositions mises à sa charge peut, s'il en a expressément formulé la demande dans sa réclamation et s'il a précisé le montant ou les bases du dégrèvement auquel il estime avoir droit, être autorisé à différer le paiement de la partie contestée de ces impositions et des pénalités y afférentes.

Le dépôt d'une réclamation suspensive de paiement suspend l'exigibilité de l'impôt, dont le Trésor ne peut plus exiger un paiement immédiat ².

3. IMPÔTS AFFÉRENTS À LA PÉRIODE DE DEUX ANS EXCÉDANT LE DÉLAI NORMAL DE PRESCRIPTION

L'article L187 du Livre des Procédures Fiscales prévoit que, lorsque la découverte d'agissement frauduleux a entraîné le dépôt d'une plainte en vue de l'application de sanctions pénales, le service des impôts a la possibilité d'opérer des contrôles et, le cas échéant, d'émettre des impositions au titre des deux années excédant le délai normal de prescription.

Cependant, jusqu'à ce que la décision de la juridiction pénale soit devenue définitive, il peut être sursis au recouvrement des impositions afférentes à la période excédant le délai ordinaire de prescription. Ce sursis est subordonné au dépôt de garanties par le contribuable concerné.

¹ Titre V Chapitre 6 section 1.

² Pour la conduite à tenir en cas de réclamation suspensive de paiement, il convient de se reporter à la documentation relative à ce sujet, et notamment aux instructions n° 87-56 A 3 du 6 mai 1987 et 87-123 A3 du 21 octobre 1987.

4. DÉMÉNAGEMENT À L'ÉTRANGER

En cas de déménagement d'un contribuable à l'étranger, le deuxième alinéa du 2 de l'article 1663 du Code Général des Impôts prévoit que les impôts déjà mis en recouvrement ou en cours d'établissement, de même que ceux qui ressortent de la déclaration provisoire des revenus à effectuer avant le départ, sont exigibles immédiatement.

Toutefois, le contribuable a la faculté de différer le règlement de ses impositions en demandant des délais de paiement et en fournissant au comptable des garanties.

Ces garanties peuvent être celles prévues à l'article R*277-1 du Livre des Procédures Fiscales, c'est-à-dire : des créances du Trésor, des cautions, des valeurs mobilières, des affectations hypothécaires, des nantissements de fonds de commerce.

Pour ce qui concerne les salariés expatriés, la garantie proposée sera fréquemment une caution de l'employeur. De telles cautions devront en principe être systématiquement acceptées. L'acte de caution devra comporter une mention précisant, lorsqu'il s'agit d'une société, que le signataire est bien habilité à délivrer de tels engagements (qualité du signataire, le cas échéant, décision de l'assemblée générale prévoyant le principe de l'octroi de telles garanties)¹.

Il appartient au comptable du Trésor d'apprécier la valeur des garanties qui lui sont offertes en contrepartie de l'octroi de délais de paiement.

Ces délais pourront permettre au contribuable de régler ses impositions aux mêmes dates que s'il était resté en France, et éventuellement d'étaler ses règlements sur une période qui, sauf cas particulier, ne devra pas excéder une année.

En cas de difficulté d'appréciation de la valeur des garanties offertes, principalement lorsque des garanties autres que celles énumérées ci-avant sont proposées, le comptable chargé du recouvrement prendra l'attache du comptable centralisateur.

En tout état de cause, il y a lieu de procéder à un examen rapide et bienveillant des garanties proposées.

Cet examen étant effectué dans le cadre d'une procédure gracieuse d'octroi de délais de paiement, les contestations éventuelles en cas de refus n'entrent pas dans le champ de compétence du juge du référé administratif.

5. LE PLAFONNEMENT DE LA TAXE PROFESSIONNELLE PAR RAPPORT À LA VALEUR AJOUTÉE

En application de l'article 1679 quinquies du CGI, les redevables peuvent, sous leur responsabilité, déduire du montant du solde de la taxe professionnelle de l'année N, exigible à partir du 1er décembre de l'année N, le montant du dégrèvement auquel ils estiment avoir droit, au titre du plafonnement de leurs cotisations par rapport à la valeur ajoutée de l'année N.

Dans cette situation, le redevable doit remettre aux comptables du Trésor chargés du recouvrement des cotisations de taxe professionnelle une déclaration datée et signée, précisant le détail des imputations effectuées.

La déduction doit être affectée en priorité sur la taxe due pour le principal établissement² et le solde éventuel sur les autres taxes dans l'ordre décroissant de leur importance.

¹ L'annexe 5 de l'instruction n° 87-56 A 3 du 6 mai 1987 fournit un modèle d'engagement de caution dont il convient de s'inspirer.

² Pour les sociétés, le principal établissement est celui au lieu duquel est établi l'impôt sur les sociétés.

Il découle de ces dispositions que le Trésor ne peut exiger un paiement immédiat de la part de la cotisation correspondant à la réduction effectuée par le redevable au titre du plafonnement de la taxe professionnelle, dans la limite du dégrèvement¹ attendu. Pour cette fraction le Trésor est dispensé de l'obligation de publier son privilège².

¹ Le montant de ce dégrèvement ne peut excéder un milliard de francs pour les impositions établies au titre de 1994 et 500 millions de francs au titre de 1995 et des années suivantes.

² Cf. instruction codificatrice "Sûretés réelles et personnelles du Trésor" - Titre I.

CHAPITRE 3

L'EXIGIBILITÉ IMMÉDIATE

1. DÉFINITION

L'exigibilité immédiate des impôts a pour conséquence de *supprimer le délai accordé au contribuable pour s'acquitter de ses impôts*, délai qui est en principe d'un mois au minimum, *entre la mise en recouvrement de l'imposition et la date à laquelle le Trésor peut en réclamer le paiement immédiat*.

Dans les cas d'exigibilité immédiate de l'impôt, celui-ci sera donc exigible dès sa mise en recouvrement¹ ou lors de la survenance d'un événement entre la mise en recouvrement et la date normale.

2. LES CAS D'EXIGIBILITÉ IMMÉDIATE

2.1. LE DÉMÉNAGEMENT HORS DU RESSORT DU POSTE COMPTABLE

2.1.1. Principe

En vertu du 2 de l'article 1663 du Code Général des Impôts, le déménagement hors du ressort du poste comptable chargé du recouvrement de l'impôt, entraîne son exigibilité immédiate, à moins que le contribuable n'ait fait connaître, avec justifications à l'appui, son nouveau domicile.

Cette disposition trouve son origine dans l'article 18 de la loi du 26 mars 1831, à une époque où les cotisations étaient "divisées en douze portions égales et payables de mois en mois" depuis la loi du 3 frimaire an VII (23 novembre 1798).

Si les conditions d'exigibilité de l'impôt ont évolué depuis plus d'un siècle et demi, le déménagement d'un contribuable hors du ressort du poste comptable sans avoir justifié de son nouveau domicile entraîne l'exigibilité immédiate des impôts, soit dès leur mise en recouvrement, soit à la date du déménagement si celui-ci se produit entre la mise en recouvrement et le dernier jour du mois qui suit.

2.1.2. Modalités d'application

2.1.2.1. Impôts auxquels s'applique la règle.

La règle s'applique à tous les impôts directs qui sont recouvrés par voie de rôle, à l'exception des taxes foncières, car le Trésor bénéficie pour leur recouvrement de la garantie fournie par l'immeuble imposé.

2.1.2.2. Déménagements donnant lieu à application de la règle.

Il faut qu'il y ait déménagement hors du ressort du poste comptable. Dans les villes comportant plusieurs postes comptables, le déménagement d'une trésorerie à une autre entraîne l'exigibilité immédiate.

C'est-à-dire que la règle ne s'applique pas s'il y a déménagement dans le ressort du même poste, soit à l'intérieur de la même commune, soit entre deux communes dépendant du même poste mais qu'elle s'applique lorsqu'un déménagement à l'intérieur d'une commune conduit le contribuable à changer de poste de rattachement.

¹ A condition que l'avis ait été adressé au contribuable avant la date de mise en recouvrement.

Le domicile dont le changement entraîne l'exigibilité immédiate de l'impôt est le domicile fiscal, c'est-à-dire le domicile de fait, défini comme étant la résidence du contribuable. Ce changement de domicile fiscal s'opère par le seul fait du déménagement.

2.1.2.3. Justification du changement de domicile.

L'ordre de réexpédition définitif du courrier donné à la Poste est considéré comme une justification du changement de domicile. Pour les autres justifications possibles, il appartient au comptable d'en apprécier la pertinence.

2.2. LA VENTE VOLONTAIRE OU FORCÉE

Le 2 de l'article 1663 du Code Général des Impôts n'apporte aucune limitation à la notion de vente quant aux biens concernés.

Ce cas d'exigibilité immédiate est très ancien et n'a donné lieu qu'à peu de litiges tranchés par les tribunaux.

Néanmoins le tribunal civil de Langres a jugé que "pour que les impositions soient exigibles immédiatement et en totalité, il suffit de constater qu'il y a eu certainement vente volontaire ou forcée" et "qu'il importe peu que cette vente ait été totale ou partielle seulement puisque la loi ne fait aucune distinction à ce sujet" ¹.

2.2.1. En cas de vente volontaire

Lorsque la vente est réalisée à l'amiable par le contribuable, le comptable apprécie si l'atteinte qu'elle porte aux droits du Trésor est suffisamment grave pour faire jouer l'exigibilité immédiate. S'il y a lieu le comptable adresse, aussitôt qu'il en est informé, une demande de paiement au contribuable. En cas de refus, il exerce les poursuites.

Si le comptable n'a pu agir avant l'enlèvement des meubles, il a encore la ressource de s'adresser à l'acquéreur - si celui-ci ne s'est pas encore libéré de son prix -, en tant que tiers détenteur de sommes appartenant à un redevable d'impôt.

Le comptable peut également exercer contre le propriétaire des lieux occupés l'action en responsabilité des articles 1686-1687 du Code Général des Impôts.

2.2.2. En cas de vente par autorité de justice

Le comptable adresse sa demande de paiement à l'huissier de justice, au notaire ou au commissaire-priseur qui a procédé à la vente.

Ces officiers ministériels sont tenus de lui délivrer les fonds jusqu'à concurrence du montant des contributions dues, en vertu de l'article L. 265 du Livre des Procédures Fiscales.

2.3. LE DÉMÉNAGEMENT À L'ÉTRANGER

En vertu du 2 de l'article 1663 du Code Général des Impôts, le déménagement à l'étranger lorsqu'il s'accompagne du transport effectif des meubles à l'étranger entraîne l'exigibilité immédiate :

- des impôts mis en recouvrement dont la date normale d'exigibilité n'est pas atteinte ;
- de l'impôt sur les revenus perçus l'année précédant le départ ;
- des impôts établis sur la base de la déclaration provisoire à effectuer avant le départ.

Le contribuable a toutefois la faculté de différer le règlement de ses impositions dans les conditions exposées au chapitre 2 section 4.

¹ Jugement du 2 avril 1903, fiche A 39 n° 021/1 du fichier de Jurisprudence.

La mention de l'exigibilité immédiate des impôts pour cause de départ à l'étranger figure sur le rôle individuel émis à cette occasion.

2.4. LA CESSION OU LA CESSATION D'ENTREPRISE ¹

En cas de cession ou de cessation, en totalité ou en partie, d'une entreprise industrielle, commerciale, artisanale ou minière, ou d'une exploitation agricole dont les résultats sont imposés d'après le régime du bénéfice réel, l'impôt sur le revenu dû en raison des bénéfices réalisés dans cette entreprise ou exploitation et qui n'ont pas encore été imposés est immédiatement établi.

Il en est de même, dans le cas de cessation de l'exercice d'une profession non commerciale pour l'impôt sur le revenu dû en raison des bénéfices provenant de l'exercice de cette profession - y compris ceux qui proviennent de créances acquises et non encore recouvrées - et qui n'ont pas encore été imposés.

L'impôt sur le revenu ainsi établi est exigible immédiatement, c'est-à-dire dès sa mise en recouvrement en vertu du 2 de l'article 1663 du Code Général des Impôts. L'impôt est toujours émis par voie de rôle individuel. La mention de l'exigibilité immédiate figure sur le rôle et sur l'avis d'imposition ².

2.5. LE DÉCÈS

Dans le cas de décès du contribuable ou de l'un ou l'autre des époux soumis à une imposition commune, l'impôt sur le revenu est établi en raison des revenus dont le défunt a disposé pendant l'année de son décès et des bénéfices industriels et commerciaux réalisés depuis la fin du dernier exercice taxé. L'impôt porte également sur les revenus dont la distribution ou le versement résulte du décès, s'ils n'ont pas été précédemment imposés et sur ceux que le défunt a acquis sans en avoir la disposition antérieurement à son décès.

La déclaration des revenus imposables est produite par les ayants-droit du défunt dans les six mois de la date du décès.

L'impôt sur le revenu émis à la suite de cette déclaration est exigible immédiatement en vertu du 2 de l'article 1663 du Code Général des Impôts.

L'impôt est alors toujours émis par voie de rôle individuel et la mention de l'exigibilité immédiate figure sur le rôle et l'avis d'imposition ².

2.6. L'APPLICATION D'UNE MAJORATION POUR NON-DÉCLARATION OU DE DÉCLARATION TARDIVE OU INSUFFISANTE DES REVENUS ET BÉNÉFICES IMPOSABLES

Les sanctions prévues par le Code Général des Impôts en cas d'insuffisance, défaut ou retard dans la déclaration des revenus ou bénéfices sont de deux ordres :

- un intérêt de retard calculé au taux de 0,75 % par mois sur le montant des sommes mises à la charge du contribuable ;
- *une majoration de 10 %, 40 % ou 80 % du montant des droits mis à la charge du contribuable ou résultant de la déclaration déposée tardivement.*

Le 2 de l'article 1663 du Code Général des Impôts prévoit que l'application d'une majoration pour non-déclaration ou déclaration tardive ou insuffisante des revenus et bénéfices imposables entraîne l'exigibilité immédiate et totale de l'imposition mise en recouvrement.

¹ Voir titre II de la seconde partie de l'instruction codificatrice sur les sûretés réelles et personnelles du Trésor pour les autres questions liées à la cession ou la cessation d'entreprise.

² cf. instruction n° 90-5 A 1 du 12 janvier 1990.

En revanche, les impositions assorties du seul intérêt de retard ne sont pas exigibles immédiatement. Ce sont les impositions consécutives à un redressement apporté à la déclaration souscrite, dans les cas où la mauvaise foi n'a pas été retenue contre le contribuable.

L'exigibilité immédiate des impositions pour cause de majoration pour non-déclaration ou déclaration tardive ou insuffisante est signalée sur le rôle :

- pour les rôles généraux d'impôt sur le revenu établis par les centres régionaux informatiques des impôts, par la présence des codes exigibilité "B" ou "C" et par un code nature des pénalités de valeur "1" ou "4" ¹ ;
- pour les rôles individuels d'Etat, la mention de l'exigibilité immédiate figure sur les rôles ² ;

Dans les deux cas, la mention de l'exigibilité immédiate figure également sur les avis d'imposition.

2.7. LE DÉFAUT, LE RETARD OU L'INSUFFISANCE DANS LE VERSEMENT DES ACOMPTES PROVISIONNELS

Les contribuables imposés à l'impôt sur le revenu ³ ou à la taxe professionnelle ⁴ sont, sous certaines conditions, assujettis au paiement d'un ou deux acomptes provisionnels calculés en fonction de leur imposition de l'année précédente. Ce ou ces acomptes provisionnels s'imputent sur l'imposition de l'année courante.

Le deuxième alinéa du 3 de l'article 1664 du Code Général des Impôts prévoit que si tout ou partie d'un acompte provisionnel d'impôt sur le revenu n'a pas été versé le 15 du mois suivant celui au cours duquel il est devenu exigible ⁵, la totalité de l'imposition qui sera mise à la charge du contribuable à raison des revenus de l'année précédente, imposition en l'acquit de laquelle les acomptes devaient être versés, sera exigible dès la mise en recouvrement.

Le troisième alinéa de l'article 1679 quinquies étend cette disposition à la taxe professionnelle ⁶.

En pratique cette sanction s'applique lorsque les acomptes ont subi une majoration de 10 % pour retard, défaut ou insuffisance de versement le 15 février ou le 15 mai, compte tenu des possibilités de dispense et de réduction ⁷.

Lorsque le contribuable est imposé dans un rôle émis par le centre régional informatique des impôts, la mention de l'exigibilité immédiate de l'impôt figure sur l'avis d'imposition adressé au contribuable.

¹ Cf. instruction codificatrice sur l'informatisation du recouvrement de l'impôt direct - Titre I : « Recouvrement informatisé amiable et précontentieux ».

² Cf. instruction n° 90-5-A1 du 12 janvier 1990.

³ Cf. Titre III - Chapitre 1

⁴ Cf. Titre III - Chapitre 2

⁵ Cf. Titre III chapitre 1 § 2.4 et 2.5

⁶ Cf. Titre III-chapitre 2 section 2

⁷ Cf. Titre III - chapitre 1 § 2.6 et Titre V - chapitre 3 section 4 pour l'impôt sur le revenu - Titre III chapitre 2 section 3 et Titre V-chapitre 3 section 5 pour la taxe professionnelle.

Le comptable est avisé de l'exigibilité immédiate des impositions pour lesquelles les acomptes provisionnels n'ont pas été réglés dans les délais par la liste des majorations sur acomptes provisionnels. Par ailleurs, la consultation du compte du redevable fait apparaître un élément de débit "631" ou "632" correspondant aux majorations liquidées sur les acomptes provisionnels.

La sanction de l'exigibilité immédiate de l'impôt sur le revenu s'applique également, en vertu du II de l'article 1762 A du Code Général des Impôts aux contribuables qui ont perdu le bénéfice de leur option pour le paiement mensuel de cet impôt par suite d'un deuxième retard de paiement au cours de la même année ¹. Elle ne s'applique pas en revanche aux contribuables qui perdent le bénéfice de cette option à la suite d'une réduction abusive du montant des prélèvements mensuels ².

2.8. RÔLES DE REDRESSEMENT ÉMIS POUR LES IMPÔTS À PAYER SPONTANÉMENT

Certains impôts doivent être payés spontanément par les contribuables au comptable du Trésor du lieu de leur principal établissement. En cas de défaut, d'insuffisance ou, dans certains cas, de retard de paiement, un rôle est émis pour le recouvrement des droits éludés, qui est exigible immédiatement. Ces dispositions concernent :

- l'impôt sur les sociétés perçu par voie de rôle sauf lorsque cet impôt est émis à l'encontre d'établissements publics, associations ou collectivités sans but lucratif pour certains de leurs revenus imposés en vertu de l'article 219 bis du Code Général des Impôts ;
- la taxe sur les salaires ;
- la taxe annuelle sur les locaux à usage de bureaux perçue dans la région Ile-de-France ;
- la taxe sur les services d'information ou interactifs à caractère pornographique.
- la cotisation de 2 % perçue au titre de la participation des employeurs à l'effort de construction.

La mention de l'exigibilité immédiate est portée sur les rôles et sur les avis d'imposition ³.

Il est précisé que les rôles d'imposition forfaitaire annuelle des sociétés émis à défaut de paiement spontané ou de retard ou insuffisance de paiement ne sont pas exigibles immédiatement.

2.9. AMENDES FISCALES

Les amendes fiscales prévues aux articles 1725 et 1726 du Code général des Impôts pour le défaut de production de documents à l'administration fiscale dans les délais prescrits, ou pour les omissions ou inexactitudes relevées dans ces documents, sont exigibles immédiatement en vertu du dernier alinéa du 2° de l'article 1663 lorsqu'elles se rapportent à des impôts directs et sont recouvrées par voie de rôle.

Il en est de même des amendes mises en recouvrement, en vertu de l'article 1768 du Code Général des Impôts, à l'encontre de toute personne physique ou morale, toute association ou tout organisme qui s'est abstenu d'opérer les retenues à la source afférentes aux revenus perçus par des personnes ou sociétés n'ayant pas d'installation professionnelle en France.

Dans ces deux cas, la mention de l'exigibilité immédiate figure sur le rôle et les avis d'imposition.

¹ Cf. instruction codificatrice sur le « Paiement mensuel de l'impôt » chapitre 2 § 4.2

² Cf. instruction codificatrice sur le « Paiement mensuel de l'impôt » chapitre 2 § 4.3

³ Cf. instruction n° 90-5-A1 du 12 janvier 1990

2.10. MAJORATION PRONONCÉE PAR LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

Lorsque le tribunal administratif estime qu'une demande ayant comporté un sursis de paiement a entraîné un retard abusif dans le paiement de l'impôt, il peut, en vertu de l'article L. 280 du Livre des Procédures Fiscales, par une décision non susceptible d'appel rendue en même temps que le jugement sur le fond, prononcer une majoration des droits contestés à tort.

Le montant de cette majoration ne peut dépasser 1 % par mois entier écoulé entre la date de l'enregistrement de la demande au greffe et celle du jugement ou celle du paiement si l'impôt est acquitté avant le jugement.

La majoration est exigible en totalité dès l'émission du rôle.

La mention de l'exigibilité immédiate figure sur le rôle et sur l'avis d'imposition ¹.

¹ Cf. instruction n° 90-5-A1 du 12 janvier 1990.

TITRE III

LES ACOMPTES PROVISIONNELS

CHAPITRE 1

LES ACOMPTES PROVISIONNELS DE L'IMPÔT SUR LE REVENU

En l'absence d'option pour le paiement mensuel de l'impôt telle qu'elle est prévue à l'article 1681 A du Code Général des Impôts¹, les contribuables compris dans les rôles d'impôt sur le revenu de l'année précédente sont, sous certaines conditions, tenus en vertu du 1 de l'article 1664 d'effectuer deux versements anticipés en l'acquit de leur imposition de l'année courante et les contribuables dont la cotisation est mise en recouvrement entre le 1er janvier et le 15 avril de la deuxième année suivant celle de la réalisation des revenus imposables sont assujettis au versement d'un acompte unique.

1. CONDITIONS D'ASSUJETTISSEMENT AU PAIEMENT DES ACOMPTES

L'obligation de payer des acomptes provisionnels suppose que soient simultanément réunies quatre conditions :

1.1. NATURE DE L'IMPÔT DE RÉFÉRENCE

Le contribuable doit avoir été imposé à *l'impôt sur le revenu par voie de rôle* (art. 357 A de l'annexe III).

Ne donnent donc, pas naissance à l'obligation au versement d'acomptes provisionnels les paiements effectués par les contribuables au titre de l'impôt sur le revenu, lorsque ces paiements n'ont pas donné lieu à émission de rôles : retenues à la source sur les revenus de capitaux mobiliers, sur certains revenus non commerciaux.

1.2. DATE DE MISE EN RECOUVREMENT DE L'IMPÔT DE RÉFÉRENCE

Le contribuable doit avoir été soumis à l'impôt sur le revenu, au titre de ses revenus de l'avant dernière année, dans un rôle mis en recouvrement l'année précédente (article 357 A de l'annexe III).

Ainsi, l'impôt sur le revenu établi sur la base des revenus réalisés au cours d'une année étant normalement mis en recouvrement l'année suivante, un contribuable ne sera tenu au paiement d'acomptes en N que s'il a été imposé en N-1 à raison de ses revenus de N-2.

Si toutefois, l'impôt afférent aux revenus de N-2 n'était mis en recouvrement qu'entre le 1er janvier et le 15 avril N, le contribuable concerné serait néanmoins tenu en N au paiement d'un acompte unique (cas particulier).

En revanche, l'obligation au paiement d'acomptes ne saurait en aucun cas être fondée :

- sur des impôts mis en recouvrement antérieurement à l'année précédente ;
- sur des impôts afférents à des revenus perçus au cours d'une année antérieure à l'avant-dernière année, quand bien même les rôles correspondants auraient été mis en recouvrement l'année précédente ;
- ou sur les impositions établies l'année précédente à raison des revenus de cette même année, à la suite de la cession ou de la cessation d'une entreprise industrielle, commerciale, artisanale ou minière ou à la suite de la cessation de l'exercice d'une profession non commerciale (ces impositions étant normalement établies et mises en recouvrement d'urgence l'année même de la cession ou de la cessation).

¹ Cf. instruction codificatrice sur l'informatisation du recouvrement de l'impôt direct - Titre II : « Paiement mensuel de l'impôt ».

1.3. MONTANT DE L'IMPÔT DE RÉFÉRENCE (BASE DE CALCUL DES ACOMPTES PROVISIONNELS)

Le contribuable doit avoir été *imposé pour une somme égale ou supérieure à un seuil relevé chaque année* dans la même proportion que la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu ¹.

Pour déterminer si le contribuable a été imposé pour un montant égal à ce seuil, il est tenu compte du montant total de l'impôt sur le revenu. Si le contribuable a été imposé à l'impôt sur le revenu sous deux articles, c'est le total de ces articles qui est pris en compte pour déterminer s'il est tenu ou non au paiement des acomptes.

Au total de l'impôt ainsi déterminé, il y a lieu de faire subir certaines déductions en vertu de l'article 357 B de l'annexe III du Code Général des Impôts :

1.3.1. Les dégrèvements accordés aux contribuables jusqu'au 31 décembre de l'année précédant celle au titre de laquelle les acomptes sont dûs, que ces dégrèvements aient été prononcés d'office ou sur réclamation contentieuse ou demande gracieuse.

Par mesure de bienveillance, l'administration admet que les contribuables ayant obtenu un dégrèvement postérieurement au 31 décembre puissent en tenir compte pour la détermination de leur obligation au paiement des acomptes.

Si, donc, un dégrèvement est intervenu entre le 31 décembre et le 31 janvier, date d'exigibilité du premier acompte, le contribuable peut en tenir compte pour la détermination de son obligation au paiement des acomptes, exactement comme si ce dégrèvement était intervenu avant le 31 décembre.

De même si un dégrèvement est intervenu entre le 31 janvier et le 30 avril, date d'exigibilité du deuxième acompte, le contribuable peut aussi en tenir 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 une somme inférieure au seuil légal, 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 au-dessus du seuil, le montant des acomptes est recalculé en tenant compte de ce dégrèvement ; au titre du deuxième acompte, le contribuable ne sera alors tenu de verser qu'une somme égale à la différence entre le montant total des deux acomptes recalculés et la somme versée au titre du premier acompte.

1.3.2. Les sommes au paiement desquelles le contribuable est en droit de surseoir en vertu d'une disposition légale.

Il faut entendre par là les cotisations faisant l'objet d'une réclamation contentieuse assortie du sursis légal de paiement dans les conditions fixées par l'article L 277 du Livre des Procédures Fiscales. Le contribuable doit cependant avoir constitué des garanties suffisantes ² et le sursis de paiement doit avoir été acquis avant le 1er janvier de l'année d'exigibilité des acomptes ;

¹ Ce seuil est porté à la connaissance des services du Trésor par une note de service annuelle.

² Cf. instructions sur le sursis légal de paiement.

1.3.3. Les majorations de droits et intérêts de retard compris dans la cotisation à l'impôt sur le revenu et certaines plus-values.

Bien que la jurisprudence du Conseil d'Etat considère les majorations de droits et intérêts de retard comme une partie intégrante du principal de l'impôt, ils ne sont pas compris dans la base de détermination de l'obligation aux acomptes provisionnels.

La base de calcul des acomptes provisionnels au titre de l'année suivante est calculée par les centres régionaux informatiques des impôts et est transmise au département informatique lors des prises en charge d'impôt sur le revenu. Elle figure sur la micro-fiche alphabétique transmise au comptable¹.

1.4. MONTANT DES ACOMPTES

Le montant de chaque acompte est égal au tiers de l'impôt de référence tel qu'il est défini au § 1.3.

Lorsque le contribuable est assujéti à l'acompte unique (cf. § 1.2.), celui-ci est égal à 60 % de l'impôt de référence.

1.5. CONDITION RELATIVE AU CONTRIBUABLE

Le contribuable devait être vivant au 1er janvier de l'année d'exigibilité des acomptes.

Les héritiers d'un contribuable décédé avant cette date ne sont pas tenus au paiement des acomptes calculés au nom du défunt.

2. PAIEMENT DES ACOMPTES

2.1. LIEU DE PAIEMENT

Le paiement des acomptes doit toujours être effectué à la caisse du *comptable détenteur du rôle mis en recouvrement l'année précédente au nom du contribuable*, même dans le cas où le contribuable ayant changé de domicile, l'impôt sur le revenu de l'année de versement des acomptes est mis en recouvrement dans le ressort d'un autre poste comptable.

Le rattachement des acomptes provisionnels versés dans un poste à l'impôt émis dans un autre poste s'effectue automatiquement lorsque le contribuable a utilisé pour déclarer ses revenus la déclaration pré-identifiée qui lui a été adressée par la DGI. Dans le cas contraire, il doit indiquer au comptable chargé du recouvrement de l'impôt les références des acomptes provisionnels versés.

2.2. LIQUIDATION DES ACOMPTES PROVISIONNELS

Elle est effectuée par le département informatique dans les conditions décrites au chapitre 2 section 6 de l'instruction codificatrice sur le recouvrement informatisé amiable et précontentieux auquel il convient de se reporter, notamment en ce qui concerne les obligations incombant aux comptables en matière de rectification des bases.

¹ Cf. annexe 2 de l'instruction codificatrice sur l'informatisation du recouvrement de l'impôt direct - Titre I : « Recouvrement informatisé amiable et précontentieux ».

2.3. AVIS D'ACOMPTE

Aucune disposition législative ou réglementaire n'impose à l'administration d'adresser aux contribuables un avis d'acompte provisionnel de l'impôt sur le revenu. Ceux-ci ne seraient donc pas fondés à se dispenser de versement au motif qu'ils n'auraient pas reçu un tel avis.

Toutefois, les départements informatiques adressent un avis d'acompte à chacun des contribuables assujettis à un versement.

Dans l'hypothèse où, pour divers motifs, les rôles individuels d'impôt sur le revenu de certains contribuables n'auraient pas fait l'objet d'une notification au département informatique pour la liquidation des acomptes provisionnels, les comptables doivent établir des avis d'acompte et les adresser aux contribuables concernés.

2.4. DATE LIMITE DE PAIEMENT

Le montant des acomptes doit être acquitté au plus tard le 15 février pour le premier acompte, et au plus tard le 15 mai pour le deuxième acompte ou l'acompte unique.

2.5. SANCTIONS DU DÉFAUT DE PAIEMENT DES ACOMPTES

Le défaut de versement de la totalité ou d'une fraction de chacun des acomptes aux dates limites de paiement entraîne des sanctions pour les contribuables :

☞ Tout acompte et toute fraction d'acompte non acquittés subissent la majoration de 10 %¹.

Toutefois, par mesure de simplification, cette majoration n'est liquidée et prise en charge qu'à la mise en recouvrement du rôle d'impôt sur le revenu sur lequel l'imputation des acomptes s'effectue ou se serait effectuée s'ils avaient été versés.

☞ Des poursuites immédiates peuvent être entreprises contre le contribuable pour le recouvrement de l'acompte ou de la fraction non versée, et de la majoration de 10 %.

A défaut de paiement volontaire, le recouvrement des acomptes exigibles peut être assuré et poursuivi dans les conditions fixées pour les impôts directs par le titre IV du Livre des Procédures Fiscales. Les poursuites sont alors effectuées en vertu des rôles de l'année précédente, qui ont servi de base au calcul des acomptes.

Dans la pratique, et compte tenu des possibilités de dispense ou de réduction des acomptes offertes aux contribuables, les comptables n'exerceront des poursuites que lorsqu'il sera impératif de sauvegarder les droits du Trésor à l'encontre de contribuables habituellement défaillants et poursuivis pour d'autres dettes. Dans ce cas, le recouvrement peut être poursuivi à l'encontre non seulement du contribuable mais aussi des autres redevables légaux de l'impôt.

☞ Le privilège du Trésor peut être publié.

En principe, les acomptes provisionnels de l'impôt sur le revenu ne donnent lieu à publicité qu'après la liquidation de la majoration de 10 % qui se révélerait effectivement due lors de la mise en recouvrement du rôle d'impôt correspondant.

Toutefois, si le comptable a de bonnes raisons de croire à l'ouverture prochaine d'une procédure collective d'apurement du passif, il y aura lieu alors de publier les acomptes dès lors qu'ils ont supporté la majoration de 10 % pour défaut ou retard de paiement aux dates légales².

¹ cf. titre V.

² Cf. instruction codificatrice : « Sûretés réelles et personnelles du Trésor ».

☞ *La totalité de l'imposition qui sera mise à la charge du contribuable à raison des revenus de l'année précédente, imposition en l'acquit de laquelle devaient être versés les acomptes, sera exigible dès la mise en recouvrement du rôle*¹.

2.6. DISPENSE OU RÉDUCTION D'ACOMPTES

L'article 1664-4 du Code Général des Impôts autorise les contribuables à se dispenser de verser le deuxième acompte lorsque le montant du premier est au moins égal à celui de l'impôt sur le revenu dont ils estiment qu'ils seront en définitive redevables.

Au-delà des dispositions prévues par la loi, les redevables bénéficient des possibilités suivantes :

- tout contribuable qui, dès la date d'exigibilité du premier acompte, estime que le montant de son impôt sur le revenu sera inférieur au montant du premier acompte, peut limiter son versement du 15 février au montant probable de l'impôt.
- tout contribuable qui, après avoir versé son premier acompte, estime que le paiement du deuxième acompte aurait pour effet de porter ses versements à une somme supérieure à l'impôt sur le revenu à établir, peut limiter son versement au titre du deuxième acompte à la différence entre le montant probable de l'impôt et le montant du premier acompte.
- les contribuables qui estiment que l'impôt sur le revenu à établir l'année en cours, au titre des revenus de l'année précédente, sera inférieur à l'impôt établi l'année précédente au titre des revenus de l'antépénultième année, peuvent verser, au titre de chacun des acomptes provisionnels, une somme égale au tiers du montant probable de leurs cotisations à l'impôt sur le revenu de l'année courante.
- si les contribuables ne peuvent évaluer le montant probable de leur impôt qu'après le règlement du premier acompte provisionnel, ils peuvent toutefois limiter leur versement, au titre du deuxième acompte, à une somme portant le total des versements aux deux tiers de l'impôt probable.
- les contribuables qui estiment que leur impôt de l'année courante sera inférieur au seuil d'assujettissement aux acomptes provisionnels à l'impôt sur le revenu peuvent se dispenser du paiement desdits acomptes.
- les contribuables astreints au versement de l'acompte unique peuvent, s'ils entendent user de la disposition de l'article 1664-4, demander à limiter leur versement au montant de l'impôt futur. Ils peuvent aussi invoquer le bénéfice des dispositions administratives et, soit se dispenser de tout versement s'ils estiment que l'imposition à venir sera inférieure au seuil d'assujettissement aux acomptes, soit réduire le versement à 60 % de l'impôt futur si cet impôt doit être inférieur à l'impôt de référence.

3. IMPUTATION DES ACOMPTES EN L'ACQUIT DE L'IMPOSITION DE L'ANNÉE COURANTE²

Dès la mise en recouvrement du rôle comprenant les cotisations à l'impôt sur le revenu établies à raison des revenus de l'année précédente, il est procédé à l'imputation en l'acquit de ces cotisations des acomptes versés par les contribuables (art. 357 E de l'annexe III).

Trois hypothèses doivent alors être distinguées :

¹ Cf. titre II.

² Pour les modalités techniques, se reporter à l'instruction codificatrice sur l'informatisation du recouvrement de l'impôt direct - Titre I : « Recouvrement informatisé amiable et précontentieux ».

3.1. LE CONTRIBUABLE EST IMPOSÉ À L'IMPÔT SUR LE REVENU POUR UNE SOMME SUPÉRIEURE AU MONTANT DE CES ACOMPTES.

Le montant total des acomptes est immédiatement imputé en l'acquit de l'impôt. Le surplus des impôts est exigible dans les conditions habituelles, sauf exigibilité immédiate.

3.2. LE CONTRIBUABLE EST IMPOSÉ À L'IMPÔT SUR LE REVENU POUR UNE SOMME INFÉRIEURE AU MONTANT DES ACOMPTES.

Le montant des acomptes est immédiatement imputé, à due concurrence, en l'acquit des impôts. La fraction des acomptes demeurant excédentaire est remboursée au contribuable par lettre-chèque adressée à son domicile.

3.3. AU 31 DÉCEMBRE DE L'ANNÉE, AUCUN IMPÔT SUR LE REVENU N'A ENCORE ÉTÉ ÉMIS À L'ENCONTRE DU CONTRIBUABLE À RAISON DE SES REVENUS DE L'ANNÉE PRÉCÉDENTE.

Le montant des acomptes versés lui est remboursé, en janvier de l'année suivante par lettre-chèque.

Il résulte de ces dispositions qu'avant le 31 décembre de l'année courante, le contribuable ne peut pas demander qu'à défaut d'impôt sur le revenu mis en recouvrement à raison des revenus de l'année précédente, ses acomptes soient employés au règlement de ses autres impôts ou dettes : le principe est que les acomptes doivent être réservés, pour être imputés en l'acquit de l'impôt sur le revenu.

Il a été admis cependant qu'un contribuable puisse, avant le 31 décembre de l'année, demander le remboursement de ses acomptes, ou leur emploi en l'acquit d'impôts autres que l'impôt sur le revenu, s'il produit au comptable une attestation sur l'honneur indiquant que :

- le contribuable ne sera pas imposé à l'impôt sur le revenu ; il peut demander aussitôt l'emploi de ses acomptes en l'acquit de ses autres impôts ou dettes et leur remboursement pour le surplus.
- le contribuable sera imposé à l'impôt sur le revenu pour une somme inférieure au montant des acomptes ; le contribuable peut demander que l'excédent des acomptes soit imputé en l'acquit de ses autres impôts ou dettes, ou remboursé.

CHAPITRE 2

L'ACOMPTE PROVISIONNEL DE LA TAXE PROFESSIONNELLE

L'article 1679 quinquies du Code Général des Impôts prévoit le versement d'un acompte provisionnel égal à 50 % du montant de la taxe professionnelle et des taxes additionnelles lorsque le montant de ces taxes, mises en recouvrement au titre de l'année précédente, avant le 1er avril de l'année courante, est au moins égal à 10 000 F.

Les redevables de cette taxe sont assujettis au versement d'un acompte unique égal à 50 % du montant de la taxe professionnelle et des taxes annexes mises en recouvrement au titre de l'année précédente avant le 1er avril de l'année d'exigibilité de l'acompte.

1. CONDITIONS D'ASSUJETTISSEMENT

L'obligation de payer un acompte provisionnel de taxe professionnelle résulte de deux conditions :

- le contribuable, personne physique ou personne morale, doit avoir été *imposé à la taxe professionnelle au titre de l'année précédente*, avant le 1er avril de l'année courante ;
- le contribuable doit avoir été imposé *pour une somme au moins égale à 10 000 F*.

Pour la détermination de ce montant il est tenu compte du montant total des cotisations de taxe professionnelle et des taxes annexes comprises dans les rôles généraux ou supplémentaires mis en recouvrement au titre de l'année précédente du 1er janvier de ladite année au 31 mars inclus de l'année suivante. Il est également tenu compte des dégrèvements afférents aux mêmes impositions.

Aucun acompte n'est dû en cas de fusion, car celle-ci entraîne la création d'une nouvelle personne morale ou de transfert d'établissement si l'entreprise ne l'exploite plus au 1er janvier.

2. RECOUVREMENT¹

Les acomptes provisionnels de la taxe professionnelle sont liquidés par les départements informatiques du Trésor et leur recouvrement est assuré dans l'application informatique du recouvrement amiable et précontentieux de l'impôt.

L'acompte est exigible le 31 mai et sa date limite de paiement est fixée au 15 juin.

Son montant est égal à 50 % du montant des taxes, déterminé à la section 1.

Les contribuables doivent un mois au moins avant l'échéance, c'est-à-dire avant le 30 avril, être informés par l'administration du montant de l'acompte qu'ils auront à verser. Ils reçoivent à cet effet un avis d'acompte expédié par les DIT.

3. RÉDUCTION DU MONTANT DE L'ACOMPTE

3.1. DANS LES CONDITIONS FIXÉES PAR LA LOI

Les redevables de l'acompte de taxe professionnelle peuvent procéder eux-mêmes à la réduction du montant de leur acompte dans les conditions fixées par la loi.

¹ Pour la SNCF et EDF cf. titre IV, chapitre 2, section 5.

Ces conditions sont au nombre de deux :

- une déclaration doit être remise au comptable du Trésor chargé du recouvrement de l'acompte, quinze jours au moins avant la date d'exigibilité, soit le 15 mai au plus tard ; la déclaration datée et signée doit, bien entendu, indiquer le montant du versement effectué au titre de l'acompte ainsi que le montant de la réduction attendue des bases ou la date de cessation de l'activité ;
- la réduction attendue doit être au moins de 25 % du montant des bases d'imposition de l'année ayant servi de référence pour le calcul de l'acompte, à moins que le redevable n'ait cessé ou envisagé de cesser totalement son activité au cours de l'année d'exigibilité de l'acompte.

La loi n'a prévu que la réduction du montant du versement à effectuer au titre de l'acompte, et non sa dispense. Toutefois, par mesure de bienveillance administrative, le contribuable est autorisé à se dispenser du versement de l'acompte, si la réduction opérée sur le montant de la taxe de l'année de référence, en fonction de la réduction des bases ou de la période d'activité, a pour effet de ramener le montant de l'acompte à une somme inférieure à 5 000 F.

3.2. POUR TENIR COMPTE DU PLAFONNEMENT DE LA COTISATION

Le contribuable est autorisé également à réduire son acompte lorsqu'il a demandé le plafonnement de sa cotisation de taxe professionnelle de l'année précédente.

Dans cette hypothèse, il peut déduire du montant global des acomptes qui lui sont réclamés pour l'ensemble de ses établissements, une somme égale à la moitié des dégrèvements obtenus ou attendus au titre de ce plafonnement.

Cette déduction est effectuée sous sa responsabilité. Elle doit être affectée en priorité sur l'acompte dû pour l'établissement principal et le solde éventuel sur les autres acomptes dus dans l'ordre décroissant de leur importance.

Le contribuable doit adresser à chacun des comptables du Trésor chargés du recouvrement des acomptes ainsi réduits, un état indiquant le montant global de ces réductions ainsi que le détail des imputations effectuées.

3.3. POUR TENIR COMPTE DE L'ALLÈGEMENT TRANSITOIRE FICTIF

Certaines entreprises bénéficient d'un dégrèvement de taxe professionnelle au titre de l'allègement transitoire en fonction de la patente de 1975.

Lors de la liquidation de l'acompte (N), si l'allègement transitoire au titre de la cotisation de l'année précédente (N-1) n'est pas ordonnancé, les contribuables peuvent réduire, sous leur responsabilité, le montant global des acomptes de la moitié des dégrèvements attendus au titre de cette mesure.

Dans ce cas, la réduction doit être effectuée par priorité sur l'acompte dû pour l'établissement principal, le solde éventuel étant réparti sur les autres acomptes dus, dans l'ordre décroissant de leur importance. Les dégrèvements correspondants seront en effet ordonnancés selon cette répartition.

Le contribuable doit alors adresser aux comptables du Trésor chargés du recouvrement des acomptes ainsi réduits, un état indiquant le montant global de ces réductions ainsi que le détail de la répartition effectuée.

3.4. POUR LES ENTREPRISES SITUÉES DANS LES ZONES URBAINES

Les articles 1466 A I ter et quater du Code général des impôts prévoient deux nouveaux régimes d'exonération en matière de taxe professionnelle.¹

Les entreprises bénéficiant de ces régimes d'exonération ont la possibilité de réduire du montant de leur acompte, sous leur responsabilité, la moitié de l'exonération attendue au titre des articles 1466 A I ter et quater du Code général des impôts.

4. SANCTIONS DU DÉFAUT DE PAIEMENT

Le défaut de versement de la totalité ou d'une fraction de l'acompte à la date limite de paiement entraîne pour les contribuables les mêmes conséquences que celles décrites au chapitre 1 § 2.5 pour les acomptes provisionnels de l'impôt sur le revenu.

5. IMPUTATION DE L'ACOMPTE EN L'ACQUIT DE L'IMPOSITION DE L'ANNÉE COURANTE²

Les sommes versées au titre des acomptes provisionnels de la taxe professionnelle sont imputées sur celle-ci dès sa mise en recouvrement. Si les versements sont d'un montant supérieur à celui de l'imposition, l'excédent de versement est immédiatement remboursé.

Dans l'hypothèse où l'imposition correspondante est mise en recouvrement dans un autre poste comptable, le transfert des sommes recouvrées au titre des acomptes est assuré dans les conditions prévues au titre IV (chapitre 2 sections 2 et 3).

En cas de demande du contribuable, appuyée d'une attestation sur l'honneur certifiant qu'il ne sera pas soumis à la taxe professionnelle ou qu'il le sera pour une somme précisée, inférieure au montant des acomptes versés, ou à défaut de mise en recouvrement de la taxe le 31 décembre de l'année de versement de l'acompte, l'excédent de versement sera remboursé.

¹ Les conditions d'exonération ont été portées à la connaissance des comptables dans une lettre collective n° CD-1765 du 28 mars 1997.

² Pour les modalités techniques se reporter à l'instruction codificatrice sur l'informatisation du recouvrement de l'impôt direct - Titre I : « Recouvrement informatisé amiable et précontentieux ».

CHAPITRE 3

LE PAIEMENT MENSUEL

Le paiement mensuel de l'impôt fait l'objet du titre II de l'instruction codificatrice sur l'informatisation du recouvrement de l'impôt auquel il convient de se reporter.

CHAPITRE 4

LES ACOMPTES DE TAXE D'HABITATION ET DE TAXES FONCIÈRES

1. DISPOSITIONS JURIDIQUES

L'article 1681 quater du Code Général des Impôts stipule que "les contribuables qui auront été compris dans les rôles de taxes d'habitation, de la taxe foncière sur les propriétés bâties ou de la taxe foncière sur les propriétés non bâties payables à la caisse d'un même comptable pour une somme globale supérieure à 750 F peuvent demander à en fractionner le paiement. Dans ce cas, ils peuvent acquitter, avant le 30 mars et le 31 juillet de l'année d'imposition, deux acomptes dont le montant est égal pour chacun d'entre eux au tiers des cotisations dont ils ont été redevables l'année précédente".

Les principes généraux du droit civil - articles 1186 et 1187 du Code civil - autorisent en toute hypothèse, le débiteur à renoncer au bénéfice du terme, si bien que les comptables du Trésor ne peuvent s'opposer à la demande émanant d'un contribuable de verser un ou plusieurs acomptes avant la date de l'échéance et ce, pour quelque nature d'impôt que ce soit.

Il va de soi, en conséquence, que la portée des articles 1186 et 1187 précités du Code civil n'est pas restreinte par l'article 1681 quater du Code Général des Impôts.

Les contribuables qui souhaitent effectuer le versement d'un acompte dans les conditions prévues par ce dernier article doivent se manifester spontanément auprès du comptable du Trésor du lieu d'imposition. En effet, s'agissant d'un système purement facultatif, il ne sera pas adressé d'avis d'acompte aux redevables.

Le caractère facultatif de l'acompte n'autorise l'application d'aucune sanction et notamment de la majoration de 10 % en cas de non-versement de l'acompte, même si le contribuable a informé le comptable du Trésor de sa volonté de s'acquitter par anticipation d'une fraction des taxes locales mises à sa charge.

2. DISPOSITIONS PRATIQUES

2.1. RÉCEPTION DES ACOMPTES

Ces versements, effectués avant la mise en recouvrement des rôles, sont comptabilisés à la rubrique 302 "Recettes diverses du Trésor" sous-rubrique "recettes perçues avant l'émission de rôles ou titres".

2.2. EMPLOI DES ACOMPTES

Dès l'émission des rôles, les acomptes versés doivent être employés conformément à la demande exprimée par le contribuable, s'il a expressément défini la destination à donner à ses versements, soit en désignant l'impôt sur lequel ils devront s'imputer, soit en déterminant la quotité à imputer sur chacun des impôts à venir - taxe d'habitation et taxes foncières - le cas échéant.

Si le contribuable n'a pas défini lui-même les modalités d'emploi des acomptes, ses versements sont employés à due concurrence de l'acquit de la première imposition locale mise en recouvrement pour solde effectué par le contribuable au titre de cette cotisation.

Dans l'hypothèse où, à la date d'application de la majoration, le contribuable n'a effectué aucun versement pour solde sur la première cotisation locale émise à son nom, les acomptes sont imputés, en tout ou partie, à concurrence du montant de cette imposition.

Si un reliquat subsiste à la suite de ces opérations, il est employé dans les mêmes conditions à chaque paiement du débiteur ou à chaque échéance sur les articles de rôles d'impôts locaux émis ultérieurement.

Les modalités comptables sont celles prévues par l'instruction R3 pour l'utilisation des recettes perçues avant émission des rôles.

CHAPITRE 5

LE RECOUVREMENT PAR RETENUE À LA SOURCE

L'article 182 C du Code Général des Impôts institue une retenue à la source sur les revenus des auteurs, artistes et sportifs. Cette retenue de caractère optionnel s'impute sur l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année au cours de laquelle elle a été opérée.

L'article 381 R de l'annexe 3 précise les obligations des contribuables concernés et des personnes qui leur versent des revenus ainsi que les modalités de paiement au Trésor et d'imputation des retenues effectuées.

L'objet de la présente instruction est de présenter aux comptables du Trésor la retenue à la source et les opérations administratives relatives à sa gestion.

1. CHAMP D'APPLICATION DE LA RETENUE À LA SOURCE

La retenue à la source a un caractère optionnel, elle est choisie par le bénéficiaire des revenus qui adresse une demande en ce sens à la personne qui lui verse des revenus.

Peuvent opter pour la retenue à la source, à condition d'avoir leur domicile fiscal en France, les personnes mentionnées au 5° et 6° du 4 de l'article 261 du Code Général des Impôts, c'est-à-dire :

- les auteurs des oeuvres de l'esprit à qui s'applique la loi sur la propriété littéraire et artistique ¹ ;
- les interprètes de ces oeuvres ;
- les sportifs ;
- les artistes du spectacle, à l'exception des dresseurs d'animaux.

La retenue à la source peut porter sur les salaires, droits d'auteur et rémunérations versées à ces personnes, en leur qualité ou à raison de leur activité. La qualification fiscale de ces revenus, salaires ou bénéfices non commerciaux, est sans incidence sur ce point.

L'option pour la retenue à la source peut être exercée par les auteurs, artistes et sportifs sur les revenus qui leur sont versés par :

- des personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés ;
- des personnes physiques ou morales passibles de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux ;
- des personnes morales de droit public (collectivités locales, établissements publics locaux ou nationaux...) ;
- des sociétés civiles de perception et de répartition des droits d'auteurs et des droits des artistes interprètes telles la société des auteurs et compositeurs et éditeurs de musique (SACEM) ou la société des auteurs et compositeurs dramatiques (SACD).

2. CALCUL DE LA RETENUE À LA SOURCE

La retenue s'effectue au taux de 15 % sur le montant brut des rémunérations versées aux bénéficiaires.

¹ Article 3 de la loi n° 57-298 du 11 mars 1957

L'option pour la retenue à la source constitue pour le contribuable un mode conventionnel de paiement de l'impôt. Ce choix ne peut donc porter atteinte aux droits définitivement acquis par des tiers sur les rémunérations par saisie-arrêt validée, avis à tiers détenteur, opposition administrative pour le paiement d'amendes ou demande de paiement direct de pension alimentaire.

3. VERSEMENT DE LA RETENUE À LA SOURCE

3.1. OBLIGATIONS DU DÉBITEUR DES REVENUS

Le débiteur des revenus doit verser au Trésor les sommes retenues au plus tard le quinzième jour du trimestre civil suivant celui du paiement des revenus, c'est-à-dire avant les 16 avril, 16 juillet, 16 octobre et 16 janvier pour les rémunérations versées au cours du trimestre précédent.

Les sommes retenues sont toujours versées à la Recette Générale des Finances de Paris quel que soit le domicile, siège social ou principal établissement tant du bénéficiaire des revenus que de la partie versante.

Le versement est accompagné d'une déclaration qui comporte :

- les noms, prénoms ou raison sociale, adresse et numéro de SIRET du déclarant, c'est-à-dire de la personne qui a versé les revenus et qui a effectué la retenue à la source ;
- la date de versement des revenus et leur montant ainsi que le montant de la retenue prélevée ;
- le nom patronymique, le cas échéant le nom de l'époux et le pseudonyme, et prénoms du titulaire des revenus ainsi que ses date et lieu de naissance et son principal établissement.

Le principal établissement est, au sens de l'article 10 du Code Général des Impôts, le lieu auquel le bénéficiaire de la rémunération est assujéti à l'impôt sur le revenu, s'il possède plusieurs résidences en France.

La déclaration à employer se présente sous la forme d'une liasse en double exemplaire, enregistrée à la nomenclature des imprimés sous le n° 1-110.

3.2. CONSTATATION DES VERSEMENTS

Le receveur général des finances impute les versements au compte 487-3 "Retenues à la source sur les revenus des auteurs, artistes et sportifs ». Il conserve la déclaration déposée par la partie versante et adresse le second exemplaire de la liasse au bénéficiaire des revenus pour valoir quittance.

4. EMPLOI DES RETENUES À LA SOURCE

Les sommes versées au Trésor au titre de la retenue à la source sur les revenus des auteurs, artistes et sportifs constituent un moyen de paiement de l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année au cours de laquelle elle a été opérée. Elles sont alors considérées comme des versements d'acomptes provisionnels effectués en vertu de l'article 1664 du Code Général des Impôts et transférés aux comptables chargés de les encaisser.

4.1. DÉTERMINATION DU COMPTABLE DESTINATAIRE DU TRANSFERT

Le receveur général des finances adresse au trésorier-payeur général du département du lieu du principal établissement du titulaire des revenus ayant fait l'objet de retenues une demande de renseignements concernant ce redevable.

Le receveur général des finances utilise à cet effet, les informations contenues dans la déclaration déposée par la partie versante.

Le trésorier-payeur général qui reçoit une demande d'informations, la transmet immédiatement au comptable non centralisateur du domicile du contribuable.

4.2. LIAISONS ENTRE LA RECETTE GÉNÉRALE DES FINANCES DE PARIS ET LES POSTES COMPTABLES DESTINATAIRES DES DEMANDES DE RENSEIGNEMENTS

C'est au comptable du domicile du contribuable qu'il appartient de demander le transfert des sommes encaissées au titre de la retenue à la source.

Pour ce faire, il vérifie, dès réception de la demande de renseignements de la recette générale des finances, si le contribuable est assujetti aux acomptes provisionnels de l'impôt sur le revenu.

4.2.1. Le contribuable est assujetti au premier acompte provisionnel

Le comptable renvoie à la recette générale des finances la demande de renseignements complétée des références nécessaires à l'imputation des acomptes.

4.2.2. Le contribuable n'est pas assujetti au premier acompte provisionnel

Le comptable conserve la demande de renseignements, il demandera le transfert des sommes encaissées pour les imputer :

- sur l'acompte unique exigible le 30 avril, si le contribuable y est assujetti ;
- sur l'impôt émis sur les revenus qui ont subi la retenue, lorsqu'il est mis en recouvrement.

Dans les deux cas, il renvoie à la recette générale des finances la demande de renseignements complétée des références nécessaires à l'imputation des retenues.

L'attention des comptables est appelée sur le fait que l'assimilation de la retenue à la source aux acomptes provisionnels conduit au remboursement des sommes non employées au 31 décembre de l'année qui suit les retenues ¹.

5. DISPOSITIONS PARTICULIÈRES À LA RECETTE GÉNÉRALE DES FINANCES DE PARIS

Dès réception d'une demande d'emploi de retenues à la source émanant d'un comptable non centralisateur, le receveur général des finances :

- transfère les sommes encaissées ;
- avertit le contribuable de ce transfert.

Il procède également au transfert au profit d'un comptable des sommes encaissées lorsqu'un contribuable le lui demande.

En l'absence de demande de transfert le 31 janvier de la deuxième année qui suit celle où les retenues ont été effectuées, le receveur général des finances rembourse, par chèque sur le Trésor, les sommes encaissées et non employées.

¹ Chapitre 1 § 3.3

TITRE IV

LE PAIEMENT DE L'IMPÔT

CHAPITRE 1

LES MODES DE PAIEMENT

L'article 1680 du CGI dispose que : "les impôts directs et taxes assimilées sont payables en argent à la caisse du comptable du Trésor détenteur du rôle, ou suivant les modes de paiement autorisés par le ministre des Finances ou par décret".

L'article 24 du décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique dispose quant à lui que les règlements des recettes des organismes publics sont faits par versements d'espèces, par remises de chèques ou effets bancaires ou postaux ou par versement ou virement à l'un des comptes externes de disponibilités ouverts au nom du comptable public chargé de leur recouvrement.

Il résulte de ces dispositions que le paiement des impôts peut s'effectuer :

- en numéraire ;
- par chèque ;
- par virement ou mandat ;
- par prélèvement automatique ;
- par titre interbancaire de paiement ;
- par télépaiement ;
- par carte bancaire.

1. LE PAIEMENT EN NUMÉRAIRE

Il s'effectue obligatoirement contre remise à la partie versante d'une quittance extraite du journal à souche P 1 A si l'encaissement a été reçu par un comptable, du carnet P 1 T s'il a été effectué par un agent huissier du Trésor.

2. LE PAIEMENT PAR CHÈQUE

Le chèque peut être émis sur un compte ouvert dans une banque, une caisse d'épargne, à La Poste¹, au Trésor Public ou dans tout autre organisme habilité.

Les chèques doivent être émis à l'ordre du Trésor Public et barrés. Faute de se conformer à cette prescription, les contribuables s'exposent aux conséquences de droit qui peuvent résulter d'un encaissement frauduleux².

Ils sont adressés directement au comptable chargé du recouvrement avec les références de l'imposition³.

Lorsque des discordances apparaissent entre les divers montants portés sur un chèque, celui-ci vaut pour le montant en toutes lettres s'il est différent de celui inscrit en chiffres, ou ne vaut, si le montant est écrit plusieurs fois, soit en toutes lettres soit en chiffres, que pour la moindre somme. Dans ce cas, le chèque est présenté à l'encaissement pour la somme ainsi déterminée⁴.

¹ Ces derniers sont traités comme les chèques bancaires.

² CGI - article 201 - Annexe 4.

³ Les modalités d'encaissement des chèques adressés par erreur aux DIT sont décrites dans l'instruction codificatrice « Recouvrement amiable et précontentieux ».

⁴ Cf. instruction n° 87-124 A P du 28 octobre 1987.

Il n'est pas prévu de délivrer une quittance pour les paiements effectués par chèque adressé ou déposé dans un poste comptable. Toutefois, lorsque le contribuable demande une quittance, celle-ci ne peut lui être refusée. En effet, l'article 383 de l'annexe III au Code général des impôts, précise que " ...quittance par duplicata est remise gratuitement par le comptable du Trésor au contribuable qui en fait la demande pour justifier du paiement de ses impôts". Dans ce cas, il lui est remis une déclaration de recette P 1 E.

Toute remise ou envoi de chèque à un agent-huissier doit quant à elle donner lieu à délivrance d'un reçu P 1 T dans les conditions fixées par l'instruction codificatrice sur les procédures civiles et fiscales d'exécution (Titre I - chapitre 2).

3. LE PAIEMENT PAR VIREMENT OU MANDAT

3.1. LE VIREMENT POSTAL ET LE MANDAT COMPTE

Ce sont les mandats et virements souscrits par les contribuables à La Poste.

Le centre de chèques postaux inscrit le montant des effets au crédit du compte courant postal du comptable, et transmet à ce dernier, à l'appui d'un extrait de compte journalier, les talons de mandats qui tiennent lieu d'avis de crédit.

3.2. LE VIREMENT BANCAIRE

Les redevables peuvent régler par virement n'importe quel impôt¹.

Pour permettre l'imputation correcte par le comptable du Trésor des sommes versées, le redevable doit fournir les renseignements suivants :

- son nom ;
- celui du poste comptable de rattachement ;
- le RIB du poste comptable ;
- le numéro de référence figurant sur l'avis d'imposition.

La date de valeur retenue est la date de règlement interbancaire qui est indiquée sur la copie d'avis de virement adressée par la BDF : le contribuable doit donc prendre les dispositions nécessaires pour respecter la date limite de paiement.

4. LE PAIEMENT PAR PRÉLÈVEMENT AUTOMATIQUE

Si le virement est effectué à l'initiative du débiteur, le prélèvement l'est à celle du créancier.

Il nécessite que le titulaire du compte support du prélèvement ait :

- donné à l'établissement teneur du compte une autorisation de prélèvement.
- demandé aux services du Trésor d'effectuer ce prélèvement.

Les prélèvements sont toujours effectués à l'initiative du département informatique qui remet un support magnétique à la Banque de France.

¹ Toutefois, le numéro du compte courant à la BDF n'étant indiqué que sur les avis de taxe professionnelle, les comptables du Trésor reçoivent des virements essentiellement pour cet impôt.

Ce mode de paiement est utilisé :

- pour les contribuables qui ont choisi le paiement mensuel de l'impôt ;
- pour les contribuables qui ont choisi le prélèvement automatique à la date limite de paiement dans les conditions prévues par l'article 188 bis de l'annexe IV du code général des impôts.

Dans ce dernier cas, l'option doit être formulée au plus tard 20 jours avant la date limite de paiement pour être prise en compte dès l'échéance en cours.

Elle est valable sans limitation de durée, mais le contribuable peut y renoncer en adressant par écrit au comptable chargé du recouvrement une dénonciation vingt jours au moins avant la date limite de paiement de l'impôt concerné.

5. LE TITRE INTERBANCAIRE DE PAIEMENT

5.1. DÉFINITION

Moyen de paiement *automatisé* destiné à constituer un substitut au chèque pour les règlements à distance, le TIP est désormais généralisé pour le paiement de l'impôt par voie de rôle.

Le TIP *ne constitue pas une autorisation permanente de prélèvement* sur le compte du débiteur, en l'occurrence ici le contribuable, qui conserve la maîtrise de ses règlements en donnant au coup par coup son accord pour le règlement de la somme due et peut, à une échéance donnée, changer de compte bancaire ou ne pas utiliser ce moyen de paiement.

Il ne peut être émis pour un montant supérieur ou égal à *1 million de francs*.

5.2. LES RÈGLES DE TRAITEMENT

Le TIP fait l'objet d'un traitement automatisé sous la responsabilité d'un *centre de traitement* qui prend en charge, dans les conditions définies au niveau interbancaire, la réception et la lecture des TIP adressés par les débiteurs ainsi que la confection des enregistrements destinés à être échangés dans le Système Interbancaire de Télécompensation.

Ce centre de traitement est composé en réalité :

- d'un *centre bancaire*, agréé par le Comité Français d'Organisation et de Normalisation Bancaires (CFONB), garant vis-à-vis des banquiers des débiteurs du respect des règles du traitement des TIP. Il se caractérise par un numéro de centre et une adresse unique pour les demandes de photocopies de TIP en cas de contestation des débiteurs.
- d'un *façonnier toujours distinct du créancier* qui assure le traitement matériel des TIP et leur archivage.

La rigueur des règles de traitement des TIP trouve sa justification dans le fait que *la banque du débiteur débite le compte de son client sans détenir elle-même de mandat en ce sens*, ledit mandat étant conservé hors de la responsabilité d'un établissement bancaire.

5.3. LE TRAITEMENT DES TIP IMPÔT

Sur autorisation expresse du CFONB de juillet 1992, le Trésor Public assure, dans ses Départements Informatiques, le traitement des TIP émis en recouvrement d'impôts et taxes en qualité de *façonnier de la Banque de France*, centre bancaire agréé par le CFONB et identifié par le code centre 06.

Inclus dans l'avis d'imposition, le TIP doit être daté et *signé* par le contribuable pour valoir "*ordre de paiement*", puis renvoyé, accompagné d'un RIB, RIP ou RICE si les coordonnées bancaires ne figurent pas déjà sur le TIP, à l'adresse indiquée pour l'encaissement (DIT ou centre d'encaissement dans les DOM).

Les "débits TIP" (prélèvements TIP) sont toujours effectués à l'initiative du DIT qui remet un support magnétique à la Banque de France.

6. LE TÉLÉPAIEMENT

6.1. L'ADHÉSION AU SYSTÈME

Les contribuables peuvent régler leur impôt par minitel en accomplissant, au préalable, les formalités suivantes :

- adhérer au système de télépaiement à l'aide du serveur 3616 TRESOR ouvert en permanence sur minitel.

Toutefois, l'adhésion est valable pour l'échéance en cours si les contribuables se connectent au plus tard 10 jours avant la date limite de paiement.

L'adhésion pour l'un des impôts vaut pour l'ensemble des impositions émises au nom du contribuable.

- adresser une autorisation de débit par Titre Electronique de Paiement (TEP) à leur banquier.

L'adhésion au télépaiement reste valable sans limitation de durée.

Toutefois, malgré l'autorisation de prélèvement, les contribuables doivent valider, sur minitel, leur paiement au coup par coup. Ils conservent donc la possibilité de s'acquitter de leur impôt par tout autre moyen de règlement.

6.2. LE PAIEMENT PAR MINITEL

L'indication de l'option "télépaiement" figure sur les avis d'acomptes et de solde pour les contribuables qui ont adhéré à ce mode de paiement.

S'ils souhaitent télépayer, les contribuables se connectent au minitel 3615 ou 3623 TELEFACT (selon qu'il s'agit d'un minitel lent ou rapide).

L'accès à la "facture" se fait par saisie du numéro de référence complété de la somme à payer portés sur l'avis d'imposition.

Le paiement de la facture s'effectue uniquement après visualisation de celle-ci pour éviter tout paiement aveugle. Le paiement est immédiat après validation du montant.

Une confirmation de prise en compte de l'ordre de paiement est communiquée sous forme d'un numéro d'enregistrement (numéro repris sur le relevé de compte établi par la banque du contribuable).

7. LE PAIEMENT PAR CARTE BANCAIRE

Le paiement des impôts par carte bancaire est autorisé dans les postes comptables qui expérimentent depuis 1991 ce mode de paiement.

Dans les postes qui, dans le cadre de la réforme de l'Etat ont été équipés d'un terminal de paiement électronique (TPE) depuis 1996 ou 1997, au titre du recouvrement des amendes et condamnations pécuniaires ou du paiement de droits au comptant (timbres fiscaux, timbres amendes, OMI), ce mode de paiement n'est, en principe, pas autorisé formellement pour le paiement des impôts.

8. L'OBLIGATION DE PAIEMENT PAR VIREMENT OU PRÉLÈVEMENT DE LA TAXE PROFESSIONNELLE

8.1. CHAMP D'APPLICATION

Lorsque leur montant excède 1 MF, l'acompte et le solde de la taxe professionnelle sont acquittés, au choix du contribuable, soit par virement sur le compte du Trésor à la BDF¹, soit par prélèvement à la date limite de paiement.

Bien entendu, le contribuable conserve la possibilité de réduire son acompte et/ou le solde de taxe professionnelle (cf. titre 3, chapitre 2, section 3). C'est alors la somme déterminée après ces réductions autorisées qui est retenue pour l'appréciation du seuil de 1 MF.

NB. Ne sont concernés par cette obligation que les contribuables inclus dans les rôles généraux.

8.2. MODALITÉS PRATIQUES

Pour le prélèvement à la date limite de paiement, elles sont décrites dans l'instruction codificatrice sur l'informatisation du "Recouvrement amiable et précontentieux".

S'agissant du paiement par virement, il convient de se reporter au § 3.3. du présent chapitre.

8.3. RESPECT DE LA DATE LIMITE DE PAIEMENT

8.3.1. Le contribuable a opté pour le paiement par prélèvement automatique

Aucune difficulté ne se pose pour apprécier le respect de la date limite de paiement.

¹ Les comptables ont été accrédités auprès de la BDF pour recevoir ces virements.

8.3.2. Le contribuable choisit le paiement de sa taxe professionnelle par virement sur le compte du Trésor à la BDF.

Le redevable doit prendre toutes dispositions pour respecter la date limite de paiement de l'impôt. La date retenue par l'administration pour apprécier le respect du délai de paiement est la date de règlement interbancaire qui est inscrite sur la copie d'avis de virement établie par la Banque de France et remise au comptable. Cette date fait foi en cas de contentieux.

Lorsque la date limite de paiement est un jour férié, un samedi ou un dimanche, le règlement de l'impôt est considéré avoir été effectué dans les délais si la date figurant sur la copie d'avis de virement est celle du premier jour ouvré suivant.

Lorsque la date limite de paiement tombe un jour réputé férié pour les banques, la date de règlement interbancaire est systématiquement reportée au premier jour ouvré bancaire suivant.

La loi est d'interprétation stricte.

8.4. SANCTION DU NON-RESPECT DE L'OBLIGATION PRÉVUE PAR L'ARTICLE 1681 SEXIES DU CODE GÉNÉRAL DES IMPÔTS.

Le non-respect de l'obligation de paiement de la taxe professionnelle par virement ou par prélèvement à la date limite de paiement, est sanctionnée par l'application d'une majoration de 0,2 %.

8.4.1. Champ d'application

En application de l'article 1762 septies du code général des impôts, le non respect de l'obligation de paiement par virement ou prélèvement de la taxe professionnelle, 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.

Les majorations de 0,2 % et 10 % sont exclusives l'une de l'autre.

La majoration de 0,2 % est calculée sur les sommes qui ont bien été versées à la date limite de paiement de la taxe professionnelle, mais qui l'ont été par un autre moyen de paiement que le virement ou le prélèvement.

Elle n'est jamais liquidée sur les sommes versées hors délais (que ces sommes aient été versées par virement ou par un autre mode de paiement).

La majoration de 10 % est calculée sur les montants qui demeurent impayés à la date limite de paiement.

Le tableau suivant récapitule les conditions d'application des majorations de 0,2 % et 10 %.

Situation au regard du paiement de la taxe professionnelle ¹	Majoration de 10 %		Majoration de 0,2 %	
	Oui	Non	Oui	Non
1 - Paiement total dans les délais - par virement - par prélèvement automatique - par un autre mode de paiement		X X X	X ²	X X
2 - Paiement partiel dans les délais - par virement - par prélèvement automatique - par un autre mode de paiement	X ³ X ³ X ³		X ²	X ⁴ X ⁴
3 - Paiement tardif - par virement - par prélèvement automatique - par un autre mode de paiement	X ³ X ³ X ³			X ⁴ X ⁴ X ⁴

8.4.2. Date de liquidation

La majoration de 0,2 % concernant l'acompte est liquidée à la mise en recouvrement du rôle. Celle concernant le solde est liquidée au même moment que la majoration de 10 %. L'une et l'autre sont portées sur la lettre de rappel.

8.4.3. Recouvrement

Le recouvrement de la majoration de 0,2 % est assuré selon les règles applicables au recouvrement de la taxe professionnelle.

L'instruction des demandes en remise de majoration de 0,2 % est effectuée dans les conditions fixées au titre 6 (chapitre 4) de la présente instruction.

¹ L'obligation de paiement par virement ou par prélèvement à la date limite de paiement ne concerne que les impositions comprises dans les rôles généraux.

² Calculée sur les sommes versées à la date limite de paiement, mais selon un mode de règlement autre que le virement ou le prélèvement automatique.

³ Calculée sur les sommes impayées à la date limite de paiement.

⁴ Quel que soit le mode de paiement, la majoration de 0,2 % n'est jamais liquidée sur les sommes versées hors délais.

9. PROCÉDURES ADMINISTRATIVES ET COMPTABLES

Elles sont décrites dans l'instruction codificatrice A 1 sur l'informatisation du recouvrement de l'impôt direct et dans l'instruction codificatrice R 3 sur la comptabilité des postes comptables non centralisateurs du Trésor auxquelles il convient de se reporter en tant que de besoin.

CHAPITRE 2

LE LIEU DU PAIEMENT

L'article 1680 du Code Général des Impôts prévoit que *"les impôts et taxes... sont payables à la caisse du comptable du Trésor chargé du recouvrement des impôts directs détenteur du rôle"*.

Toutefois, il existe une dérogation à ce principe, qui autorise le paiement des impôts à la caisse d'un autre comptable que celui détenteur du rôle.

Cette dérogation se justifie du point de vue administratif par le réseau que constituent les comptables du Trésor et du point de vue du contribuable pour lui faciliter le paiement de l'impôt en quelque lieu qu'il se trouve. L'article 187 de l'annexe IV du Code Général des Impôts indique que : *"les contribuables peuvent acquitter leurs contributions à la caisse d'un comptable du Trésor autre que celui de la commune d'imposition..."*

Leur choix n'est limité que d'un seul point de vue : il ne peut porter, en dehors du comptable détenteur du rôle, que sur un comptable du Trésor étranger à la commune d'imposition. Ainsi, dans les communes où existent plusieurs postes comptables, le contribuable n'est pas autorisé à verser à la caisse d'un de ces postes des impositions dues dans un autre poste ayant son siège dans la même localité.

1. CONDITIONS DU PAIEMENT DANS UN AUTRE POSTE COMPTABLE QUE CELUI DÉTENTEUR DU RÔLE

Certaines conditions doivent être remplies pour qu'un encaissement puisse être effectué dans un autre poste comptable que celui détenteur du rôle.

1.1. PIÈCES JUSTIFICATIVES

Aux termes de l'article 187, deuxième alinéa de l'annexe IV au Code Général des Impôts, les versements sont admis sur la présentation d'un avis d'imposition, d'un extrait de rôle, d'un acte de poursuites ou d'une autre pièce officielle constatant la dette du contribuable. Ces divers documents doivent contenir toutes les indications nécessaires à la rédaction de la quittance. Toutefois, lorsque le contribuable ne présente pas son avis d'imposition ou un extrait de rôle, le défaut d'indication de l'article de rôle ne doit pas motiver un refus d'encaissement, si les références de l'imposition sont indiquées.

1.2. MONTANT DU VERSEMENT

L'article 187, premier alinéa de l'annexe IV au Code Général des Impôts ne prévoyant pas de restriction, les contribuables ne sont pas tenus de verser la totalité ou le solde d'un article de rôle. Ils ont la faculté de verser des acomptes.

1.3. PAIEMENTS TARDIFS

Le comptable du Trésor à qui est proposé un paiement pour le compte d'un collègue n'a aucune compétence pour se prononcer sur une demande de délais de paiement, et doit inviter le redevable à s'adresser au comptable détenteur du rôle.

En outre, s'il constate que l'impôt a subi une majoration de 10 %, il ne peut pas exiger le paiement de celle-ci si le redevable s'y refuse. En cas de paiement, mention en est faite sur l'avis de recouvrement P. 109.

1.4. MODE DE PAIEMENT

Le seul mode de paiement admis à titre de contribution extérieure est le paiement *en numéraire*. Il est apparu à la fois inutile et inopportun de prévoir une modalité supplémentaire de règlement, en autorisant les contribuables à émettre des chèques, virements ou mandats au bénéfice du comptable du Trésor de leur domicile, à charge pour ce dernier de faire parvenir les fonds au comptable détenteur du rôle. Cette modalité n'est pas prévue par l'article 200 de l'annexe IV au Code Général des Impôts qui prescrit l'envoi des chèques au comptable chargé du recouvrement, c'est-à-dire celui du lieu d'imposition, détenteur des rôles. Elle n'offrirait au demeurant aucun avantage de commodité pour les contribuables.

Cette règle admet toutefois quelques exceptions :

- la première concerne le contribuable qui désire acquitter simultanément ses divers impôts, dus à des perceptions différentes, au moyen d'un chèque, virement ou mandat unique, émis au profit du comptable du Trésor de son domicile. Ce dernier encaisse à son profit la fraction de l'effet lui revenant, et au profit de ses collègues détenteurs des rôles les fractions de l'effet qui leur reviennent. Cette exception est admise parce que, dans ce cas, la sujétion imposée à l'administration est compensée par une commodité accordée au contribuable ;
- il peut se produire également qu'un contribuable fasse porter au crédit du compte de chèques postaux d'un comptable des sommes qui, en fait, doivent être versées à un autre comptable. Si les renseignements donnés sont suffisamment précis, il convient d'accepter le versement ou le virement à titre de contribution extérieure ;
- l'hypothèse peut également se présenter d'un contribuable bénéficiaire d'un dégrèvement ou d'une remise gracieuse de majoration de 10 % ou de frais de poursuites à la trésorerie de sa résidence, voire d'un mandat communal, qui désire en affecter le montant au paiement d'une contribution due à une autre trésorerie. Dans ce cas, il convient d'accepter l'opération.

2. RÔLE DU COMPTABLE QUI REÇOIT LE PAIEMENT

2.1. DOCUMENT UTILISÉ

Le document de base est constitué par l'avis de recouvrement de contributions extérieures "P. 109". Ce document donne toutes les précisions utiles à l'imputation définitive par le comptable destinataire, telles qu'elles figurent sur les pièces justificatives présentées par le contribuable :

- la commune d'imposition ;
- l'année d'imposition ;
- la nature de l'imposition ;
- les articles de rôle : ces références sont celles figurant sur les documents présentés par le contribuable, soit le numéro de référence de l'imposition, soit le numéro de compte attribué par le comptable détenteur du rôle ;
- les nom et prénoms du contribuable inscrit sur les documents présentés ;
- les sommes recouvrées en distinguant le principal, la majoration de 10 % et les frais de poursuites éventuels.

Une colonne "Observations" est destinée à recevoir les indications particulières à certains cas : nom de la partie versante lorsque ce nom diffère de celui inscrit sur le document au vu duquel l'encaissement est constaté, nouvelle adresse du débiteur...

Le papillon détachable ou le talon de paiement des avis d'imposition peut être joint à l'avis P. 109 et se substituer aux renseignements concernant les références de l'imposition.

Outre ces divers éléments, l'avis de recouvrement de contributions extérieures précise le comptable destinataire (résidence et département).

Il est daté du jour de l'encaissement. Cette date a une grande importance pour le comptable destinataire qui peut ainsi déterminer si la majoration de 10 % doit être appliquée.

L'imprimé décrit sous le numéro précédent est obligatoirement utilisé, à l'exclusion de tout autre document. Notamment, il est rappelé que les avis ou documents divers présentés par les redevables sont leur propriété et doivent leur être restitués. Ils ne peuvent donc être transmis aux comptables destinataires revêtus de la mention "P. 109".

Le jour même de l'encaissement, le comptable établit un avis de recouvrement P. 109 par trésorerie destinataire.

2.2. COMPTABILITÉ

2.2.1. Ecritures

Sous les réserves indiquées ci-dessus, le règlement a lieu en numéraire. Le comptable qui reçoit le paiement passe l'écriture suivante :

- débit à la rubrique 3.531 : "Numéraire (ou exceptionnellement à une autre rubrique) ;
- crédit à la rubrique 3.476 "Imputation provisoire de recettes - contributions et produits extérieurs ".

2.2.2. Envoi de l'avis de recouvrement

L'avis P. 109 est envoyé au comptable détenteur du rôle le jour même de son établissement ou, au plus tard, le jour ouvrable suivant.

2.2.3. Transfert de la recette

Les encaissements effectués pour le compte d'autres comptables, font l'objet d'un virement postal aux comptables assignataires le 20 au plus tard de chaque mois. Ce virement comprend tous les encaissements effectués du premier jour ouvrable suivant la date limite de paiement des impôts directs majorables le mois précédent jusqu'à la date limite de paiement des impôts directs majorables pendant le mois courant.

Enfin, les encaissements effectués depuis la date limite de paiement de l'échéance du 15 décembre jusqu'au 31 décembre font l'objet d'un virement postal à cette date.

L'avis de virement établi pour chaque comptable destinataire doit indiquer de façon précise la date d'envoi des avis P. 109 ainsi que leur montant.

L'écriture suivante est passée au journal chèques postaux P. 13 :

- débit à la rubrique 3.476 : "Imputation provisoire de recettes - contributions et produits extérieurs".
- crédit à la rubrique 3.513 : "Compte courant postal" ;

3. RÔLE DU COMPTABLE DÉTENTEUR DU RÔLE

L'action du comptable détenteur du rôle doit être examinée, d'une part, lors de la réception de l'avis de recouvrement P. 109, d'autre part, lors de la réception de l'avis de crédit des chèques postaux.

Le comptable détenteur du rôle indique sur l'avis P. 109 la date à laquelle il l'a reçu, notifie au département informatique un empêchement de code 7076 "divers" si l'impôt est suivi dans l'application REC, ou enregistre l'information (montant des recouvrements attendus) dans les applications informatiques du recouvrement contentieux. La date de paiement effectif, et non celle à laquelle parvient le virement postal, est retenue pour déterminer si le règlement a été effectué ou non avant l'expiration du délai légal de paiement.

A la réception de l'avis de crédit des chèques postaux, l'écriture suivante est passée :

- débit à la rubrique 3.513 "Compte courant postal - Débit "
- crédit à la rubrique 300 "Recettes d'impôts directs"

La date de valeur de cette écriture est celle du paiement portée sur l'avis P 109.

4. QUESTIONS PARTICULIÈRES

Les problèmes particuliers d'application concernent la majoration de 10 %, les frais de poursuites et les acomptes provisionnels au titre de l'impôt sur le revenu.

4.1. MAJORATION DE 10 %

La date de paiement retenue pour la liquidation de la majoration de 10 % est celle du versement effectif des fonds à la caisse du comptable qui intervient pour le compte de son collègue détenteur du rôle. Lorsqu'ils ont l'initiative de cette opération, les comptables détenteurs des rôles n'ont pas à liquider la majoration de 10 % dès lors qu'ils seront en possession d'un avis P. 109 attestant le paiement dans les délais légaux. Les avis P. 109 relatifs à ces recouvrements doivent être conservés avec soin afin de servir de pièces justificatives, notamment lors des contrôles sur place. Il est suggéré de les agraffer à l'avis de virement postal correspondant.

Lorsque la majoration a été liquidée par le département informatique, elle est annulée automatiquement par ce dernier dans les conditions prévues au chapitre 4 section 2 de l'instruction codificatrice A1 du titre I « recouvrement informatisé amiable et précontentieux ».

4.2. FRAIS DE POURSUITES

Les frais de poursuites exposés par le comptable détenteur du rôle avant la réception d'un avis de recouvrement restent dus par le contribuable (art. 188 de l'annexe IV du Code général des Impôts). Par voie de conséquence, il convient, pour éviter des difficultés éventuelles de recouvrement de ces frais, de vérifier, avant le dépôt ou la remise des états de poursuites, si des avis de recouvrement n'ont pas été reçus depuis leur établissement.

4.3. ACOMPTES PROVISIONNELS DE L'IMPÔT SUR LE REVENU

Il est fréquent que des acomptes provisionnels, dus au titre de l'impôt sur le revenu, soient versés à la trésorerie du précédent domicile d'un contribuable et que celui-ci acquitte le solde de son imposition à la trésorerie de son nouveau domicile. La régularisation est décrite au chapitre 2 de l'instruction codificatrice « recouvrement informatisé amiable et précontentieux ».

5. CAS PARTICULIER DU RÈGLEMENT DU MONTANT DES IMPÔTS LOCAUX ASSIS AU NOM DE LA SNCF, DE EDF ET DE LA SICF

Pour chacune des périodes indiquées ci-après la SNCF effectue un virement bancaire auprès de la trésorerie générale de chaque DIT pour le montant total des impositions de son ressort le premier jour ouvrable du deuxième mois suivant la fin de cette période :

- avis d'imposition reçus du 1er janvier au 31 mars : virement début mai ;
- avis d'imposition reçus du 1er avril au 31 mai : virement début juillet ;
- avis d'imposition reçus du 1er juin au 31 août : virement début octobre ;
- avis d'imposition reçus du 1er septembre au 31 décembre : virement début février.

Parallèlement, la SNCF fournit au DIT de la Recette Générale des Finances de Paris un fichier contenant le détail des impositions ayant fait l'objet du virement bancaire. Le DIT de la Recette Générale des Finances de Paris ventilerait ce fichier par télétransmission sur chacun des DIT.

EDF et SICF effectuent leur virement selon les mêmes modalités que la SNCF mais aux dates limites de paiement des impôts concernés.

Après vérification de la cohérence entre le virement bancaire et le fichier des recouvrements reçus, les DIT procéderont à l'imputation de ces derniers dans le RSAR¹.

Pour ce qui concerne les rôles supplémentaires non informatisés, les DIT ne peuvent procéder à l'imputation automatique dans le RSAR des sommes correspondant à ces articles : elles doivent donc être réimputées par les comptables non centralisateurs.

6. PAIEMENT DE L'IMPOSITION FORFAITAIRE ANNUELLE SUR LES PYLÔNES

EDF paie cette imposition par virement sur le compte courant du Trésor à la Banque de France du receveur général des finances de Paris.

Celui-ci effectue ensuite la ventilation du versement auprès des communes bénéficiaires.

7. RECETTES CONCERNANT UNE AUTRE ADMINISTRATION

Les comptables du Trésor perçoivent parfois des fonds transmis par des débiteurs de l'Etat, alors que le véritable bénéficiaire est en fait un receveur des impôts.

Dans ce cas, ces recettes sont transférées le jour même par CCP au comptable compétent pour les recevoir.

¹ cf. codificatrice « Recouvrement amiable et précontentieux ».

CHAPITRE 3

L'IMPUTATION DES PAIEMENTS

Tout versement est imputé sur un article suivi dans une application informatique de recouvrement ou à défaut sur une fiche ouverte au nom du contribuable.

Les règles fixées par les articles 1253 à 1256 du Code civil s'appliquent au recouvrement de l'impôt. Elles distinguent deux hypothèses selon que le débiteur indique ou non l'imputation à donner à son paiement.

1. LE CONTRIBUABLE PRÉCISE L'IMPUTATION À DONNER

En vertu de l'article 1253 du Code civil, "le débiteur de plusieurs dettes a le droit de déclarer, lorsqu'il paye, quelle dette il entend acquitter".

Si un contribuable, débiteur de plusieurs impôts demande, en effectuant un versement, que son règlement soit comptabilisé en l'acquit d'un impôt dont la date limite de paiement est proche, le comptable doit se conformer exactement à cette demande, alors même que les autres impôts dus seraient plus anciens ou assortis de sûretés moins efficaces.

2. LE CONTRIBUABLE NE PRÉCISE PAS L'IMPUTATION À DONNER

2.1. RÈGLE GÉNÉRALE

Si le débiteur, au moment où il effectue son versement, ne précise pas celle de ses dettes qu'il entend acquitter, le comptable détermine lui-même l'imputation à donner au versement en tenant compte notamment des dispositions de l'article 1256 du Code civil, selon lesquelles *le paiement doit être imputé sur la dette que le débiteur a le plus d'intérêt à acquitter*.

Le comptable est ainsi conduit :

- soit à présumer la volonté probable du débiteur.
- soit à encaisser le paiement en imputation provisoire de recettes et à adresser à la partie versante une demande de renseignements sur l'imputation qu'elle souhaite donner à son règlement.

2.2. CHOIX ENTRE UN IMPÔT ANCIEN MAJORÉ ET UN IMPÔT PROCHAINEMENT MAJORABLE

La question essentielle qui se pose aux comptables est de savoir si un versement effectué par un contribuable sans indication d'emploi doit être imputé sur les impôts anciens et déjà majorés, ou sur l'impôt prochainement majorable. En tout état de cause l'imputation du versement donnée par le comptable s'impose au débiteur qui ne pourrait en demander la modification que s'il y avait eu dol ou surprise de la part du créancier (art. 1255 du Code civil).

☞ *L'imputation sur les impôts anciens s'impose dans certaines circonstances :*

- lorsque le versement émane d'un contribuable qui a obtenu des délais de paiement du comptable et que le versement est effectué pour un montant et à une date correspondant aux conditions fixées ;
- lorsque le versement suit la notification au contribuable ou à un tiers d'un acte de poursuites ou d'un avis à tiers détenteur.

Le versement doit alors être imputé sur les impôts pour lesquels il y a délais de paiement ou poursuites. Il est présumé que, par son versement, le contribuable entend respecter les engagements de paiement qu'il a pris ou éviter de nouvelles poursuites.

☞ *En dehors de ces circonstances, on doit admettre que, d'une manière générale, les contribuables désirent que les versements qu'ils effectuent, sans fournir d'indications précises sur l'emploi à leur donner, soient imputés sur l'impôt prochainement majorable, plutôt que sur des impôts anciens déjà majorés : le contribuable désire éviter l'application de la majoration sur le prochain impôt majorable, plutôt que se prémunir contre le risque éventuel de poursuites pour des impôts arriérés.*

Cette intention des contribuables se déduit notamment des circonstances suivantes :

- le versement est exactement égal au montant d'un impôt déjà exigible et qui est le plus prochainement majorable ;
- le versement est effectué à une date proche de la date d'application à un impôt de la majoration de 10 %

☞ *Il est admis également qu'un versement effectué avant la date d'exigibilité d'un impôt doit, à défaut d'autres cotisations majorables à une date plus rapprochée, être imputé sur l'impôt si, à la date du versement, celui-ci est certain, c'est-à-dire en fait mis en recouvrement.*

☞ *Les versements effectués après la date de majoration du premier acompte sont imputés sur le deuxième acompte provisionnel même si le premier acompte n'a pas été acquitté.*

De même, les règlements effectués après le 15 mai sont imputés en priorité sur le solde de l'imposition sur les revenus.

☞ *Dans tous les cas où il y a un doute sur l'intérêt des contribuables et sur leur volonté présumée d'imputation, les comptables doivent les consulter sur l'imputation à donner à leur versement. Ils le font notamment lorsqu'ils estiment que l'intérêt réel des contribuables est d'apurer un impôt ancien, plutôt que d'acquitter un impôt récent.*

CHAPITRE 4

LA DATE DE VALEUR

La date de valeur d'un paiement est celle qui lui *est attribuée pour l'application éventuelle de la majoration de 10 % pour paiement tardif*. Elle diffère selon le mode de règlement utilisé par le contribuable.

1. NUMÉRAIRE ¹

La date à prendre en considération est celle de la constatation du paiement dans les écritures du Trésor qui coïncide avec celle du paiement que celui-ci soit effectué à la caisse du comptable chargé du recouvrement ou dans un autre poste comptable.

2. CHÈQUE ET TITRE INTERBANCAIRE DE PAIEMENT

La date de paiement est, soit celle de la remise du chèque ou du TIP par le contribuable au comptable, soit celle de l'envoi du chèque ou du TIP par la Poste telle qu'elle est authentifiée par le cachet postal apposé sur l'enveloppe.

Il est souhaitable que les enveloppes ayant contenu des chèques adressés aux comptables chargés du recouvrement après la date limite de paiement soient conservées momentanément, pour éviter des contestations sur l'application de la majoration de 10 %.

Cette solution est également applicable aux paiements effectués par mandat compte adressé au comptable.

3. VIREMENT BANCAIRE

La date de paiement est celle du règlement interbancaire qui figure sur la copie d'avis de virement transmis par la Banque de France.

4. VIREMENT POSTAL

A chaque échéance d'impôt direct, les trésoriers-payeurs généraux déterminent eux-mêmes, en fonction de la connaissance qu'ils ont des conditions de fonctionnement du centre de chèques postaux auquel leur département est rattaché, la date jusqu'à laquelle les virements postaux, internes à ce centre, portés au crédit des comptes postaux des comptables, doivent être considérés comme ayant été émis en temps utile par les contribuables.

Les trésoriers-payeurs généraux font connaître aux comptables le délai qu'ils ont retenu pour l'exécution des virements postaux internes par leur centre de chèques postaux.

¹ ou carte bancaire

En ce qui concerne les virements postaux provenant d'un centre de chèques postaux autre que celui qui tient les comptes postaux des comptables (virements externes), la diversité des situations d'un centre de chèques postaux à l'autre empêche, le plus souvent, de déterminer exactement le délai d'exécution de ces virements externes.

Pour ces virements, il peut, en règle générale, être retenu comme délai d'exécution le délai décompté pour les virements internes effectués par leur centre de chèques postaux, majoré de deux jours ouvrables.

5. MANDAT COMPTE

La date de valeur est celle du versement des fonds au guichet postal, telle qu'elle est indiquée sur le talon du mandat par le cachet postal.

CHAPITRE 5

LA JUSTIFICATION DES PAIEMENTS

1. PAR LE DÉBITEUR

☞ Dans des cas exceptionnels, notamment à la suite d'une erreur d'imputation, le contribuable peut être amené à justifier au comptable d'avoir payé son impôt.

Il doit à cet effet présenter soit une quittance dans l'hypothèse d'un paiement en numéraire ¹, soit établir la réalité de l'encaissement par le comptable d'un chèque, en produisant une photocopie de ce chèque délivrée par l'établissement teneur de son compte.

Dans le cas où, à la suite d'une erreur d'imputation dans le poste comptable, un contribuable serait amené à prouver qu'il a déjà payé son impôt, les frais que lui facturerait la banque pour lui fournir photocopie de son chèque lui seront remboursés par l'Etat.

Lorsqu'il apparaît que le redevable est de bonne foi et en raison des désagréments qui lui ont été occasionnés, il importe que le remboursement de ces frais intervienne dans les délais les plus brefs ²

Dans des cas où sont apparues des discordances entre la justification d'un paiement présentée par le contribuable et l'imputation donnée par le comptable, la jurisprudence a dégagé les principes suivants :

- imputation sans justification : elle suffit à libérer le contribuable à concurrence du montant de la somme qu'elle porte ;
- justification sans imputation : elle suffit à libérer le contribuable à concurrence du montant de la somme qu'elle porte ;
- différence entre l'imputation et la justification : on doit admettre l'énonciation la plus favorable au contribuable.

☞ De même, des contribuables peuvent effectuer des demandes de remboursement de frais bancaires dans le cadre du paiement par TIP ou par prélèvement automatique à la date limite de paiement.

Dès lors que les frais mis à la charge du contribuable résultent d'une erreur de l'administration et ne relèvent en aucune manière d'une faute du comptable au sens de l'article 60 de la loi de finances du 23 février 1963, il convient de donner une suite favorable à sa demande de remboursement.

La dépense correspondante sera imputée au compte 900.00 « Dépenses ordinaires des services civils payables sans ordonnancement » et au chapitre 15.03.10.12 « Frais de poursuite et de contentieux (CP) ».

Cette dépense sera justifiée par la demande de remboursement du contribuable appuyée d'une photocopie du relevé bancaire sur lequel sont portés les frais mis à sa charge.

¹ cf.chapitre 1 section 1.

² Cf. instruction n° 87-7 AM du 19 janvier 1987.

2. PAR LE COMPTABLE : DÉLIVRANCE DES BORDEREAUX DE SITUATION

2.1. DISPOSITIONS JURIDIQUES

Ces documents font connaître la situation du recouvrement des impôts d'un contribuable. Quels que soient les impôts, *les bordereaux de situation ne peuvent être délivrés qu'au contribuable ou aux personnes à qui le paiement de l'impôt peut être demandé à sa place*, c'est à dire à ses représentants légaux, à ses héritiers ou à toute personne tenue au paiement de l'impôt en vertu d'une disposition législative ou contractuelle.

Des bordereaux de situation peuvent aussi être établis au profit d'autres personnes autorisées par le contribuable à prendre connaissance de sa situation fiscale. Il appartient alors au comptable de s'assurer de la réalité de la procuration en vérifiant, sous sa responsabilité, l'authenticité de la signature du contribuable figurant sur le mandat.

Ces bordereaux ne doivent, d'une manière générale, indiquer que la catégorie d'impôt, l'année de mise en recouvrement et la somme restant due pour chaque catégorie d'impôt.

Des renseignements plus précis (date de mise en recouvrement, montant initial des impôts, exercice d'imposition, versements effectués, poursuites exercées, garanties prises, délais accordés) ne doivent être portés sur les bordereaux que lorsque les procurations le prévoient expressément.

2.2. DISPOSITIONS PRATIQUES

Pour les impôts dont le recouvrement est suivi dans l'application informatique du recouvrement amiable et précontentieux, les bordereaux de situation sont établis après consultation du fichier RSAR, soit par écran-clavier, soit par minitel ¹.

Les applications du recouvrement contentieux délivrent à la demande des bordereaux de situation.

3. VÉRIFICATION DES PAIEMENTS DES SOUMISSIONNAIRES DE MARCHÉS PUBLICS

3.1. LE CONTRÔLE A PRIORI

3.1.1. Dispositif

Les personnes physiques ou morales souhaitant concourir aux marchés publics doivent fournir au plus tard le jour de la date de remise des candidatures ou des offres, des certificats de l'administration fiscale justifiant le respect de leurs obligations fiscales.

Pour obtenir ce certificat du comptable du Trésor compétent, le candidat devra être en règle au regard des impositions, majorations et pénalités y afférentes, exigibles à la date du 31 décembre de l'année précédant celle au cours de laquelle a lieu l'avis d'adjudication, l'appel d'offres ou l'offre de l'administration.

Le candidat souhaitant concourir aux marchés publics devra se procurer auprès d'un comptable du Trésor ou des Impôts la liasse n° 3666 (répertoriée sous le numéro 2123 P 531 dans la nomenclature des imprimés CP) prévue à cet effet. Il transmet au comptable du Trésor l'exemplaire n° 1 qui vérifie sa situation et lui renvoie cet imprimé.

Le certificat délivré est valable pour toute l'année visée dans la demande. En cas de pluralité de marchés il appartiendra au candidat de fournir des copies sur laquelle il portera lui-même la mention manuscrite suivante : « Je soussigné, X... (agissant au nom de l'entreprise Y...), atteste sur l'honneur que la présente photocopie est conforme à l'original (date ; signature) ».

Ce document conditionnant l'acceptation de sa candidature aux marchés publics, les comptables doivent compléter et remettre de suite le certificat au candidat soumissionnaire qui se présente à la trésorerie compétente.

Pour les demandes effectuées par courrier les comptables prennent toutes dispositions utiles afin que le certificat parvienne le plus rapidement possible à l'intéressé et en tout état de cause au plus tard le jour de la date de remise des candidatures ou des offres.

3.1.2. Impôts concernés

Le contrôle effectué par le comptable du Trésor compétent porte, selon le cas, sur l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés.

¹ cf. instruction codificatrice sur l'informatisation du recouvrement de l'impôt direct - Titre I chapitre 1, article 2.2.4.

- *impôt sur le revenu* : doivent être pris en compte l'impôt sur le revenu et les amendes fiscales y afférentes comprises dans les rôles pour lesquels la date de majoration de dix pour cent était fixée au 15 décembre N - 1 au plus tard (N étant l'année au cours de laquelle a lieu l'avis d'adjudication, l'appel d'offres ou l'offre de l'administration) ;
- *impôt sur les sociétés* : sont pris en compte les acomptes échus¹ en N - 1, ainsi que les soldes de liquidation de tous exercices clos au plus tard le 31 août N - 1 (exigible le 30 novembre, majorable le 15 décembre).

Doivent aussi être pris en considération les rôles d'impôt sur les sociétés mis en recouvrement jusqu'au 31 décembre N - 1 s'ils comprennent la majoration de dix pour cent liquidée par le service de l'assiette et ceux mis en recouvrement jusqu'au 31 octobre N - 1 s'ils n'incluent pas la majoration de dix pour cent liquidée par le service de l'assiette.

3.1.3. Appréciation de la situation à l'égard du recouvrement de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur les sociétés

En application de l'article 54 du code des marchés publics, sont considérés comme en règle les redevables qui, au 31 décembre de l'année précédant l'avis d'adjudication, l'appel d'offres ou l'offre de l'administration ont soit acquitté les impôts, taxes, cotisations, majorations et pénalités mis à leur charge, lorsque ces produits devaient être réglés au plus tard à la date ci-dessus sous peine d'une majoration ou pénalité pour défaut de paiement, soit constitué des garanties² jugées suffisantes par le comptable ou l'organisme responsable du recouvrement.

Par mesure de tolérance, sont considérés comme en règle les soumissionnaires aux marchés publics qui auront obtenu des comptables du Trésor, pour les impositions sur lesquelles portent le contrôle a priori (IR et IS), un plan de règlement et en auront strictement respecté les conditions. Le comptable du Trésor visant le certificat y portera cette information (ex : « acquitte ses impositions suivant les délais qui lui ont été accordés »).

Sont également considérés comme en règle les redevables qui, au 31 décembre précédant l'avis d'adjudication, l'appel d'offres ou l'offre de l'administration bénéficient d'un plan de règlement dans le cadre de la procédure de redressement judiciaire. Le comptable du Trésor visant le certificat y portera l'information (ex : « acquitte ses impositions conformément au plan de règlement fixé dans le cadre de la procédure de redressement judiciaire »).

Lorsqu'une société n'a pas déposé son bordereau-avis, le comptable ne peut apprécier totalement la situation de la société au regard de l'IS : l'absence du dépôt ne signifie pas nécessairement qu'elle est reliquataire. Dans ce cas, le comptable délivre le certificat en mentionnant que l'absence de dépôt du bordereau ne lui permet pas de se prononcer sur la situation de la société au regard de l'IS.

Pour les sociétés appartenant à un groupe, le certificat n'est délivré qu'à la société-mère qui est seule redevable de l'impôt sur les sociétés dû pour l'ensemble des résultats du groupe formé par elle-même et ses filiales. Le service de l'assiette attestera pour sa part l'appartenance de la filiale au groupe.

3.2. LE CONTRÔLE A POSTERIORI

L'article 55 précise « qu'en ce qui concerne les impôts, taxes et cotisations sociales pour lesquelles un certificat ne peut être délivré, le candidat fait, sous sa propre responsabilité, une déclaration sur l'honneur dûment datée et signée ».

¹ En tenant compte des possibilités de dispense et de réduction dont peuvent bénéficier les sociétés

² Dans le cadre du sursis légal de paiement (article L. 277 du L.P.F.).

L'impôt sur les sociétés et l'impôt sur le revenu faisant l'objet du contrôle a priori et afin d'atténuer la charge des contrôles, seule la taxe professionnelle fera l'objet d'une vérification systématique à réception de la déclaration sur l'honneur.

Pour cette dernière, il est rappelé que le redevable est autorisé à déduire du montant du solde de la taxe professionnelle le montant du dégrèvement attendu au titre du plafonnement par rapport à la valeur ajoutée¹.

Pour les autres impositions, les contrôles seront effectués par sondage.

A réception de la copie de la fiche de recensement du marché public et de la copie de la déclaration sur l'honneur du titulaire du marché par l'intermédiaire du trésorier-payeur général, le comptable du Trésor en vérifie l'exactitude. Si elle s'avère inexacte, il en avise par l'intermédiaire du trésorier-payeur général l'administration ou l'organisme qui a contracté le marché.

¹ Cf. titre II, chapitre 2, section 5.

TITRE V

LA MAJORATION DE DIX POUR CENT

CHAPITRE 1

PRINCIPES GÉNÉRAUX

La majoration de 10 % prévue par la loi pour sanctionner les paiements tardifs *s'applique automatiquement à la date limite de paiement pour les sommes non acquittées à cette date*¹, abstraction faite de toute idée de fraude ou même de mauvaise volonté des contribuables.

Destinée à permettre le recouvrement rapide des impôts directs, la majoration de 10 % exerce une double influence :

- par son aspect comminatoire, elle incite le plus grand nombre de contribuables à se libérer avant la date limite prévue par la loi ;
- par le jeu des modérations et remises qu'elle autorise, elle est de nature à conduire les redevables à la régularisation rapide de leur situation.

Les textes applicables à cette matière permettent, d'une part, de définir la nature juridique de la majoration de 10 %, et d'autre part d'en préciser le champ d'application.

1. NATURE JURIDIQUE

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* (arrêt du Conseil d'Etat du 10 mai 1952, requête 40/3640).

De ce principe découle une série de conséquences :

- la majoration de 10 %, qui s'applique en cas de non-paiement intégral, ne s'assimile pas en un intérêt du principal de l'impôt ;
- la majoration de 10 % est assortie du privilège du Trésor comme l'impôt qui lui sert de base. Cette solution a été consacrée par une jurisprudence constante² ;
- la majoration de 10 % est atteinte par la prescription -à défaut de poursuites- quatre ans après la date de mise en recouvrement du rôle dans lequel sont compris les articles auxquels elle se rapporte (cf. art. L. 274 du livre des procédures fiscales) ;
- la majoration de 10 % est due par toute personne tenue au paiement de l'impôt et notamment par les tiers responsables : conjoint, propriétaire et cessionnaire de fonds de commerce, etc ;
- la majoration de 10 % s'applique aux cotes ayant fait l'objet d'une réclamation contentieuse assortie d'une demande de sursis de paiement. L'effet suspensif de paiement bénéficie automatiquement à la majoration relative aux cotisations ou fractions de cotes contestées. Toutefois, lorsqu'un contribuable a fourni des garanties uniquement pour le principal de l'impôt contesté, le comptable chargé du recouvrement apprécie, à la date d'application de la majoration si, pour garantir le Trésor contre tout risque d'insolvabilité éventuelle du débiteur, il doit exiger ou non des garanties supplémentaires ;
- la majoration de 10 % ne peut être maintenue sur une cotisation ou partie de cotisation allouée en dégrèvement, ou ayant fait l'objet d'une remise totale ou partielle ;
- les comptables sont responsables du recouvrement de la majoration de 10 % dans des conditions identiques à celles relatives au recouvrement du principal de l'impôt ;

¹ Les majorations inférieures à 10 F ne sont pas liquidées.

² Cf. Fichier de jurisprudence A3-9.

- ils doivent faire l'avance des sommes non recouvrées au titre de la majoration de 10 % à l'époque à laquelle ils doivent normalement solder les rôles correspondants ;
- les décisions d'admission en non-valeurs, de sursis d'avance et de décharge de responsabilité applicables au principal des rôles s'appliquent aux majorations correspondantes ;
- lorsque seule la majoration de 10 % reste due, les comptables peuvent éventuellement en obtenir l'admission en non-valeur, être autorisés à surseoir à son versement ou être déchargés de la responsabilité encourue à raison de celle-ci.

2. CHAMP D'APPLICATION

2.1. EN VERTU DE L'ARTICLE 1761 DU CODE GÉNÉRAL DES IMPÔTS

Sont passibles de la majoration prévue par l'article 1761 toutes les cotisations qui sont perçues par voie de rôles et qui sont soumises aux conditions d'exigibilité de l'article 1663 du Code Général des Impôts.

2.1.1. Impôts directs, produits et taxes assimilées visés par le Code Général des Impôts

- impôt sur le revenu ;
- impôt sur les sociétés lorsqu'il donne lieu à l'émission de rôles ;
- la taxe sur les salaires, la taxe annuelle sur les locaux à usage de bureaux perçue dans la région Ile-de-France et la taxe sur les services d'informations ou interactifs à caractère pornographique lorsqu'elles sont perçues par voie de rôles ;
- majorations et intérêts de retard pour insuffisance ou défaut de déclaration ;
- amendes fiscales ;
- prélèvement spécial sur les bénéfices réalisés à l'occasion de la création d'une force de dissuasion ;
- taxes d'habitation, foncières, professionnelle et leurs taxes annexes ;
- taxes en rémunération de services rendus perçues au profit de collectivités locales, et d'établissements publics ou organismes divers ;
- imposition forfaitaire annuelle sur les pylones ;
- pénalité en matière de versement de rémunérations ou distributions occultes ;
- contribution sociale généralisée et contribution pour le remboursement de la dette sociale sur les revenus du patrimoine.

2.1.2. Impôts directs perçus en vertu de textes non insérés au Code Général des Impôts

- taxes assimilées perçues au profit de divers organismes publics dans les départements du Bas-Rhin ou Haut-Rhin et de la Moselle (ordonnance du 19 octobre 1945), telles que les cotisations pour la Caisse d'Assurance Accidents Agricoles recouvrées en vertu des dispositions de l'article 242 du Code des Impôts Directs des départements du Rhin et de la Moselle remis en vigueur par l'ordonnance du 15 septembre 1944 ;
- taxes municipales perçues au profit de la ville de Paris (Code des lois spéciales de la ville de Paris, art. 2 à 11) ;
- taxes syndicales comprises dans des rôles établis et mis en recouvrement conformément aux articles 41, 42, 61 et 62 du décret du 18 décembre 1927, si elles sont soumises aux conditions d'exigibilité de l'impôt direct.

2.2. EN VERTU D'AUTRES DISPOSITIONS

L'article 1762 du Code Général des Impôts dispose que si l'un des acomptes provisionnels de l'impôt sur le revenu prévu à l'article 1664 n'a pas été intégralement acquitté, au plus tard le 15 février ou le 15 mai, il subit une majoration de 10 % des sommes non réglées.

Il en est de même pour l'imposition forfaitaire annuelle sur les sociétés dont la date limite de paiement est fixée au 15 mars, ainsi que pour les versements à effectuer au titre de l'impôt sur les sociétés.

Le retard ou l'insuffisance de paiement au 15 juin de l'acompte provisionnel de taxe professionnelle sont également sanctionnés de la même pénalité, en vertu de l'article 1762 quater.

2.3. PRODUITS NON MAJORABLES

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

- les cotisations de l'impôt sur les sociétés perçues par voie de rôle, et comprenant une majoration de 10 % appliquée par le service de l'assiette ;
- les cotisations perçues au titre de la participation des employeurs à l'effort de construction ;
- la majoration prévue par l'article 1762 du Code Général des Impôts pour le paiement tardif des acomptes provisionnels ;
- la majoration prévue par l'article L.280 du Livre des Procédures Fiscales en cas de réclamation suspensive ayant entraîné un ajournement abusif du paiement de l'impôt ;
- les frais de poursuites ;
- les pénalités de 3 % infligées dans le cadre du paiement mensuel de l'impôt ;
- la majoration de 0,2 % prévue par l'article 1762 septies du CGI.

CHAPITRE 2

DATE D'APPLICATION

1. MAJORATION DE L'ARTICLE 1761

1.1. PRINCIPE

L'article 1761, alinéa 1, du Code Général des Impôts prévoit qu'une majoration de 10 % est appliquée à *toute cotisation ou fraction de cotisation soumise aux conditions d'exigibilité prévues par l'article 1663, et non acquittée le 15 du deuxième mois suivant celui de la mise en recouvrement du rôle.*

Toutefois, des dérogations à ce principe général ont été prévues, se traduisant par un allongement ou par une réduction du délai accordé pour le paiement, avant application de la majoration de 10 %.

1.2. DÉROGATIONS

1.2.1. Allongement du délai

1.2.1.1. Impôts au titre de l'année, mis en recouvrement avant le 1er août.

Aux termes du 1 de l'article 1761, (2e alinéa) : "... pour tous les impôts normalement perçus par voie de rôles au titre de l'année en cours, aucune majoration n'est appliquée avant le 15 septembre".

Cette disposition a pour effet, en ce qui concerne les impôts auxquels elle s'applique de retarder jusqu'au 16 septembre l'application des majorations qui, en vertu du principe général posé par l'article 1761-1, 1er alinéa, devraient autrement intervenir à des dates antérieures.

Bénéficient de ce report les impôts locaux et les taxes assimilées qui sont dues à raison de la possession d'un immeuble (taxes foncières), de la jouissance d'une habitation (taxe d'habitation) ou de l'exercice d'une profession au 1er janvier (taxe professionnelle) et qui font l'objet d'un rôle mis en recouvrement au cours de l'année du fait générateur de l'imposition.

En ce qui concerne l'impôt sur le revenu, le report s'applique aux rôles émis au cours d'une année et concernant les revenus encaissés au cours de l'année précédente.

Mais sont exclus du report les impôts :

- qui, perçus normalement sans émission de rôles, donnent exceptionnellement lieu à l'émission de rôles, c'est-à-dire les cotisations de régularisation de l'impôt sur les sociétés ou de la taxe sur les salaires;
- les cotisations d'impôt sur le revenu établies au titre d'années antérieures à l'année précédant celle de leur mise en recouvrement ;
- les cotisations d'impôt sur le revenu qui sont 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 et taxes assimilées compris dans un rôle supplémentaire établi au titre d'une année antérieure.

1.2.1.2. Impôt sur le revenu mis en recouvrement en décembre.

Le troisième alinéa du 1 de l'article 1761 prévoit que si la date de la majoration coïncide avec celle du versement d'un des acomptes provisionnels de l'impôt sur le revenu, elle peut être reportée d'un mois par arrêté du ministre chargé du budget.

Cette possibilité a été mise en oeuvre pour l'impôt sur le revenu mis en recouvrement en décembre, pour lequel la date d'application de la majoration de 10 % est fixée au 15 mars de l'année suivante (CGI - Annexe IV - art 207 quater A).

Ce report concerne tous les rôles d'impôt sur le revenu mis en recouvrement en décembre quelle que soit la date de perception de ces revenus.

En revanche 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.

1.2.2. Réduction du délai

En application du II de l'article 1762 quater, les cotisations de taxe professionnelle mises en recouvrement durant la première quinzaine de novembre donnent lieu à l'application de la majoration de 10 % à raison des sommes non versées le 30 décembre au plus tard.

Par ailleurs, pour la contribution sociale généralisée et la contribution pour le remboursement de la dette sociale sur les revenus du patrimoine, le 1^{er} de l'article 1761 prévoit une date limite de paiement fixée trente jours après celle de la mise en recouvrement.

1.3. CAS PARTICULIER DES DÉBITEURS PUBLICS

Les avis d'imposition adressés aux débiteurs publics, compris dans des rôles informatisés, font l'objet d'une identification informatique particulière. Ainsi, les Départements informatiques ne liquident pas, sauf exception, la majoration de 10 % pour paiement tardif, dispensant ainsi les comptables de son annulation.

Il en résulte que les comptables ne doivent pas adresser de lettre de rappel ou notifier des poursuites aux débiteurs publics.

Si le cas devait se produire, les comptables devront procéder à l'annulation de la majoration liquidée à tort.

2. MAJORATION PRÉVUE PAR UN AUTRE ARTICLE

La majoration de 10 % s'applique aux sommes non réglées au plus tard :

- le 15 février ou le 15 mai en ce qui concerne les acomptes provisionnels de l'impôt sur le revenu (article 1762 du Code Général des Impôts) ;
- le 15 juin pour l'acompte provisionnel de taxe professionnelle (article 1762 quater du CGI) ;
- le 15 mars pour l'imposition forfaitaire annuelle sur les sociétés¹ ;
- les 15 mars, 15 juin, 15 septembre et 15 décembre en ce qui concerne les acomptes de l'impôt sur les sociétés¹ ;
- le 15 du quatrième mois qui suit celui de la clôture de l'exercice, pour le solde de cet impôt¹.

¹ Cf. instruction codificatrice "Recouvrement de l'impôt sur les sociétés et de l'imposition forfaitaire annuelle".

CHAPITRE 3

MODALITÉS D'APPLICATION

1. CAS OÙ LE DÉLAI LÉGAL DE PAIEMENT EXPIRE UN SAMEDI, UN DIMANCHE, UN JOUR FÉRIÉ OU CHÔMÉ

Lorsque la date limite de paiement des impôts recouvrés par les comptables, telle qu'elle est fixée en vertu des articles 1761, 1762 ou 1762 quater, 1723 quater ou 1723 octies du Code Général des Impôts tombe un samedi, un dimanche ou un jour férié ou chômé, il convient de faire application des dispositions de l'article 642 du Nouveau code de procédure civile.

Celui-ci prévoit en effet que tout délai qui expirerait normalement un de ces jours est prorogé jusqu'au premier jour ouvrable suivant.

En vertu de l'article L. 222-1 du Code du travail, sont jours fériés sur l'ensemble du territoire national :

- le 1er janvier ;
- le lundi de Pâques ;
- le 1er mai ;
- le 8 mai ;
- le jeudi de l'Ascension ;
- le lundi de la Pentecôte ;
- le 14 juillet
- le 15 août ;
- le 1er novembre ;
- le 11 novembre ;
- Noël.

Par ailleurs, aucun paiement ne peut être exigé :

- les 2 janvier, 15 juillet, 16 août, 2 novembre, et 26 décembre, lorsque ces jours tombent un lundi (article 1er de la loi du 23 décembre 1904) ;
- le 2 novembre, lorsqu'il tombe un mardi (loi du 29 octobre 1909) ;
- la veille des fêtes légales tombant un mardi (loi du 20 décembre 1906), cette disposition n'étant pas applicable aux fêtes du 11 novembre et du 1er mai.

Le tableau suivant récapitule l'ensemble de ces jours. La date limite de paiement est alors fixée au premier jour qui suit.

JOURS AUXQUELS AUCUN PAIEMENT NE PEUT ÊTRE EXIGÉ

DATE	LUNDI	MARDI
1er janvier	X	X
2 janvier	X	
Lundi de Pâques	X	
1er mai	X	X
7 mai	X	
8 mai	X	X
Lundi de Pentecôte	X	
13 juillet	X	
14 juillet	X	X
15 juillet	X	
14 août	X	
15 août	X	X
16 août	X	
31 octobre	X	
1er novembre	X	X
2 novembre	X	X
11 novembre	X	X
24 décembre	X	
25 décembre	X	X
26 décembre	X	
31 décembre	X	

En plus, il convient de signaler que certains jours peuvent être fériés uniquement dans quelques départements.

☞ *Départements du Bas-Rhin, du Haut-Rhin et de la Moselle :*

Les personnels en fonctions dans ces départements bénéficient de deux jours fériés supplémentaires, indépendamment des jours reconnus à l'ensemble des fonctionnaires :

- le Vendredi Saint ;
- le 26 décembre.

☞ *Département de la Guadeloupe :*

- 3 jours pour Mardi Gras et les Cendres (jours de Carnaval) en général les lundi, mardi et mercredi ;
Mardi Gras se situant soit en février, soit en mars ;
- 1 jour pour le jeudi de la Mi-Carême (en mars en principe) ;
- le Vendredi Saint (qui précède le lundi de Pâques) ;

- le 27 mai (commémoration de l'abolition de l'esclavage) ¹ ;
- le 21 juillet, jour de la fête de Victor Schoelcher (autre jour de commémoration de l'abolition de l'esclavage) ;
- le 2 novembre, jour des défunts.

☞ *Département de la Guyane :*

- les 3 jours pour Mardi Gras et les Cendres ;
- le 10 juin (commémoration de l'abolition de l'esclavage) ¹ ;
- la fête des communes en principe au cours du mois d'octobre.

☞ *Département de la Martinique :*

- les 3 jours de Mardi Gras et des Cendres ;
- le Vendredi Saint ;
- le 22 mai (commémoration de l'abolition de l'esclavage) ¹ ;
- le 2 novembre.

☞ *Département de La Réunion :*

- le 20 décembre (commémoration de l'abolition de l'esclavage) ¹.

En outre, certains postes peuvent avoir le lundi comme jour de fermeture hebdomadaire¹. Dans ce cas lorsqu'une date limite de paiement tombe un lundi, elle est repoussée au mardi, uniquement pour les paiements effectués en espèces au guichet du poste comptable.

2. APPLICATION AUTOMATIQUE

Toute imposition, fraction d'imposition ou acompte non intégralement payée en date de valeur ² à la date limite de paiement déterminée par la loi, compte tenu le cas échéant des aménagements exposés à la section 1 subit la majoration de 10 %. Le montant de celle-ci est arrondi au franc inférieur.

Ne fait pas non plus obstacle à l'application de la majoration, la présentation au service de l'assiette d'une réclamation assortie de l'effet suspensif de paiement, alors même que des garanties ont été constituées (articles L 277, L 279, R* 277-1 du Livre des Procédures Fiscales). Il en a été jugé ainsi par le Conseil d'Etat (décision n° 2.004 du 10 mai 1952).

En particulier l'octroi de délais supplémentaires de paiement par le comptable ne suspend pas l'application de la majoration légale de 10 % pour règlement tardif.

Il a, du reste, été jugé par le Conseil d'Etat que la majoration de 10 % s'applique, à défaut de paiement de l'impôt à la date légale, même :

- lorsque le contribuable, par suite d'une erreur, n'a pas reçu son avis d'imposition en temps utile (Conseil d'Etat, 3 décembre 1926) ;
- lorsque l'avis d'imposition ne comporte aucune mention relative à l'application de la majoration (Conseil d'Etat, 25 janvier 1929) ou comporte à ce sujet une mention induisant en erreur (Conseil d'Etat, 22 décembre 1930) ;

¹ Loi n° 83-550 du 30 juin 1983.

² Cf. titre IV, chapitre 4.

- lorsque le défaut de paiement à la date légale est motivé par une proposition de dégrèvement formulée par le service local de l'assiette, mais qui n'est pas ultérieurement suivie par une décision (Conseil d'Etat, 22 février 1929 et 12 juin 1931).

Par ailleurs, même si, dans la pratique, les majorations de 10 % n'ont pu encore être liquidées et prises en charge, elles sont légalement dues dès l'expiration du délai limite de paiement. Dès lors, le fait que leur liquidation et leur prise en charge ne puissent être effectuées qu'ultérieurement ne saurait mettre empêchement, notamment à l'application des dispositions relatives à la publicité du privilège du Trésor.¹

Le principe de liquidation automatique de la majoration ne subit qu'une seule exception : aucune majoration n'est liquidée à la date limite de paiement sur l'impôt sur le revenu ou la taxe d'habitation dû par des contribuables mensualisés dans un autre département informatique².

Mais, dans le but d'éviter le décompte, la prise en charge puis l'annulation de certaines majorations de 10 %, les majorations afférentes aux acomptes provisionnels ne sont liquidées et prises en charge que lors de la mise en recouvrement des articles du rôle correspondant.

Ne sont donc pas liquidées les majorations de 10 % sur acomptes provisionnels, encourues par des contribuables redevables des deux acomptes ou de l'acompte unique, qui n'ont pas été imposés au titre des revenus de l'année précédente ou de la taxe professionnelle de l'année au plus tard le 31 décembre de l'année d'exigibilité des acomptes provisionnels.

3. RÈGLE DE NON-CUMUL

Chaque cotisation ne subit qu'une fois la majoration de 10 %.

Ainsi, aux termes de l'article 1761-2 du Code Général des Impôts, la majoration de 10 % ne peut, lorsqu'elle est applicable à une cotisation de l'impôt sur le revenu, se cumuler avec la majoration qui, en vertu de l'article 1762, a pu être appliquée aux acomptes provisionnels dus par le contribuable.

En outre, la majoration totale susceptible d'être appliquée est au plus égale à 10 % de la différence entre le montant de l'article de rôle mis en recouvrement et le montant cumulé de tous les versements effectués dans les délais (y compris les acomptes provisionnels) et les dégrèvements éventuellement obtenus.

Ainsi, la majoration de l'article 1761 du Code Général des Impôts est au plus égale à la différence entre la majoration déterminée comme ci-dessus et celle décomptée au titre de l'article 1762 du même code.

3.1. VERSEMENT DU PREMIER ACOMPTÉ DANS LES DÉLAIS - AUCUN VERSEMENT POUR LE SECOND ACOMPTÉ - SOLDE HORS DÉLAI

exemple

Un contribuable avait à verser deux acomptes provisionnels de 7 000 F chacun et a été imposé pour 27 000 F. Il n'a versé que le premier acompte (7 000 F) dans les délais, puis il a réglé le solde (20 000 F) mais après la date d'application de la majoration de l'article 1761. Les majorations seront calculées comme suit :

¹ Cf. instruction codificatrice : "Sûretés réelles et personnelles du Trésor" ; Titre I.

² Cf. instruction codificatrice sur l'informatisation du recouvrement de l'impôt direct - Titre I, chapitre 5, section 1.

Eléments constitutifs de la majoration	Modalités de calcul	Montant de la majoration	Pour mémoire
<i>Lors de la prise en charge du rôle (art. 1762)</i> - majoration sur deuxième acompte provisionnel appelé, mais non versé : <i>Lors de l'échéance</i> - reste dû : - majoration sur solde dû (art. 1761) - A déduire : Majoration de l'article 1762 <i>Majoration totale (Soit 10 % des sommes payées hors délai)</i>	 10 % X 7 000 F 27 000 F - 7 000 F 10 % X 20 000 F 	 700 F 2 000 F - 700 F _____ <u>2 000 F</u>	 20 000 F

3.2. PREMIER ACOMPTÉ : PAS DE VERSEMENT - SECOND ACOMPTÉ ET SOLDE HORS DÉLAI

exemple

Un contribuable avait à verser deux acomptes provisionnels de 7 000 F chacun et a été imposé pour 27 000 F. Il a versé hors délai -le 15 juin- une somme de 9 000 F, puis il a réglé le solde (18 000 F) mais après la date d'application de la majoration de l'article 1761. Les majorations seront calculées comme suit :

Eléments constitutifs de la majoration	Modalités de calcul	Montant de la majoration	Pour mémoire
<i>Lors de la prise en charge du rôle (art. 1762)</i> - majoration sur premier acompte provisionnel : - majoration sur deuxième acompte provisionnel : <i>Lors de l'échéance</i> - reste dû : - majoration sur solde dû (art. 1761) -A déduire : Majorations de l'article 1762 <i>Majoration totale</i>	 10 % X 7 000 F 10 % X 7 000 F 27 000 F - 9 000 F 10 % X 18 000 F 700 X 2 	 700 F 700 F 1 800 F - 1 400 F _____ <u>1 800 F</u>	 18 000 F

Bien que le code général des impôts ne prévoit rien en matière de cumul de la majoration de 10 % calculée au titre de l'acompte provisionnel et du solde de la taxe professionnelle, il y a lieu de considérer qu'il convient d'adopter en la circonstance une règle en tous points similaire à celle appliquée en matière d'acomptes provisionnels de l'impôt sur le revenu.

Les pénalités infligées aux contribuables dans le cadre du paiement mensuel des impôts s'imputent également sur les majorations de 10 % appliquées en vertu des articles 1761 et 1762 du CGI ¹.

4. CALCUL DE LA MAJORATION SUR LES ACOMPTES PROVISIONNELS DE L'IMPÔT SUR LE REVENU

Le calcul de la majoration de 10 % afférente aux acomptes provisionnels n'est effectué que si la majoration de 10 % applicable aux dates limites de paiement se révèle effectivement due lors de la mise en recouvrement de l'article du rôle correspondant ².

La situation du contribuable est appréciée à la date limite de paiement de chaque acompte provisionnel (15 février et 15 mai) par rapport à l'imposition prise en charge.

Ainsi, que le contribuable ait ou non fait parvenir au comptable une déclaration de réduction ou de dispense de versement des acomptes provisionnels, l'appréciation du montant des versements à effectuer aux dates légales de paiement ou de l'absence de versement est faite, dans tous les cas, automatiquement par l'ordinateur.

4.1. LE CONTRIBUABLE A EFFECTUÉ DES VERSEMENTS DANS LES DÉLAIS LÉGAUX

Les versements effectués dans les délais au titre de chacun des acomptes provisionnels doivent être au moins égaux au tiers de l'impôt dû (ou en cas d'acompte unique, à 60 % de l'impôt dû) mais, par application de la règle prévue à l'article 1762-2, 2e alinéa du Code Général des Impôts, l'insuffisance de versement doit être au moins d'un dixième pour être passible de la majoration de 10 %.

En pratique, il y a donc lieu de distinguer si l'imposition de l'année courante est d'un montant égal ou supérieur à celui de l'impôt ayant servi de base au calcul des acomptes provisionnels dus au titre de la même année, ou si l'imposition de l'année courante est d'un montant inférieur :

¹ cf. instruction codificatrice "Paiement mensuel de l'impôt" - chapitre 2 § 5.5

² Pour les conséquences sur la publicité du privilège du Trésor, cf. titre I de la codificatrice « Sûretés réelles et personnelles du Trésor ».

4.1.1. Impôt de l'année courante $\geq$ impôt ayant servi de base au calcul des acomptes provisionnels

Lorsque la première imposition sur les revenus de l'année précédente, mise en recouvrement dans l'année, est d'un montant égal ou supérieur à celui ayant servi de base au calcul des acomptes provisionnels, la règle de l'insuffisance de versement d'un dixième n'est pas applicable. La majoration de 10 % est alors calculée simplement pour chaque acompte sur la différence entre le montant de l'acompte appelé et le montant du versement effectué au titre de cet acompte dans les délais légaux.

exemple

I.R. (n - 1) = 9 000 F.

Acompte appelé pour le 15/2/n : 3 000 F $\Rightarrow$ acompte versé : 2 000 F.

Acompte appelé pour le 15/5/n : 3 000 F $\Rightarrow$ acompte versé : 2 000 F.

I.R. (n) = 12 000 F.

Eléments constitutifs de la majoration	Modalités de calcul	Montant de la majoration	Pour mémoire
<i>Pour le 1er acompte</i>			
- reste dû	3 000 F - 2 000 F		1 000 F
- majoration sur différence entre le montant du 1er acompte appelé et le montant du versement effectué	10 % X 1 000 F	100 F	
<i>Pour le 2e acompte</i>			
- reste dû :	3 000 F - 2 000 F		1 000 F
- majoration sur différence entre le montant du 2e acompte appelé et le montant du versement effectué	10 % X 1 000 F	100 F	
<i>Majoration totale</i>		<u>200 F</u>	

4.1.2. Impôt de l'année courante < impôt ayant servi de base au calcul des acomptes provisionnels

Lorsque la première imposition sur les revenus de l'année précédente, mise en recouvrement dans l'année, est inférieure à celle ayant servi de base au calcul des acomptes provisionnels, il convient tout d'abord de savoir si la majoration de 10 % est due, compte tenu de la marge d'erreur d'un dixième admise au profit du contribuable en cas d'insuffisance de versements, et d'apprécier cette marge d'erreur en fonction de la cotisation mise en recouvrement.

Si la marge d'erreur n'est pas dépassée, la majoration de 10 % n'est pas liquidée (exemple n° 1) ; si la marge d'erreur est dépassée, la majoration de 10 % est calculée, pour chacun des acomptes, sur la différence entre le tiers de l'impôt de l'année courante (ou 60 % en cas d'acompte unique) et le montant des versements effectués, au titre de l'acompte considéré, dans les délais légaux (exemple n° 2). Il en résulte que, dans le cas où l'impôt de l'année courante est en diminution par rapport à celui qui a servi de base au calcul des acomptes, la majoration de 10 % n'est pas liquidée si le contribuable a versé, dans les délais, au titre de chacun des acomptes, une somme au moins égale aux 3/10 de l'impôt mis en recouvrement.

Tout excédent de versement dégagé sur le premier acompte recalculé en fonction de l'impôt mis en recouvrement est systématiquement pris en compte pour le deuxième acompte (exemple n° 3).

exemple 1

I.R. (n - 1) = 18 000 F.

Acompte appelé pour le 15/2/n : 6 000 F $\Rightarrow$ acompte versé : 3 800 F.

Acompte appelé pour le 15/5/n : 6 000 F $\Rightarrow$ acompte versé : 3 800 F.

I.R. (n) = 12 000 F.

Eléments constitutifs de la majoration	Modalités de calcul	Montant de la majoration	Pour mémoire
<i>Calcul de la marge d'erreur d'un dixième, en fonction de l'impôt dû :</i> - montant des acomptes provisionnels - marge d'erreur - somme minimum à verser, pour chaque acompte, pour éviter la majoration : <i>Evaluation du dépassement de la marge d'erreur</i> - calcul de la différence entre les acomptes dûs et les sommes versées - comparaison de cette différence par rapport à la marge d'erreur autorisée	12 000 : 3 10 % X 4 000 F 4 000 F - 400 F 4 000 F - 3800 F 200 F < 400 F		4 000 F 400 F 3 600 F 200 F
<i>Conclusion : la marge d'erreur n'est pas dépassée, la majoration de 10 % pour chacun des acomptes n'est pas due</i>			

exemple 2

I.R. (n - 1) = 18 000 F.

Acompte appelé pour le 15/2/n : 6 000 F $\Rightarrow$ acompte versé : 3 000 F.

Acompte appelé pour le 15/5/n : 6 000 F $\Rightarrow$ acompte versé : 3 000 F.

I.R. (n) = 12 000 F.

Eléments constitutifs de la majoration	Modalités de calcul	Montant de la majoration	Pour mémoire
<i>Calcul de la marge d'erreur d'un dixième, en fonction de l'impôt dû :</i> - montant des acomptes provisionnels - marge d'erreur - somme minimum à verser, pour chaque acompte, pour éviter la majoration : <i>Evaluation du dépassement de la marge d'erreur</i> - calcul de la différence entre les acomptes dûs et les sommes versées - comparaison de cette différence par rapport à la marge d'erreur autorisée	12 000 : 3 10 % X 4 000 F 4 000 F - 400 F 4 000 F - 3 000 F 1 000 F > 400 F		4 000 F 400 F 3 600 F 1 000 F
<i>Conclusion : la marge d'erreur est dépassée, la majoration de 10 % est due pour chacun des acomptes selon les modalités suivantes</i>			
- reste dû pour chaque acompte	4 000 F - 3 000 F		1 000 F
- majoration pour chaque acompte	10 % X 1 000 F		100 F
Total majoration pour les 2 acomptes	100 F X 2	200 F	

exemple 3

I.R. (n - 1) = 18 000 F.

Acompte appelé pour le 15/2/n : 6 000 F $\Rightarrow$ acompte versé : 5 000 F.

Acompte appelé pour le 15/5/n : 6 000 F $\Rightarrow$ acompte versé : 1 000 F.

I.R. (n) = 12 000 F.

Eléments constitutifs de la majoration	Modalités de calcul	Montant de la majoration	Pour mémoire
<i>Calcul de la marge d'erreur d'un dixième, en fonction de l'impôt dû :</i>			
- montant des acomptes provisionnels	12 000 : 3		4 000 F
- marge d'erreur	10 % X 4 000 F		400 F
- somme minimum à verser, pour chaque acompte, pour éviter la majoration	4 000 F - 400 F		3 600 F
<i>Evaluation du dépassement de la marge d'erreur</i>			
- montant de l'excédent versé sur le 1er acompte par rapport au montant de l'acompte dû	5 000 F - 4 000 F		1 000 F
- somme effectivement versée pour le 2e acompte, compte-tenu de l'excédent de versement sur le 1er acompte	1 000 F + 1 000 F		2 000 F
- calcul de la différence entre le montant du 2e acompte dû et la somme effectivement versée	4 000 F - 2 000 F		2 000 F
- comparaison de cette différence par rapport à la marge d'erreur autorisée	2 000 F > 400 F		
<i>Conclusion : la marge d'erreur est dépassée pour le deuxième acompte, la majoration de 10 % est due selon les modalités suivantes</i>			
- reste dû pour le 2e acompte	4 000 F - 2 000 F		2 000 F
- majoration sur le 2e acompte	10 % X 2 000 F	200 F	

4.2. LE CONTRIBUABLE N'A EFFECTUÉ AUCUN VERSEMENT DANS LES DÉLAIS LÉGAUX

4.2.1. Impôt de l'année courante $\geq$ impôt ayant servi de base au calcul des acomptes provisionnels

Si l'imposition de l'année courante (n) est égale ou supérieure à celle ayant servi de base au calcul des acomptes provisionnels de l'année (n - 1), la majoration de 10 % est calculée, pour chaque acompte, sur le montant de l'acompte appelé.

exemple

I.R. (n - 1) = 9 000 F.

I.R. (n) = 12 000 F.

Acompte appelé pour le 15/2/n : 3 000 F $\Rightarrow$ aucun versement

Acompte appelé pour le 15/5/n : 3 000 F $\Rightarrow$ aucun versement

Eléments constitutifs de la majoration	Modalités de calcul	Montant de la majoration	Pour mémoire
<i>Pour chacun des acomptes :</i>			
- reste dû	3 000 F - 0		3 000 F
- majoration sur la différence entre le montant dû pour chaque acompte et le montant du versement effectué	10 % X 3 000 F		300 F
<i>Total majoration pour les deux acomptes</i>	300 F X 2	600 F	

4.2.2. Impôt de l'année courante < impôt ayant servi de base au calcul des acomptes provisionnels

Si l'imposition de l'année courante (n) est inférieure à celle ayant servi de base aux acomptes provisionnels, (n - 1), la majoration de 10 % est calculée, pour chaque acompte sur le tiers de l'impôt mis en recouvrement dans l'année, sans faire application de la marge d'erreur au profit du contribuable.

exemple

I.R. (n - 1) = 18 000 F.

Acompte appelé pour le 15/2/n : 6 000 F $\Rightarrow$ aucun versement.

Acompte appelé pour le 15/5/n : 6 000 F $\Rightarrow$ aucun versement.

I.R. (n) = 12 000 F.

Eléments constitutifs de la majoration	Modalités de calcul	Montant de la majoration	Pour mémoire
<i>Calcul des acomptes dûs sur la base de tiers de l'impôt mis en recouvrement dans l'année N</i>	12 000 F : 3		4 000 F
<i>Pour chaque acompte :</i>			
- reste dû	4 000 F - 0		4 000 F
- majoration sur la différence entre le montant dû pour chaque acompte et le montant du versement effectué	10 % X 4 000 F		400 F
<i>Total majoration pour les deux acomptes</i>	400 F X 2	800 F	

4.3. L'IMPOSITION DE L'ANNÉE COURANTE EST D'UN MONTANT INFÉRIEUR AU SEUIL LÉGAL OU LE CONTRIBUABLE N'A PAS FAIT L'OBJET D'UNE IMPOSITION, AU TITRE DES REVENUS DE L'ANNÉE PRÉCÉDENTE, DANS L'ANNÉE AU COURS DE LAQUELLE LES ACOMPTES ÉTAIENT DUS.

Dans ces deux cas, aucune majoration n'est liquidée au titre de l'article 1762 du CGI.

5. CALCUL DE LA MAJORATION SUR L'ACOMPTÉ PROVISIONNEL DE LA TAXE PROFESSIONNELLE

Les contribuables astreints au versement de l'acompte de taxe professionnelle peuvent, comme en matière d'impôt sur le revenu, procéder eux-mêmes à la réduction du montant de leur acompte, dans les conditions décrites au titre III - chapitre II - section 3. Par ailleurs, afin d'éviter d'inutiles liquidations de majoration de 10 % pour retard de paiement, les comptables peuvent, de leur côté, modifier le montant de l'acompte exigible ou supprimer celui-ci, afin de tenir compte du montant des dégrèvements qui pourraient avoir été omis lors de la détermination de l'acompte par le service de l'assiette ou qui auraient été prononcés après cette opération.

Ils établissent une demande de rectification P 484 dès qu'ils ont connaissance du dégrèvement sur exercice précédent non pris en compte par la DGI dans le calcul de l'acompte. Cette rectification doit intervenir avant la mise en recouvrement du rôle.

A défaut de mise en recouvrement au 31 décembre de l'année d'exigibilité des acomptes, aucune majoration de 10 % ne sera liquidée.

CHAPITRE 4

MODALITÉS DE LIQUIDATION ET DE PRISE EN CHARGE

La liquidation rapide des majorations de 10 % conditionne le bon déroulement des opérations de recouvrement pré-contentieux puis contentieux.

Qu'elle soit effectuée à l'initiative des départements informatiques ou à celle des comptables, la liquidation des majorations doit suivre d'aussi près que possible la date de leur application légale et être effectuée au plus tard un mois après la date limite de paiement.

1. LIQUIDATION À L'INITIATIVE DU DÉPARTEMENT INFORMATIQUE

Le département informatique procède à la liquidation des majorations de 10 % afférentes aux impositions dont le recouvrement est suivi dans les applications REC et RAR en télégestion ¹.

Il adresse aux comptables centralisateurs un état qui précise par poste le nombre et le montant des majorations liquidées, pour prise en charge ².

2. LIQUIDATION À L'INITIATIVE DU COMPTABLE

2.1. DANS L'APPLICATION RAR EN TÉLÉGESTION

Il existe des cas particuliers pour lesquels l'application ne calcule pas les majorations ³.

Dans ce cas l'opérateur doit calculer lui-même le montant de la majoration à prendre en charge et confirmer qu'il entend prendre en compte le montant saisi et non celui qui a été calculé par l'ordinateur sur le montant total de l'article.

L'état des majorations liquidées est adressé au comptable centralisateur pour prise en charge.

2.2. DANS L'APPLICATION RAR EN MICRO-INFORMATIQUE

Cette application permet de liquider les majorations supportées par des rôles individuels non soldés à la date limite de paiement.

Le comptable doit au préalable constituer une liste sélective par l'intermédiaire de la rubrique "Rechercher" - choix "liste sélective : constitution".

Le traitement par rôle doit ensuite être choisi avec le paramètre "rôle majorable". Le comptable, après constitution de cette liste, active le filtre pour ne liquider la majoration que sur les rôles listés.

La liquidation proprement dite s'effectue par la rubrique "Créer" - choix "Majoration d'un article de rôle".

¹ Cf. Codificatrice "Recouvrement contentieux de l'impôt en télégestion" ; § 311 et 312 et annexe 2.

² cf. instruction codificatrice sur le recouvrement informatisé amiable et précontentieux, chapitre 2 sections 2 et 3, chapitre 7 alinéa 1.2.2.1, chapitre 8 section 1.

³ Cf. Codificatrice "Recouvrement contentieux de l'impôt en télégestion" ; § 351-1.

L'application propose alors à l'opérateur de valider ou de modifier les zones suivantes qui sont proposées sur la grille de saisie :

- date de majoration ;
- base de calcul de la majoration (modifications de rôles partiellement majorables).

L'état des majorations liquidées est adressé au comptable centralisateur pour prise en charge.

2.3. DANS L'APPLICATION DDPAC

Le comptable procède mensuellement à la liquidation de la majoration, notamment pour les rôles individuels non soldés, à la date limite de paiement.

Les modalités pratiques sont décrites dans le guide utilisateur de cette application (option 2.8.2. pour une liquidation manuelle et option 2.8.3. pour une liquidation automatique).

2.4. RECTIFICATIONS

Les inscriptions de sommes dues au titre de la majoration ne doivent jamais être modifiées. Les rectifications sont effectuées par inscriptions complémentaires.

Les rectifications qui concernent la liquidation de la majoration ne doivent jamais entraîner de modification des états détaillés ou récapitulatifs ou des journaux des majorations précédemment établis.

Lorsque la rectification a pour conséquence une augmentation du montant des majorations, et s'il reste encore à établir au titre de l'exercice un ou plusieurs états ou journaux de majorations, une inscription complémentaire est portée sur le prochain document à une ligne spéciale. Si le dernier état ou journal de l'exercice a déjà été établi, le comptable dresse un état ou un journal complémentaire au titre de l'exercice considéré. La prise en charge est effectuée à la subdivision où est pris en charge le principal de l'impôt majoré.

3. PRISE EN CHARGE

3.1. PAR LES COMPTABLES CENTRALISATEURS

Les majorations sont prises en charge comptablement à la catégorie "autres impôts d'Etat" par les trésoriers-payeurs généraux, à réception des états de liquidation transmis, selon les cas, par les comptables de leur arrondissement, les receveurs des finances ou les départements informatiques.

Les modalités techniques de cette prise en charge dans l'application STAR sont décrites dans l'instruction n° 89-74-A1-R du 31 juillet 1989, les modalités comptables au titre I - tome II de l'instruction PR sur la comptabilité de l'Etat.

3.2. PAR LES COMPTABLES NON CENTRALISATEURS

La prise en charge est extra-comptable, sur les états des sommes à recouvrer au titre de la rubrique "Impôts" reçus du comptable centralisateur. Les comptables non centralisateurs s'assurent de la concordance entre le montant des majorations liquidées et celui pris en charge.

CHAPITRE 5

RECouvreMENT

1. ENCAISSEMENT

Les recettes encaissées au titre de la majoration sont imputées par les comptables non centralisateurs à la rubrique 300 "Recettes d'impôts directs", c'est-à-dire :

- soit à la sous-rubrique "REC - Recettes à ventiler" si le rôle est suivi dans REC. Les majorations sont imputées après ventilation par le DIT, dans les écritures de la trésorerie générale au crédit du compte 411-83 "Autres impôts d'Etat"¹.
- soit à la sous-rubrique "RAR - RAM - DDPAC - Autres impôts d'Etat". Une fois transférées à la trésorerie générale, ces opérations seront intégrées automatiquement en CGE et imputées définitivement au crédit du compte 411-83 "Autres impôts d'Etat"¹.

2. POURSUITES

La majoration étant un accessoire de l'impôt, son recouvrement est poursuivi selon les mêmes modalités que la créance principale.

Cependant dans le cas où les contribuables ont payé le principal de leurs dettes, les comptables sont amenés à exercer des poursuites ayant pour unique objet le recouvrement de la majoration.

La majoration étant un accessoire de l'impôt, le titre de créance, c'est-à-dire le rôle, demeure exécutoire aussi longtemps que la majoration est due. En conséquence, les actes de poursuites doivent faire mention, dans tous les cas, de la référence et du montant des articles de rôle au titre desquels la majoration a été appliquée et en vertu desquels le recouvrement est poursuivi.

Si la majoration est appliquée à des cotes ayant déjà donné lieu à poursuites (notamment, en cas d'exigibilité immédiate de l'impôt), il suffit de comprendre dans les actes de poursuites subséquents à la fois le principal de l'impôt et la majoration, sans qu'il y ait lieu de recommencer les poursuites pour le recouvrement exclusif de la majoration. Il est, en effet, de principe, qu'un acte de poursuites est notifié en vertu du rôle pour les termes échus, sans préjudice des termes à échoir ; il en résulte que la majoration, accessoire de l'impôt, peut être considérée comme un nouveau terme venu à échéance depuis la notification de l'acte précédent.

Une telle solution est d'ailleurs favorable aux contribuables auxquels elle épargne les frais de nouveaux actes de poursuites qui seraient signifiés pour le recouvrement de la seule majoration. Si cependant certains tribunaux venaient à contester le bien-fondé de cette thèse, encore qu'une telle contestation n'ait jamais été soulevée jusqu'à présent, l'acte attaqué demeurerait valable à concurrence du principal de l'impôt².

¹ Les recouvrements sur majorations liquidées au titre des rôles émis avant le 1er janvier 1998 sont imputés à une sous-rubrique (R3) et à un compte (PR) de créances non ventilées.

² cf. Cour de Cassation, 1er juillet 1909. Mém. 1909, p. 380 et 6 mars 1917, p. 139

3. CAS PARTICULIER DES DÉBITEURS EN REDRESSEMENT OU LIQUIDATION JUDICIAIRE

Par un arrêt du 15 juillet 1969, la Cour de Cassation a estimé que le Trésor Public ne pouvait pas être admis au passif d'un règlement judiciaire ou d'une liquidation des biens pour une majoration de 10 % qui n'avait pas été encourue par le débiteur avant le jugement d'ouverture de la procédure et qui était afférente à un impôt pour lequel le droit de poursuites individuelles était suspendu. Bien que cet arrêt ait été rendu dans une procédure régie par l'ancienne législation il y a tout lieu de penser que la Cour de Cassation maintiendrait cette jurisprudence sous le régime légal actuel qui a généralisé la suspension des poursuites individuelles.

Dès lors, les majorations de 10 % afférentes à des impôts soumis à déclaration et qui auront été encourues après la date du jugement d'ouverture de la procédure ne donneront pas lieu à déclaration, mais pourront être éventuellement réclamées à des tiers solidaires ou à des dirigeants sociaux mis en cause en vertu des articles L.266 et L.267 du Livre des Procédures Fiscales.

Les majorations dues à la date du jugement d'ouverture de la procédure seront annulées en vertu de l'article 1740 octies du Code Général des Impôts ¹. Par ailleurs, ces majorations ne seront pas déclarées au passif même lorsque leur annulation n'aura pas encore été prononcée.

Les majorations qui portent sur des impôts dont le fait générateur est postérieur au jugement d'ouverture de la procédure doivent être réclamées avec ces derniers.

4. CONTENTIEUX DU RECOUVREMENT

Les réclamations contentieuses relatives à l'application de la majoration de 10 % doivent être présentées dans les formes et suivant les règles prévues par les articles L.281, R.281-1, R.281-2, R.281-4 et R.281-5 du Livre des Procédures Fiscales à l'égard des contestations relatives à l'existence de l'obligation de payer, et au montant de la dette compte tenu des paiements effectués.

Elles peuvent également être portées directement devant le Tribunal Administratif ; le contribuable doit saisir le tribunal dans le délai fixé pour le dépôt des recours en matière d'assiette des contributions, c'est-à-dire au plus tard le 31 décembre de l'année suivant celle de l'application de la majoration de 10 % ², en ce qui concerne les impôts locaux et taxes assimilées et le 31 décembre de la deuxième année suivant celle de l'application de la pénalité, en ce qui concerne les impôts autres que les impôts locaux et taxes assimilées.

Le trésorier-payeur général peut, avant que la juridiction compétente n'ait statué, décider l'annulation de la majoration de 10 % si celle-ci a été appliquée irrégulièrement.

¹ Cf. chapitre 6.

² Arrêt du Conseil d'Etat du 7 décembre 1945, fichier de jurisprudence 7, fonds de commerce, 761, dont le dispositif peut être étendu à la majoration de 10 %.

CHAPITRE 6

ANNULATION

L'application du principe de liquidation automatique de la majoration de 10 % conduit dans certains cas à calculer une majoration qui n'est pas due par le contribuable pour des raisons de droit ou de fait.

Dans ces cas il est procédé à l'annulation de cette majoration, procédure qui aboutit à constater une dépense supportée par l'Etat en contrepartie d'un crédit au profit du contribuable.

1. CAS D'ANNULATION

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 (art. 1849 du CGI) ;
- ☞ 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*, exemples : les versements imputés après la date limite de paiement mais dont la date de valeur était antérieure à celle-ci ou l'absence de rattachement d'un rôle individuel à un contrat de mensualisation ;
- ☞ appliquées à des cotes mises en recouvrement à l'encontre de personnes effectuant leur *service national* et soldées avant le 15 du septième mois qui suit la fin du service légal y compris l'éventuelle période de prolongement volontaire ¹ ;
- ☞ appliquées à des impositions dues par des *contribuables sortis de la mensualisation* après la liquidation de ces majorations. Elles sont annulées par les comptables, à condition que les impositions soient soldées :
 - avant le 15 du deuxième du mois qui suit le dernier prélèvement effectué, si les contribuables sont sortis de la mensualisation pour décès ou difficultés financières justifiées ;
 - ou
 - avant le 15 février suivant, pour les contribuables qui ont subi leur première défaillance en décembre ;
- ☞ appliquées à des impositions dues par des *débiteurs publics* ;
- ☞ appliquées en cas d'erreur d'évaluation dans le montant du *dégrèvement pour plafonnement de la taxe professionnelle* ;

Les contribuables sont autorisés à limiter le montant de leur versement en déduisant du solde de leur taxe professionnelle de l'année N, le montant du dégrèvement qu'ils attendent au titre du plafonnement de leur cotisation ².

Si le dégrèvement prononcé est inférieur à celui estimé, la majoration n'est appliquée que sur la partie excédant le montant du dégrèvement obtenu l'année précédente.

¹ Cf. titre II - chapitre 2 section 1

² Cf. Titre II - section 5.

La partie de majoration correspondant à la différence entre le dégrèvement obtenu au titre de N-1 et celui prononcé au titre de N est annulée.

Exemple

Soit : . Dn-1 le dégrèvement au titre de N-1 ;
 . Dn le dégrèvement au titre de N ;
 . DE le dégrèvement estimé par le contribuable.

Si $Dn < Dn-1 \leq DE$ alors la majoration est appliquée sur $DE - (Dn-1)$. Elle est donc annulée à hauteur de 10 % de Dn-1 (y compris si $Dn = 0$) :

- 10 % (Dn) à la suite du dégrèvement
- 10 % (Dn-1 - Dn) en complément

☞ appliquées en cas d'erreur d'évaluation dans le montant du dégrèvement pour plafonnement de la taxe professionnelle d'un établissement appartenant à une entreprise ; lorsque celle-ci a respecté les règles fixées par l'article 1679 quinquies du CGI.

Dans cette hypothèse le comptable doit apprécier la situation globale de l'entreprise.

☞ appliquées aux impôts directs et taxes assimilées dus à la date du jugement d'ouverture de la *procédure de redressement ou de liquidation judiciaire* (article 1740 octies du CGI).

Ce cas d'annulation s'applique aux procédures ouvertes à compter du 1er octobre 1994.

Les majorations concernées sont annulées par le comptable quel que soit leur montant.

En cas d'annulation du jugement d'ouverture de la procédure, les majorations pour lesquelles l'annulation a été prononcée ne peuvent être rétablies.

2. PROCÉDURE

Pour l'ensemble des impôts dont le recouvrement est informatisé, les majorations de 10 % sont *automatiquement annulées par les applications informatiques* dans les cas suivants :

- versements sur acomptes provisionnels, effectués dans le délai légal de paiement, mais imputés après la prise en charge informatique du rôle correspondant (majoration art. 1762 du CGI) ;
- versements notifiés avec une date de valeur antérieure à la date d'application de la majoration (majoration art. 1761 du CGI) ;
- majorations appliquées à des impositions qui ont bénéficié d'une réduction du principal ; dans ce cas, les majorations sont annulées en proportion des dégrèvements prononcés.

Pour les autres impôts, les annulations sont prononcées directement *par les comptables non centralisateurs*, sans limitation de montant et sans intervention préalable du comptable centralisateur.

Cependant, les comptables centralisateurs sont seuls qualifiés pour statuer définitivement et peuvent être conduits à prononcer, dans certains cas, le rejet des annulations qu'ils jugent irrégulières. Ils effectuent alors de façon concomitante un rejet de dépenses et un rejet de recettes pour le même montant.

L'attention des comptables centralisateurs est spécialement appelée sur la nécessité de vérifier les décisions prises en l'espèce :

- soit sur pièces, par épreuves et par évocation des documents justifiant les décisions d'annulation ;
- soit à l'occasion des vérifications sur place.

3. DISPOSITIONS COMPTABLES ¹

3.1. POUR LES COMPTABLES NON CENTRALISATEURS

Les annulations de majoration à l'exception de celles constatées automatiquement par l'application REC sont comptabilisées par les comptables non centralisateurs à la rubrique 303 "Dépenses diverses du Trésor" et à la sous rubrique :

- "Dégrèvements - Contributions directes Etat" lorsqu'elles sont consécutives à un dégrèvement, à l'exception des annulations consécutives à des dégrèvements sur impôts locaux constatés sur fiches-comptes qui sont comptabilisées à la sous-rubrique "Dégrèvements - Contributions directes collectivités locales, établissements publics locaux et autres organismes" ;
- "Admissions en non-valeurs" lorsqu'elles sont consécutives à une admission en non-valeurs de la cotisation qui a subi la majoration ;
- "Remises et annulations" dans les autres cas.

Elles sont justifiées au comptable centralisateur au moyen d'un certificat d'annulations ou de remises de majorations, joint au bordereau de règlement P 213 D "DEG".

Ce certificat est établi par les applications RAR en télégestion et en micro-informatique.

Il est établi par le comptable dans les autres cas (imprimé P.241).

Dans l'hypothèse où l'annulation est consécutive à un dégrèvement manuel et où le certificat de dégrèvement comporte un cadre réservé à l'inscription du montant de la majoration annulée, il n'est pas établi de certificat d'annulation puisque celle-ci est justifiée par le certificat de dégrèvement.

Les annulations automatiques de majorations constatées par l'application REC ne sont pas comptabilisées par les comptables non centralisateurs. Elles sont comptabilisées directement dans les écritures de la trésorerie générale, dans les conditions décrites au paragraphe 3.2.

3.2. POUR LES COMPTABLES CENTRALISATEURS

A réception des transferts des trésoreries, les comptables centralisateurs enregistrent les annulations de majoration au débit du compte 900.00 "Budget général, dépenses ordinaires des services civils payables sans ordonnancement", chapitre 15-01 - article 10 "Dégrèvements, remises et annulations, remboursements et restitutions sur contributions directes recouvrées par la direction de la comptabilité publique", et aux paragraphes :

- 11 "dégrèvements - contributions directes - Etat" pour les annulations consécutives à un dégrèvement ² ;
- 13 "admissions en non-valeur" pour les annulations consécutives à une admission en non-valeurs de la cotisation qui a subi la majoration ;
- 15 "remises et annulations" dans tous les autres cas.

Le montant des annulations automatiques de majorations constatées par le DIT dans l'application REC est comptabilisé directement en comptabilité générale de l'Etat, dans les écritures de la trésorerie générale du département, au débit du compte 900.00 précité. Cette opération, effectuée selon la procédure d'intégration automatique, est justifiée par l'édition, à la trésorerie générale, d'un état P 241.

¹ Cf. instruction n° 91-153-R1-R3-A1-B2 du 27 décembre 1991.

² § 16-17 ou 18 pour les annulations consécutives à des impôts locaux dont le recouvrement est suivi sur fiches-comptes.

CHAPITRE 7

ADMISSION EN NON-VALEURS

1. CHAMP D'APPLICATION

Lorsque des cotisations d'impôt sont devenues irrécouvrables, les comptables du Trésor peuvent en demander l'admission en non-valeurs, dans les conditions décrites par l'instruction n° 90-72-A1 du 22 juin 1990.

Cette procédure n'est pas applicable *lorsque la dette du contribuable n'est constituée que de pénalités de recouvrement* (majorations de 10 %, pénalités du paiement mensuel de l'impôt ou frais de poursuites). Dans ce cas, en effet, l'admission en non-valeurs des majorations et frais irrécouvrables est prononcée par le comptable centralisateur.

La procédure d'admission en non-valeurs décharge la responsabilité du comptable quant à l'absence de recouvrement de la majoration de 10 % mais ne libère pas le débiteur. Elle doit être distinguée de l'annulation, pour des raisons de droit ou de fait ¹, qui est automatique et de la remise gracieuse ² qui est toujours demandée par un redevable.

2. COMPÉTENCE

Les demandes d'admission en non-valeurs des majorations de 10 % relèvent de la compétence :

- des receveurs des finances jusqu'à 150 000 F, sauf pour les admissions en non-valeurs demandées par eux-mêmes au titre des impôts qu'ils ont pris en charge ;
- des trésoriers-payeurs généraux et du Receveur Général des Finances de Paris jusqu'à 300 000 F ;
- du directeur de la Comptabilité Publique au-delà de 300 000 F.

3. PROCÉDURE

L'admission en non-valeurs des majorations de 10 % est prononcée par les comptables centralisateurs sur des états collectifs P 258 bis établis en double exemplaire, et transmis trimestriellement ou semestriellement, selon les besoins du service par les comptables chargés du recouvrement.

L'état n° P 258 bis est renvoyé au poste comptable avec les décisions du comptable centralisateur, portées dans la colonne 9, le comptable chargé du recouvrement constate l'écriture suivante au journal P 15 A :

- | | |
|--|--|
| <ul style="list-style-type: none"> - débit à la rubrique 303 "dépendances diverses du Trésor", sous-rubrique "admissions en non-valeurs - impôts d'Etat ou admissions en non-valeurs - impôts locaux" | <ul style="list-style-type: none"> - crédit à la rubrique 300 "Recettes d'impôts directs", à la sous-rubrique intéressée. |
|--|--|

Les admissions en non-valeurs de majorations sont enregistrées dans les applications informatiques de recouvrement avec le code 34.

L'état n° P 258 bis est annoté en conséquence dans la colonne 1.

¹ cf chapitre 6 section 1.

² cf Titre VI

L'un des exemplaires de cet état est joint au journal divisionnaire utilisé.

L'autre exemplaire est transmis au comptable centralisateur comme pièce justificative de la dépense, à l'appui du bordereau P213D « DEG », pour comptabilisation au chapitre 15-01, article 10, paragraphe 13 "Admissions en non-valeurs".

TITRE VI
LES DELAIS DE PAIEMENT
ET LES REMISES GRACIEUSES
DE MAJORATION DE DIX POUR CENT

PRÉAMBULE

L'article 60 de la loi de finances pour 1963 (n° 63-156 du 23 février 1963) prévoit d'une part que "quel que soit le lieu où ils exercent leurs fonctions, les comptables publics sont personnellement et pécuniairement responsables du recouvrement des recettes" et d'autre part que cette responsabilité pécuniaire se trouve engagée dès lors qu'une recette n'a pas été recouvrée. L'article 1851 du Code Général des Impôts précise quant à lui que "les comptables du Trésor chargés du recouvrement des impôts directs sont responsables du recouvrement des cotisations dont ils ont pris les rôles en charge et tenus de justifier de leur entière réalisation dans les conditions fixées par les règlements en vigueur".

Il résulte de ces dispositions législatives que seuls les comptables du Trésor sont habilités à accorder des délais de paiement pour le recouvrement des impôts directs.

De plus, le principe de la séparation des pouvoirs met obstacle à l'intervention de l'autorité judiciaire pour accorder des délais de paiement. Les dispositions de l'article 1244-1 du Code civil qui permettent au juge de reporter ou échelonner, dans la limite de deux années, le paiement des sommes dues compte tenu de la situation du débiteur ne s'appliquent pas au recouvrement de l'impôt.

La possibilité d'accorder des remises de majorations de 10 % est prévue par l'article 1912-3 du Code Général des Impôts qui dispose que "le ministre de l'économie et des finances fixe les conditions dans lesquelles des remises ou modérations de majorations appliquées au titre des articles 1761 et 1762 pourront être accordées à titre gracieux".

La portée de ces dispositions a été étendue aux majorations de 10 % appliquées en matière d'impôt sur les sociétés, en exécution des prescriptions des articles 363 à 366 de l'annexe III du Code Général des Impôts.

La faculté ainsi offerte aux contribuables d'obtenir la modération ou la remise de la majoration qu'ils ont encourue est de nature à les inciter à une prompte régularisation de leur situation fiscale. En effet, la remise accordée sera d'autant plus importante que le règlement s'effectuera rapidement.

De même que l'examen des demandes de délais de paiement, l'instruction des demandes en remise de majorations peut permettre aux comptables de concilier les nécessités du recouvrement avec la prise en compte des situations particulières des contribuables.

Les comptables du Trésor ont donc pour mission d'examiner toutes demandes de délais de paiement ou de remises de majorations émanant de contribuables se trouvant dans l'impossibilité justifiée de régler à temps leurs impôts.

Leur attention est appelée sur le fait que si, en principe, rien ne s'oppose à l'octroi de délais de paiement aux débiteurs de bonne foi en situation difficile, momentanément gênés, une telle manière de faire peut se révéler finalement contraire aux intérêts des redevables. En effet, il convient de ne pas perdre de vue que les échéances relatives aux délais de paiement peuvent rapidement venir se cumuler avec celles des impôts émis normalement par la suite, obérant d'autant la situation des contribuables en situation déjà difficile. Les comptables doivent donc s'efforcer, autant que faire se peut, d'ajuster les délais aux facultés financières réelles des redevables, en tenant compte de la répétition de l'impôt direct et des conséquences qui en résultent.

Lorsqu'il accorde des délais de paiement assorti d'une remise de la majoration de 10 % le comptable doit proposer au contribuable la souscription d'un contrat d'adhésion au paiement mensuel de l'impôt pour l'année suivante.

CHAPITRE 1

CRITÈRES D'OCTROI

1. QUALITÉ DU DÉBITEUR

1.1. PROFESSIONNELS ET PERSONNES MORALES DE DROIT PRIVÉ

Le comptable devra apprécier, avec le plus grand soin, la situation exposée et les motifs invoqués par les débiteurs à l'appui de leur demande de délai. C'est ainsi qu'à l'égard des redevables en question, *l'attitude du Trésor Public ne doit pas conduire à ce que le jeu de la concurrence soit faussé par la voie de délais anormaux*. Si des considérations d'ordre social ou économique peuvent entraîner, dans certains cas, l'octroi de délais de paiement, *la remise totale des pénalités ne saurait être qu'exceptionnellement accordée*, car il ne convient pas de faire jouer abusivement au Trésor un rôle de banquier, en raison des taux d'intérêt ou de la difficulté de se procurer des prêts.

Cependant, indépendamment de ces considérations permanentes, et pour répondre à des circonstances conjoncturelles ou exceptionnelles, les comptables appliqueront, bien entendu, les instructions spéciales qui pourraient leur être données.

1.2. PARTICULIERS

Il doit être tenu compte, avec le plus grand soin, des motifs à caractère personnel invoqués par le débiteur et faisant ressortir de graves difficultés (ex : maladie, décès, départ du conjoint...).

Ainsi, convient-il d'examiner avec bienveillance les demandes présentées par les contribuables qui sont sortis du système de paiement mensuel de l'impôt à la suite de difficultés financières justifiées¹.

Ces dispositions s'appliquent à l'ensemble des contribuables.

Il s'ensuit que les agents des services du Trésor ont, dès lors qu'ils se trouvent dans l'incapacité justifiée de régler leurs impôts, la possibilité de solliciter des délais de paiement ou une remise de majoration de 10 %.

Une telle demande doit bien entendu revêtir les formes prescrites par la présente instruction : elle est faite sous forme écrite au comptable et le contribuable obtient en retour de la part de ce dernier une réponse également écrite.

En ce qui concerne l'autorité compétente pour répondre à leur demande, les agents du Trésor doivent s'adresser au chef de poste s'ils dépendent du poste comptable dans lequel ils sont affectés ; les chefs de poste doivent quant à eux s'adresser au comptable centralisateur.

2. NOTION DE FORCE MAJEURE

Quelles que soient l'activité du contribuable et son attitude fiscale antérieure, la remise totale des majorations de retard encourues peut intervenir lorsque des circonstances exceptionnelles, indépendantes de la volonté du débiteur, sont la cause du retard de paiement. Cette notion de force majeure trouve son application, par exemple, dans un sinistre non intégralement couvert immédiatement par une assurance, qu'il soit individuel ou collectif. Dans de telles circonstances, le comptable peut accorder aussi bien les plus larges délais de paiement que la remise totale des pénalités.

¹ cf. instruction codificatrice « Paiement mensuel de l'impôt ».

3. PRINCIPALES SITUATIONS POUVANT DONNER LIEU À REMISE TOTALE OU MODÉRATION

Afin d'illustrer les notions générales qui viennent d'être exposées, un certain nombre de cas correspondant aux situations le plus généralement rencontrées sont examinés ci-après :

Peuvent bénéficier de larges délais de paiement et de remises partielles de majorations de 10 % *les contribuables qui, à la date limite de paiement de l'impôt, n'ont pas encore perçu leurs revenus de l'année* (par exemple, les agriculteurs qui n'ont pas touché le prix de vente de leur récolte, ou bien encore les commerçants dont les activités sont essentiellement saisonnières, et qui n'ont pas perçu la totalité des sommes qu'ils sont en droit d'espérer, lors de la date d'échéance de la majoration).

Si ces contribuables établissent que le non-encaissement de leurs revenus les met dans l'impossibilité temporaire d'acquitter leurs impôts, des délais peuvent leur être accordés jusqu'à la date d'encaissement des sommes qui leur sont dues, ou jusqu'à la reprise effective de leur activité.

Toutefois, les majorations ne pourront pas, en principe, faire l'objet de remises totales ; en effet, il appartient à ces contribuables d'aménager leur trésorerie de façon à faire face, en permanence, à leurs diverses obligations et spécialement à leurs obligations fiscales aux dates prévues par la loi.

En conséquence, si le premier retard de ces débiteurs est de nature à donner lieu exceptionnellement à une large remise, les retards suivants ne pourront faire l'objet que de modérations partielles, de plus en plus réduites, pour aboutir rapidement au rejet pur et simple.

Il est encore recommandé de faire preuve de libéralisme en accordant des délais de paiement aux contribuables d'un *secteur déterminé de l'économie*, lorsque celui-ci est spécialement atteint par des *difficultés exceptionnelles* mettant tous ceux qui en font partie dans l'incapacité d'acquitter leurs impôts à la date légale. Pourront, à cet égard, être prises en considération, la mévente des produits agricoles ou industriels d'une nature particulière, les difficultés d'approvisionnements, la rupture de stocks, les mauvaises conditions atmosphériques et, d'une manière générale, les catastrophes naturelles ou autres.

Dans de tels cas, il ne peut être question de suspendre le recouvrement de l'impôt jusqu'au rétablissement d'une situation normale, mais les délais accordés devront être larges. L'impôt direct étant annuel et répétitif, le terme normal des délais doit cependant être antérieur aux échéances suivantes.

Au stade de la remise des majorations encourues, une pénalisation devra, en principe, être laissée à la charge des contribuables, en raison des facilités de crédit accordées indirectement à ces entreprises.

Des délais de paiement et des modérations de pénalités pourront aussi être accordés aux *contribuables habituellement ponctuels*, que des *difficultés spéciales* empêchent temporairement de s'acquitter de leurs impôts à la date légale.

Il peut s'agir, par exemple, de contribuables possédant sur des particuliers des créances qu'ils ne peuvent recouvrer.

Toutefois, le motif invoqué ne possédant aucun caractère de force majeure, ces redevables causent un préjudice à l'Etat en ne se libérant pas de leurs obligations aux dates légales. Par ailleurs, s'il s'agit d'entreprises, quelle qu'en soit la forme, elles se trouvent bénéficier indirectement de facilités de crédit dont ne profitent pas leurs concurrents qui se sont acquittés dans les délais. Enfin, le secteur bancaire peut être susceptible d'offrir à ces débiteurs le moyen d'assurer le paiement de leurs impositions aux dates d'échéances.

Dès lors, la fraction maintenue à la charge du contribuable devra être proportionnée à l'importance des délais accordés.

4. CONTRIBUABLES DEMANDEURS D'EMPLOIS

Un large étalement du paiement des cotisations fiscales doit être systématiquement accordé aux contribuables à la recherche d'un emploi et il convient *d'accorder automatiquement la remise gracieuse de la majoration de 10 %* liquidée à l'encontre de ceux qui, par suite de leur situation, ne peuvent s'acquitter de leurs cotisations d'impôt sur le revenu ou d'impôts directs locaux dans les délais légaux.

C'est ainsi qu'une remise gracieuse totale de pénalité devra être accordée aux contribuables demandeurs d'emploi :

- auxquels ont été consenties des facilités de règlement avant ou après la date d'application de la majoration de 10 % ;
- ou qui, bien qu'ils n'aient pas sollicité ou obtenu de délais de paiement, n'ont pu s'acquitter à l'échéance prévue du fait de la réduction de leurs ressources et compte tenu de leurs charges.

Le bénéfice de ces mesures s'applique, bien entendu, également aux pénalités dues par les contribuables de l'espèce ayant opté pour le système de paiement mensuel de l'impôt sur le revenu.

5. ENTREPRISES EN DIFFICULTÉ FAISANT L'OBJET D'UN TRAITEMENT PAR LE CODEFI OU LE CORRI, OU AYANT OBTENU DES DÉLAIS DE RÈGLEMENT PAR LA COMMISSION DES CHEFS DES SERVICES FINANCIERS ET DES REPRÉSENTANTS DES ORGANISMES DE SÉCURITÉ SOCIALE

En considération des motifs économiques et sociaux à prendre en compte pour les entreprises en difficulté examinées par un comité départemental d'examen des problèmes de financement des entreprises (CODEFI) ou du comité régional de restructuration industrielle (CORRI), ou qui ont obtenu un délai de règlement de la part de la commission des chefs des services financiers et des représentants des organismes de sécurité sociale, la remise totale de la majoration de 10 % sera prononcée si le plan de règlement fixé a été scrupuleusement respecté.

6. DÉBITEURS CRÉANCIERS DE L'ÉTAT

6.1. PRINCIPE

Dès lors que les débiteurs d'impôts directs, particuliers ou entreprises, auront justifié *posséder sur l'Etat une créance certaine et exigible*, des délais de paiement leur seront automatiquement accordés dans la limite du délai prévu pour que l'Etat s'acquitte de sa dette.

6.2. CONDITIONS À L'OCTROI DES DÉLAIS

6.2.1. La créance sur l'Etat doit être certaine et exigible et résulter d'un droit à paiement, justifié par une attestation établie par le service ordonnateur, liquidateur de la dépense, indiquant :

- la nature de la dépense ouvrant droit à paiement ;
- le montant du droit à paiement ;
- la date d'ouverture du droit à paiement ;
- la date prévue du mandatement ;
- le comptable assignataire de la dépense.

Toutefois, s'agissant des particuliers, les comptables pourront dispenser les intéressés de la production de ce document s'ils estiment leur demande suffisamment fondée.

6.2.2. Les dettes fiscales des créanciers de l'Etat, pour l'acquittement desquelles ces derniers obtiennent automatiquement des délais de paiement, sont celles qui ne peuvent être payées à leur échéance normale, en raison du retard apporté au paiement de leurs créances sur l'Etat.

Dans ces conditions, l'octroi de facilités de règlement ne concerne que les impôts directs dont la date limite de paiement est postérieure à la date à laquelle le droit à paiement a été ouvert.

L'octroi de facilités de règlement ne concerne donc pas les créances arriérées d'impôts directs.

Par ailleurs, les délais de paiement ne seront accordés dans le cadre de ces dispositions qu'à hauteur du montant du droit à paiement.

Pour les dettes arriérées et la part des créances de l'Etat excédant le montant du droit à paiement, les comptables apprécient, dans les conditions habituelles, la possibilité d'octroyer des délais de paiement et la remise éventuelle de la majoration de 10 %.

6.3. OCTROI DES DÉLAIS

Au vu des justifications éventuellement présentées, les comptables chargés du recouvrement établissent le plan de règlement. Pour déterminer la durée des délais de paiement à accorder, il est tenu compte du délai prévu pour le mandatement de la dépense augmenté de celui nécessaire au paiement. Les comptables augmenteront donc systématiquement de deux semaines le délai nécessaire prévu pour le mandatement.

L'exemplaire de l'imprimé n° P 786 remis au débiteur sera annoté d'une mention faisant référence à l'attestation fournie, le cas échéant.

L'attestation sera elle-même jointe au double de l'imprimé n° P 786, conservé par le comptable chargé du recouvrement.

A défaut de respect du plan de règlement, les débiteurs de l'Etat perdent le bénéfice de l'étalement des paiements et le recouvrement de la totalité des sommes dues peut être repris.

6.4. REMISE GRACIEUSE DE LA MAJORATION DE 10 %

Si le débiteur a exactement respecté le plan de règlement fixé, la remise totale de la majoration de 10 % est accordée d'office.

Toutefois, avant de procéder à cette opération, le comptable chargé du recouvrement adressera l'attestation visée supra au comptable assignataire de la dépense.

Il appartiendra à ce dernier d'informer le comptable chargé du recouvrement du mandatement éventuel d'intérêts moratoires. Il en précisera le montant.

Si tel est le cas, *la remise de la majoration de 10 % ne sera accordée que pour la différence en plus existant éventuellement entre le montant de la pénalité de retard et celui des intérêts moratoires.*

Le recouvrement de la partie de la majoration de 10 %, dont la remise n'est pas automatiquement accordée, est alors poursuivi dans les conditions habituelles.

6.5. PUBLICITÉ DU PRIVILÈGE DU TRÉSOR

La décision d'octroi de délais ne fait pas obstacle à la publicité du privilège du Trésor, mesure d'information des tiers, qui sera effectuée suivant les conditions et les modalités prévues par le titre 1 de l'instruction codificatrice : "Sûretés réelles et personnelles du Trésor".

7. DÉBITEURS CRÉANCIERS DES COLLECTIVITÉS LOCALES

Lorsque les débiteurs de l'Etat sont en même temps créanciers des collectivités locales, les dispositions prévues ci-dessus sous forme d'octroi de délais de paiement assortis de la remise de la majoration de 10 % ne s'appliquent pas automatiquement.

Il appartient aux comptables d'accorder, dans les conditions habituelles, les facilités de règlement sollicitées avec éventuellement la remise gracieuse en tout ou partie de la pénalité de retard.

8. CONTRIBUABLES AYANT BÉNÉFICIÉ D'UNE TRANSACTION

En application des dispositions de l'article L. 247 du Livre des Procédures Fiscales, les agents du service de l'assiette sont habilités à accorder, dans le cadre de la juridiction gracieuse, des transactions portant atténuation d'amendes fiscales ou de majorations d'impôts lorsque ces pénalités et, le cas échéant, les impositions principales ne sont pas définitives. La transaction n'est donc possible que si le contribuable dispose encore du moyen de contester ses impositions dans le cadre de la procédure contentieuse.

Si les impositions sont définitives, leur allègement éventuel ne peut être envisagé que par la voie de la remise ou de la modération gracieuse normale.

Les conditions dans lesquelles sont prononcées les décisions de transaction sont fixées par l'article L. 251 du Livre des Procédures Fiscales.

Quand la transaction a été conclue à l'occasion de la procédure de redressement contradictoire régie par l'article L. 55 du Livre des Procédures Fiscales, c'est-à-dire avant l'établissement du rôle, la date de règlement des impôts fixée dans le contrat de transaction doit coïncider avec celle de l'application de la majoration de 10 % pour chacun des rôles établis. La question de la remise ou non de la pénalité de retard ne peut pas se poser dans cette hypothèse, tout au moins dans le cadre de la transaction conclue, puisque, à défaut de paiement à l'échéance, la transaction devient caduque, ce qui implique, du reste, l'émission de cotisations supplémentaires correspondant aux majorations, initialement réduites.

Lorsque la transaction intervient après la mise en recouvrement des rôles, deux situations sont à considérer selon que la demande est présentée ou non en cours d'instance devant une juridiction administrative ¹ :

☞ la transaction intervient sans qu'un contentieux ait été engagé devant le Tribunal Administratif, qu'une réclamation contentieuse ou gracieuse ait, ou non, été présentée au Directeur des Services Fiscaux.

Si les échéances fixées dans le contrat de transaction ont été scrupuleusement respectées, la requête tendant à obtenir la remise gracieuse de la majoration de 10 % sera instruite avec bienveillance.

Il conviendra de prendre en considération l'importance des dégrèvements transactionnels, le comportement du redevable et les modalités de régularisation des redressements lors de la détermination du montant de la remise.

¹ Tribunal Administratif, Cour Administrative d'Appel ou Conseil d'Etat.

☞ *La transaction intervient en cours d'instance devant une juridiction administrative :*

A compter du premier jour du treizième mois qui suit celui de la mise en recouvrement, l'article L 209 du LPF prévoit que le contribuable qui bénéficie d'une transaction est redevable d'intérêts moratoires au taux de l'intérêt légal ¹.

La remise gracieuse de la majoration de 10 % pourra être instruite avec bienveillance.

En revanche, il y aura lieu d'instruire avec rigueur toute demande relative aux intérêts moratoires lesquels ont pour objet de compenser le préjudice financier subi par l'Etat du fait de l'encaissement différé des impositions.

9. INTERVENTION DE MANDATAIRES

Un contribuable peut confier à un mandataire le soin de le représenter auprès d'un comptable du Trésor pour solliciter un délai de paiement ou une remise gracieuse de majoration. Il appartient alors au comptable de s'assurer de la réalité de la procuration en vérifiant, sous sa responsabilité, l'authenticité de la signature du contribuable figurant sur le mandat.

Toutefois, la loi n° 85-1097 du 11 octobre 1985 relative à la clause pénale et au règlement des dettes a déclaré les conventions de gestion de dettes moyennant rémunération, nulles de plein droit et susceptibles d'être sanctionnées sur le plan pénal. Ne sont autorisés à s'entremettre pour le compte des débiteurs que les membres des professions juridiques et judiciaires réglementées et les personnes physiques ou morales habilitées à agir pour le compte des entreprises en difficulté dans le cadre de la loi et des règlements.

Les comptables doivent donc rejeter d'emblée toute demande de délais de paiement ou de remise de majoration présentée, pour un redevable, par un mandataire rétribué n'exerçant pas une de ces professions.

¹ Les conditions de liquidation et les modalités de recouvrement des intérêts moratoires au profit de l'Etat sont décrites dans l'instruction codificatrice n° 96-040-A1-A3 du 18 avril 1996.

CHAPITRE 2

CONDITIONS PRÉALABLES À TOUTE DEMANDE DE REMISE DE MAJORATIONS OU DE DÉLAIS DE PAIEMENT

1. UNE DEMANDE ÉCRITE ET MOTIVÉE DU CONTRIBUABLE

Un délai de paiement ne peut être accordé ou une remise de majoration prononcée que s'ils ont été sollicités par écrit par le contribuable intéressé.

Le contribuable devra fournir des pièces justifiant sa demande par ses difficultés financières en produisant notamment une attestation de demandeur d'emploi, ou un justificatif de ses ressources (bulletin de salaire, etc...).

Toutefois, et afin d'éviter au contribuable connaissant des difficultés d'assiette ou de recouvrement des déplacements ou démarches inutiles, la fiche de visite établie par les comptables du Trésor lors de la réception du redevable venu déposer une réclamation vaudra demande en remise gracieuse de pénalité. Il en va de même d'une demande éventuellement adressée aux services fiscaux et renvoyée pour attribution au comptable du Trésor compétent ¹.

Sauf exception dûment autorisée par la direction, un comptable ne peut pas prononcer d'office une remise de majoration. Aussi, hormis les cas signalés au paragraphe précédent, le comptable devra-t-il provoquer une demande expresse de remise en état de majoration, exposant les motifs et les circonstances du retard.

2. UNE RÉPONSE ÉCRITE DU COMPTABLE

Lors de ses réponses aux demandes de délais de paiement, le comptable peut adopter deux attitudes :

- soit différer l'octroi de la remise éventuelle jusqu'à la libération complète du redevable ;
- soit décider de la remise au moment de l'octroi des délais sous réserve du respect des conditions de paiement déterminées.

Pour les deux hypothèses toutefois, et afin d'interrompre la prescription, le comptable devra faire signer le débiteur sur chacun des exemplaires des imprimés choisis, la signature devant être précédée de la mention "lu et approuvé, le.....".

A cet égard, le comptable a le choix entre l'utilisation de deux imprimés :

- l'imprimé n° P786 qui comporte un alinéa précisant que l'octroi de délais de paiement ne fait pas obstacle à l'application de la majoration de 10 % à toutes les sommes non entièrement acquittées dans le délai légal de paiement. Cet imprimé ne comporte aucune indication sur une remise éventuelle des pénalités de retard ;
- l'imprimé n° P786 A qui, au lieu de rappeler les dispositions légales concernant l'application de la majoration de 10 % et la mise en oeuvre de poursuites éventuelles si l'échéancier accordé n'est pas respecté, attire l'attention du débiteur sur la remise gracieuse qui pourra lui être accordée, sous réserve du respect des délais et des modalités de versement définis.

¹ (instructions n° 77-110 A1 du 23 août 1977 et 79-180-A1-A3 du 5 décembre 1979).

Quelle que soit l'option choisie, le comptable joint à l'exemplaire du document P 786 ou P 786 A adressé au redevable, une lettre d'autorisation de virements d'office P 786 D pour les titulaires de comptes bancaires ou P 786 E pour les titulaires de comptes chèques postaux ¹.

Bien entendu, le redevable est totalement libre de retenir cette suggestion ou de l'écarter.

Dans l'affirmative, il appartient au débiteur de faire retour au comptable chargé du recouvrement des deux exemplaires du document P 786 D ou P 786 E accompagnés d'un relevé d'identité bancaire ou postal selon le cas.

A leur réception, le comptable vérifie qu'ils sont dûment remplis et signés ; il adresse le premier exemplaire à l'organisme teneur de compte auquel est joint, le cas échéant, le relevé d'identité bancaire ou postal de l'intéressé et conserve le second feuillet qu'il rattache au double du P 786, ou P 786 A. Si le redevable a fourni un relevé d'identité bancaire ou postal, le comptable prendra soin, avant de transmettre ce document, de reporter les caractéristiques du compte sur le second feuillet, qu'il conserve dans son poste.

Il joint à cet envoi un relevé d'identité postal afférent à son propre compte chèque postal.

En effet, les virements d'office effectués par les organismes bancaires ou postaux doivent obligatoirement être portés au compte courant postal du comptable. Cependant lorsque l'opération concerne deux comptes publics, notamment pour les virements d'office effectués à partir d'un compte de fonds particuliers, il convient de mettre en oeuvre la procédure des transferts entre comptes.

L'option du comptable chargé du recouvrement s'effectue en tenant compte des situations ci-après :

2.1. LA REMISE DE MAJORATION EST DE LA COMPÉTENCE DU COMPTABLE.

S'il n'entend pas en faire bénéficier le débiteur, le comptable utilise l'imprimé n° P786, servi par duplication, dont le premier exemplaire sera remis au redevable et le deuxième classé dans l'échéancier des délais de paiement tenus par le poste comptable.

S'il entend faire bénéficier en tout ou partie le débiteur d'une remise de majoration, le comptable utilise l'imprimé n° P786 A ; la demande de délai étant alors considérée comme valant demande en remise gracieuse de majoration. Bien entendu, cette demande implicite ne vaudra qu'après paiement du principal de l'imposition, selon les modalités pratiques déterminées dans le plan de règlement.

Si un contribuable n'a pas satisfait à ces exigences, la décision ou la proposition de remise ou de modération est rapportée, et l'affaire fait l'objet d'un nouvel examen.

Les décisions sur les demandes en remise ne doivent pas être subordonnées au paiement intégral des majorations. Mais les autorités ayant compétence pour accorder les remises peuvent subordonner, lorsqu'elles l'estiment opportun, une modération de la majoration au paiement du principal et de la fraction de la majoration qui est laissée à la charge du contribuable. Cependant, l'usage d'une telle pratique doit, en principe, être réservé aux cas où le contribuable n'a pas toujours eu un comportement fiscal irréprochable.

2.2. LA REMISE DE MAJORATION N'EST PAS DE LA COMPÉTENCE DU COMPTABLE.

Si l'échéancier qu'il entend accorder lui semble devoir être assorti d'une remise de majoration, *le comptable est tenu de solliciter, au préalable, l'avis de l'autorité compétente sur l'octroi éventuel de la remise.*

Dans cette hypothèse (lorsque l'échéancier qu'il entend accorder lui semble devoir être assorti d'une remise de majoration et qu'il doit donc, au préalable, solliciter l'avis de l'autorité compétente sur l'octroi éventuel de la remise), le comptable non centralisateur dresse un plan de règlement qu'il notifie au contribuable au moyen d'un imprimé n° P786. Dans le même temps, il en adresse une copie à l'autorité compétente, par la voie hiérarchique, accompagnée de la fiche d'instruction n° P 258.

¹ cf. instructions n° 81-107 A du 17 juillet 1981 et n° 87-153 A-M du 22 décembre 1987

Une fois revêtue du visa de l'autorité compétente, la fiche d'instruction n° P258 est renvoyée au poste comptable concerné afin que le chef de poste avise le contribuable du sens de la décision conditionnelle ; un imprimé n° P786 B est prévu pour effectuer cette notification.

Le principal de la dette étant acquitté, deux situations peuvent se présenter :

☞ Les délais de paiement octroyés ont été exactement respectés :

Le comptable établit alors un certificat n° P241, sans avoir à renvoyer, au préalable, le dossier à l'autorité compétente pour obtenir son visa.

Toutefois, la fiche d'instruction P 258 et la lettre P 786 B ne sont pas jointes à la pièce de dépense P 241 lors de sa transmission au comptable centralisateur mais restent dans le poste comptable où elles sont annexées au P 15 A en vue d'un éventuel contrôle sur place.

Cette simplification de service qui consiste à remettre la majoration au nom de l'autorité compétente, ne doit toutefois pas faire perdre de vue aux comptables les règles relatives aux seuils de compétence en matière de remise de majoration. Ceux qui ne respecteraient pas scrupuleusement ces seuils commettraient une faute en empêchant les autorités hiérarchiques de jouer leur rôle de coordonnateur.

☞ Les délais de paiement n'ont pas été exactement respectés :

Le comptable non centralisateur doit alors soumettre le dossier à un second examen de l'autorité hiérarchique, au moyen d'un nouvel imprimé n° P258 exposant principalement les circonstances qui ont motivé le non-respect de l'échéancier accordé.

Après retour de la fiche d'instruction revêtue de la nouvelle décision, le comptable chargé du recouvrement établit éventuellement un certificat de remise n° P241.

Bien entendu, l'imprimé n° P258 sera annexé, en pièce justificative, au journal n° P15 A.

CHAPITRE 3

SUIVI DES DÉLAIS DE PAIEMENT

Il est nécessaire de fixer aux redevables des plans de règlement précis et, par la suite, de s'assurer du respect de ces plans avec méthode et ponctualité.

Pour les impositions gérées dans l'application informatique du recouvrement amiable et pré-contentieux, le comptable ne doit pas omettre, lors de l'octroi de délais de paiement, de notifier au département informatique l'empêchement à édition de lettre de rappel ou de commandement et s'il y a lieu, la date butoir au delà de laquelle l'empêchement sera automatiquement levé en l'absence de paiement du contribuable.

Le contrôle du respect, par les contribuables, des délais qui leur sont consentis par les comptables, doit être assuré dans des conditions satisfaisantes. Le comptable du Trésor a la possibilité de consulter "l'image" du répertoire informatique. Cette consultation, effectuée au moyen d'écrans informatiques ou d'un terminal vidéotex (minitel), renseigne le comptable sur les contribuables auxquels il a accordé des délais de paiement.

Les seconds exemplaires des imprimés P 786 et P 786 A sont conservés dans le poste comptable où ils doivent être soigneusement enliassés par échéance et par ordre alphabétique dans une chemise qui forme l'échéancier permanent des délais de paiement accordés aux contribuables.

Cet échéancier doit être contrôlé et mis à jour régulièrement. Au fur et à mesure des paiements, il est purgé des feuillets afférents aux dettes réglées.

Le comptable lève l'empêchement à partir des feuillets afférents aux échéanciers non respectés.

En ce qui concerne les postes comptables bénéficiant de l'application RAR, lors du basculement et à partir de la liste des comptes "sans commandement", les échéanciers en cours doivent être immédiatement introduits dans RAR à partir des imprimés P 786 classés précédemment par échéance et par ordre alphabétique.

En cas d'octroi de délais après basculement (ce qui doit demeurer exceptionnel), il est indispensable d'introduire dans RAR les échéanciers ou au moins la date butoir afin de pouvoir bénéficier du suivi automatisé.

De manière périodique, il convient dans RAR en télégestion de faire éditer la liste des débiteurs n'ayant pas respecté les délais. Cette liste met en évidence les échéanciers non soldés à la date de l'édition, ou, si l'on a rentré l'échéancier détaillé, les échéanciers non complètement respectés (défaut de versement d'une échéance).

De manière ponctuelle, le suivi peut être assuré lors de la comptabilisation d'un versement, à partir du message "le montant du versement ne couvre pas le montant de l'échéance".

Dans RAR micro, il convient de consulter périodiquement les comptes ayant une action "délais".

CHAPITRE 4

CONDITIONS D'EXAMEN DES DEMANDES EN REMISE DE MAJORATION

1. SEUILS DE COMPÉTENCE

Les seuils de compétence des diverses autorités chargées de statuer sur les demandes en remise gracieuse de majoration sont les suivants :

- inspecteurs et inspecteurs centraux gérant des perceptions : jusqu'à un montant de demande en remise de 30 000 F ;
- receveurs-percepteurs : jusqu'à 50 000 F ;
- trésoriers principaux : jusqu'à 70 000 F ;
- receveurs des finances : jusqu'à 150 000 F ;
- receveur général des finances et trésoriers-payeurs généraux : jusqu'à 300 000 F ;
- directeur de la comptabilité publique : au-delà de 300 000 F.

Les limites de compétence sont déterminées par la catégorie du poste comptable dont dépend le contribuable, auteur de la demande en remise. Le fait qu'un poste soit géré par un agent d'un grade différent de celui de l'agent réglementairement prévu ne modifie pas les taux de compétence.

Lorsque la demande du contribuable concerne plusieurs majorations, dues au titre de différents impôts, qui, prises séparément, n'excèdent pas le taux de compétence d'une autorité déterminée, mais qui, totalisées, le dépassent, cette autorité n'en demeure pas moins compétente pour statuer.

Il convient, en effet, de prendre en considération *le montant de chacune des majorations* subies par le contribuable débiteur de plusieurs cotisations, *et non le montant total des majorations* dont la remise est sollicitée.

En revanche, si dans les majorations visées par la demande en remise, une seule d'entre elles excède le taux limite de compétence du comptable, c'est l'autorité compétente pour statuer sur celle-ci qui statuera sur l'ensemble des majorations.

2. PROCÉDURE APPLICABLE AUX DÉCISIONS

2.1. LA REMISE RELÈVE DE LA COMPÉTENCE DU COMPTABLE CHARGÉ DU RECOUVREMENT DES IMPOSITIONS

2.1.1. Décision du comptable.

Les décisions de remise gracieuse de majoration et leur montant sont portés sur les documents par lesquels les contribuables sollicitaient cette remise ou sur le double de la décision d'octroi de délais de paiement.

2.1.2. Rôles respectifs des comptables centralisateurs et non centralisateurs.

Les comptables centralisateurs doivent vérifier que les comptables chargés du recouvrement font une application exacte des instructions ; le contrôle exercé sur ce point donne lieu à des observations et, le cas échéant, à l'envoi de directives nouvelles, abstraction faite du jugement par les comptables centralisateurs des éventuels recours des contribuables.

Les comptables non centralisateurs conservent les demandes des contribuables en vue du contrôle des opérations effectué lors des vérifications sur place.

2.2. LA REMISE RELÈVE DE LA COMPÉTENCE DES RECEVEURS DES FINANCES, DES TRÉSORIER-PAYEURS GÉNÉRAUX OU DU DIRECTEUR DE LA COMPTABILITÉ PUBLIQUE

Pour chaque demande en remise formulée par un contribuable, le comptable détenteur du rôle établit une feuille d'instruction n° P258. Ce document décrit les conditions dans lesquelles a été acquitté l'impôt majoré, les motifs invoqués pour justifier le retard de paiement, le comportement fiscal habituel du contribuable, et contient les propositions du comptable. Si un contribuable sollicite dans la même demande, la remise de majorations afférentes à des impositions de nature différente, il est ouvert autant de feuilles d'instruction que de majorations concernées.

Les renseignements prévus doivent être fournis avec le plus grand soin et l'avis formulé de façon très précise.

Dans les cas où auraient été verbalement donnés à l'avance, au contribuable, des éléments d'information sur la suite qui pourrait être réservée à sa demande, il y a lieu de mentionner sur la fiche d'instruction n° P258 l'indication fournie au contribuable.

Lorsque le comptable a octroyé des délais de paiement à l'aide de l'imprimé n° P786 B, il convient de joindre à la fiche d'instruction n° P258 le duplicata du n° P 786 B annoté éventuellement des recouvrements.

Les requêtes reçues par le comptable au cours d'un mois et les feuilles d'instruction correspondantes sont groupées par catégorie de majorations et par catégorie de requête selon l'autorité compétente pour statuer. Les requêtes et les feuilles d'instruction font l'objet, au moins chaque mois, d'un envoi aux autorités supérieures qui formulent leur avis ou prennent leur décision selon que la demande ne relève pas ou relève de leur compétence. Le receveur des finances statue sur les requêtes de sa compétence et envoie les autres, appuyées de son avis motivé, au trésorier-payeur général.

Celui-ci procède de même ; il statue sur les requêtes de sa compétence et formule son avis sur celles qui doivent être soumises au directeur de la comptabilité publique.

En principe, les comptables centralisateurs doivent statuer sur les requêtes de leur compétence et formuler leur avis sur les autres dans le mois de leur réception.

Les requêtes relevant du directeur de la comptabilité publique sont transmises à celui-ci (Bureau C2 - Relations publiques) pour décision.

2.3. RECOURS CONTRE LES DÉCISIONS DE REJET OU DE MODÉRATION

2.3.1. Compétence

Les recours formés par les contribuables contre les décisions de rejet ou de modération prises par les comptables non centralisateurs ou par les receveurs particuliers des finances sont portés devant le trésorier-payeur général qui statue, à moins que le comptable non centralisateur ou le receveur des finances, après examen du recours, n'estime pouvoir revenir sur sa décision.

Les recours formés par les contribuables contre les décisions de rejet ou de modération prises par les trésoriers-payeurs généraux, qu'elles soient prises sur recours contre les décisions de comptables non centralisateurs ou receveurs des finances, ou qu'elles soient prises directement sur des demandes de la compétence du trésorier-payeur général, sont portés devant le directeur de la comptabilité publique, à moins que le trésorier-payeur général, après examen du recours, n'estime pouvoir revenir sur sa décision.

2.3.2. Procédure

Les recours formulés par les contribuables font l'objet de feuilles d'instruction n° P258, sur lesquelles le comptable indique la date et le sens de la décision attaquée ainsi que l'autorité signataire.

Les feuilles d'instruction n° P258 sont transmises par le comptable à l'autorité supérieure.

2.3.3. Décision

Si la nouvelle décision modifie la décision attaquée, il n'y a lieu de porter sur le n° P258 que le montant de la remise ou de la modération résultant de la nouvelle décision, le montant de la modération précédemment accordée ayant déjà été porté en dépense et en recette.

2.4. NOTIFICATION DES DÉCISIONS

La notification aux contribuables des décisions prises sur leurs demandes en remise de majorations est faite par avis n° P259 A et P259 B dans les cas :

- où n'ont pas été établis les imprimés n° P786 A et 786 B ;
- où les délais de paiement n'ont pas été respectés ;
- où un recours a été introduit.

La notification de la décision est toujours faite au requérant par le comptable chargé du recouvrement des impôts, quelle que soit l'autorité qui l'a prise.

Les comptables n'ont pas à motiver le rejet, qu'il soit total ou partiel, de la demande en remise, les décisions en question étant prises dans le cadre de la juridiction gracieuse¹.

2.5. PROCÉDURES COMPTABLES

2.5.1. Comptables non centralisateurs

Les remises de majorations sont enregistrées dans les applications informatiques de recouvrement sous le code 32. Elles sont comptabilisées au débit de la rubrique 303 "Dépenses diverses du Trésor" sous-rubrique "Remises et annulations (à l'initiative du poste)". Leur montant est porté sur un certificat d'annulations ou de remises, édité par l'application RAR ou dressé par le comptable (P 241), et joint au bordereau P 213 D DEG.

En cas de contrôle sur place, il appartiendra aux vérificateurs, à partir des journaux comptables de demander aux comptables de leur produire toutes les pièces justificatives nécessaires.

2.5.2. Comptables centralisateurs

Les remises de majoration sont comptabilisées au débit du compte 900-00 "Budget général, dépenses ordinaires des services civils payables sans ordonnancement", chapitre 15-01 - article 10 "Dégrèvements, remises et annulations, remboursement et restitutions sur contributions directes recouvrées par la direction de la comptabilité publique § 15 "Remises et annulations".

¹ cf. instruction n° 81-54 A-B-B 3 du 9 avril 1981.

Directeur de la publication :
Michel GONNET

Impression : Imprimerie Nationale
27, rue de la Convention - 75732 PARIS CEDEX

ISSN : 0984 9114