



NOTE DE RECHERCHE

DE LA DIRECTION DE LA RECHERCHE ET DOCUMENTATION

Sur la qualification en tant qu'intérêts moratoires des intérêts dus en cas de remboursement de sanctions administratives illégales

[...]

[...]

Juillet 2023

[...]

SYNTHÈSE

Introduction	2
I. Sur les intérêts ayant comme dies a quo la date du paiement de la sanction illégale.....	3
A. États membres désignant les intérêts comme moratoires ou de retard.....	4
B. États membres ne désignant pas les intérêts comme moratoires ou de retard.....	6
1. Sur les intérêts versés au titre de l'indemnisation de la privation de jouissance...	6
2. Sur les intérêts versés au titre de la contrepartie de la jouissance indue de l'autorité publique	9
3. Sur les intérêts versés au titre de la réparation du dommage réellement subi.....	10
II. Sur les intérêts moratoires applicables en cas de remboursement de sanctions illégales avec retard.....	11
Conclusion	13

INTRODUCTION

1. La direction de la Recherche et documentation (DRD) a été saisie d'une demande de note de recherche ayant pour objet, en substance, d'examiner la législation et la jurisprudence, au sein des États membres retenus, afin d'identifier les intérêts versés par les autorités publiques, en cas de remboursement sans retard d'une sanction financière administrative illégale (ci-après les « sanctions illégales ») à la suite de leur annulation (ci-après la « décision d'annulation »).
2. Les États membres retenus au titre de la présente note de recherche sont l'**Allemagne**, l'**Autriche**, la **Belgique**, la **Bulgarie**, l'**Espagne**, la **Finlande**, la **France**, la **Grèce**, la **Hongrie**, l'**Irlande**, l'**Italie**, les **Pays-Bas** et la **Roumanie**¹.
3. À titre liminaire, il convient de préciser que, eu égard au périmètre de la demande, à savoir le remboursement de sanctions prononcées par l'administration, la présente note ne portera pas sur les intérêts contractuels/conventionnels, tant en droit civil qu'administratif.
4. Cela étant précisé, il convient de rappeler, d'une part, qu'il découle d'une jurisprudence constante de la Cour que tout administré auquel une autorité nationale a imposé le paiement d'une taxe, d'un droit, d'un impôt ou d'un autre prélèvement en violation du droit de l'Union a, en vertu de ce dernier, le droit d'obtenir de l'État membre concerné le remboursement de la somme d'argent correspondante, assorti d'intérêts visant à compenser l'indisponibilité de cette dernière (arrêt *Gräfendorfer Geflügel- und Tiefkühlfeinkost Produktions e.a.*², points 51 et 52).
5. D'autre part, il y a lieu de rappeler que, reconnu en droit romain comme « mora debitoris », cet « intérêt moratoire » visait à réparer un retard dans l'exécution d'une obligation. [...]
6. C'est à la lumière de ces caractéristiques [...] que la présente note identifiera les ordres juridiques nationaux dans lesquels les autorités publiques doivent verser des intérêts dont le dies a quo correspond à la date du paiement d'une sanction illégale, y compris ceux qui les qualifient de moratoire (I.). Elle identifiera ensuite les États membres dans lesquels existent des intérêts moratoires applicables en cas de remboursement d'une telle sanction avec retard (II.).

¹ [...]

² Arrêt du 28 avril 2022, *Gräfendorfer Geflügel- und Tiefkühlfeinkost Produktions e.a.* (C-415/20, C-419/20 et C-427/20, [EU:C:2022:306](#)).

7. La question d'un remboursement d'une sanction illégale ne se pose tout d'abord en principe pas en **Allemagne** (de manière générale)³ dans la mesure où le paiement de l'amende n'est pas exigible tant que des recours sont possibles. Elle ne se pose ensuite en principe pas non plus en **Autriche**⁴ ni en **Finlande**⁵, s'agissant des sanctions en matière de concurrence, dans la mesure où elles y sont uniquement infligées par voie judiciaire et que leur paiement n'est pas exigible tant que toutes les voies de recours juridictionnelles n'ont pas été épuisées. Enfin, s'agissant de l'**Irlande**, dès lors que l'introduction d'un recours juridictionnel contre une sanction financière administrative en droit de la concurrence a un effet suspensif⁶, la question d'un remboursement d'une telle sanction et a fortiori du paiement d'intérêts dans ce domaine ne se pose pas non plus.

I. SUR LES INTÉRÊTS AYANT COMME DIES A QUO LA DATE DU PAIEMENT DE LA SANCTION ILLÉGALE

8. Onze ordres juridiques nationaux (**Belgique, Bulgarie, Espagne, Finlande, France, Grèce, Hongrie, Irlande, Italie, Pays-Bas et Roumanie**), parmi les treize retenus, connaissent un régime général ou spécial, en vertu duquel, en principe, les intérêts, au titre du remboursement d'une sanction illégale, ont un dies a quo qui correspond à la date du paiement de cette dernière. Bien que le versement de ces intérêts ne soit pas conditionné par le constat d'un retard, ils sont parfois désignés comme moratoires ou de retard (A.). Ils reçoivent ailleurs une autre désignation (B.).
9. Il convient de signaler qu'en **Autriche** ni la législation ni la jurisprudence ne prévoient le versement d'intérêts en cas de remboursement, sans retard, d'une sanction illégale.

³ En vertu de l'article 89 de l'Ordnungswidrigkeitengesetz (loi relative aux infractions administratives, ci-après l'« OWiG ») du 19 février 1987 ([BGBl. 1987 I, p. 602](#)), tel que modifié par l'article 5 de la loi du 14 mars 2023 (BGBl. 2023 I, n° 73), la décision administrative imposant une amende n'est exécutoire que lorsqu'elle est devenue définitive, c'est-à-dire qu'aucune voie de recours contre la mesure n'existe plus. S'agissant du droit de la concurrence plus spécifiquement, voir Bechtold, R., Bosch, W., *GWB - Gesetz gegen Wettbewerbsbeschränkungen*, 10^e édition, C.H. Beck, Munich, 2021, annotation 1, sous l'article 81 du GWB ; Biermann, J., Immenga/Mestmäcker, *Wettbewerbsrecht*, 6^e édition, C.H. Beck, Munich, 2020, annotation 28 de l'introduction à l'article 81 du GWB.

⁴ Article 2 du [Wettbewerbsgesetz](#) (loi sur la concurrence), du 16 avril 2002 (BGBl. 2002 I, n° 62), dans la version du 20 avril 2023 (BGBl. 2023 I, n° 33).

⁵ Articles 37a, 49a et 49b de la [Kilpailulaki](#) (loi sur la concurrence) du 12 août 2011 (948/2011), tels que modifiés en dernier lieu par la loi 546/2021).

⁶ Article 15AA(4) de la [Competition \(Amendment\) Act 2022](#) : « A decision to impose an administrative financial sanction shall not take effect unless the decision is confirmed by the High Court under section 15AY or 15AZ, as the case may be ».

A. ÉTATS MEMBRES DÉSIGNANT LES INTÉRÊTS COMME MORATOIRES OU DE RETARD

10. En **France**, dans le domaine spécifique du contentieux fiscal, il existe, en cas de remboursement d'une imposition indue⁷, un intérêt explicitement désigné comme moratoire par la loi qui, outre le fait qu'il s'applique de manière automatique, court à partir du jour du paiement⁸. Le paiement de cet intérêt n'est donc pas lié, nonobstant sa qualification littérale, au constat d'un retard de remboursement de l'autorité publique. Le taux de cet intérêt, de fonction réparatrice, est de 0,20 %⁹ par mois (soit 2,40 % par an)¹⁰. Cet intérêt moratoire en droit fiscal en France trouverait à s'appliquer, concrètement, [...] lorsque l'autorité publique rembourse le montant de la sanction illégale sans retard par rapport au délai imparti à la suite de la décision d'annulation.
11. En outre, en **Grèce**, en **Hongrie** et en **Italie**, il existe des intérêts qui, bien que désignés par le législateur comme des intérêts de retard, s'appliquent en cas de remboursement d'une sanction illégale sans retard. Le dies a quo du calcul de ces

⁷ La notion d'imposition doit être entendue au sens large puisqu'elle renvoie non seulement à des droits mais également à des intérêts de retard ou autres pénalités indûment versées. Selon le Bulletin officiel des impôts (ci-après « BOI »), portant la référence [BOI-CTX-DG-20-50-30 n°40, du 7 juillet 2021](#) :

« En application de l'article L. 208 du [livre des procédures fiscales, ci-après le « LPF »], tout dégrèvement prononcé à la suite d'une réclamation contentieuse tendant à la réparation d'une erreur commise dans l'assiette ou le calcul des impositions donne lieu au versement d'intérêts moratoires.

La base des intérêts moratoires est constituée de toutes les sommes indûment versées par le contribuable au titre d'une imposition et qui lui sont remboursées à la suite de l'admission totale ou partielle de sa réclamation. La somme indue s'entend non seulement des droits mais également des intérêts de retard ou autres pénalités indûment versés.

Par application combinée de l'article L. 208 du LPF et de l'article R.*208-2 du LPF, les intérêts moratoires courent du jour du paiement des sommes indues par le contribuable jusqu'au jour du remboursement de ces sommes par l'administration. »

⁸ Article [L. 208](#) du LPF :

« Quand l'État est condamné à un dégrèvement d'impôt par un tribunal ou quand un dégrèvement est prononcé par l'administration à la suite d'une réclamation tendant à la réparation d'une erreur commise dans l'assiette ou le calcul des impositions, les sommes déjà perçues sont remboursées au contribuable et donnent lieu au paiement d'intérêts moratoires dont le taux est celui de l'intérêt de retard prévu à [l'article 1727](#) du code général des impôts [ci-après le « CGI »]. Les intérêts courent du jour du paiement. Ils ne sont pas capitalisés.

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

⁹ [Article 1727 du CGI](#).

¹⁰ Depuis le 1^{er} janvier 2006, l'article L. 208 du LPF détermine le taux de l'intérêt moratoire par un renvoi au taux des intérêts de retard dû par les contribuables en cas d'insuffisance ou de retard de paiement de l'impôt, tel que prévu à l'article 1727 du CGI. Voir arrêts du [Conseil d'État \(France\), 10^{ème} et 9^{ème} sous-sections réunies, 26 décembre 2012, 331672, Inédit au recueil Lebon ; de la Cour administrative d'appel de Paris \(France\), 2^{ème} chambre, 9 juillet 2009, 08PA06073 ; \[BOI-CTX-DG-20-50-30 n° 160\]\(#\) ; Documentation pratique Francis Lefebvre Fiscal, CONT II 19050 à 19065. La majoration de 5 points à l'expiration d'un délai de deux mois à compter du jour où la décision de justice est devenue exécutoire, prévue à \[l'article L-313-3 du code monétaire et financier\]\(#\), ne s'applique pas aux intérêts moratoires dus par l'État \(\[BOI-CTX-DG-20-50-30 n° 160\]\(#\)\).](#)

intérêts de retard commence à courir, dans ces trois États membres, à partir du paiement de la sanction illégale.

12. Plus précisément, s'agissant de la **Grèce**, il existe des intérêts de retard¹¹ qui, cependant, peuvent s'appliquer en cas de remboursement sans retard. D'un taux de 3 %, ils visent à réparer la privation de jouissance¹² et s'appliquent à compter du paiement indu¹³.
13. S'agissant de la **Hongrie**, l'article 65 de la loi sur le régime de l'imposition¹⁴, intitulé « Intérêt de retard », s'applique, nonobstant son intitulé, à compter de la date du paiement de la sanction financière ou de l'impôt indu, sans qu'aucune condition de retard de paiement par l'autorité publique soit prévue¹⁵. Cet intérêt de retard vise à compenser les coûts ou la perte de revenus de l'assujetti¹⁶. Le taux est équivalent à celui d'une pénalité de retard¹⁷, à savoir le taux de base de la banque centrale hongroise, majoré de 5 points¹⁸.
14. En **Italie**, dans le domaine fiscal, en vertu de l'article 44, § 1, du décret n° 602 du président de la République, du 29 septembre 1973¹⁹, visant des intérêts pour le retard dans le remboursement des impôts payés, « le contribuable qui a effectué des paiements directs ou qui a été inscrit au registre pour un montant d'impôt supérieur à celui effectivement dû pour la même période a droit, pour la somme la plus élevée effectivement payée, à un intérêt de 1,375 % pour chacun des semestres entiers, à l'exclusion du premier, entre la date de paiement [...] et la date de l'arrêté délivré par l'intendant des finances [...] ».
15. Toutefois, la Cour de cassation italienne, dans un arrêt du 27 avril 2023²⁰, a dit pour droit que, nonobstant l'intitulé retenu par le législateur, à savoir intérêts pour le retard, les intérêts dus au contribuable en cas de remboursement ne sont pas dus au titre de la « mora » mais servent à indemniser le contribuable au titre de la privation de jouissance du montant indument payé.

¹¹ [Διάταγμα της 26.6/10.7.1944](#) « περί κώδικος των νόμων περί δικών του Δημοσίου » (Décret du 26 juin/10 juillet 1944 portant codification des lois sur les procès de l'État) (FEK A' 139), article 21.

¹² ΣτΕ (Conseil d'État, Grèce), arrêt n° 686/2020 *apofasi tis 22.4.2020*, σκ. 9.

¹³ Voir note 12.

¹⁴ Article 65, intitulé « Intérêts de retard », de la loi 2017. évi CL. törvény az adózás rendjéről (loi n° CL de 2017, relative au régime de l'imposition ; ci-après la « loi de 2017 sur le régime de l'imposition »).

¹⁵ Arrêts du Legfelsőbb Bíróság (ancienne Cour suprême, Hongrie), Kfv.I.35.215/2005/7 et Kfv.I.35.261/2009/6.

¹⁶ Communication de l'autorité de contrôle des impôts et des finances, [AEE 2010/8](#) (basée sur les arrêts Kfv.I.35.215/2005/7 et Kfv.I.35.261/2009/6 précités).

¹⁷ Article 65, paragraphe 1 bis, de la loi de 2017 sur le régime de l'imposition. Étant donné que le taux de ces intérêts correspond à celui d'une pénalité de retard, ce taux est plus élevé s'il y a un retard de remboursement à l'assujetti de la somme concernée.

¹⁸ Article 209, paragraphe 1, de la loi de 2017 sur le régime de l'imposition.

¹⁹ [Decreto del Presidente della Repubblica n° 602 del 1973](#) (décret n° 602 du président de la République, du 29 septembre 1973, portant dispositions relatives à la perception de l'impôt sur le revenu) du 29 septembre 1973 (GURI n° 268, du 16 octobre 1973, ci-après le « DPR n° 602/1973 »).

²⁰ Corte di Cassazione (Cour de Cassation, Italie), arrêt du 27 avril 2023, [n° 11189](#).

16. Signalons que, en **France**, en **Grèce** et en **Hongrie**, il n'existe pas, à ce jour, de jurisprudence qui, à l'instar de celle de la Cour de cassation italienne, a abordé la question de la discordance entre, d'une part, l'intitulé des dispositions qualifiant les intérêts de moratoire ou de retard et, d'autre part, leur application non conditionnée par un quelconque constat de retard.

B. ÉTATS MEMBRES NE DÉSIGNANT PAS LES INTÉRÊTS COMME MORATOIRES OU DE RETARD

17. Dans dix États membres retenus (**Belgique, Bulgarie, Espagne, Finlande, Grèce, Hongrie, Irlande, Italie, Pays-Bas et Roumanie**), il existe des intérêts désignés autrement que comme moratoires ou de retard, dont le dies a quo est fixé à compter de la date de paiement de la sanction illégale. Ils peuvent être répartis dans trois catégories, selon la fonction qui leur est formellement conférée.

1. SUR LES INTÉRÊTS VERSÉS AU TITRE DE L'INDEMNISATION DE LA PRIVATION DE JOUISSANCE

18. Sept États membres, à savoir, la **Bulgarie**, l'**Espagne**, la **Finlande**, la **Grèce**, l'**Irlande**, les **Pays-Bas** et la **Roumanie**, prévoient des intérêts appliqués en cas de remboursement d'une sanction illégale qui visent à indemniser la privation de jouissance.
19. **En Bulgarie**²¹, cet intérêt est désigné par la loi comme « intérêt légal »²². Il s'applique, y compris en droit de la concurrence, pour la « période expirée », à savoir à partir de la date du paiement du montant indu²³, à un taux égal au taux d'intérêt principal de la Banque nationale bulgare pour la période concernée majoré de 10 points²⁴.

²¹ Le législateur bulgare a prévu un régime général de remboursement ou de compensation, lorsqu'une décision judiciaire ou administrative entrée en vigueur a reconnu au débiteur une créance de montants indûment payés ou pour des impôts, cotisations sociales obligatoires, taxes, amendes, sanctions pécuniaires (recouvrées ou imposées) par les services des recettes [articles 128 à 132 du [Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks \(code de procédure fiscale et des assurances sociales\) \(DV n° 105, du 29 décembre 2005\) \(ci-après le « DOPK »\)](#)].

En vertu de l'article 129, paragraphes 5 et 6, du DOPK :

«(5) Dans un délai de trente jours à compter de la date où lui parvient une décision judiciaire ou administrative entrée en vigueur, l'autorité fiscale est tenue de rembourser intégralement ou de compenser conformément au paragraphe 2, point 2, les montants mentionnés dans cette décision, ainsi que les intérêts échus en vertu du paragraphe 6, lorsque ladite décision judiciaire ou administrative a reconnu au débiteur une créance [...].

(6) Les montants indûment payés ou perçus, à l'exception des cotisations de sécurité sociale obligatoires, sont remboursés avec intérêt au taux légal pour la période expirée, lorsqu'ils ont été payés ou recouverts sur la base d'un acte de l'autorité fiscale. Dans les autres cas, les montants sont remboursés avec intérêt au taux légal à compter du jour où ils auraient dû être remboursés conformément aux paragraphes 1 à 4 ».

²² Article 129, paragraphe 6, première phrase, du DOPK.

²³ Voir Varhoven administrativen sad (Cour administrative suprême, Bulgarie), I^e chambre, [arrêt n° 6783 du 31 mai 2017, affaire n° 8800/2016](#).

²⁴ [Postanovlenie \(arrêté\) n° 100 du 29 mai 2012 du Ministerski savet \(Conseil des ministres, Bulgarie\)](#).

20. En **Espagne**, la loi impose le versement d'un intérêt légal²⁵ en cas de remboursement d'une sanction illégale. Il s'applique, y compris en droit de la concurrence²⁶ mais pas en matière fiscale, à partir de la date du paiement du montant indu et jusqu'au remboursement effectif, à un taux de 3,25 %²⁷.
21. En ce qui concerne la **Finlande**, à l'exception des sanctions financières en matière de concurrence qui ne sont prononcées que par voie judiciaire (voir supra, point 7), il existe deux types d'intérêts, à s'avoir, d'une part, l'intérêt de remboursement²⁸, prévu par la législation fiscale, notamment s'agissant des sanctions économiques directement exécutoires en matière de taxes et redevances, mais dont le champ d'application a été étendu à tous les autres domaines²⁹. Le taux de cet intérêt correspond au taux d'intérêt annuel de référence diminué de deux points (mais d'au moins 0,5 %). D'autre part, les intérêts, prévus au titre du régime des sanctions économiques, directement exécutoires, pénales ou pas (par exemple, s'agissant des sanctions dans le domaine des marchés financiers³⁰ et de la protection des données à caractère personnel³¹). Dans ce cadre, si la somme d'argent versée pour régler la créance doit être entièrement ou partiellement remboursée au débiteur en raison d'une décision d'une juridiction supérieure devenue exécutoire ou pour une autre raison, l'autorité qui a reçu la somme d'argent doit restituer le montant et payer 6 % d'intérêts par an à partir de la date de paiement jusqu'à la date de remboursement³².
22. En **Grèce** s'appliquent des intérêts légaux³³ de 3 %³⁴, principalement au titre de la listispendance³⁵, à partir de la date du paiement de la sanction illégale³⁶. Ils visent

²⁵ Article 81 de la Ley [47/2003](#), General Presupuestaria (loi n° 47/2003 générale budgétaire) du 26 novembre (BOE n° 284, du 27 novembre 2003).

²⁶ Voir décision de l'autorité nationale de la concurrence du 9 mars 2017 ([Expte VS/0305/10 UVAS DENOMINACIÓN ORIGEN VALDEPEÑAS](#)).

²⁷ Le taux d'intérêt légal est approuvé chaque année. Pour l'année 2023, le taux est fixé à 3,25 % par la [Ley 31/2022 de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023](#) (loi 31/2022 approuvant le budget général de l'État pour l'année 2023), du 23 décembre 2022 (BOE n° 308, du 24 décembre 2022).

²⁸ Veronkantolaki (loi sur le recouvrement des impôts) (n° [11/2018](#)), articles 37 et 38.

²⁹ Laki verojen ja maksujen täytäntöönpanosta (loi sur l'application des taxes et redevances) (n° [706/2007](#)), articles 1^{er} et 3.

³⁰ Règlement (UE) n° 596/2014 du Parlement européen et du Conseil, du 16 avril 2014, sur les abus de marché (règlement relatif aux abus de marché) et abrogeant la directive 2003/6 et les directives 2003/124/CE, 2003/125/CE et 2004/72/CE de la Commission ([JO 2014, L 173, p. 1](#)), article 14.

³¹ Règlement (UE) 2016/679 du Parlement européen et du Conseil, du 27 avril 2016, relatif à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel et à la libre circulation de ces données, et abrogeant la directive 95/46/CE (règlement général sur la protection des données) ([JO 2016, L 119, p. 1](#)), article 83.

³² Laki sakon täytäntöönpanosta (loi sur l'exécution des amendes) (n° [672/2002](#)), article 22, paragraphe 1.

³³ Nomos 4607/2019 Κύρωση της Συμφωνίας για την Ασιατική Τράπεζα Υποδομών και Επενδύσεων, Εναρμόνιση του Κώδικα Φ.Π.Α. με την Οδηγία (ΕΕ) 2016/1065, Ενσωμάτωση των σημείων 1, 2, 4 και 5 του άρθρου 2 και των άρθρων 4, 6, 7 και 8 της Οδηγίας 1164/2016, Τροποποίηση του ν. 2971/2001 και άλλες διατάξεις (loi 4607/2019 portant sur la ratification de l'accord sur la banque asiatique d'infrastructures et d'investissements, harmonisation du code de la TVA avec la directive 2016/1065, transposition de l'article 2, points 1, 2, 4, 5 et des articles 4, 6, 7 et 8 de la directive 1164/2016, modification de la loi 2971/2001 et autres dispositions) (FEK A' 65/24.4.2019).

³⁴ Voir note 33, article 45, paragraphes 1 et 3.

à réparer le préjudice de privation de jouissance pendant la litispendance³⁷. Ces intérêts ne se cumulent pas avec les intérêts de retard visés ci-dessus (voir supra, point 12).

23. En **Irlande**, il existe un intérêt judiciaire de 2 %³⁸, avec une marge d'appréciation du juge³⁹, qui s'applique (sauf en matière de concurrence, du fait du caractère suspensif du recours ; voir supra, point 7) à compter du paiement illégal⁴⁰, y compris en cas de remboursement de sanctions fiscales⁴¹.
24. Aux **Pays-Bas**, cet intérêt est désigné par la loi comme intérêt légal⁴², en vertu du régime général en vigueur en droit administratif (à l'exception de deux régimes

³⁵ Voir note 33.

³⁶ Selon la jurisprudence, l'article 21 du code des procès de l'État doit être interprété en ce sens que les intérêts sont dus à partir de la date du recours visant au remboursement de la sanction indument payée [en ce sens, ΟλΣτΕ (Conseil d'État, assemblée, Grèce), n° 2190/2014, apofasi tis 12 juin 2014]. Toutefois, conformément à l'arrêt du Conseil d'État n° 686/2020, les intérêts sont dus à partir de la date du paiement indu.

³⁷ ΔΠρΠειρ (tribunal administratif du Pirée, Grèce) n° 7989/2017, ΔΙΔΙΚ 4/2018, p. 678.

³⁸ [Statutory Instrument n° 624 de 2016 - Courts Act 1981 \(Interest on Judgment Debts\) Order 2016](#) (ordonnance sur les intérêts relatifs aux dettes entérinées par un tribunal de 2016).

³⁹ [Courts Act 1981](#) (loi sur les juridictions), article 22.

⁴⁰ High Court (Haute Cour, Irlande), arrêt du 18 décembre 1996, [O'Rourke v Revenue Commissioners](#) (n° 2.) [1996] 2 IR 1.

⁴¹ S'agissant de sanctions administratives (« pénalités ») en matière fiscale, le Taxes Consolidation Act 1997 (loi consolidée sur les impôts de 1997), dans sa partie 47, contient un nombre important de dispositions sur des sanctions, contraventions fiscales, des intérêts dus en cas de retard de paiement d'impôt et d'autres sanctions (« Penalties, Revenue Offences, Interest on Overdue Tax and Other Sanctions »). Ces sanctions sont assimilées et consolidées, aux fins de leur recouvrement, à l'imposition à laquelle elles correspondent. Certaines de ces dispositions contiennent des taux d'intérêts en cas de retard, ou des intérêts exigibles lorsque l'impôt sur le revenu était sous-estimé en cas notamment de fraude, mais aucune de ces dispositions ne traite de la restitution de sanctions illégales ni a fortiori prévoit de taux d'intérêts à ces fins. Dans sa décision [Harris v Quigley](#) ([2005] IESC 79), la Supreme Court (Cour suprême, Irlande) a confirmé, s'agissant de l'interprétation du Taxes Consolidation Act 1997, le principe selon lequel, sauf en cas d'une disposition excluant un droit à la restitution d'un prélèvement exigé en l'application de cette loi, le droit commun de la répétition de l'indu s'applique. Par analogie, en l'absence d'une disposition prévoyant un taux d'intérêt spécial, le taux d'intérêt applicable est le taux d'intérêt du droit commun.

⁴² L'article [4:102](#), paragraphe 1, de l'Algemene wet bestuursrecht (loi générale sur le droit administratif) dispose : « Si un paiement à une autorité administrative a été effectué sur le fondement d'une décision qui a été modifiée ou annulée par une décision rendue sur réclamation ou sur recours, l'autorité administrative est redevable d'un intérêt légal [“wettelijke rente”], sur le délai entre le paiement et le remboursement, sur le montant excédentaire ». En vertu du paragraphe 2 du même article, les autorités administratives doivent également payer un intérêt légal dans le cas où une décision de refus de paiement a été remplacée par une décision de paiement rendue à l'issue d'une réclamation ou d'un recours.

dérogatoires en matière fiscale⁴³). Il s'applique à partir du paiement de la sanction à un taux de 4 %⁴⁴.

25. S'agissant enfin de la **Roumanie**, il existe un intérêt prévu dans le code de procédure fiscale⁴⁵ pour toute somme à restituer ou à rembourser sur le budget public (c'est-à-dire toute dette publique et pas uniquement en matière fiscale). Il s'applique à compter du paiement de la somme indue⁴⁶, à concurrence de 0,02 % par jour, soit 7,3 % par an⁴⁷.

2. SUR LES INTÉRÊTS VERSÉS AU TITRE DE LA CONTREPARTIE DE LA JOUISSANCE INDUE DE L'AUTORITÉ PUBLIQUE

26. Deux États membres retenus se distinguent [**Hongrie** et **Italie** (à l'exception du domaine fiscal)] de ceux de la précédente catégorie en ce qu'ils appréhendent le facteur de jouissance non pas sous l'angle de la privation subie par le débiteur mais sous celui du profit injustement tiré par l'autorité publique.
27. Il s'agit, d'une part, de la **Hongrie** où, s'il n'existe pas un régime général de remboursement des sanctions illégales, en revanche, en droit de la concurrence, la législation⁴⁸ prévoit l'obligation pour l'autorité publique de payer des intérêts⁴⁹ en cas de remboursement de telles sanctions. Ces intérêts ont pour objet d'accorder une indemnisation forfaitaire, en contrepartie de la jouissance dont a profité l'autorité publique⁵⁰. Leur taux de base retenu est celui de la banque centrale hongroise⁵¹ et il s'applique à partir de la date du paiement indu⁵².

⁴³ Aucun intérêt n'est dû au cas où un avis d'imposition ou un avis de redressement fiscal relatif à l'impôt sur le revenu (« inkomstenbelasting ») ou à l'impôt sur les sociétés (« vennootschapsbelasting ») est soit réduit, soit annulé, à la suite d'une réclamation ou une procédure judiciaire subséquente, soit réduit ex officio [[article 30fe de l'Algemene wet inzake rijksbelastingen](#) (loi générale sur les impôts de l'État)]. En outre, lorsqu'un avis d'imposition est réduit à un montant inférieur à celui déjà payé, des intérêts de recouvrement ne sont payés que lorsque l'intéressé a introduit une demande de report de paiement qui a été rejetée [[article 28b de l'Invorderingswet 1990](#) (loi sur le recouvrement des impôts de 1990) et [Kamerstukken \(documents parlementaires\) II, session 2011-2012, 33003, n° 3, p. 35](#)].

⁴⁴ Article [6:120](#) du Burgerlijk Wetboek (code civil néerlandais). [Besluit van 15 december 2022 tot vaststelling wettelijke rente \(décision du 15 décembre 2022 établissant l'intérêt légal\)](#) (Stb. 2022, 520).

⁴⁵ [Legea n° 207/2015](#) privind Codul de procedură fiscală (loi n° 207/2015 portant code de procédure fiscale, ci-après le « code de procédure fiscale »), du 20 juillet 2015 (*Monitorul Oficial al României*, partie I, n° 547 du 23 juillet 2015).

⁴⁶ Article 182, paragraphe 2, du code de procédure fiscale. Voir également Curtea Constituțională (Cour constitutionnelle, Roumanie), décision du 20 octobre 2015, [n° 694/2015](#).

⁴⁷ Article 182, paragraphe 4, du code de procédure fiscale, lu ensemble avec l'article 174, paragraphe 5, du même code.

⁴⁸ Article 84, paragraphe 1, de la [1996. évi LVII. törvény a tisztességtelen piaci magatartás és a versenykorlátozás tilalmáról](#) (loi n° LVII de 1996, relative à l'interdiction des pratiques commerciales déloyales ou restrictives de la concurrence, ci-après la « loi sur les pratiques commerciales déloyales »). Voir, également, Alkotmánybíróság (Cour constitutionnelle, Hongrie), décision [3124/2015](#) (VII.9.) AB, point 47.

⁴⁹ Kúria (Cour Suprême, Hongrie), arrêt Kf.IV.37.308/2019/7., points 27 à 30.

⁵⁰ Alkotmánybíróság (Cour constitutionnelle, Hongrie), décision [3124/2015](#) (VII.9.) A, point 47.

⁵¹ Article 84, paragraphe 1, de la loi sur les pratiques commerciales déloyales.

28. D'autre part, en **Italie**, l'intérêt ordinaire ou intérêt rémunérateur de droit civil s'applique en droit administratif⁵³, à l'exception du domaine fiscal⁵⁴. Cet intérêt a une fonction de rémunération de la jouissance d'une somme par autrui. D'un montant de 5 %, il s'applique à partir du moment où la créance est déterminée et exigible⁵⁵. S'agissant du remboursement des sanctions en droit de la concurrence, le Conseil d'État italien, saisi en exécution, a jugé que, à la suite d'une décision d'annulation, l'autorité publique doit rembourser le montant indument payé de la sanction, assorti d'intérêts légaux, pour la période comprise entre le jour du paiement de l'amende et le remboursement effectif⁵⁶.

3. SUR LES INTÉRÊTS VERSÉS AU TITRE DE LA RÉPARATION DU DOMMAGE RÉELLEMENT SUBI

29. Enfin, en **Belgique**, un intérêt compensatoire s'applique en vertu du droit civil. Nonobstant l'absence de précédents jurisprudentiels, il semble que cet intérêt a pour objet de réparer de manière intégrale les dommages réellement subis. Intérêt dont le taux est fixé par le juge, il s'applique à compter de la naissance du dommage, de sorte que, en cas de remboursement d'une sanction illégale, le dies a quo de son calcul devrait correspondre à la date de paiement indu de celle-ci⁵⁷.

⁵² La date à partir de laquelle ces intérêts sont dus n'est pas fixée par la loi mais, en vertu de la jurisprudence et à lecture des jugements, il peut être constaté qu'il convient de payer les intérêts à partir du moment où l'amende a été payée par l'entreprise, alors qu'elle n'aurait pas dû le faire [Kúria (Cour Suprême, Hongrie), arrêts Kf.IV.37.308/2019/7. et Kf.II.37.137/2019/6.].

⁵³ L'article 1282 du Codice civile (code civil italien), libellé « Intérêts dans les obligations pécuniaires », prévoit que « [l]es créances liquides et exigibles portant sur des sommes d'argent sont productives d'intérêts de plein droit, sauf dispositions contraires de la loi ou du titre ». La possibilité de faire application desdits intérêts semble découler implicitement de l'arrêt du Consiglio di Stato (Conseil d'État, Italie), du 21 février 2008, n° 636.

⁵⁴ Voir, récemment, arrêt de la Corte suprema di cassazione (Cour de cassation, Italie) du 27 avril 2023, n° 11189, dans lequel elle a dit pour droit que, en matière de remboursements d'impôts (impôts en excès qui, en l'espèce, avaient été payés à la suite d'un redressement fiscal adopté par l'administration publique), les intérêts dus par le trésor au contribuable au titre du retard de remboursement sont soumis à la réglementation des remboursements semestriels, en application des articles 38 et 44 du DPR n° 602/1973, sans application des règles civiles ordinaires, compte tenu du fait que la discipline fiscale a un caractère de discipline spéciale.

⁵⁵ Voir Corte suprema di cassazione (Cour de Cassation, Italie), arrêt du 18 juillet 2002, n° 10428.

⁵⁶ Consiglio di Stato (Conseil d'État, Italie), arrêts du 4 mars 2003, n° 2940/2003 et n° 2941/2003, et du 8 octobre 2008, n° 4934. Même si dans ces affaires l'administration n'avait pas immédiatement remboursé le montant du et avait obligé les entreprises en cause à saisir le juge en exécution, les arrêts ne font aucune référence à cet élément aux fins de fixer les intérêts légaux à payer. Il convient d'observer que dans ces arrêts, le Consiglio di Stato (Conseil d'État) n'a pas précisé la nature des intérêts qu'il a qualifiés d'« intérêts légaux ».

⁵⁷ Voir article 5.241 du code civil belge, qui dispose que « [e]n cas de retard de paiement d'une obligation de valeur, le créancier a droit à la réparation intégrale, sauf dans les cas prévus par la loi ou le contrat. Les intérêts compensatoires sont dus à compter de la naissance du dommage. »

II. SUR LES INTÉRÊTS MORATOIRES APPLICABLES EN CAS DE REMBOURSEMENT DE SANCTIONS ILLÉGALES AVEC RETARD

30. Il existe dans les États membres un droit d'obtenir des intérêts au titre d'un retard de paiement d'une obligation, lequel repose sur les principes généraux qui leur sont communs⁵⁸.
31. Parmi les treize ordres juridiques retenus, quatre prévoient un intérêt moratoire s'appliquant en cas de retard de paiement de l'autorité publique (l'**Autriche**, la **Belgique**, l'**Espagne** et l'**Italie**). Il en découle que, contrairement à celui en vigueur dans le domaine fiscal en France (voir supra, point 10), un tel intérêt moratoire ne s'appliquerait pas lorsque l'autorité publique rembourse le montant de la sanction illégale sans retard après la décision d'annulation.
32. En **Autriche**⁵⁹, en **Belgique**⁶⁰ et en **Italie**⁶¹, il est qualifié de moratoire, tel que prévu par le code civil. En **Belgique**, un intérêt moratoire s'applique également en matière fiscale⁶². En outre, en **Espagne**, il existe deux types d'intérêts moratoires différents, à savoir l'intérêt moratoire stricto sensu⁶³ et l'intérêt moratoire

⁵⁸ Conclusions de l'avocat général Bot dans l'affaire Commission / IPK International, C-336 P, [EU:C:2014:2170](#), points 62 et 63.

⁵⁹ Articles 1333 et 1334 du Allgemeines Bürgerliches Gesetzbuch ([code civil autrichien](#)) (ci-après l'« ABGB ») et jurisprudence constante du Verfassungsgerichtshof (Cour constitutionnelle, Autriche), selon laquelle les intérêts moratoires des articles 1333 et 1334 de l'ABGB doivent être également appliqués aux obligations de droit public, s'agissant de dettes publiques [arrêt du Verfassungsgerichtshof (Cour constitutionnelle), du 7 juin 2010, [A 16/09](#)]. Par conséquent, une autorité dont la décision a été annulée par la décision d'une juridiction d'appel est tenue de verser des intérêts moratoires [arrêt du Verfassungsgerichtshof (Cour constitutionnelle), du 27 février 1996, [A 18/95](#)]. Cette notion de dettes publiques est entendue au sens large, puisque ce principe vaut pour toutes les « affaires administratives pénales », à l'exception des sanctions fiscales illégales, au sujet desquelles la loi ne prévoit pas le paiement d'intérêts.

⁶⁰ Voir article 5.206, deuxième alinéa, du [code civil belge](#) : « Les intérêts moratoires sont les intérêts de retard dus à titre de réparation pour l'exécution tardive d'une obligation de somme ». Pour une analyse détaillée, voir : [Samoy, I., Stijns, S. et Jansen, S., « Chapitre IV - Dommages et intérêts compensatoires et moratoires » in Dubuisson, B. et Jourdain, P. \(dir.\), Le dommage et sa réparation dans la responsabilité contractuelle et extracontractuelle, 1^{re} édition, Bruxelles, Bruylant, 2015, p. 145 à 213.](#)

⁶¹ L'[article 1224 du code civil](#) italien dispose : « [e]n matière d'obligations ayant pour objet une somme d'argent, les intérêts légaux sont exigibles à compter de la mise en demeure, même s'ils n'étaient pas dus précédemment et même si le créancier ne justifie d'aucune perte ». Voir [Corte suprema di cassazione \(Cour de Cassation\), sections unies, arrêt du 15 juin 2016, n° 12324.](#)

⁶² En vertu de l'article 418, paragraphe 1, du [Code des impôts sur le revenu 1992](#) (ci-après le « CIR 92 »), « [e]n cas de remboursement d'impôts, de précomptes, de versements anticipés, d'intérêts de retard, d'accroissements d'impôts ou d'amendes administratives, un intérêt moratoire est alloué au taux tel que déterminé conformément à l'article 2, § 2/1, alinéa 1^{er}, 2^o, de la loi du 5 mai 1865 relative au prêt à intérêt, à compter du premier jour du mois qui suit celui au cours duquel l'administration a été mise en demeure par sommation ou par autre acte équivalent ». En matière de TVA, voir article 91, paragraphes 4 et 5, du [code de la taxe sur la valeur ajoutée](#). Selon la jurisprudence, « [d]es intérêts moratoires sont alloués chaque fois qu'une somme indûment perçue par l'État, qui a été retenue par l'administration fiscale, privant le contribuable d'intérêts sur les sommes dont il a été indûment privé, est remboursée au contribuable, quel que soit le motif pour lequel il y a lieu de procéder au remboursement de l'impôt enrôlé et de ses accessoires. » [Cour de cassation (Belgique), arrêt du 14 décembre 2018, [n° F.4.0111.N, ECLI:BE:CASS:2018:ARR.20181214.3](#)].

⁶³ « Moratorios » o « de demora ». [Ley 47/2003](#), General Presupuestaria (loi 47/2003 générale budgétaire), article 24.

procédural⁶⁴, respectivement visés par la loi générale budgétaire et la loi portant organisation de la juridiction contentieuse administrative.

33. Dans ces quatre ordres juridiques [**Autriche** (à l'exception des sanctions financières en matière de concurrence ; voir supra, point 7), **Belgique** (tant en droit civil que fiscal), **Espagne** (s'agissant des deux intérêts moratoires susvisés) et **Italie** (à l'exception du droit fiscal)], cet intérêt est conditionné par le constat d'un retard dans l'exécution d'une obligation de paiement à la suite d'une décision d'annulation. Il a pour fonction de réparer les effets de ce retard.
34. S'agissant du dies a quo du calcul de ces intérêts, en **Belgique**⁶⁵, tout comme en **Italie**⁶⁶, la loi prévoit explicitement qu'il correspond à une mise en demeure formelle. En **Autriche**, il se situe à la date de la notification de la demande de remboursement ou à partir de l'introduction de la demande judiciaire, à la suite de la décision d'annulation⁶⁷.
35. En **Espagne**, l'intérêt moratoire stricto sensu vise à compenser la privation de jouissance d'une créance à la suite d'un retard. Le dies a quo de son calcul correspond à la date d'introduction d'une réclamation écrite ou d'un recours administratif ou juridictionnel⁶⁸, à effectuer au plus tôt à l'expiration d'un délai de trois mois après la signification de l'arrêt⁶⁹, en l'absence de remboursement de la sanction illégale par l'autorité publique.
36. En revanche, s'agissant de l'intérêt moratoire procédural, il a pour fonction, cette fois, de garantir l'exécution, par l'autorité publique, de la décision d'annulation prononcée par le juge⁷⁰. C'est la raison pour laquelle le législateur a conféré au

⁶⁴ « Intereses procesales », prévus à l'article 106 de la Ley 29/1998 reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (loi 29/1998, portant organisation de la juridiction contentieuse administrative), du 13 juillet 1998 (BOE n° 167, du 14 juillet 1998, p. 23516).

⁶⁵ Conformément au régime de droit commun (voir [article 5.240](#) du code civil belge), en vertu de la législation fiscale ([article 418, paragraphe 1, du CIR 92](#)), l'intérêt s'applique à compter du 1^{er} jour du mois suivant celui au cours duquel l'administration a été valablement mise en demeure.

⁶⁶ [Article 1224 du code civil italien](#). Cian Trabucchi, *Commentario breve al codice civile*, CEDAM, 2020, p. 1296 ; Chiné, Fratini, Zoppini, (a cura di), *Manuale di diritto civile*, Nel diritto editore, p. 853.

⁶⁷ Verfassungsgerichtshof (Cour constitutionnelle, Autriche), arrêt du 7 juin 2010, [A 16/09](#). Rechtssatz (règle de droit) RS0023392.

⁶⁸ Tribunal Supremo (Cour suprême, Espagne), arrêt du 10 juillet 1992 ([ECLI:ES:TS:1992:20996](#)). Voir à cet égard également Pajuelo, F., « La ejecución de las sentencias » in Palomar, A., *Tratado de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa* (Tomo II) 3^e éd. Thomson Reuters, Cizur Menor (2017), p. 714 et suivantes. Dans la mesure où la demande du créancier ne doit pas forcément prendre la forme d'un recours, une réclamation écrite devant l'administration publique serait également valide aux effets d'établir le dies a quo.

⁶⁹ L'article 24 de la loi générale budgétaire établit un délai de trois mois à partir de la signification de l'arrêt déclarant l'obligation de paiement ou de la reconnaissance d'une telle obligation par l'administration.

⁷⁰ Il convient de souligner que l'article 106 de la loi 29/1998 portant organisation de la juridiction contentieuse administrative se trouve dans le chapitre IV du Titre IV de ladite loi, consacré à l'exécution d'arrêts (« Ejecución de sentencias »). S'agissant de la fonction de l'intérêt procédural, voir aussi Tribunal Constitucional (Cour constitutionnelle, Espagne), arrêt 69/1996 du 18 avril (BOE n° 123, du 21 mai 1996), [ECLI:ES:TC:1996:69](#).

droit à son versement un caractère automatique et a fixé son dies a quo à la date de signification de la décision d'annulation prononcée par le juge⁷¹. Par ailleurs, nonobstant l'absence de jurisprudence sur ce point, au regard non seulement de sa fonction, qui le distingue de celle de l'intérêt légal, mais aussi du dies a quem de ce dernier (voir supra, point 20), l'intérêt moratoire procédural est susceptible de s'appliquer de manière cumulative avec ce dernier.

CONCLUSION

37. Il ressort de la comparaison des régimes juridiques en vigueur dans les treize États membres retenus pour les besoins de la présente note de recherche que, en **Allemagne**, la question du remboursement d'une sanction illégale ne se pose en principe pas. Il en va de même en **Autriche**, où il n'existe pas de droit au versement d'intérêts en cas de remboursement, sans retard, d'une telle sanction.
38. Dans les onze autres États membres, il existe des intérêts susceptibles de s'appliquer dans le strict périmètre de la présente note, à savoir le remboursement sans retard, par les autorités publiques, de sanctions illégales, et dont le dies a quo est fixé à compter de la date de paiement de la sanction illégale.
39. Parmi ces onze États membres figure la **France** où, dans le domaine spécifique du contentieux fiscal, bien que le versement de ces intérêts ne soit pas conditionné par le constat d'un retard, ils sont qualifiés de moratoire. Il en va de même de la **Grèce** et, en droit fiscal, tant en **Hongrie** qu'en **Italie**, où ces intérêts sont parfois qualifiés de retard, alors qu'ils reçoivent ailleurs une autre désignation. Signalons toutefois que, s'agissant de l'**Italie**, la Cour de cassation a récemment jugé que, nonobstant l'intitulé retenu par le législateur, à savoir « Intérêts pour le retard », les intérêts dus au contribuable en cas de remboursement ne sont pas dus au titre de la « mora » mais servent à indemniser le contribuable au titre de la privation de jouissance du montant indument payé.
40. Il en découle que, dans dix ordres juridiques nationaux (**Belgique, Bulgarie, Espagne, Finlande, Grèce, Hongrie, Irlande, Italie, Pays-Bas et Roumanie**), il existe un régime général ou spécial, en vertu duquel des intérêts, qualifiés autrement que de moratoire ou de retard, sont versés au titre du remboursement sans retard d'une sanction illégale, et dont le dies a quo correspond à la date de son paiement.
41. En outre, il existe dans les États membres un droit d'obtenir des intérêts au titre d'un retard de paiement d'une obligation, lequel repose sur les principes généraux qui leurs sont communs. Parmi les treize ordres juridiques retenus, quatre prévoient un intérêt moratoire qui s'applique en cas de retard de paiement de l'autorité publique (**Autriche, Belgique, Espagne et Italie**).

[...]

⁷¹ Pajuelo, F., « La ejecución de las sentencias » in Palomar, A., *Tratado de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa* (Tomo II) 3^e éd. Thomson Reuters, Cizur Menor (2017), p. 714 et suivantes.