



ETUDES FISCALES INTERNATIONALES

PATRICK MICHAUD

Avocat

PROCEDURES DE CONTESTATION DES IMPOTS

Dans notre société démocratique, les revenus imposables doivent faire l'objet d'une déclaration fiscale par le contribuable.

En France, la détermination forfaitaire ou d'office du revenu imposable est exceptionnelle et souvent établie à titre de sanction et ce, contrairement à des pratiques étrangères.

Attention : dans un grand nombre de situations les contribuables non résidents en France mais ayant une résidence « secondaire », c'est-à-dire n'étant pas leur domicile fiscal, peuvent être soumis à l'obligation d'une déclaration alors même qu'ils ne sont pas imposables en France (art.170 bis CGI).°

Contrairement à une opinion répandue, le nombre de vérifications fiscales d'entreprises (45.000 par an) ou de particuliers (5.000 par an) est faible par rapport au nombre total des contribuables. .

De même, le nombre de plaintes pénales pour fraude fiscales ne dépasse pas 1.000 par an

Attention : Les procédures de rectification des revenus ne sont pas *stricto sensu* des procédures contentieuses, c'est-à-dire qu'elles ne font pas appel à un juge.

Le droit de se faire assister d'un conseil

Les procédures de rectification des revenus sont le plus souvent contradictoires entre le contribuable et l'administration.

Dans toutes les situations, l'administration a l'obligation d'informer le contribuable qu'il peut se faire assister par un conseil et ce sous peine de nullité

La possibilité de saisir de nombreuses commissions administratives

LES DIFFERENTES COMMISSIONS FISCALES

Par ailleurs, entre le moment de la proposition de rectification et la mise en recouvrement, le contribuable a la possibilité de saisir de nombreuses commissions administratives devant lesquelles il pourra s'expliquer

La politique de l'administration est aussi la recherche d'un consensus, d'une acceptation des contrôles et des éventuels redressements ou remboursements même si les services extérieurs ne semblent pas toujours suivre cette position consensuelle.

La possibilité du recours hiérarchique

Le contribuable a le droit de faire appel aux supérieurs hiérarchiques du signataire de la proposition de rectification. Le contribuable doit garder à l'esprit qu'il peut toujours faire **appel au ministre mieux informé** si une décision d'un fonctionnaire lui paraît injuste ou injustifiée.

SOURCE LA DOCTRINE ADMINISTRATIVE DB 130

PREMIERE ETAPE DU CONTENTIEUX FISCAL LA RECLAMATION CONTENTIEUSE

Attention :

La procédure de contestation des impôts ne peut commencer qu'à partir de la réception de l'avis de paiement des impôts contestés c'est-à-dire à un moment où les recours administratifs internes ont échoué.

Les contestations élevées par les contribuables sont d'abord obligatoirement soumises, **par voie de réclamation**, à l'administration des impôts, qui doit notifier sa décision au réclamant dans un **délai de six mois** et ce quelle que soit la nature des impôts, contributions, droits ou taxes en cause.

Le contribuable peut porter le litige devant la juridiction compétente après notification de cette décision ou à l'expiration du délai de six mois.

L'administration a de son côté la faculté de soumettre d'office à cette juridiction toute réclamation qui lui a été adressée et sur laquelle il lui appartient normalement de statuer. La juridiction compétente pour connaître du contentieux de l'impôt est :

- en matière d'impôts directs et de taxes sur le chiffre d'affaires, le tribunal administratif qui statue en première instance et dont les jugements sont susceptibles d'appel devant la cour administrative d'appel ;
- en matière de droits d'enregistrement et de timbre, de taxe de publicité foncière, d'impôt de solidarité sur la fortune, le tribunal de grande instance qui statue en premier ressort et dont les jugements rendus sont susceptibles d'appel devant la cour d'appel.

RÉCLAMATIONS PRÉALABLES AUPRES DU SERVICE DES IMPÔTS (DB 13 O 2)

Les réclamations que les contribuables doivent adresser au service des impôts avant de pouvoir régulièrement saisir la juridiction compétente sont soumises à des règles générales applicables à l'ensemble des réclamations.

Il existe, en outre, des règles de procédure particulières à certaines réclamations (DB 13 O 22).

SUR LE SURSIS DE PAIEMENT

ATTENTION La réclamation n'est pas en elle-même suspensive du « paiement forcé » des impôts demandés au contribuable.

L'impôt demandé par l'avis d'imposition ou l'avis de mise en recouvrement est donc immédiatement exigible même en cas de réclamation

La demande de sursis de paiement

Pour pallier cette difficulté, le contribuable a donc intérêt à demander de bénéficier du sursis de paiement, procédure prévue à l'article L 177 du livre de procédures fiscales

Cette demande interdit à l'administration de prendre des mesures exécutoires (vente ou avis à tiers détenteur), elle ne peut prendre que des mesures conservatoires et ce même si le contribuable ne présente pas de garanties

LE SURSIS DE PAIEMENT EN CAS DE CONTESTATION FISCALE

O.FOUQUET:LE SURSIS DE PAIEMENT, UNE SOLUTION NOUVELLE

A) INTRODUCTION DES RÉCLAMATIONS .

- SERVICE COMPÉTENT POUR RECEVOIR LES RÉCLAMATIONS

(LPF, art. R* 190; DB 13 O 211)

1. Principe.

La réclamation doit être adressée au service des impôts dont dépend le lieu d'imposition.

Le service compétent n'est pas le service qui demande le paiement ; il s'agit du service qui a établi la proposition de rectification c'est-à-dire :

- en matière d'impôts directs recouverts par les comptables du Trésor, au service qui a établi le rôle dans lequel se trouve compris l'impôt contesté ;

- en matière d'impôts recouverts par les comptables de la DGI, au service auquel correspond le service des impôts chargé du recouvrement desdits impôts.

Réclamation adressée à un service incompétent

Attention :

Une réclamation qui n'est pas adressée au service compétent mais à une autorité hiérarchique supérieure, ou à un autre service extérieur des impôts ne doit pas être considérée comme irrecevable.

Il appartient au service saisi d'une telle réclamation de la transmettre au service compétent et d'aviser le réclamant de cette transmission.

Il en est de même des réclamations adressées au service du recouvrement qui doivent être assimilées aux demandes adressées au service de l'assiette ; la date d'enregistrement de la réclamation est alors celle de la réception par le service du recouvrement (LPF, art. R* 190-

2. Cas particuliers.

a. Droit d'enregistrement et impôt de solidarité sur la fortune.

En matière de droits d'enregistrement, de taxe de publicité foncière ou d'impôt de solidarité sur la fortune les réclamations relatives à la valeur vénale réelle d'immeubles, fonds de commerce et marchandises neuves qui en dépendent, clientèles, droits à un bail ou au bénéfice d'une promesse de bail portant sur tout ou partie d'un immeuble, navires et bateaux, sont adressées au service des impôts du lieu de situation des biens ou d'immatriculation des navires et bateaux.

b. Biens ne formant qu'une seule exploitation situés sur plusieurs circonscriptions.

Lorsque des biens ne formant qu'une seule exploitation sont situés sur plusieurs circonscriptions, le service des impôts compétent est celui de la circonscription sur le territoire de laquelle se trouvent le siège de l'exploitation ou, à défaut de siège, la partie des biens présentant le plus grand revenu d'après la matrice cadastrale.

c. Demandes de remboursement de crédits de TVA générés par des opérations occasionnelles.

En ce qui concerne les demandes de remboursement de crédits de TVA générés par des opérations occasionnelles, elles doivent être adressées :

- au service des impôts du lieu de situation des biens, à raison des opérations immobilières réalisées ;
- au service des impôts dont dépend le domicile du redevable ou le siège de l'organisme sans but lucratif, pour les opérations autres qu'immobilières.

d. Demandes de remboursement d'excédents de prélèvements ou de retenue à la source sur revenus de capitaux mobiliers.

Les demandes de remboursement d'excédents de prélèvements ou de retenue à la source sur revenus de capitaux mobiliers doivent être adressées à la

**Cellule nationale RCM - Prélèvement et RAS,
10, rue du Centre
93465 Noisy-Le-Grand cedex
(tél. standard DRESG : 01 57 33 88 88).**

La procédure de remboursement de ces excédents est exposée au BO 13 O-2-97.

e. Entreprises relevant de la direction des grandes entreprises (LPF, art. R 190-1 modifié par l'article 1er du décret n° 2006-1025 du 21 août 2006 ; BO 13 O-1-02 et 13 O-1-04).*

L'article R* 190-1 du LPF détermine le lieu de dépôt des réclamations. Ainsi, les entreprises qui relèvent de la direction des grandes entreprises (DGE) doivent déposer auprès de cette direction l'ensemble des réclamations contentieuses relatives aux impositions à l'égard desquelles cette direction est compétente, quelle que soit la période sur laquelle portent ces réclamations. Toutefois, les réclamations portant sur une imposition dont l'assiette a été établie à l'initiative d'une direction des services fiscaux, d'une direction spécialisée ou d'un autre service à compétence nationale sont adressées à cette direction ou à ce service.

3. Récépissé. Les réclamations font l'objet d'un récépissé adressé au contribuable.

II. - DÉLAIS D'INTRODUCTION DES RÉCLAMATIONS

(LPF, art. R* 196-1 à R* 196-6 ; DB 13 O 212)

Généralités. À peine d'irrecevabilité définitive, les réclamations adressées au service compétent doivent être présentées dans les délais fixés par la loi.

La date à retenir pour apprécier la recevabilité d'une réclamation est celle à laquelle celle-ci a été envoyée par le contribuable (LPF, art. L. 286).

Les délais de réclamation ne sont pas des délais francs, c'est-à-dire, en particulier, qu'ils expirent le jour de l'échéance, sans prorogation d'un jour ; la demande peut donc être présentée jusqu'au dernier jour du délai, à minuit.

Toutefois, si le dernier jour du délai est un dimanche ou un jour férié, les réclamations parvenues au service compétent par le courrier du premier jour ouvrable qui suit doivent être considérées comme recevables.

2. Délai général (LPF, art. R* 196-1 et R* 196-2).

a. Principe. Sous réserve des cas dans lesquels sont prévus des délais spéciaux, les réclamations doivent être présentées au service des impôts :

- en matière d'impôts locaux et de taxes accessoires, au plus tard le 31 décembre de l'année suivant celle de la mise en recouvrement du rôle ou de la réalisation de l'événement ;

- en toute autre matière fiscale, au plus tard le 31 décembre de la deuxième année suivant celle :

1° de la mise en recouvrement du rôle (impôts directs établis par voie de rôle). La date de mise en recouvrement figure sur l'avis d'imposition délivré au contribuable.

2° de la notification d'un avis de mise en recouvrement (impôts perçus par les comptables des impôts). La notification effectuée par pli postal recommandé doit être considérée comme faite le jour de la remise effective du pli au destinataire ou à son fondé de pouvoir.

3° du versement spontané de l'impôt contesté, lorsque ce versement n'a donné lieu, préalablement, ni à l'établissement d'un rôle ni à la notification d'un avis de mise en recouvrement.

Les contestations susceptibles de s'élever au sujet des acomptes ou versements provisionnels d'impôt sur les sociétés ou sur le revenu, d'impôts directs locaux, ou de taxes sur le chiffre d'affaires notamment, sont soumises, du point de vue des délais de présentation, à la déchéance quadriennale des créanciers de l'État.

Elles doivent être distinguées de celles visant l'impôt proprement dit.

4° de la réalisation de l'événement qui motive la réclamation (*DB 13 O 2122, n° 7 à 12*).

Par événement, il faut entendre tout fait ou circonstance se rapportant directement à la situation propre du contribuable auteur de la réclamation, ou aux éléments de base ou de calcul de l'imposition contestée ayant pour conséquence :

- soit de mettre en cause le principe de l'imposition ;
- soit de modifier rétroactivement l'assiette ou le calcul de cette imposition ;
- soit d'ouvrir droit au dégrèvement ou à la restitution de tout ou partie d'une imposition régulièrement établie ou calculée.

Une décision administrative ou judiciaire modifiant la doctrine ou la jurisprudence antérieure ne peut être considérée comme un « événement ».

De même, un arrêt rendu par la Cour de cassation à l'égard d'un autre contribuable ne constitue pas un événement au sens du c) du premier alinéa de l'article R* 196-1 du LPF.

Constituent, par contre, des événements ouvrant le délai de réclamation :

- la publication d'un texte législatif ou réglementaire comportant des dispositions qui modifient, avec effet rétroactif, les règles d'imposition ;
- la constatation de l'existence d'un paiement indu lors de la liquidation des droits exigibles sur une déclaration de succession ;
- une décision de justice fixant rétroactivement la véritable situation du contribuable ou la nature réelle d'un élément d'imposition ;
- tout fait ouvrant droit, par lui-même, en vertu d'une disposition législative ou réglementaire, à un dégrèvement ou à une restitution ;
- pour les demandes de remboursement de crédits de TVA générés par des opérations occasionnelles, selon le cas (*CGI, art. 271-I-2*) :

- L'exigibilité de la taxe chez le redevable ;
- La livraison du bien cédé (qui s'entend, pour les mutations d'immeubles ou les cessions de droits sociaux, de la date de la vente).

Toutefois, si l'imposition contestée donne lieu à l'émission d'un rôle ou à l'établissement d'un avis de mise en recouvrement, le point de départ du délai de réclamation est la date de mise en recouvrement du rôle ou de la notification de l'avis de mise en recouvrement lorsque cette date est postérieure à celle de l'événement qui motive la demande. En effet, lorsque le point de départ du délai de réclamation peut être fixé à plusieurs dates différentes, la date d'expiration doit toujours être déterminée d'après la dernière de ces dates.

b. Conséquences.

1° Réclamations prématurées (DB 13 O 2121, nos 7 et suiv.).

Les réclamations qui parviennent au service des impôts antérieurement à la date servant de point de départ au délai légal de réclamation (mise en recouvrement du rôle, notification d'un avis de mise en recouvrement ou versement spontané de l'impôt, événement motivant la réclamation) sont irrecevables comme prématurées, le contribuable conservant, bien entendu, la faculté de renouveler sa demande dans le délai légal.

Cependant, doivent être considérées comme recevables, bien qu'elles soient en principe prématurées :

- en matière d'impôts directs établis par voie de rôle, les réclamations présentées, notamment, avant la date de mise en recouvrement du rôle mais après réception par le contribuable de l'avis d'imposition relatif à l'imposition contestée ;

- pour tous autres impôts, droits ou taxes, les réclamations présentées entre la date de notification de l'avis de mise en recouvrement - ou la date du paiement de l'impôt, si celui-ci est versé sans émission préalable d'un avis de mise en recouvrement - et la date du point de départ du délai, si celle-ci est postérieure à la précédente.

Une réclamation prématurée, dirigée contre une imposition qui n'a pas encore été mise en recouvrement, se trouve régularisée par l'émission du rôle ou de l'avis de mise en recouvrement correspondant.

2° Réclamations tardives (DB 13 O 2121, nos 11 et suiv.).

Les réclamations présentées après l'expiration du délai légal sont **définitivement frappées de déchéance ou de forclusion** et doivent, par conséquent, faire l'objet d'une décision de rejet à moins que le réclamant ne parvienne à faire la preuve que la production hors délai de la demande résulte d'un retard anormal dans la distribution du courrier.

Remarque : la déchéance dont se trouve entachée une réclamation n'a pas pour effet de priver l'administration de la possibilité qu'elle tient de l'article R* 211-1 du LPF de prononcer d'office, jusqu'au 31 décembre de la quatrième année suivant celle de l'expiration du délai de réclamation, le dégrèvement ou la restitution des impositions ou fractions d'impositions formant surtaxe

3. Délais spéciaux ou particuliers.

a. Délai spécial applicable lorsque le contribuable a fait l'objet d'une procédure de rehaussement (LPF, art. R 196-3 ; DB 13 O 2123).*

Ce texte ouvre au contribuable un délai spécial de réclamation qui ne peut trouver son application qu'à l'égard des seules impositions qui ont fait l'objet d'une proposition de rectification, une vérification de comptabilité ne constituant pas une procédure de reprise au sens de l'article R* 196-3 du LPF (*arrêt Cour de cassation, Com. 10 juin 1997, n° 1515 P ; BO 13 O-3-97*).

Le délai est égal à celui dont l'administration dispose elle-même pour établir l'impôt. Il expire donc, en général, le 31 décembre de la troisième année suivant celle au cours de laquelle est intervenue la proposition de rectification.

Le point de départ du délai spécial est constitué par la date de réception de la proposition de rectification (*arrêt Cour de Cassation, Com. 7 février 1995, n° 316 P*).

Ce délai est ouvert aussi bien en ce qui concerne les impositions primitives sur lesquelles a porté la procédure de rehaussement engagée par le service, que les impositions complémentaires mises en recouvrement à la suite de cette procédure.

Il s'applique tant dans le cas de rehaussement selon la procédure contradictoire que dans celui de reprise opérée notamment par voie d'imposition d'office.

En outre, ce délai peut être mis à profit pour contester l'imposition primitive ayant donné lieu à l'engagement d'une procédure de rectification contradictoire, même lorsque celle-ci n'a pas abouti à l'établissement d'une imposition supplémentaire.

Enfin, le délai spécial ne se substitue pas purement et simplement au délai général de réclamation, celui-ci pouvant toujours être utilisé, dès lors, notamment, qu'il vient à expiration à une date postérieure à celle du délai spécial.

Mais, dans cette hypothèse, le contribuable qui n'aurait pas présenté une réclamation avant l'expiration du délai spécial serait déchu du droit de contester l'imposition primitive.

L'intéressé ne pourrait plus alors que réclamer contre l'imposition supplémentaire dans la fraction du délai général, propre à cette imposition, qui reste à courir après l'expiration du délai spécial.

Délai spécial applicable lorsque la non-conformité de la règle de droit a été révélée par une instance juridictionnelle ou un avis rendu au contentieux (LPF, art. L. 190 ; DB 13 O 2125, nos 3 à 5 et BO 13 O-5-00).

Il résulte de cet article, que les actions tendant à la réduction ou à la décharge d'une imposition ou à l'exercice de droits à déduction, relèvent des règles propres du contentieux fiscal même lorsqu'elles sont fondées sur la non-conformité d'une règle de droit par rapport à une règle de droit supérieure.

Lorsque cette non-conformité est révélée par une décision juridictionnelle ou un avis rendu au contentieux (*LPF, art. L. 190, 4e alinéa*), le délai de recours dont disposent les contribuables pour présenter leur réclamation est décompté à partir de l'événement motivant la demande (*la décision de justice révélant l'illégalité ; cf. arrêt Cour de cassation, Com. 17 novembre 1998 ; BO 13 O-4-99*).

Il expire dans les conditions fixées par le c) du premier alinéa de l'article R* 196-1 du LPF (*cf. BO 13 O-1-06, n°22 à 27*).

La demande ne peut porter que sur la période postérieure au 1^{er} janvier de la troisième année précédant celle où la décision révélant la non-conformité est intervenue.

Cette décision peut être prononcée par :

- le juge national : jugé à cet égard, que dans les matières soumises à la compétence de l'ordre judiciaire, la décision juridictionnelle à prendre en considération est la première décision rendue par la Cour de cassation concernant la compatibilité des dispositions de droit interne avec la règle de droit supérieure : (cf. *arrêts Cour de Cassation, Com. 6 mai 1996, Bull. IV, n° 124, p. 108 (BO 13 O-4-96), 17 novembre 1998 (BO 13 O-4-99) et 5 octobre 1999, n° 1447 P (BO 13 O-5-00)* ;

- la Cour de Justice des Communautés européennes. La recevabilité de la demande s'apprécie tant au regard du délai dans lequel elle a été présentée qu'au regard de la période sur laquelle portent les conclusions. La Cour de Justice des Communautés européennes a confirmé, après la Cour de cassation, que les dispositions du 3^e alinéa de l'article L. 190 du LPF sont conformes aux principes directeurs du droit communautaire (*arrêt CJCE, 28 novembre 2000, affaire C-88/89 ; cf. BO 13 O-7-00*). *c. Délais particuliers aux impôts directs (LPF, art. R* 196-1 ; DB 13 O 2124)*.

Ne s'appliquant, bien entendu, que s'ils sont plus favorables au contribuable que le délai général, ces délais sont prévus à l'occasion :

1° De l'envoi de nouveaux avis d'imposition. Les avis d'imposition rectifiés à la suite d'erreurs d'expédition commises dans la confection des rôles (ou avis d'imposition) sont adressés au contribuable sous pli recommandé avec demande d'avis de réception postal. C'est la date portée sur l'avis de réception postal qui constitue le point de départ du délai particulier de réclamation. Ce délai expire le 31 décembre de l'année suivant celle au cours de laquelle le contribuable a reçu le nouvel avis d'imposition.

2° De retenues à la source et de prélèvements (revenus de capitaux mobiliers, sommes payées à des personnes domiciliées ou établies hors de France). Le délai de réclamation expire le 31 décembre de l'année suivant celle au cours de laquelle ces retenues ou prélèvements ont été opérés.

3° De cotisations établies à tort ou faisant double emploi. Dans ce cas, le délai pour la présentation des réclamations ne prend fin que le 31 décembre de l'année suivant celle au cours de laquelle le contribuable a eu connaissance certaine de l'existence de la cotisation indûment imposée.

Le bénéfice de ce délai particulier ne s'applique qu'aux réclamations portant sur l'intégralité de cette cotisation.

La connaissance certaine de l'existence d'une cotisation indûment imposée résulte de toute circonstance impliquant l'impossibilité, pour le contribuable, d'ignorer l'existence de l'imposition établie à son nom (DB 13 O 2124, nos 8 et 9).

Ainsi, la date servant de point de départ au délai peut être :

- celle du premier paiement effectué sur l'imposition litigieuse en cas de faux emploi, ou, en cas de double emploi, la date du premier paiement effectué sur celle des deux cotisations qui a été acquittée en dernier lieu ;

- celle des premières poursuites engagées en vue du recouvrement de l'impôt ;
- celle à laquelle le contribuable a eu, de son propre aveu, connaissance de l'imposition contestée ;
- celle à laquelle le contribuable a fait une réclamation visant une cotisation portée sur le même avis d'imposition que l'imposition litigieuse.

Délais particuliers à certaines réclamations de nature spéciale

1° Impôts directs. Des délais spéciaux sont prévus en ce qui concerne :

- les demandes en décharge ou réduction de la taxe foncière sur les propriétés bâties pour vacance de maison ou inexploitation d'immeuble à usage industriel ou commercial; les demandes doivent être présentées au plus tard le 31 décembre de l'année suivant celle au cours de laquelle la vacance ou l'inexploitation a atteint une durée de trois mois (*LPF, art. R* 196-5 ; cf. DB 13 O 2211*).

2° Taxe sur la valeur ajoutée. Des délais spéciaux sont prévus pour les demandes en restitution de crédits de taxe non imputables.

3° **Réduction d'un déficit.** En application de l'article R* 196-1 du LPF, le délai de réclamation ouvert à l'encontre des réductions de déficit expire le 31 décembre de la deuxième année suivant celle au cours de laquelle est intervenue, selon le cas, soit la réception de la réponse aux observations du contribuable, soit la notification de l'avis de la commission (*cf. BO 13 O-1-03 et 13 O-1-06*).

III. FORME ET CONTENU DES RÉCLAMATIONS

(LPF, art. R 197-1 à R* 197-5 ; DB 13 O 213)*

Les réclamations au service des impôts doivent réunir un certain nombre de conditions touchant leur mode de présentation, leur contenu, la qualité de leur auteur, les pièces qui doivent leur être annexées et leurs conséquences éventuelles sur le recouvrement de l'impôt qu'elles concernent

(FAIRE ATTENTION à cet égard, sur l'éventuel demande de sursis de paiement).

1. Forme matérielle de la réclamation.

La réclamation doit être établie par écrit, sous forme d'une simple lettre sur papier libre. Les demandes de remboursement des crédits de TVA non imputables, générés par des opérations occasionnelles, obéissent aux mêmes règles de forme (*cf. DB 13 O 222*).

2. Présentation individuelle (LPF, art. R* 197-1) :

a. Principe. Les réclamations sont individuelles. Toutefois en cas de réclamation collective, et en l'absence de difficultés particulières pour statuer sur la réclamation, le service devra s'abstenir de demander aux contribuables de produire des réclamations individuelles, et prendre autant de décisions qu'il y a de réclamants. En ce qui concerne la régularisation

b. Exceptions. Des réclamations collectives peuvent être présentées par :

- les contribuables imposés collectivement (propriétaires indivis par exemple) ;
- les membres des sociétés de personnes lorsqu'ils contestent des impositions à la charge de la société ;
- les maires qui sollicitent, au nom de leurs administrés, un dégrèvement de la taxe foncière sur les propriétés non bâties pour pertes de récoltes.

3. Présentation par commune (LPF, art. R* 197-2). Il doit être présenté une réclamation distincte par commune en matière d'impôts directs locaux. Une réclamation portant sur des impôts directs locaux assis dans plusieurs communes n'est recevable qu'à l'égard des cotisations établies dans la commune dénommée la première mais le contribuable doit être invité au préalable à régulariser sa demande. Pour tous autres impôts ou taxes, les contribuables peuvent valablement viser dans la même réclamation des impositions établies dans des communes différentes à condition que la réclamation en cause soit adressée au service territorialement compétent.

4. Contenu des réclamations (LPF, art. R* 197-3 et R* 197-5).

Outre qu'elle doit permettre d'identifier le réclamant (nom et adresse), toute réclamation doit :

a. Mentionner le ou les impôts, droits ou taxes qu'elle concerne.

b. Contenir l'exposé sommaire des moyens par lesquels son auteur prétend la justifier.

c. Indiquer les conclusions du réclamant, c'est-à-dire l'objet réel et la portée exacte de la demande (base, montant du dégrèvement ou du remboursement de crédit de taxe sollicité).

d. Être accompagnée des pièces suivantes :

- avis d'imposition ou copie de l'avis d'imposition ou extrait de rôle, lorsqu'il s'agit d'un impôt direct établi par voie de rôle ;
- . avis de mise en recouvrement ou copie de cet avis pour les impôts, droits ou taxes ayant donné lieu à la notification d'un tel avis ;
- pièce justifiant le montant de la retenue ou du paiement lorsque la demande concerne des impôts perçus par voie de retenue à la source ou versés spontanément, sans émission préalable d'un rôle ou d'un avis de mise en recouvrement.

Pour les demandes de remboursement de crédits de TVA non imputables (DB 13 O 222 pour les redevables occasionnels).

e. Porter la signature manuscrite du contribuable ou de son mandataire

Mais une réclamation non signée serait recevable si elle était accompagnée d'une lettre dûment signée par le réclamant ou si ce dernier était un contribuable illettré ou physiquement inapte à signer.

f. Désigner le lieu d'élection de domicile en France pour le réclamant domicilié hors de France (DB 13 O 2134).

Cette condition est réputée remplie lorsque la réclamation est présentée : - par un avocat, la qualité du réclamant emportant de plein droit élection de domicile au cabinet du signataire ; - par un mandataire domicilié en France, la délivrance du mandat valant présomption d'élection de domicile à l'adresse du signataire.

5. Qualité de l'auteur de la réclamation et mandat (LPF, art. R* 197-4 ; DB 13 O 2133).

C'est le contribuable lui-même (en matière d'impôt sur le revenu, l'un des conjoints s'il s'agit d'un ménage) qui doit introduire la réclamation. Un tiers peut, cependant, se substituer à lui pour l'accomplissement de cette formalité.

a. Principe. Toute personne qui introduit ou soutient une réclamation pour autrui doit justifier, à cet effet, d'un mandat régulier ; le mandat doit à peine de nullité être produit en même temps que l'acte qu'il autorise ou enregistré avant l'exécution de cet acte.

b. Dérogations. Certaines personnes, notamment celles qui tiennent de leurs fonctions ou de leur qualité le droit d'agir au nom du contribuable, peuvent réclamer pour autrui sans justifier d'un mandat régulier, par l'effet d'une disposition légale expresse.

Il en est ainsi :

1° En toute matière fiscale :

- des avocats régulièrement inscrits au barreau ;
- des personnes solidairement responsables du paiement en vertu d'une disposition légale ou d'une décision de justice ou qui ont été mises en demeure d'acquitter les impositions établies au nom d'un tiers et visées dans la réclamation ;
- des personnes qui tiennent de leurs fonctions ou de leur qualité le droit d'agir au nom du contribuable.

Tel est le cas notamment :

- de l'acquéreur d'un immeuble qui peut réclamer contre les impositions établies au nom du vendeur au titre d'une année quelconque suivant celle de l'acquisition (taxes foncières),
- des héritiers et légataires, au nom du contribuable décédé,
- des notaires chargés par un tribunal de liquider une succession, qui peuvent réclamer sans mandat, pour le compte des héritiers contre les impositions établies au nom du défunt,

- des dirigeants de sociétés et associés en nom collectif au nom des sociétés qu'ils dirigent (*à cet égard, voir DB 13 O 2133, nos 12 et suiv.*),
- de l'un des époux solidairement responsables par application de l'article 1685-1 du CGI au nom du conjoint,
- de l'époux d'un exploitant individuel redevable légal de l'impôt lorsqu'est mentionnée sur le registre du commerce sa qualité de « fondé de pouvoir ayant procuration générale » (*DB 13 O 2133, n° 18*).

2° En matière de droits d'enregistrement et de taxe de publicité foncière, des notaires et huissiers qui peuvent réclamer contre les impôts, dus à raison des actes ou jugements de leur ministère, qu'ils sont tenus d'acquitter en soumettant ces derniers à la formalité.

6. Incidence des vices de forme sur la validité des réclamations (*DB 13 O 2135*).

Les vices de forme dont se trouvent entachées les réclamations introduites auprès du service des impôts, ont, en principe, pour effet de rendre ces réclamations irrecevables.

a. Peuvent, cependant, être régularisés jusqu'à la décision du service, les vices de forme tenant

- à l'absence de mention de l'imposition contestée ;
- à l'absence d'exposé sommaire des moyens et conclusions ; - au défaut de production de l'avis d'imposition, de l'avis de mise en recouvrement ou d'une pièce s'y substituant, d'une pièce justifiant le montant de la retenue à la source ou du versement de l'impôt contesté.

b. Peuvent rendre les réclamations définitivement irrecevables, les vices de forme entachant :

- les réclamations collectives, mais seulement à l'égard des contribuables autres que le premier signataire ;
- en matière d'impôts directs locaux, les réclamations visant des impositions établies dans des communes différentes, mais seulement en ce qui concerne les communes autres que la première nommée dans la demande ;
- les réclamations non signées (*LPF, art. R* 197-3-c et DB 13 O 2132*).

Toutefois, une décision de rejet en la forme ne pourra être prise que si les intéressés n'ont pas répondu, dans un délai de trente jours, à l'invitation à régulariser leur demande qui doit être faite par le service au moyen d'une lettre recommandée avec accusé de réception.

En ce qui concerne le défaut de signature, le contribuable qui ne réexpédie pas à l'administration la réclamation qui lui a été renvoyée aux fins de régularisation est considéré comme s'étant désisté de sa demande.

C) DÉCISION DE L'ADMINISTRATION

(*LPF, art. R* 198-10 ; DB 13 O 215*)

I. AUTORITÉ COMPÉTENTE POUR STATUER (DB 13 O 2151 ; BO 13 O- 1-04)

Le service compétent pour statuer sur une réclamation est celui à qui elle doit être adressée en application de l'article R* 190-1 du LPF.

L'administration des impôts statue sur les réclamations.

En principe, le directeur a seul pouvoir de statuer sur les réclamations ou de les soumettre d'office à la décision du tribunal compétent (CGI, ann. II, art. 408).

Cependant, le service de base est appelé à statuer dans de très nombreux cas par le jeu des délégations de signature.

En effet, chaque fonctionnaire des impôts peut déléguer sa signature aux agents placés sous son autorité dans les conditions fixées par le directeur général des impôts (CGI, ann. II, art. 410).

1. Directeur compétent pour statuer.

En règle générale, le directeur sous l'autorité duquel est placé le service compétent pour recevoir la réclamation statue.

Délégations de signature en matière contentieuse (cf. BO 13 O-2-03).

La décision du directeur général des impôts du 24 octobre 2003 dont le texte figure en annexe au BO 13 O-2-03 fixe les conditions dans lesquelles les directeurs peuvent déléguer leur signature en application de l'article 410 de l'annexe II au CGI.

II. DÉLAI IMPARTI POUR STATUER (DB 13 O 2152)

1. *Principe.* Le service des impôts statue sur les réclamations dans le délai de six mois suivant la date de leur présentation (LPF, art. R* 198-10, 1^{er} al.). S'il estime ne pas être en mesure de statuer dans ce délai, il doit en informer le réclamant et lui préciser le terme du délai complémentaire qui lui paraît nécessaire pour prendre sa décision. Ce délai complémentaire ne peut excéder trois mois.

2. Conséquences.

L'expiration du délai de six mois :

- d'une part, ne dispense pas le service de statuer et de notifier sa décision qui ne saurait, du fait de ce retard, être entachée de nullité ;

- d'autre part, ouvre le droit au contribuable, qui n'a pas reçu la notification de la décision, de saisir directement le tribunal compétent qui est, selon le cas, le tribunal administratif ou le tribunal de grande instance, et ce, alors même qu'il a été informé qu'un délai supplémentaire est nécessaire pour prendre la décision.

Si la décision de l'administration intervient postérieurement au délai de six mois, le contribuable, s'il n'a pas encore saisi le tribunal, peut le faire dans le délai normal de deux mois

Mais, ni l'absence de décision du service dans le délai qui lui est imparti, ni l'abstention du réclamant de saisir la juridiction compétente avant d'avoir reçu notification d'une décision tardive, ne permettent de considérer que l'administration doit être réputée avoir, implicitement et définitivement, fait droit à la réclamation.

INTERVENTION DE LA DÉCISION (*DB 13 O 2153 à 2156*)

La décision de l'administration intervient lorsque l'instruction est achevée, c'est-à-dire après examen de l'avis formulé par l'agent instructeur, auquel est éventuellement prescrit un complément d'instruction.

1. La décision est prise par le directeur lui-même.

a. Sens de la décision.

Le directeur est habilité à statuer sans limite de compétence, quel que soit le sens de la décision prise : admission totale ou partielle, rejet. Sauf le cas où il est fait droit intégralement à la réclamation du contribuable la décision doit être motivée, c'est-à-dire qu'elle doit indiquer, d'une façon sommaire, les motifs sur lesquels est fondé le rejet total ou partiel de la demande. Si, au cours de la phase d'instruction, le réclamant a déclaré, par écrit, se désister purement et simplement de sa réclamation, le directeur rend une décision prenant acte du désistement. Dans sa décision, le directeur prononce, s'il y a lieu, le remboursement des frais d'enregistrement du mandat.

b. Renvoi d'office au tribunal compétent (*DB 13 O 2156*).

Aux termes de l'article R* 199-1 du LPF, le directeur peut s'abstenir de prendre lui-même une décision sur la réclamation et soumettre d'office le litige au tribunal compétent.

Si l'affaire relève de la compétence du tribunal administratif, cette juridiction est saisie par un mémoire, adressé par le directeur au bureau central du greffe et la réclamation initiale, qui vaut requête, n'a pas à être renouvelée par le réclamant.

Le mémoire du directeur est notifié au contribuable intéressé par les soins du greffe du tribunal administratif.

Si l'affaire relève de la compétence du tribunal de grande instance, celui-ci est saisi par un mémoire du directeur signifié au réclamant avec assignation, et dont il reçoit copie. Le renvoi d'office, qui est destiné à accélérer la procédure lorsque la décision du directeur ne paraît pas susceptible de mettre fin au litige, peut donc, notamment, être utilisé lorsqu'un litige analogue relatif à une autre année est déjà pendant devant le tribunal ou lorsque, dans

une affaire importante, l'étude du dossier donne à penser que le contribuable a la ferme intention de soumettre le litige aux tribunaux.

Mais cette procédure n'est nullement obligatoire et ne doit être utilisée qu'à bon escient, afin d'éviter une surcharge inutile des tribunaux.

c..Exécution et notification de la décision. Le directeur assure l'exécution des décisions

1° Autorité compétente pour notifier la décision. La décision est notifiée par le directeur (territorial ou spécialisé) compétent pour statuer.

2° Forme et contenu de la notification (*DB 13 O 2154, nos 3 et suiv.*) Sauf le cas où il est intégralement fait droit à la requête du contribuable, les décisions sont notifiées par lettre recommandée avec avis de réception postal ; la date de réception sert de point de départ au délai dont dispose le contribuable pour saisir la juridiction compétente au premier degré. La lettre de notification doit reproduire intégralement les motifs de la décision, lorsqu'il s'agit d'un rejet partiel ou total.

L'absence de motifs de la décision entraînant son irrégularité a pour effet de ne pas faire courir le délai pour porter le litige devant la juridiction compétente, mais cette circonstance n'est pas de nature à vicier la régularité de l'imposition proprement dite. Lorsque la réclamation est irrecevable en la forme, et doit également être rejetée au fond, il convient de faire connaître au contribuable les motifs de fond pour lesquels elle est rejetée.

Cas particulier : Lorsque le dégrèvement est prononcé à la suite d'une irrégularité de la mise en recouvrement, l'administration ne peut ultérieurement mettre en recouvrement de nouvelles impositions sur les mêmes bases sans avoir, au préalable, informé le contribuable de la persistance de son intention de l'imposer (arrêt CE n° 67938 du 8 avril 1991). Dès lors, dans cette hypothèse, l'avis de dégrèvement doit mentionner qu'une nouvelle mise en recouvrement sera prochainement effectuée.

3° Destinataire de la notification (*BO 13 O-4-05*). Sauf cas particuliers, la notification doit être adressée au contribuable. Une copie de la décision est adressée, le cas échéant, pour information au mandataire.

4 Exécution de la décision.

L'exécution comptable des décisions de dégrèvement ou de restitution portant sur des impôts recouverts par les comptables du Trésor est assurée par le service qui prend la décision : direction d'une part, service de base d'autre part. La direction territoriale assure l'exécution des autres décisions (notamment dégrèvements portant sur des impôts recouverts par les comptables de la DGI).

IV.- VOIES DE RECOURS CONTRE LES DÉCISIONS DE L'ADMINISTRATION

Les décisions contentieuses prises par le directeur ou par un agent délégué sont susceptibles d'être portées devant :

- le tribunal administratif, lorsque le litige vise les impôts directs ou les taxes sur le chiffre d'affaires;
- le tribunal de grande instance, lorsque l'affaire porte sur des droits d'enregistrement et de timbre, sur la taxe de publicité foncière ou l'impôt de solidarité sur la fortune

Attention : les délais de saisine de ces juridictions sont brefs (deux mois) Ce délai court - soit à partir de la réception - soit à partir de la première présentation si le contribuable ne réceptionne pas la décision

La sanction du recours tardif est l'irrecevabilité de celui-ci

A DEFAUT DE REPONSE DANS LES 6 MOIS, la réclamation est considérée comme ayant été tacitement rejetée et le contribuable peut saisir la juridiction compétente à tout moment

Patrick Michaud

patrickmichaud@orange.fr