RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-CTX-PREA-10-30-20140625
Date de publication : 25/06/2014
Date de fin de publication : 22/04/2026

CTX - Contentieux de l'assiette de l'impôt - Procédure préalable devant le service - Délai général de réclamation

Positionnement du document dans le plan :

CTX - Contentieux
Contentieux de l'assiette de l'impôt - Procédure préalable devant le service
Titre 1 : Règles générales applicables à l'ensemble des réclamations
Chapitre 3 : Délai général de réclamation

Sommaire :

I. Point de départ du délai général de réclamation
A. Mise en recouvrement du rôle ou notification d'un avis de mise en recouvrement
B. Versement de l'impôt contesté
C. Événement motivant la réclamation
1. Événement ouvrant le délai général de réclamation
2. Événement n'ouvrant pas le délai général de réclamation
3. Présentation de la réclamation
II. Date d'expiration du délai général de réclamation

1

Aux termes de l'article R*. 196-1 du livre des procédures fiscales (LPF) et de l'article R*. 196-2 du LPF, les réclamations sont recevables, sous réserve des délais spéciaux étudiés aux BOI-CTX-PREA-10-40 et BOI-CTX-PREA-20 :

- en toute matière fiscale (excepté les impôts directs locaux, cf. ci-dessous) jusqu'au 31 décembre de la deuxième année suivant celle :

- de la mise en recouvrement du rôle,

- de la notification d'un avis de mise en recouvrement,

- du versement de l'impôt contesté si cet impôt n'a pas donné lieu à l'établissement d'un rôle ou à la notification d'un avis de mise en recouvrement,

- de la réalisation de l'événement qui motive la réclamation ;

- en matière d'impôts directs locaux et de taxes annexes jusqu'au 31 décembre de l'année suivant celle :

- de la mise en recouvrement du rôle,

- de la notification d'un avis de mise en recouvrement,

- de la réalisation de l'événement qui motive la réclamation.

Remarque : Les impôts directs locaux et taxes annexes à ces impôts sont les impôts directs prévus à la deuxième partie du livre 1er du code général des impôts (CGI, art. 1379 et suivants), qui sont perçus au profit des collectivités locales et de divers organismes.

I. Point de départ du délai général de réclamation

10

Ce sont les faits en fonction desquels le délai de réclamation est fixé par l'article R*. 196-1 du LPF et l' article R*. 196-2 du LPF qui déterminent le point de départ de ce délai.

Ces faits, qui varient à la fois selon la nature des impôts contestés, l'état du recouvrement ou le mode de perception desdits impôts et le motif de la réclamation, sont examinés successivement aux **I-A à C § 20 à 110**.

A. Mise en recouvrement du rôle ou notification d'un avis de mise en recouvrement

20

En ce qui concerne les impôts directs établis par voie de rôle, le point de départ du délai de réclamation est, d'une manière générale, la date de mise en recouvrement du rôle.

Ce délai court de la mise en recouvrement du rôle quelle que soit la date à laquelle le contribuable a reçu son avis d'imposition (CE, arrêt du 5 octobre 1973, n° 83169).

Dans le cas où le contribuable n'a pas reçu l'avis d'imposition, le délai de réclamation ne commence à courir qu'à compter du jour où il a eu connaissance de la mise en recouvrement du rôle sans qu'il y ait lieu d'opérer de distinction entre les impositions périodiquement établies et celles consécutives à une rectification (CE, arrêt du 16 décembre 1992, n° 123268).

30

Pour les impositions ayant donné lieu à l'établissement d'un avis de mise en recouvrement, c'est la date à laquelle cet avis a été notifié au contribuable qui constitue le point de départ du délai de réclamation.

Remarque : Il s'agit de l'impôt sur les sociétés, des prélèvements et retenues afférents aux revenus de capitaux mobiliers, des retenues à la source d'impôt sur le revenu (CGI, art. 182 A et CGI, art.182 B), des taxes sur le chiffre d'affaires, des droits d'enregistrement et de timbre, de la taxe de publicité foncière et de l'impôt de solidarité sur la fortune.

La notification des avis de mise en recouvrement, doit être considérée comme faite le jour de la remise effective du pli au contribuable intéressé ou à son fondé de pouvoir.

Dans le cas où le pli recommandé n'a pu être remis à son destinataire, il convient de retenir les solutions indiquées au sujet de la procédure devant les tribunaux administratifs concernant la notification des décisions rendues par l'Administration (BOI-CTX-ADM-10-70-50).

B. Versement de l'impôt contesté

40

En toute matière fiscale, lorsque les impôts, droits ou taxes contestés ont été versés au service des impôts sans qu'ils aient, au préalable, donné lieu à l'établissement d'un rôle ou à la notification d'un avis de mise en recouvrement, le point de départ du délai de réclamation est la date à laquelle l'impôt a été acquitté.

Il en est ainsi -sous réserve des indications fournies par ailleurs au sujet des retenues à la source (BOI-CTX-PREA-10-40 au II-C § 250 à 280) et des acomptes provisionnels (BOI-CTX-PREA-10-40 au III-D § 340)- pour toutes les demandes en restitution d'impôts versés par le redevable de manière spontanée, c'est-à-dire sans que l'Administration ait eu à établir un titre de recouvrement (rôle ou avis de mise en recouvrement).

Remarque :

En ce qui concerne les droits de timbre, il est souvent, en pratique, assez difficile de situer avec certitude la date à laquelle l'impôt a été acquitté par un redevable. Tel est le cas, en particulier, lorsque ce dernier utilise des impressions timbrées (timbres mobiles fiscaux), dont il a acquitté d'avance le coût avant toute utilisation de ces documents. En pareille hypothèse, on peut faire abstraction du versement provisionnel de l'impôt et fixer le point de départ du délai de réclamation à la date à laquelle s'est produit le fait générateur de l'impôt, c'est-à-dire à la date de l'établissement des actes (pour les écrits soumis au timbre de dimension, les effets négociables et non négociables et les contrats de transports) ou à celle de leur délivrance (quittances pures et simples).

50

En revanche, les versements effectués en l'acquit d'impôts compris dans un rôle mis en recouvrement ou ayant fait l'objet d'un avis de mise en recouvrement notifié ne peuvent en aucun cas servir de point de départ au délai de réclamation, ce point de départ demeurant fixé à la date de mise en recouvrement du rôle ou de notification de l'avis de mise en recouvrement (cf. **I-A § 20**).

C. Événement motivant la réclamation

60

En toute matière fiscale, le délai de réclamation peut avoir pour point de départ la date de l'événement qui motive la réclamation (LPF, art. R*. 196-1 et LPF, art. R*. 196-2).

Par "événement" susceptible d'être retenu comme servant de point de départ au délai de réclamation, il convient d'entendre tout fait ou circonstance ayant pour effet ou conséquence :

- soit de mettre en cause le principe même de l'imposition contestée ;

- soit de modifier rétroactivement l'assiette ou le calcul de cette imposition ;

- soit d'ouvrir droit, par sa nature même, au dégrèvement ou à la restitution de tout ou partie d'une imposition qui, fondée dans son principe, était régulièrement établie et calculée.

70

Seuls les faits ou circonstances 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 peuvent constituer un "événement" au sens de l'article R*. 196-1 du LPF et de l'article R*. 196-2 du LPF.

Sont donc exclus, les faits et circonstances concernant des personnes autres que le contribuable lui-même ou des impositions distinctes de celle visée dans la réclamation.

Il en est de même des décisions ou des avis rendus au contentieux (LPF, art. L. 190) par le Conseil d'État et la Cour de cassation, des jugements du Tribunal des conflits, des arrêts de la Cour de justice de l'Union européenne se prononçant sur un recours en annulation, sur une action en manquement ou sur une question préjudicielle, qui révèlent la non-conformité de la règle de droit dont il a été fait application à une règle de droit supérieure (LPF, art. R*. 196-1, c et LPF, art. R*. 196-2, b).

Il s'ensuit, en particulier, qu'une décision administrative ou judiciaire modifiant la doctrine ou la jurisprudence fiscale antérieure ne peut en aucun cas être considérée comme un "événement" susceptible d'être retenu comme point de départ du délai de réclamation (cf. **I-C-2 § 90**).

1. Événement ouvrant le délai général de réclamation

80

Constituent des événements ouvrant le délai général de réclamation :

- la publication d'un texte législatif ou réglementaire comportant des dispositions qui modifient avec effet rétroactif les règles d'imposition sous réserve que ces textes ne fixent pas eux-mêmes un délai spécial de réclamation ;

- une décision de justice fixant, avec effet rétroactif, la véritable situation du contribuable ou la nature réelle d'un élément d'imposition. Il en serait ainsi, par exemple, d'une décision judiciaire intervenue en N et fixant avec effet de N-3 l'invalidité du contribuable à un taux lui permettant de bénéficier, pour le calcul de l'impôt sur le revenu dû au titre des années N-3 et suivantes, d'un quotient familial supérieur à celui d'après lequel il a été imposé pour lesdites années ;

- tout fait qui ouvre droit par lui-même, en vertu d'une disposition législative ou réglementaire, à un dégrèvement ou à une restitution. Il en est ainsi, par exemple :

- en matière de taxe foncière sur les propriétés non bâties, en cas de disparition d'un immeuble non bâti par suite d'un événement extraordinaire (CGI, art. 1397),

- pour les taxes sur le chiffre d'affaires, de l'exportation des objets ou marchandises ayant supporté lesdites taxes (CGI, art. 271, V),

- pour les droits d'enregistrement et de taxe de publicité foncière, de l'une des causes prévues de l'article 1961 du CGI à l'article 1965 E du CGI.

> **Remarque :** Les faits de l'espèce sont, d'une manière générale, ceux qui motivent les réclamations visées au BOI-CTX-PREA-20 comportant des règles particulières de procédure. Il convient toutefois d'exclure de ces faits ceux -tels que les pertes de récoltes (BOI-IF-TFNB-50-10-20 au II § 70 à 220)- pour lesquels un délai spécial de réclamation est prévu par la loi.

La notion d'événement a, par ailleurs, été précisée par la jurisprudence.

En particulier, constitue un événement, au sens du c de l'article R*. 196-1 du LPF et du b de l'article R*. 196-2 du LPF :

- une décision, en date du 14 septembre 1956, par laquelle le service d'Électricité de France-Gaz de France a accordé une pension de caractère rétroactif à raison d'un accident de travail survenu en 1951 (CE, 5 janvier 1962, Ass. plén., n° 46798) ;

- le commandement signifié au propriétaire d'un fonds de commerce donné en gérance libre (propriétaire mis en cause par application du 3 de l'article 1684 du CGI pour le paiement des cotisations dues par le gérant) et mentionnant la nature et le montant des droits mis à sa charge alors même que ledit propriétaire aurait eu antérieurement connaissance de l'existence de cette dette fiscale par la voie d'une saisie-arrêt pratiquée à son encontre sur le montant de l'indemnité de gérance (CE, 6 juillet 1962, n° 55419) ;

- la mise en demeure au terme de laquelle le gérant d'une SARL est tenu personnellement, par application de l'article 1745 du CGI et à la suite d'un jugement définitif le déclarant coupable de fraude fiscale, d'acquitter, en tant que débiteur solidaire les cotisations établies au nom de la société, alors même qu'il avait eu antérieurement connaissance des-dites impositions, par ses fonctions de gérant de la société (CE, arrêt du 24 novembre 1971, n° 77372) ;

- la signification faite à la veuve du contribuable par voie de commandement d'avoir à payer les impositions établies au nom de son mari décédé (CE, arrêt du 21 novembre 1973, n° 86456) ;

- la facture rectificative que reçoit une société immobilière après cessation de son activité et après l'expiration du délai normal de réclamation et qui porte mention d'une taxe sur la valeur ajoutée non facturée initialement ; la restitution du trop versé de la taxe apparaissant en conséquence peut ainsi être réclamée par la société (CE, arrêt du 23 juin 1976, n° 97388) ;

- la liquidation totale du stock ; dans un tel cas, le jour de l'achèvement de cette liquidation (et non pas celui de la dissolution légale de la société) constitue le point de départ du délai dont dispose une société pour demander le remboursement de la TVA qu'elle ne peut plus récupérer par voie d'imputation en raison de sa cessation d'activité (CE, arrêt du 30 décembre 2011, n° 323188, ECLI:FR:CESSR:2011:323188.20111230) ;

- la perte de la qualité de redevable à la TVA (CE, arrêt du 28 décembre 2005, n° 263982) ;

- la constatation de l'existence d'un paiement indu effectué par des cohéritiers, lors de la détermination définitive du montant des droits de mutation par décès (Cass. com., arrêt du 2 octobre 1978, n° 77-11780).

2. Événement n'ouvrant pas le délai général de réclamation

90

Les décisions juridictionnelles et les avis, visés aux troisième et cinquième alinéas de l'article L. 190 du LPF, révélant la non-conformité d'une règle de droit à une règle de droit supérieure, ne constituent pas des évènements ouvrant un nouveau délai de réclamation (LPF, art. R*. 196-1, c et LPF, art. R*. 196-2, b).

Il en est de même pour :

- les mesures d'instruction et avis émis à la suite d'une précédente réclamation du contribuable (CE, arrêt du 13 février 1954, RO, p. 20) ;

- une décision du Conseil d'État rendue sur la requête d'un tiers (CE, arrêt du 29 janvier 1964, n° 46622, RO, p. 16) ;

- la connaissance, acquise par un contribuable au cours de l'instruction engagée devant une juridiction répressive, d'éléments de fait le concernant (CE, arrêt du 17 juin 1964, n° 57504, RO, p. 115) ;

- l'acte de reconnaissance, par un contribuable célibataire, d'un enfant âgé de 15 ans et vivant depuis sa naissance au domicile de sa mère. En effet, une reconnaissance de paternité n'a en elle-même aucun effet rétroactif sur la situation d'un contribuable au regard des dispositions de l'article 196 du CGI fixant les conditions dans lesquelles un enfant peut être regardé comme effectivement à charge. L'intéressé n'est dès lors pas fondé à demander pour les années antérieures à la reconnaissance, une réduction de l'impôt sur le revenu des personnes physiques correspondant à la prise en considération du quotient familial applicable aux contribuables célibataires ayant un enfant à charge (CE, arrêt du 4 mars 1970, n° 72530) ;

- la décision par laquelle le Conseil d'État a statué sur une imposition différente de celle qui fait l'objet du litige (CE, arrêt du 4 décembre 1974, n° 90894) ;

- la constatation du caractère irrécouvrable d'une créance. En effet, les créances devenues irrécouvrables ne peuvent figurer, en principe, que parmi les charges de l'exercice au cours duquel cette irrécouvrabilité a été constatée, et, les seuls événements pouvant constituer le point de départ du délai de réclamation sont ceux qui sont de nature à exercer une influence sur le bien-fondé de l'imposition. Il suit de là que des créances devenues irrécouvrables en mars 1953, par suite de la faillite du débiteur, ne pouvaient être déduites des revenus des exercices 1949 et 1950 et que la constatation de cette irrécouvrabilité en 1953 ne pouvait être regardée comme la réalisation d'un événement motivant la réclamation contre les impositions établies sur les bénéfices des années 1949 et 1950 (CE, 9 décembre 1957, n° 37789) ;

- des décisions juridictionnelles intervenues en dehors du domaine fiscal. Ainsi, un contribuable, qui prétend que les revenus d'après lesquels il a été taxé ont le caractère non d'honoraires mais de salaires, ne peut à cet égard se fonder sur des décisions juridictionnelles relatives, l'une à sa situation en matière de sécurité sociale, l'autre à la situation de son employeur en matière de versement forfaitaire sur les salaires, car ces décisions sont sans influence sur la qualification à donner à ses activités au regard de l'impôt sur le revenu (CE, arrêt du 30 janvier 1976, n° 96173) ;

- la révélation tardive d'un écrit présentant au fond et en la forme toutes les apparences d'un codicille à un testament et imposant à un légataire particulier, déjà institué, la charge de servir une rente annuelle et viagère à un autre légataire. Est en revanche susceptible d'ouvrir le délai de réclamation la décision de justice (arrêt de cour d'appel) qui consacre la validité des dispositions du codicille dont l'opposabilité avait été contestée immédiatement après sa révélation (Cass. com., arrêt du 27 mars 1984, pourvoi n° 82-14533) ;

- une décision du Conseil d'État concernant un autre contribuable (CE, arrêt du 12 janvier 1987, n° 47517) ;

- l'intervention d'une loi instituant les modalités de calcul du plafonnement de la taxe professionnelle ne constitue pas un événement susceptible de rouvrir le délai

de réclamation à l'égard d'impositions antérieures devenues définitives (CE, arrêt du 10 juillet 1987, n° 51794) ;

- la clôture des opérations de liquidation judiciaire (CE, arrêt du 17 juin 1988, n° 79312) ;

- la décision administrative ou juridictionnelle qui admet le caractère déductible d'un déficit catégoriel au titre d'une année déterminée ne constitue pas un événement de nature à ouvrir un nouveau délai de réclamation à l'égard des impositions établies au titre des années suivantes sur lesquelles l'excédent dudit déficit aurait pu être légalement reporté (CE, arrêt du 18 novembre 1987, n° 80191) ;

- le rehaussement de la valeur d'un terrain pour l'assiette de l'impôt sur le revenu dû par l'apporteur et de la TVA due par la société civile immobilière bénéficiaire de l'apport ne constitue pas un événement de nature à ouvrir un nouveau délai de réclamation en ce qui concerne le prélèvement sur les profits de construction acquitté par la société sur le fondement du 3 du I ter de l'ancien article 235 quater du CGI (CE, arrêt du 21 avril 1989, n° 67831) ;

- la découverte en 1983 de l'erreur qui aurait été commise par le comptable dans la liquidation de la taxe sur la valeur ajoutée versée au titre de l'année 1975, ne constitue pas un événement faisant courir un nouveau délai de réclamation au sens de l'article R. 196-1 du LPF (CE, arrêt du 10 avril 1991, n° 107683) ;*

- 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 (Cass. com., 24 mai 1994, pourvoi n° 91-21438). En effet, conformément au principe de la relativité de la chose jugée (c.civ, art. 1351 ; BOI-CTX-DG-20-30-30), un arrêt de la Cour de Cassation fondé sur une interprétation de la loi fiscale contraire à celle qui est donnée par la doctrine administrative n'a d'autorité qu'entre les parties litigantes (et relativement à la chose demandée) ;*

- la décision prise par le législateur d'abroger un texte dont la compatibilité avec le droit communautaire est contestée ne constitue pas un événement au sens de l' article R. 196-1 du LPF ouvrant un nouveau délai de réclamation (Cass. com., arrêt du 3 mai 2000, n° 98-15763, Sté Laboratoires Chauvin) ;*

- la publication d'une loi nouvelle modifiant sans rétroactivité la loi antérieure applicable au litige ne peut constituer un événement au sens du c du premier alinéa de l'article R. 196-1 du LPF (Cass. com., arrêt du 1er juin 1993, n° 91-13467 et Cass. com., arrêt du 18 janvier 1994, n° 92-13568) ;*

- le jugement définitif d'un tribunal administratif qui censure pour excès de pouvoir la délibération du conseil municipal qui avait adopté une augmentation des taux des impôts locaux, ne constitue pas un événement erga omnes, au sens et pour l'application d du b de l'article R. 196-2 du LPF*

Il est à noter que les réponses aux questions n° 02919, n° 03180, posées le 1er novembre 2012 et le 22 novembre 2012 par M. Jean-Louis Masson, sénateur, publiées au JO Sénat du 28 février 2013, p. 696 et p. 706, ont été rapportées par les réponses apportées à ce même sénateur : RM Masson n° 05037, JO Sénat du 13 mars 2014 p.697 et RM Masson n°06346, JO Sénat du 13 mars 2014 p.697.

Enfin, il est à noter que la constatation par le contribuable d'une erreur commise dans sa déclaration de revenus ne saurait non plus constituer un événement au sens des dispositions légales.

3. Présentation de la réclamation

100

Dans tous les cas où elle est motivée par un "événement" répondant à la définition qui résulte des indications du I-C au I-C-2 § 60 à 90, la réclamation doit être présentée dans un délai dont le point de départ est la date de réalisation dudit événement.

110

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 la date de notification de l'avis de mise en recouvrement lorsque ces dates sont postérieures à celle de l'événement qui motive la demande.

II. Date d'expiration du délai général de réclamation

120

Le délai de réclamation expire le 31 décembre de l'année suivant celle de son point de départ pour les impôts directs locaux et leurs taxes annexes (LPF, art. R*. 196-2), et le 31 décembre de la deuxième année suivant celle de son point de départ pour les autres impôts (LPF, art. R*. 196-1) ; cf. § 1.

Les réclamations doivent, pour être recevables, être adressées au service des impôts au plus tard le 31 décembre (à minuit) de l'année, ou de la deuxième année, suivant celle du point de départ du délai de réclamation, défini au I-A § 20 à 30.

130

Dans le cas où le point de départ du délai de réclamation peut être situé à la fois à plusieurs dates, l'expiration dudit délai est toujours déterminée par la dernière de ces dates.