RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-CTX-DRO-10-20120912
Date de publication : 12/09/2012

CTX - Dégrèvements ou restitutions d'office - Dispositions communes à tous les impôts susceptibles de faire l'objet de dégrèvement ou restitution d'office

Positionnement du document dans le plan :

CTX - Contentieux
Dégrèvements ou restitutions d'office
Titre 1 : Dispositions communes à tous les impots susceptibles de faire l'objet de dégrèvement ou restitution d'office

Sommaire :

I. Règles générales applicables aux dégrèvements ou restitutions d'office
A. Principes à retenir pour procéder aux dégrèvements ou restitutions d'office
B. Portée de la procédure de dégrèvement d'office
1. Caractère facultatif
2. Voies de recours
3. Effet d'un dégrèvement sur les impositions antérieures
II. Limitations au pouvoir de dégrèvement ou de restitution d'office
A. Compensation
B. Demandes spéciales
1. En matière de taxes sur le chiffre d'affaires
2. En matière de droits d'enregistrement et de taxe de publicité foncière
3. En matière d'impôts directs locaux
C. Changement de doctrine
D. Prescription

1

Le principe de la réparation des erreurs d'imposition par voie de dégrèvement ou de restitution d'office revêt une portée générale.

Toutefois, il est des cas dans lesquels l'application de ce principe doit être exclue.

I. Règles générales applicables aux dégrèvements ou restitutions d'office

A. Principes à retenir pour procéder aux dégrèvements ou restitutions d'office

10

Lorsqu'une erreur d'imposition au préjudice d'un contribuable est constatée, le dégrèvement ou la restitution des impositions ou fractions d'imposition formant surtaxe peut être prononcé d'office, c'est-à-dire sans que l'intéressé soit astreint à la présentation d'une réclamation régulière.

20

Dès l'instant qu'il ne subsiste aucun doute sur l'existence d'une surtaxe et qu'il n'y a pas matière à compensation (cf. II A), le dégrèvement ou la restitution d'office peut intervenir :

- soit, en l'absence de toute démarche du contribuable, sur l'initiative du service des impôts ;

- soit, lorsque le contribuable a présenté une réclamation (verbale ou écrite) qui ne remplit pas toutes les conditions de forme et de délai prévues aux articles R*190-1 et suivants du LPF.

Sous réserve que la prescription indiquée ci-après (cf. II D) ne soit pas acquise, les dégrèvements ou restitutions peuvent donc être prononcés d'office sans distinguer selon que les délais de réclamation visés aux articles R*196-1 à R*196-6 du LPF sont expirés ou non.

B. Portée de la procédure de dégrèvement d'office

30

Sauf dans les cas de dégrèvement ou restitution d'office expressément prévus par la loi en faveur de certains contribuables (taxe d'habitation et taxe pour frais de chambres de métiers et de l'artisanat), la procédure de dégrèvement d'office ne présente pas un caractère obligatoire pour le service des impôts.

Il en résulte les conséquences suivantes :

1. Caractère facultatif

40

Le service n'est pas tenu, en principe, de prendre l'initiative du dégrèvement que le contribuable aurait pu obtenir en présentant une réclamation régulière.

50

Mais les dégrèvements ou restitutions d'office ne doivent pas être limités à la réparation des erreurs dans lesquelles la responsabilité du service se trouve engagée.

> Ils peuvent notamment être prononcés sur des impositions établies d'après des bases conformes aux déclarations souscrites par les contribuables, seuls responsables de l'erreur constatée (réponses n° 6493, Robert Liot, JO débats Sénat du 5 mars 1967, p. 62 et n° 346, Sergheraert, JO débats AN du 28 septembre 1981, p. 2774).

Remarque : Il existe, toutefois, une exception à cette règle en ce qui concerne la taxe de publicité foncière, cette taxe n'étant restituable, aux termes de l'article 1961 bis du CGI, qu'en cas d'erreur du conservateur, sauf lorsqu'elle tient lieu

des droits d'enregistrement en vertu de l'article 664 du CGI. L'article 1961 ter du CGI interdit également la restitution de la taxe de publicité foncière dans certains cas où cette taxe a été perçue par plusieurs conservateurs (cf. n° 210).

60

En outre, la circonstance que l'imposition entachée d'erreur aurait été établie par voie de taxation d'office et que, dès lors, la charge de la preuve incombe au contribuable qui entend obtenir une réduction, n'est pas de nature à faire obstacle à l'octroi d'un dégrèvement d'office.

70

De même, la circonstance qu'une transaction, définitive ou non, a été accordée sur les pénalités afférentes à une imposition reconnue exagérée ne s'oppose pas à ce que cette surtaxe soit réparée par voie de dégrèvement ou de restitution d'office ; mais le dégrèvement ou la restitution ainsi prononcé n'entraîne pas automatiquement une révision de la pénalité fixée. Il convient, toutefois, de procéder à un nouvel examen de l'affaire en vue d'apprécier si ce dégrèvement ou cette restitution sont ou non de nature à justifier une nouvelle atténuation de la pénalité.

2. Voies de recours

80

Si le délai légal de réclamation n'est pas expiré au moment où la décision de dégrèvement d'office lui est notifiée, le contribuable peut présenter une réclamation régulière à l'Administration, dans les conditions exposées au BOI-CTX-PREA-10-10 (réponse n° 6493, Robert Liot, JO débats Sénat du 5 mars 1967, p. 62).

90

Si ce délai est expiré, la possibilité donnée au service de prononcer des dégrèvements ou des restitutions d'office n'ouvre pas aux contribuables un droit dont ils peuvent se prévaloir pour revendiquer des dégrèvements d'impôts, droits ou taxes à l'égard desquels ils n'auraient pas produit, dans le délai légal, une réclamation régulière (Conseil d'État, arrêt du 23 janvier 1914, n° 53472, R.O. 4580 et Lebon p. 80).

100

Le contribuable ne peut donc déférer au tribunal, s'il ne la juge pas entièrement satisfaisante, la décision qui a été prise en sa faveur par l'Administration.

*Le Conseil d'État n'est pas compétent pour statuer sur une demande tendant à l'application de l'ancien article 1951 du CGI, actuellement codifié au LPF, articles R*211-1 et R*211-2 (Conseil d'État, arrêt du 3 juillet 1931, n°S 93960 et 97176, RO, 5655).*

Il n'appartient pas à la juridiction administrative d'apprécier l'opportunité de l'usage fait par le directeur du pouvoir de dégrèvement qu'il tient de ce texte (Conseil d'État, arrêt du 20 décembre 1963, n° 56953, Leb., p. 662).

Par ailleurs, la décharge d'une cotisation peut être accordée d'office au cours de l'instance devant le tribunal administratif et le contribuable n'est pas recevable à demander l'annulation du jugement par lequel le tribunal a décidé qu'il n'y avait pas lieu de statuer sur la demande qui était devenue sans objet (Conseil d'État, arrêt du 6 décembre 1948, n° 96037, RO, p. 102).

3. Effet d'un dégrèvement sur les impositions antérieures

110

D'une manière générale, le service tient compte, lors de l'établissement des impositions au titre d'une année déterminée, des dégrèvements qui ont été prononcés sur les cotisations des années précédentes, sous réserve que la situation de fait ou la législation applicable ne soit pas modifiée. Dans le cas où cette règle n'a pas été suivie, comme dans celui où la décision qui a prononcé le dégrèvement pour les années antérieures n'a pu, en raison de l'époque à laquelle elle est intervenue, être appliquée au moment de la préparation des impositions, le service provoque, soit de sa propre initiative, soit sur simple démarche du contribuable, le dégrèvement d'office de la surtaxe constatée.

II. Limitations au pouvoir de dégrèvement ou de restitution d'office

120

Le pouvoir de dégrèvement ou de restitution d'office reconnu à l'Administration se trouve limité :

- lorsqu'en présence de surtaxes et d'insuffisances d'imposition, le service fait application des règles de la compensation (articles L203 à L205 du LPF et article R*203-1 du LPF ; cf. II A) ;

- lorsque l'octroi de dégrèvements ou restitutions est subordonné à la production d'une réclamation régulière ou à des conditions spéciales (cf. n°s 160 à 220) ;

- lorsque l'imposition ou fraction d'imposition formant surtaxe provient d'un changement de doctrine (cf. II C) ;

- par l'expiration du délai de prescription (LPF, art. R*211-1 ; cf. II D).

130

Par ailleurs, les dégrèvements ou restitutions d'un montant inférieur à 8 € ne sont pas effectués (CGI, art. 1965 L).

A. Compensation

140

Lorsque, en même temps qu'une surtaxe commise au préjudice du contribuable, l'Administration constate une insuffisance d'imposition, la surtaxe ne peut faire l'objet d'un dégrèvement ou d'une restitution d'office que dans la mesure où son montant excède celui de l'insuffisance.

150

Par ailleurs,l'Administration effectue des compensations sans s'en tenir nécessairement aux règles fixées par les articles L203 à L205 et R*203-1 du LPF (cf. BOI-CTX-DG-20-40). En effet, comme le pouvoir de dégrèvement d'office est une simple faculté pour elle, l'Administration refuse ou limite le dégrèvement ou la restitution lorsqu'une insuffisance d'imposition est constatée en même temps qu'une surtaxe, même dans les cas où les règles prévues par les textes légaux ne l'autorisent pas, dans une procédure contentieuse régulière, à opérer une compensation. Aussi, en contrepartie de son impossibilité à faire disparaître l'insuffisance d'imposition, l'Administration n'accorde pas d'office le dégrèvement intégral de la surtaxe constatée. En pareil cas, elle limite, en principe, le dégrèvement

ou la restitution d'office à l'excédent de la surtaxe existant au préjudice du contribuable sur le montant de l'insuffisance d'imposition.

Exemple : Lorsque le contribuable n'a pas présenté une réclamation régulière, la surtaxe affectant une imposition déterminée est donc compensée avec une insuffisance concernant le même impôt mais une année différente ou un autre impôt qui ne peut pas se compenser avec le premier si l'on s'en tient aux dispositions des articles L203 à L205 du LPF.

Remarque : La possibilité d'opérer des compensations ne doit cependant pas conduire systématiquement le service soit à rechercher l'existence d'insuffisances anciennes, soit à remettre en cause des évaluations qui lui avaient d'abord paru acceptables, soit à infliger des pénalités qu'il n'avait pas cru primitivement devoir appliquer.

B. Demandes spéciales

160

La faculté de dégrèvement d'office obéit à certaines règles particulières en matière de taxes sur le chiffre d'affaires.

Par ailleurs, il ne peut en être fait usage :

- en ce qui concerne les droits d'enregistrement et la taxe de publicité foncière, pour prononcer certains dégrèvements ou restitutions spéciaux à l'égard desquels la loi a prévu une interdiction formelle ;

- en ce qui concerne les impôts directs locaux, pour prononcer des dégrèvements dont l'octroi est subordonné par les textes légaux ou réglementaires à la production d'une réclamation régulière ou qui doivent être accordés dans des conditions de forme et de délai particulières.

1. En matière de taxes sur le chiffre d'affaires

170

La faculté de dégrèvement d'office s'applique en matière de taxes sur le chiffre d'affaires.

180

La procédure de dégrèvement ou de restitution d'office peut ainsi être appliquée aux demandes de remboursement de crédits de taxe présentées dans le cadre des dispositions de l'article 271-I-3 du CGI.

Remarque : La procédure d'office n'est pas applicable aux demandes des entreprises qui utilisent la procédure spéciale de restitution des droits perçus sur les objets ou marchandises exportés.

Toutefois, la faculté de remboursement d'office est limitée, en principe, aux demandes présentées par des redevables qui n'ont plus la possibilité d'utiliser leur crédit par voie d'imputation ou d'en obtenir le remboursement ultérieurement ; tel est le cas des contribuables qui ont cessé leur activité.

Quant aux redevables qui demeurent titulaires de leur crédit, ils peuvent à titre exceptionnel obtenir d'office le remboursement s'ils justifient que leur retard est indépendant de leur volonté.

Les remboursements accordés d'office sont limités à la différence entre le crédit existant à la fin de la période concernée et la fraction de ce crédit qui a pu être imputée depuis lors.

190

La procédure de dégrèvement ou de restitution d'office peut également être appliquée aux demandes de remboursement forfaitaire présentées par des exploitants agricoles non assujettis à la TVA (réponse n° 14398, Émile Durieux, JO débats Sénat du 18 octobre 1974, p. 1391).

2. En matière de droits d'enregistrement et de taxe de publicité foncière

200

Selon les termes du premier alinéa de l'article 1961 du CGI, ne sont pas sujets à restitution les droits régulièrement perçus sur les actes ou contrats ultérieurement révoqués ou résolus par application des articles 954, 955, 956, 957 et 958, 1183, 1184, 1654 et 1659 du code civil.

210

La taxe de publicité foncière n'est pas restituable lorsqu'elle a été perçue par plusieurs conservateurs (CGI, art. 1961 ter) ou lorsqu'une erreur a été commise par le contribuable (CGI, art. 1961 bis), à moins, dans ce dernier cas, qu'elle tienne lieu des droits d'enregistrement en vertu de l'article 664 du CGI.

3. En matière d'impôts directs locaux

220

Les dispositions de l'article R*211-1 du LPF ne trouvent pas à s'appliquer dans l'hypothèse où une entreprise n'a pas, dans les délais, demandé le dégrèvement au titre du plafonnement de la taxe professionnelle en fonction de la valeur ajoutée (réponse n° 13227, Fernand Tardy, JO débats Sénat du 18 avril 1996, p. 933,).

C. Changement de doctrine

230

Conformément aux dispositions de l'article L80 A du LPF, l'Administration ne procède à aucun rehaussement d'impositions antérieures, motivé par un changement de doctrine. Corrélativement, en cas de changement de doctrine à l'avantage du contribuable, le service s'abstient de faire usage de la faculté de dégrèvement ou de restitution d'office en vue de rectifier les impositions qui ne peuvent plus faire l'objet d'une réclamation régulière.

240

Il n'est donc possible de réviser, par voie de dégrèvement ou de restitution d'office, la situation des contribuables au regard des impositions affectées par une doctrine nouvelle que si les impositions en cause ne sont pas définitives à la date de la décision modifiant la doctrine.

D. Prescription

250

Le premier alinéa de l'article R*211-1 du LPF dispose que la faculté de dégrèvement d'office peut être exercée jusqu'au 31 décembre de la quatrième année suivant celle de l'expiration du délai de réclamation ou, en cas d'instance, celle de la notification de la décision intervenue.

Ce texte institue un véritable délai de prescription, à l'expiration duquel le service n'est plus autorisé à réparer par voie de dégrèvement ou de restitution d'office les erreurs d'imposition constatées.

Exemple : Dans le cas d'une imposition pour laquelle le délai de réclamation expire le 31 décembre N, les surtaxes commises au préjudice du contribuable ne peuvent faire l'objet d'un dégrèvement ou d'une restitution d'office que jusqu'au 31 décembre N + 4. Après cette date, les surtaxes ne peuvent plus être réparées, à moins que le contribuable n'ait fait une démarche qui a interrompu le délai de prescription ou qu'il n'ait présenté une réclamation régulière. Dans ce dernier cas et en admettant que le contribuable a reçu notification de la décision du directeur le 15 juillet N + 1, le dégrèvement d'office doit intervenir avant le 31 décembre N + 5. Cette date est elle-même reportée au 31 décembre N + 7 en cas d'instance ayant donné lieu à un jugement notifié dans le courant de l'année N + 3.

Remarque : Le délai d'exercice du pouvoir de dégrèvement d'office n'est pas applicable aux dégrèvements en matière d'impôts locaux qui peuvent être prononcés sans autre limite de temps que la prescription trentenaire [(cf. n°s 10 à 40)].

260

Comme tous les délais de prescription, le délai d'exercice du pouvoir de dégrèvement ou de restitution d'office est susceptible d'interruption. A cet égard, il est admis qu'il soit interrompu par toute demande ou démarche faite avant l'expiration du délai, soit par le contribuable lui-même, soit pour son compte par un tiers même non muni d'un mandat régulier, en vue d'obtenir le dégrèvement ou la restitution, sans qu'il y ait lieu de distinguer selon que cette demande ou démarche s'appuie sur des motifs d'ordre contentieux ou gracieux.

Lorsque le délai de prescription a été ainsi interrompu, sa date d'expiration se trouve reportée au 31 décembre de la quatrième année suivant celle au cours de laquelle est intervenu l'acte interruptif.

270

D'autre part, pour apprécier si le délai de prescription est ou non expiré, il convient, dans la pratique, de se placer non pas à la date de la décision de dégrèvement ou de restitution, mais à la date des propositions faites par l'agent qui est à l'origine de cette décision.

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 26/05/2025
https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/917-PGP.html/identifiant=BOI-CTX-DRO-10-20120912