

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-CTX-PREA-10-70-03/06/2013

Date de publication : 03/06/2013

CTX - Contentieux de l'assiette de l'impôt - Procédure préalable devant le service - Instruction des réclamations

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 7 : Instruction des réclamations

Sommaire :

- I. Obligation de soumettre les réclamations à l'instruction
- II. Agents chargés de l'instruction
 - A. Règle générale applicable à tous les impôts
 - B. Règles particulières aux impôts directs
 - 1. Réclamations concernant l'impôt sur le revenu
 - 2. Réclamations dont l'instruction incombe au service du cadastre
 - 3. Réclamations concernant les redevances communales et départementales des Mines
 - C. Règles particulières aux droits d'enregistrement, aux droits assimilés et à l'impôt de solidarité sur la fortune
- III. Modalités de l'instruction des réclamations
 - A. Avis à recueillir sur certaines réclamations
 - 1. Principe de la communication pour avis
 - 2. Cas d'application de la communication pour avis
 - a. Avis du maire ou de la commission communale des impôts directs
 - 1° Communication des réclamations au maire seul
 - 2° Communication des réclamations à la commission communale des impôts directs
 - b. Avis de la chambre de métiers et de l'artisanat
 - c. Avis du service du logement
 - d. Consultation des ingénieurs des mines
 - B. Examen en la forme
 - 1. Recevabilité au regard des délais
 - 2. Recevabilité au regard des règles de forme
 - 3. Conséquences des irrégularités relevées
 - C. Examen au fond des réclamations
 - 1. Examen des motifs de fait
 - 2. Examen des motifs de droit

1

Les règles à observer pour l'instruction des réclamations concernent l'obligation de soumettre ces dernières à une instruction préalable à la décision, la désignation des agents chargés de procéder à cette instruction et les modalités selon lesquelles l'instruction doit être conduite.

I. Obligation de soumettre les réclamations à l'instruction

10

Les réclamations adressées au service des impôts doivent en règle générale être soumises à l'instruction avant de faire l'objet d'une décision.

20

Toutefois, l'article R*. 198-9 du livre des procédures fiscales (LPF) prévoit qu'il peut être statué immédiatement sur les réclamations présentées après le délai légal ou entachées d'un vice de forme les rendant définitivement irrecevables (BOI-CTX-PREA-10-20 au II-B § 100 à 120, BOI-CTX-PREA-10-50 au I-B § 20 à 30, BOI-CTX-PREA-10-50 au I-D-1 § 60 et BOI-CTX-PREA-10-50 au IV-A § 310).

Dans la pratique, il convient de s'abstenir de faire usage de cette faculté de rejet dans tous les cas où les dégrèvement, décharge, réduction, restitution, sollicités dans la réclamation seraient susceptibles d'être prononcés d'office en vertu des dispositions de l'article R*. 211-1 du LPF.

II. Agents chargés de l'instruction

30

Les réclamations sont instruites par les agents du service des impôts qui sont à l'origine de l'imposition contestée.

À cet égard, des dispositions particulières ont été prévues en matière d'impôts directs et de taxes assimilées ainsi qu'en matière de droits d'enregistrement.

A. Règle générale applicable à tous les impôts

40

Quelle que soit la nature des impôts, droits ou taxes visés, c'est en principe à l'agent qui a établi les bases ou assuré la liquidation de l'imposition contestée -c'est-à-dire à celui qui a été chargé, selon les cas, d'assurer l'assiette, le contrôle ou le recouvrement de cette dernière- qu'il appartient d'instruire les réclamations dirigées contre ladite imposition.

50

L'instruction d'une réclamation doit donc, en règle générale, être effectuée par l'agent du service (centre des finances publiques, service des impôts des particuliers, service des impôts des entreprises, service du cadastre) dont dépend le lieu d'imposition.

60

Toutefois, par exception à ce principe, la Direction des grandes entreprises (DGE) est compétente pour recevoir, instruire et statuer sur les réclamations relatives aux impositions et aux entreprises relevant de sa compétence (voir les règles de compétence de la DGE au I-A § 30 du BOI-CTX-PREA-10-10).

70

Par ailleurs, les directions interrégionales de contrôle fiscal (DIRCOFI) et les directions nationales (Direction des vérifications nationales et internationales (DVNI), Direction nationale des vérifications de

situations fiscales (DNVSF), etc.) sont compétentes pour recevoir, instruire et statuer sur les réclamations portant sur des impositions résultant de leur action ([BOI-CTX-PREA-10-10](#) au I-A § 20).

Cette règle s'applique également aux réclamations relatives à des impositions relevant de la compétence de la DGE lorsque l'imposition contestée résulte de l'action d'un autre service, quel qu'il soit (direction des finances publiques, DIRCOFI ou autre direction nationale).

B. Règles particulières aux impôts directs

1. Réclamations concernant l'impôt sur le revenu

80

Contrairement à la règle générale, l'instruction des réclamations concernant l'impôt sur le revenu doit être assurée dans tous les cas, quel que soit le lieu où l'imposition a été établie, par l'agent chargé de fixer et contrôler les revenus catégoriels.

2. Réclamations dont l'instruction incombe au service du cadastre

90

Aux termes du deuxième alinéa de l'[article R*. 198-1 du LPF](#), les agents appartenant au corps des géomètres-cadastrés des finances publiques participent à l'instruction des réclamations concernant la taxe foncière, dans les conditions suivantes.

Le service du cadastre examine les réclamations contentieuses concernant les taxes foncières et les taxes annexes ainsi que la valeur locative servant de base à la taxe d'habitation, à l'exception de celles relatives :

- à l'évaluation de la valeur locative des établissements industriels selon la méthode comptable ;
- aux dégrèvements spéciaux en faveur des personnes de condition modeste ;
- aux dégrèvements en cas de vacance de maison ou d'inexploitation d'immeubles à usage industriel ou commercial en l'absence de remise en cause de l'évaluation de la taxe foncière sur les propriétés bâties.

3. Réclamations concernant les redevances communales et départementales des Mines

100

S'agissant des redevances communales et départementales des mines ([code général des impôts \(CGI\), art. 1519](#), [CGI, art. 1587](#), [CGI, art. 1588](#) et [CGI, art. 1589](#)), l'instruction des réclamations incombe, en principe, à l'agent des impôts du lieu d'imposition ; mais dans tous les cas où la contestation porte sur les bases d'imposition, elle est assurée avec le concours de l'ingénieur en chef des Mines qui détient les documents d'assiette ([CGI, ann. II, art. 311 C](#) et [CGI, ann. II, art. 317 octies](#)).

C. Règles particulières aux droits d'enregistrement, aux droits assimilés et à l'impôt de solidarité sur la fortune

110

Les réclamations tendant à contester les droits d'enregistrement assis sur la valeur vénale réelle des immeubles, fonds de commerce, navires, bateaux, etc., devant être adressées au service du lieu de la situation des biens ou d'immatriculation des navires ou bateaux (BOI-CTX-PREA-10-10 au I-B-1 § 40 à 50), leur instruction incombe à l'agent compétent de ce service.

III. Modalités de l'instruction des réclamations

120

L'agent chargé de l'instruction a, dans certains cas, l'obligation de recueillir l'avis d'autorités ou d'organismes étrangers à l'administration fiscale.

Il doit dans tous les cas procéder à un examen en la forme et au fond des réclamations, ainsi qu'à la recherche des compensations susceptibles d'être effectuées entre les surtaxes reconnues et les insuffisances d'imposition qui viendraient à être constatées.

Le résultat de cet examen et de ces recherches est consigné dans un avis contenant l'exposé des constatations effectuées, la discussion et les conclusions sur le mérite de la demande.

A. Avis à recueillir sur certaines réclamations

1. Principe de la communication pour avis

130

Les [articles R*. 198-3 et suivants du LPF](#) fixent les cas et les conditions dans lesquels les réclamations doivent, au cours de leur instruction, être communiquées pour avis à des autorités, organismes ou services étrangers à l'administration des finances publiques.

La communication pour avis des réclamations est une formalité obligatoire, et l'omission de cette formalité substantielle entraînerait l'irrégularité de l'instruction et devrait par suite être réparée, quel que soit l'état de la procédure (CE, 5 novembre 1951).

140

A contrario, sont instruites sans qu'il y ait lieu d'en effectuer une quelconque communication, les réclamations qui visent :

- les taxes sur le chiffre d'affaires et assimilées ;
- les droits d'enregistrement, la taxe de publicité foncière, l'impôt de solidarité sur la fortune et les droits de timbre ;
- sauf exception, les impôts et taxes accessoires sur les revenus autres que la cotisation au titre de la participation des employeurs à l'effort de construction.

2. Cas d'application de la communication pour avis

a. Avis du maire ou de la commission communale des impôts directs

150

Lorsque le litige porte sur une question de fait ([LPF, art. R*. 198-3](#)), les réclamations en matière d'impôts directs sont communiquées pour avis au maire ou à la commission communale des impôts directs.

En revanche, cette communication ne doit pas être effectuée pour :

- les réclamations concernant les impôts sur les revenus et taxes accessoires ;
- les réclamations relatives à la taxe pour frais de chambre de métiers et de l'artisanat ;
- les réclamations visant les amendes fiscales ;
- les réclamations qui ne soulèvent aucune question de fait quelle que soit la nature de l'impôt visé ;
- les réclamations pour lesquelles il n'existe pas de litige entre le contribuable et l'Administration sur les faits qui sont à l'origine de la demande.

Remarque : Sur le fonctionnement de la commission communale des impôts directs, [BOI-CF-CMSS-10](#).

1° Communication des réclamations au maire seul

160

Les réclamations sont communiquées pour avis au maire seul lorsqu'elles concernent :

- la taxe foncière ;
- la taxe professionnelle ;
- la cotisation foncière des entreprises.

Par suite, est irrégulier, encore bien qu'il soit revêtu de la signature du maire, un avis collectif pris à la majorité des suffrages, par la commission communale (CE, 21 octobre 1904) en matière de taxe foncière sur les propriétés bâties.

Quand une réclamation doit être soumise au maire seul, ce magistrat peut, le cas échéant, se faire suppléer, pour donner un avis sur ladite réclamation, par un adjoint régulièrement délégué à cet effet, dans les conditions prévues par l'article 82 de la loi du 5 avril 1884 (CE, 21 novembre 1910).

2° Communication des réclamations à la commission communale des impôts directs

170

Les réclamations sont communiquées pour avis à la seule commission des impôts directs lorsqu'elles concernent :

- la taxe d'habitation ;
- les redevances communale et départementale des Mines ;
- la taxe d'enlèvement des ordures ménagères.

Aucune disposition de loi n'exige que le maire ou la commission communale motivent les avis qu'ils sont appelés à donner sur les réclamations en matière de contributions directes (CE, 29 novembre 1905, 14 mars 1890).

b. Avis de la chambre de métiers et de l'artisanat

180

En application des dispositions de l'[article R*. 198-4 du LPF](#), les réclamations relatives à la taxe pour frais de chambre de métiers et de l'artisanat doivent être communiquées pour avis à la chambre de métiers et de l'artisanat mais seulement lorsque la contestation porte sur le principe de l'imposition.

c. Avis du service du logement

190

Aux termes de l'[article R*. 198-5 du LPF](#), les réclamations concernant la cotisation perçue au titre de la participation des employeurs à l'effort de construction ([CGI, art. 235 bis](#)) doivent, dans tous les cas, être communiquées pour avis au représentant local du ministre chargé du logement.

d. Consultation des ingénieurs des mines

200

Suivant les dispositions de l'[article R*. 198-7 du LPF](#) en matière d'impôts sur les revenus et de taxes accessoires à ces impôts, les ingénieurs des mines peuvent être consultés sur les réclamations présentées par les concessionnaires de mines, par les amodiataires et sous-amodiataires de concessions minières, par les titulaires de permis d'exploitation de mines, par les explorateurs de mines de pétrole et de gaz combustibles et par les exploitants de carrières.

210

Dans la pratique, les ingénieurs des mines doivent être consultés sur toutes les réclamations dirigées contre des impositions établies à la suite d'une vérification qu'ils ont effectuée (en application de l'[article 56 du CGI](#)) seuls ou concurremment avec l'agent des finances publiques chargé de l'instruction.

220

Pour ce qui concerne les réclamations présentées, en matière d'impôts sur les revenus ou de taxes accessoires par ingénieurs des mines et relatives à des impositions dont l'assiette a été assurée sans la participation du service des mines, il appartient à l'agent des finances publiques chargé de l'instruction et, le cas échéant, au directeur d'apprécier si l'ingénieur des Mines doit, ou non, être consulté ; cette consultation doit toutefois être considérée comme obligatoire si le réclamant en fait la demande.

230

L'agent des finances publiques chargé de l'instruction doit en tout état de cause assurer lui-même l'examen des réclamations du point de vue tant de la détermination des bases d'imposition d'après les déclarations ou la comptabilité des entreprises que de l'application des lois et règlements régissant les impôts ou taxes contestés ; la consultation de l'ingénieur des mines doit plus spécialement porter sur les questions d'ordre technique qui se rapportent à des opérations spécifiquement minières.

En ce qui concerne la participation du service des mines à l'instruction des réclamations relatives aux redevances communale ou départementale des mines, cf. [II-B-3 § 100](#).

B. Examen en la forme

240

Après avoir, s'il y a lieu, donné communication des réclamations aux autorités, organismes ou services qualifiés pour émettre un avis en ce qui les concerne, l'agent instructeur examine chacune d'elles en vue de déterminer si elles réunissent les conditions de recevabilité exigées par les dispositions légales en cours.

1. Recevabilité au regard des délais

250

L'agent instructeur doit vérifier que la réclamation est parvenue dans les délais ([BOI-CTX-PREA-10-20](#), [BOI-CTX-PREA-10-30](#), [BOI-CTX-PREA-10-40](#) au I § 1 à 100 et [BOI-CTX-PREA-10-40](#) au II § 110 à 280).

2. Recevabilité au regard des règles de forme

260

De la même façon, il convient de s'assurer que la réclamation est régulière en la forme ([BOI-CTX-PREA-10-50](#) au I § 1 à 70 et [BOI-CTX-PREA-10-50](#) au II § 80 à 270).

3. Conséquences des irrégularités relevées

270

Les irrégularités dont les réclamations peuvent se trouver entachées du point de vue tant des délais de présentation que des règles de forme n'ont pas toujours pour conséquence de priver le réclamant de la possibilité d'obtenir une décision lui donnant satisfaction.

D'une part, en effet, certains vices de forme sont susceptibles d'être ultérieurement régularisés ([BOI-CTX-PREA-10-50](#) au IV-B § 320 à 350) et, d'autre part, il est toujours possible, d'une manière générale, de prononcer d'office le dégrèvement ou la restitution des droits qui sont reconnus former surtaxe.

Dès lors, l'existence d'un vice de forme ou la constatation de la déchéance pour inobservation des délais ne sont pas, en principe, de nature à dispenser l'agent chargé de l'instruction de procéder, dans les conditions indiquées au **III-C § 280 à 370**, à l'examen au fond des réclamations entachées d'irrégularité.

C'est seulement dans les cas où le service est autorisé à statuer sans instruction préalable que les réclamations entachées de déchéance ou d'un vice de forme les rendant définitivement irrecevables ([BOI-CTX-PREA-10-50](#) au IV-A § 310) n'ont pas à faire l'objet d'un examen au fond.

Cependant, il faut rappeler qu'après rejet de sa réclamation, le contribuable dispose de la faculté de présenter utilement une nouvelle réclamation contre la même imposition s'il est encore dans le délai ([BOI-CTX-PREA-10-20](#) au I-A § 10 à 20).

C. Examen au fond des réclamations

280

L'instruction au fond d'une réclamation a pour objet, d'une part, de vérifier et, s'il y a lieu, de rétablir l'exactitude des faits exposés dans la demande et, d'autre part, d'examiner et, le cas échéant, de discuter la valeur des motifs de droit invoqués par le réclamant. En outre, il convient d'apprécier le fondement de la demande compte tenu notamment des règles qui gouvernent la charge et l'administration de la preuve et de rechercher éventuellement les insuffisances d'imposition susceptibles de compenser les surtaxes reconnues.

1. Examen des motifs de fait

290

La détermination des faits qui sont à l'origine des impositions contestées ou sur lesquels s'appuient les réclamations des contribuables présente une importance essentielle pour l'instruction au fond de ces réclamations. Le sort de celles-ci repose en effet fréquemment sur des faits. Ceux-ci se trouvent également le plus souvent à la base de la preuve dont la charge incombe, suivant la nature et l'objet de chaque affaire, tantôt au réclamant, tantôt à l'Administration ([BOI-CTX-DG-20-20](#)).

L'attention du service doit donc se porter en premier sur la relation des faits exposés dans la réclamation, afin de mesurer l'intérêt qu'ils présentent pour la solution de l'affaire et d'apprécier s'il convient de procéder à une enquête en vue tant de s'assurer de leur exactitude que, le cas échéant, de les préciser ou de les compléter.

300

Il appartient à l'agent instructeur, si nécessaire, de se mettre, autant que possible, en rapport avec le contribuable lui-même ou ses représentants, pour obtenir d'eux ou leur fournir les explications utiles.

310

L'agent des finances publiques peut même procéder à des investigations dans la comptabilité du contribuable, notamment lorsque la réclamation porte sur les bases des impôts sur les revenus ou des taxes sur le chiffre d'affaires.

Dans ce cas, la circonstance que la comptabilité de l'intéressé aurait déjà fait l'objet d'une vérification sur place n'empêche pas le service, malgré les termes de l'[article L. 51 du LPF](#), de se livrer à un nouvel examen de cette comptabilité.

Par ailleurs, suivant les dispositions de l'[article L. 52 du LPF](#), la limitation de la durée des vérifications prévue audit article n'est pas opposable à l'Administration pour l'instruction des requêtes présentées par les contribuables après l'achèvement des opérations de vérification.

Est donc régulière la demande formulée, postérieurement à l'expiration du délai de vérification, par l'inspecteur chargé de l'instruction de la requête du contribuable en l'invitant à présenter à nouveau ses documents comptables (CE, 16 juin 1965, n° 59546).

320

Les faits exposés dans la demande ou révélés par l'enquête établissent souvent par eux-mêmes le bien-fondé, ou, au contraire, l'absence de fondement, de la réclamation. En dehors de ces cas, la suite susceptible d'être réservée à la réclamation, ou tout au moins la méthode à retenir pour la poursuite de l'instruction au fond, peut dépendre des conditions d'établissement de l'impôt contesté, notamment lorsque tous les faits n'ont pu être connus ou élucidés ou demeurent contredits.

À cet égard, l'agent instructeur doit tout d'abord s'assurer, à propos de chaque réclamation, que la procédure d'assiette de l'imposition a été régulièrement suivie.

Puis, compte tenu des règles propres à l'impôt dont il s'agit et des conditions de fait particulières à l'espèce, il lui appartient de déterminer à qui -Administration ou contribuable- incombe la charge de la preuve.

Remarque : Sur la charge de la preuve, [BOI-CTX-DG-20-20](#).

Lorsque la preuve est à la charge du contribuable, l'agent instructeur procède à un examen approfondi des justifications que l'intéressé a produites ou qu'il propose d'apporter ; il recueille, au cours de cet examen, toutes indications utiles pour apprécier la valeur, ou l'absence de valeur probante, de ces justifications.

Lorsque la charge de la preuve incombe à l'Administration, l'agent instructeur doit apporter des justifications précises et détaillées, se rapportant au cas particulier, et non de simples affirmations, indications ou évaluations de caractère général.

Dans toutes ces situations, cet agent doit conserver toutes les pièces justificatives que le contribuable lui a fournies ou qu'il a pu lui-même recueillir.

2. Examen des motifs de droit

330

Après avoir rassemblé l'ensemble des éléments de fait nécessaires pour apprécier le mérite de la réclamation, l'agent instructeur examine et, le cas échéant, discute la valeur des moyens de droit invoqués par le contribuable ; il recherche, en outre, les dispositions législatives ou réglementaires et les principes qui lui paraissent de nature à justifier le bien-fondé de tout ou partie de l'imposition contestée.

340

L'examen et la discussion des moyens de droit s'effectuent en tenant compte :

- des règles fixées par la loi et les règlements, décrets ou arrêtés d'application relatifs à l'impôt contesté ;
- de la jurisprudence applicable au cas examiné.

350

Lorsque des changements de doctrine ou de jurisprudence sont intervenus depuis le moment où il a été procédé à l'établissement de l'impôt contesté, il convient de faire application des nouvelles règles lorsqu'elles sont favorables au contribuable.

Ces prescriptions ne sont valables qu'à l'égard des réclamations qui ne sont entachées ni de déchéance, ni d'un vice de forme les rendant définitivement irrecevables.

Remarque : On rappelle qu'il n'y a pas changement de doctrine lorsque l'Administration se borne à édicter une mesure de tempérament pour l'avenir.

360

Si le contribuable se prévaut dans sa réclamation d'une interprétation qui aurait été formellement admise précédemment pour son cas particulier, le service examine si les dispositions de l'[article L. 80 A du LPF](#) sont susceptibles de trouver leur application.

L'agent instructeur s'assure, en outre, que le réclamant n'est pas en situation de bénéficier d'une mesure de tempérament de caractère général et qu'il n'y a pas lieu d'effectuer une compensation au profit de l'Administration ou du contribuable dans les conditions prévues aux [articles L. 203 du LPF](#), [L. 204 du LPF](#), [L. 205 du LPF](#) et [R*. 203-1 du LPF](#) (sur ce point, [BOI-CTX-DG-20-40](#)).

370

Enfin, il doit rechercher s'il n'y a pas lieu de substituer au fondement légal de l'imposition qui a été reconnu erroné un nouveau fondement qui, reposant sur des dispositions législatives régulières, permettrait de maintenir l'imposition.