

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-CTX-DG-10-20-10-22/12/2020

Date de publication : 22/12/2020

CTX - Contentieux de l'assiette de l'impôt - Domaine de la juridiction contentieuse

Positionnement du document dans le plan :

CTX - Contentieux

Contentieux de l'assiette de l'impôt : dispositions générales

Titre 1 : Introduction générale

Chapitre 2 : Domaines respectifs de la juridiction contentieuse et de la juridiction gracieuse

Section 1 : La juridiction contentieuse

Sommaire :

- I. Réclamations tendant à la réparation d'erreurs lors de la liquidation d'une imposition
- II. Réclamations tendant à l'exercice d'un droit
- III. Réclamations tendant à la réparation d'erreurs commises par l'administration dans la détermination d'un résultat déficitaire ou d'un crédit de taxe sur la valeur ajoutée
 - A. Champ d'application des recours tendant à obtenir la réparation d'erreurs commises par l'administration dans la détermination d'un résultat déficitaire ou d'un crédit de taxe sur la valeur ajoutée
 - 1. Déficits et crédits de taxe sur la valeur ajoutée concernés
 - 2. Procédures de rectification concernées
 - 3. Situation des sociétés de personnes et des sociétés fiscalement intégrées
 - B. Délai de réclamation
 - 1. Point de départ du délai de réclamation
 - 2. Point d'arrivée du délai de réclamation
 - C. Application dans le temps du droit de recours
- IV. Réclamations fondées sur la non-conformité de la règle de droit à une règle de droit supérieure

1

Quelle que soit la nature des impôts, droits ou taxes en cause, la compétence de la juridiction contentieuse s'étend à toutes les demandes tendant à obtenir :

- soit la réparation d'erreurs commises au préjudice des contribuables dans l'assiette ou le calcul des impositions ;

- soit le bénéfice d'un droit résultant d'une disposition législative ou réglementaire.

Relèvent également du contentieux fiscal :

- les recours tendant à obtenir la réparation d'erreurs commises par l'administration dans la détermination d'un résultat déficitaire ou d'un crédit de taxe sur la valeur ajoutée ;
- les actions fondées sur la non-conformité d'une règle de droit dont il est fait application, à une règle de droit supérieure.

I. Réclamations tendant à la réparation d'erreurs lors de la liquidation d'une imposition

10

Les demandes tendant à obtenir la réparation d'erreurs d'imposition comprennent :

- en toute matière fiscale, les réclamations des contribuables qui, pour un motif quelconque, estiment avoir été imposés à tort (demandes en décharge) ou surtaxés (demandes en réduction) ou prétendent avoir effectué des versements indus lorsque ces versements se rapportent à des impositions n'ayant donné lieu ni à l'établissement d'un rôle, ni à la notification d'un avis de mise en recouvrement (demandes en restitution) ;
- en matière d'impôts directs :
 - les demandes en restitution de versement présentées par les personnes ou sociétés tenues d'opérer la retenue à la source d'impôt sur le revenu afférente aux traitements ou salaires et aux bénéfices de professions non commerciales ([code général des impôts \(CGI\)](#), [art. 182 A](#) et [CGI, art. 182 B](#)) ou d'impôts frappant certains revenus de capitaux mobiliers,
 - les demandes d'inscription au rôle de la taxe d'habitation présentées par les contribuables omis à ce rôle ([CGI, art. 1413, I](#)),
 - les demandes en régularisation d'impositions émises à tort au nom d'un contribuable ([CGI, art. 1413, II](#) pour la taxe d'habitation ; [CGI, art. 1404](#) pour les taxes foncières).

II. Réclamations tendant à l'exercice d'un droit

20

Parmi les demandes tendant à obtenir le bénéfice d'un droit résultant d'une disposition législative ou réglementaire, il convient de comprendre non seulement les demandes par lesquelles le contribuable soutient que le service a fait une inexacte application, ou n'a pas fait application, de telles dispositions, mais encore toutes celles visant des impositions qui, régulièrement établies ou perçues, sont susceptibles d'être remises en cause par suite d'une situation ou d'un événement particulier spécialement prévu par les textes en vigueur et dont il n'a pu être tenu compte au moment de

l'assiette ou de la perception.

Ce sont :

- en matière d'impôts directs :

- les demandes en dégrèvement de la taxe d'habitation ([CGI, art. 1413 bis](#), [CGI, art. 1414](#), [CGI, art. 1414 B](#) et [CGI, art. 1414 C](#)), étant observé par ailleurs que les dégrèvements de cette nature sont, pour la plupart, en principe, prononcés d'office, mais que rien ne s'oppose à ce qu'ils donnent lieu à une réclamation ordinaire ;

- les demandes en dégrèvement de la taxe foncière sur les propriétés bâties pour cause de vacance de maison ou inexploitation d'immeuble à usage commercial ou industriel ([CGI, art. 1389, I](#)) ;

- les dégrèvements et les exonérations de la taxe foncière sur les propriétés bâties attribués sous condition de ressources ([CGI, art. 1391](#), [CGI art. 1391 B](#), [art. 1391 B bis](#), [CGI, art. 1391 B ter](#)), étant observé par ailleurs que les dégrèvements et exonérations de cette nature sont, pour la plupart, en principe, prononcés d'office, mais que rien ne s'oppose à ce qu'ils donnent lieu à une réclamation ordinaire ;

- les demandes en dégrèvement de la taxe foncière sur les propriétés non bâties pour disparition d'un immeuble non-bâti par suite d'un événement extraordinaire ([CGI, art. 1397](#)), pour pertes de récoltes sur pied ([CGI, art. 1398, al. 1 à 3](#)) ou pour pertes de bétail par suite d'épizootie ([CGI, art. 1398, al. 4 et 5](#)) ;

- les demandes en réduction de la cotisation foncière des entreprises pour cessation d'activité, lorsqu'un redevable cesse définitivement d'exercer une profession imposable en cours d'année, sauf en cas de cession de l'activité exercée dans l'établissement ([CGI, art. 1478, I](#)).

- en matière de taxes sur le chiffre d'affaires :

- les demandes en restitution des taxes perçues à l'occasion de ventes ou de services qui sont par la suite résiliés, annulés ou qui restent impayés ([CGI, art. 272, 1](#)) ;

- les demandes en restitution de crédits de taxe non-imputables ([CGI, ann. II, art. 242-0 A et suiv.](#)) ;

- les demandes en restitution de la taxe sur la valeur ajoutée perçue sur des objets ou marchandises exportés ([CGI, art. 262](#) et [CGI, art. 271, IV](#)) ;

- les demandes visant le remboursement forfaitaire accordé aux exploitants agricoles ([CGI, art. 298 quater](#) et [CGI, art. 298 quinquies](#)).

- en matière de droits d'enregistrement, de taxe de publicité foncière, de timbre et d'autres droits et taxes assimilés aux droits d'enregistrement :

- les demandes en restitution de droits perçus sur un acte produit en justice ([CGI, art. 857](#)) ;

- les demandes en restitution des droits perçus sur un acte ou un contrat annulé, résolu ou rescindé ([CGI, art. 1961](#)) ;

- les demandes en restitution des droits perçus sur des cessions amiables en matière d'expropriation ([CGI, art. 1962](#)), d'alignement ([CGI, art. 1963, 1°](#)), d'énergie hydraulique ([CGI, art. 1963, 2°](#)) ;

- les demandes en restitution des droits perçus sur une transmission d'office ministériel non suivie d'effet ou dont le prix a été réduit ([CGI, art. 1964](#)) ;

- les demandes en restitution des droits de mutation par décès en cas de retour de l'absent ([CGI, art. 1965](#)) ;

- les demandes en restitution de droits de mutation par décès à la suite d'une liquidation des biens, d'un règlement judiciaire (pour les procédures ouvertes avant le 1^{er} janvier 1986), d'un redressement judiciaire ou d'un règlement définitif d'une distribution par contribution postérieure à la déclaration ([CGI, art. 1965 A, I](#)) ;

- les demandes en restitution des droits de mutation par décès en cas de paiement des majorations légales d'une rente viagère par les héritiers du débirentier ([CGI, art. 1965 A, 2](#)) ;

- les demandes en restitution des droits perçus sur la mutation d'une nue-propriété, en cas d'usufruits successifs ([CGI, art. 1965 B](#)) ;

- les demandes en restitution des droits perçus sur la valeur la plus élevée de l'usufruit ou de la nue-propriété à défaut d'indication ou de justification de la date et du lieu de naissance de l'usufruitier ([CGI, art. 1965 C](#)) ;

- les demandes en restitution de la taxe spéciale sur les conventions d'assurances ([CGI, art. 1965 E](#)).

- en toute matière fiscale : les demandes ayant éventuellement pour objet d'obtenir le bénéfice de dispositions nouvelles qui comportent un effet rétroactif.

III. Réclamations tendant à la réparation d'erreurs commises par l'administration dans la détermination d'un résultat déficitaire ou d'un crédit de taxe sur la valeur ajoutée

30

En application du deuxième alinéa de l'[article L. 190 du livre des procédures fiscales \(LPF\)](#), constituent des réclamations contentieuses les demandes qui tendent à obtenir la réparation d'erreurs commises par l'administration dans la détermination d'un résultat déficitaire ou d'un excédent de TVA déductible sur la TVA collectée au titre d'une période donnée, même lorsque ces erreurs n'entraînent pas la mise en recouvrement d'une imposition supplémentaire.

Remarque 1 : Les dispositions concernant les résultats déficitaires sont issues de l'[article 86 de la loi n° 2002-1575 du 30 décembre 2002 de finances pour 2003](#).

Remarque 2 : Les dispositions relatives au crédit de TVA déductible ont été ajoutées par l'[ordonnance 2004-281 du 25 mars 2004 relative à des mesures de simplification en matière fiscale](#).

Cette possibilité de recours anticipé, s'exerce dans les conditions suivantes.

A. Champ d'application des recours tendant à obtenir la réparation d'erreurs commises par l'administration dans la détermination d'un résultat déficitaire ou d'un crédit de taxe sur la valeur ajoutée

1. Déficits et crédits de taxe sur la valeur ajoutée concernés

40

Le deuxième alinéa de l'[article L. 190 du LPF](#) dispose que relèvent de la juridiction contentieuse les réclamations qui tendent à obtenir la réparation d'erreurs commises par l'administration dans la détermination d'un résultat déficitaire.

De cette formulation générale, il résulte que la possibilité d'exercer un recours contentieux s'applique :

- aux rehaussements qui réduisent un déficit subi dans le cadre d'une activité professionnelle : déficits intervenus en matière d'impôt sur les sociétés ou en matière d'impôt sur le revenu au titre d'une activité professionnelle (bénéfices industriels et commerciaux, bénéfices non commerciaux, bénéfices agricoles) ;
- aux rehaussements qui réduisent un déficit subi dans le cadre d'une activité non professionnelle : bénéfices non-professionnels industriels et commerciaux ou non-commerciaux, revenus fonciers.

En outre, ce texte prévoit également que relèvent de la même juridiction les réclamations qui tendent à obtenir la réparation d'erreurs commises par l'administration dans la détermination d'un excédent de

taxe sur la valeur ajoutée déductible sur la taxe sur la valeur ajoutée collectée au titre d'une période donnée.

Les recours tendant à obtenir la réparation d'erreurs commises par l'administration dans la détermination d'un résultat déficitaire ou d'un crédit de taxe sur la valeur ajoutée peuvent être exercés même lorsque ces erreurs n'entraînent pas la mise en recouvrement d'une imposition supplémentaire.

2. Procédures de rectification concernées

50

Aux termes du deuxième alinéa de l'[article L. 190 du LPF](#), peuvent faire l'objet d'un recours contentieux les rectifications opérées dans le cadre :

- d'une procédure de rectification contradictoire prévue aux [articles L. 55 et suiv. du LPF](#) ;
- d'une procédure d'abus de droit fiscal prévue à l'[article L. 64 du LPF](#) ;
- d'une procédure de taxation ou d'évaluation d'office prévues aux [articles L. 65 et suiv. du LPF](#).

3. Situation des sociétés de personnes et des sociétés fiscalement intégrées

60

S'agissant des rehaussements réduisant le déficit d'une société de personnes non soumise à l'impôt sur les sociétés, le recours ouvert par le deuxième alinéa de l'[article L. 190 du LPF](#) peut être exercé aussi bien par la société que par les associés, dès lors que ceux-ci ont fait l'objet d'une procédure de rectification.

70

Par ailleurs, s'agissant de la rectification du résultat déficitaire d'une société appartenant à un groupe soumis au régime de l'intégration fiscale prévu par l'[article 223 A du CGI](#), le recours peut être exercé par la société intégrante aussi bien que par la société intégrée dont le résultat déficitaire est rectifié.

B. Délai de réclamation

1. Point de départ du délai de réclamation

80

Les rehaussements réduisant un déficit peuvent donner lieu à une réclamation auprès de l'administration à compter :

- soit de la réception de la réponse aux observations du contribuable par laquelle l'administration confirme les rehaussements ;

- soit de la réception de l'avis de la commission des impôts directs et taxes sur le chiffre d'affaires, en cas de saisine de cette commission ;
- soit d'un délai de trente jours après la notification prévue par l'[article L. 76 du LPF](#).

90

Dans ces conditions, si le contribuable qui a reçu la réponse de l'administration à ses observations décide de ne pas saisir la commission des impôts directs et taxes sur le chiffre d'affaires ou si celle-ci ne peut pas être saisie compte tenu de la nature des rehaussements ou du litige, une réclamation peut être déposée dès ce moment. En revanche, si la commission est saisie, une réclamation ne sera recevable que lorsque la commission aura rendu son avis.

Remarque : Il convient de considérer comme recevables les réclamations formées à l'encontre d'une réduction de déficit dès lors qu'elle a été confirmée par une réponse aux observations du contribuable ou maintenue après avis de la commission, que la réponse aux observations ou la notification de l'avis soit intervenue avant ou après le 1^{er} janvier 2003.

Les mêmes règles sont applicables aux réductions de crédit de taxe sur la valeur ajoutée et aux rectifications opérées dans le cadre de la procédure prévue à l'[article L. 76 du LPF](#), qu'elles aient été notifiées, confirmées ou maintenues avant ou après la publication de l'[ordonnance n° 2004-281 du 25 mars 2004](#).

100

Une réclamation déposée dans les conditions citées au **II-B-1 § 80 à 90** sera recevable alors même qu'un recours hiérarchique est exercé par ailleurs ; toutefois, son instruction sera différée jusqu'à l'issue du recours hiérarchique.

2. Point d'arrivée du délai de réclamation

110

Les réclamations formées en application du deuxième alinéa de l'[article L. 190 du LPF](#) sont recevables dans les mêmes délais que ceux applicables aux impositions résultant des rehaussements à l'origine de la réclamation, tels que prévus à l'[article R*. 196-1 du LPF](#) et à l'[article R*. 196-3 du LPF](#).

En effet, le Conseil d'État a considéré que le deuxième alinéa de l'article L. 190 du LPF déroge aux règles relatives au point de départ du délai de réclamation mais pas, à défaut de précision, aux règles relatives au point d'arrivée (CE, avis du 27 juillet 2005 n° 279063, 8^e et 3^e s.-s.).

120

Ainsi, le contribuable dont le déficit est réduit n'encourt aucune forclusion tant que les résultats ne sont pas redevenus bénéficiaires et, donc, tant qu'il n'est pas en mesure de procéder à l'imputation dudit déficit.

Ses réclamations seront recevables soit, en application de l'[article R*. 196-1 du LPF](#), jusqu'à la fin de la deuxième année qui suit la mise en recouvrement, le versement de l'impôt ou la réalisation de l'événement qui motive la réclamation soit, en application de l'[article R*. 196-3 du LPF](#), jusqu'à la fin de la troisième année qui suit la proposition de rectification.

Enfin, le contribuable conserve la possibilité de déposer une réclamation lorsqu'il est en mesure d'imputer le déficit qui a fait l'objet de rehaussements.

130

Cette solution, rendue à propos des réductions de déficit, est transposable aux réductions d'excédents de crédit de taxe sur la valeur ajoutée.

C. Application dans le temps du droit de recours

140

Il convient de considérer comme recevables les réclamations formées à l'encontre d'une réduction de déficit dès lors qu'elle a été confirmée par une réponse aux observations du contribuable ou maintenue après avis de la commission des impôts directs et taxes sur le chiffre d'affaires, que la réponse aux observations ou la notification de l'avis soit intervenue avant ou après le 1^{er} janvier 2003.

La section 3 de l'instruction BOI-13-O-1-03 publiée le 20 août 2003 indiquait que le nouveau droit de réclamation ouvert par l'article 86 de la loi n° 2002-1575 du 30 décembre 2002 de finances pour 2003 s'appliquait aux rehaussements, réduisant un déficit, confirmés par une réponse aux observations du contribuable reçue par ce dernier depuis le 1^{er} janvier 2003 ou maintenus après avis de la commission départementale notifié à compter de la même date.

Par un arrêt rendu le 12 janvier 2005, le Conseil d'État a jugé que si, en principe, les conditions dans lesquelles une décision peut être contestée sont régies par les dispositions en vigueur à la date de la décision en cause, il n'en va pas ainsi des dispositions de l'article 86 de la loi n° 2002-1575 du 30 décembre 2002 de finances pour 2003 qui ont pour objet de permettre aux contribuables de porter devant la juridiction contentieuse un désaccord existant entre eux et l'administration et d'où risque de résulter, ultérieurement, la mise en recouvrement de droits litigieux, dès que ce désaccord est, à l'issue d'un débat contradictoire, établi par une confirmation formelle de la position de l'administration (CE, décision du 12 janvier 2005 n° 262273).

Par suite, en subordonnant l'exercice du droit de réclamation à la condition que la réception de la réponse aux observations du contribuable ou la notification de l'avis de la commission départementale ne soit pas intervenue avant le 1^{er} janvier 2003, l'instruction a apporté au droit de réclamation une restriction que le texte législatif n'impliquait pas.

150

Les mêmes règles sont applicables aux réductions de crédit de taxe sur la valeur ajoutée et aux rectifications opérées dans le cadre de la procédure prévue à l'article L. 76 du LPF, qu'elles aient été notifiées, confirmées ou maintenues avant ou après la publication de l'ordonnance n° 2004-281 du 25 mars 2004.

160

Les réclamations ne sont recevables que pour autant que le délai de réclamation, déterminé selon les modalités indiquées au [III-B-1 § 80](#), ne soit pas expiré.

IV. Réclamations fondées sur la non-conformité de la règle de droit à une règle de droit supérieure

170

Les demande fondées sur la non-conformité de la règle de droit à une règle de droit supérieure sont examinées au [BOI-CTX-DG-20-10-40](#).