RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-CTX-PREA-10-80-03/02/2021
Date de publication : 03/02/2021

CTX - Contentieux de l'assiette de l'impôt - Procédure préalable devant le service - Règles applicables à l'ensemble des réclamations - Décisions prises sur les 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 8 : Décisions prises sur les réclamations

Sommaire :

I. Autorité compétente pour statuer
II. Délai imparti à l'administration pour statuer
III. Les décisions défavorables doivent être motivées
IV. Notification des décisions
A. Décisions régulièrement notifiées
B. Notifications irrégulières
C. Mode de notification des décisions
D. Cas particulier d'un dégrèvement suivi d'une nouvelle mise en recouvrement
V. Renvoi d'office au tribunal compétent

Actualité liée : 03/02/2021 : CTX - Délégation de signature en matière contentieuse et gracieuse (Décret n° 2013-443 du 30 mai 2013 relatif aux règles de compétence et de délégation de signature applicables au traitement des réclamations contentieuses et des demandes à titre gracieux présentées par les contribuables)

1

Les décisions sur les réclamations sont prises suivant les modalités commentées ci-après ou bien les réclamations sont transmises d'office au tribunal compétent par l'administration.

I. Autorité compétente pour statuer

10

En vertu de l'article 408 de l'annexe II au code général des impôts (CGI), le directeur départemental ou régional des finances publiques, le directeur d'une direction spécialisée des finances publiques ou d'un service à compétence nationale a seul pouvoir de statuer sur les réclamations contentieuses des contribuables ou de soumettre d'office le litige à la décision du tribunal compétent (BOI-CTX-PREA-10-90).

20

En règle générale, le directeur appelé à prendre une décision est celui qui a sous son autorité le service compétent pour recevoir la réclamation (I § 10 et suivants du BOI-CTX-PREA-10-10).

30

Ainsi, dans le cas où l'imposition contestée a été assise par un service spécialisé de l'administration, c'est le directeur de ce service, quelle que soit sa compétence territoriale, qui doit statuer sur la réclamation dont l'instruction a été assurée par un agent placé sous son autorité (livre des procédures fiscales (LPF), art. R*. 198-10, al. 1).

Dès lors, les directions départementales ou régionales des finances publiques (DDFiP ou DRFiP), les directions régionales de contrôle fiscal (DIRCOFI) et les directions nationales (direction des vérifications nationales et internationales [DVNI], direction nationale des vérifications de situations fiscales [DNVSF], la direction des grandes entreprises (DGE), etc.) sont compétentes pour recevoir et pour statuer sur les réclamations portant sur les impositions résultant de leur action.

40

Toutefois, ces dispositions ne font pas obstacle à la mise en œuvre des délégations de signature (BOI-CTX-PREA-10-90).

II. Délai imparti à l'administration pour statuer

50

Aux termes du deuxième alinéa de l'article R*. 198-10 du LPF, l'administration des finances publiques statue sur les réclamations dans le délai de six mois suivant la date de leur présentation.

60

L'article R*. 198-10 du LPF prévoit toutefois que, si le service n'est pas en mesure de statuer dans le délai de six mois, il doit, avant l'expiration de ce délai, en aviser le contribuable en précisant le terme du délai complémentaire qu'il estime nécessaire pour prendre sa décision ; ce délai complémentaire ne peut excéder trois mois.

> *Mais ni le fait que le service n'ait pas statué dans le délai qui lui est imparti, ni le fait que le réclamant, avisé ou non qu'un délai complémentaire était nécessaire pour prendre la décision, se soit abstenu de saisir le tribunal administratif avant d'avoir reçu notification de la décision, ne permettent de considérer que l'administration doit être réputée avoir, implicitement et définitivement, fait droit à*

la réclamation (CE, décision du 29 janvier 1971, n° 76139, RJ, IV, p. 13 ; CE, décision du 11 février 1976, n° 89825 ; CE, décision du 19 avril 1982, n° 16179).

70

L'expiration du délai ainsi imparti a, en effet, pour unique conséquence d'ouvrir au contribuable, à défaut de décision notifiée dans ce délai par le directeur, le droit de saisir directement le tribunal compétent, c'est-à-dire, suivant le cas, le tribunal administratif (BOI-CTX-ADM-10-10) ou le tribunal de grande instance (BOI-CTX-JUD), sans qu'aucun délai ne lui soit opposable (CE, décision du 13 juillet 1967, n° 71240 et Cass. com., décision du 14 juin 1971, pourvoi n° 68-13142).

Dans le même sens, le défaut de réponse du directeur dans le délai prévu à l'article R. 198-10 du LPF, ne vaut pas acceptation de la réclamation du contribuable mais permet seulement à ce dernier de saisir la juridiction compétente, conformément à l'article R*. 199-1 du LPF (Cass. com., décision du 15 mars 1988, pourvoi n° 86-11493) ; confirmation par la décision de la Cour de Cassation du 14 juin 1971, pourvoi n° 68-13142, cité ci-dessus).*

75

Par un décision du 7 décembre 2016 (CE, déision du 7 décembre 2016 n° 384309, ECLI:FR:CECHR:2016:384309.20161207), le Conseil d'État confirme que « si, en cas de silence gardé par l'administration fiscale sur la réclamation pendant six mois, le contribuable peut soumettre le litige au tribunal administratif, le délai de recours contentieux ne peut courir à son encontre tant qu'une décision expresse de rejet de sa réclamation, […] , ne lui a pas été régulièrement notifiée ». L'abrogation à compter du 1er janvier 2017, par l'article 10 du décret n° 2016-1480 du 2 novembre 2016 portant modification de la partie réglementaire du code de justice administrative (CJA), de la règle générale fixée par l'article R. 421-3 du CJA selon laquelle le délai pour saisir le tribunal ne court pas en matière de plein contentieux tant qu'une décision expresse n'est pas intervenue, est sans incidence sur le contentieux fiscal d'assiette qui demeure régi par la règle spéciale, prévue par l'article R. 199-1 du LPF, selon laquelle seule la notification de la décision prise par l'administration sur la réclamation préalable fait courir le délai de saisine du tribunal.*

80

Même lorsque le contribuable a saisi directement le tribunal compétent, l'expiration du délai de l'article R*. 198-10 du LPF ne dispense pas le service de statuer sur la réclamation et de notifier sa décision. Cette dernière, bien que notifiée « hors délai », n'est pas entachée de nullité (arrêts cités au **II § 60 à 75**).

Si le contribuable n'a pas encore saisi le tribunal compétent, il ne dispose plus alors pour le faire que du délai légal de deux mois (CE, décision du 28 novembre 1973, n° 86273, RJ, IV, p. 125).

(90 - 100)

III. Les décisions défavorables doivent être motivées

110

Le directeur est habilité à statuer sur les réclamations sans limite de compétence et quel que soit le sens de la décision à intervenir (admission totale, admission partielle ou rejet).

Dans tous les cas où il n'est pas fait droit intégralement à la réclamation, la décision doit être motivée.

120

Lorsque le directeur ne fait pas droit intégralement à la réclamation ou en prononce le rejet, sa décision doit indiquer d'une façon sommaire mais suffisante les motifs sur lesquels elle est fondée (LPF, art. R*. 198-10).

130

Si la réclamation est entachée d'une déchéance ou d'un vice de forme la rendant définitivement irrecevable (IV-A § 310 du BOI-CTX-PREA-10-50), le directeur doit en prononcer le rejet pour ce motif ; mais si l'instruction révèle que cette réclamation est fondée en totalité ou en partie, il peut en même temps faire usage du pouvoir qui lui est dévolu par l'article R*. 211-1 du LPF et prononcer d'office les dégrèvements reconnus justifiés.

> **Remarque :** Lorsque la réclamation est non seulement irrecevable en la forme mais doit également être rejetée pour des motifs de fond, il convient de faire connaître au contribuable les motifs de fond pour lesquels sa réclamation ne peut, en tout état de cause, qu'être rejetée.

Dans le cas où le contribuable déclare par écrit, se désister purement et simplement de sa réclamation, le directeur se borne dans sa décision à prendre acte du désistement.

140

En matière de motivation des décisions sur réclamations, le Conseil d'État a jugé :

- que l'administration n'est pas tenue de faire connaître au contribuable la teneur des lois et des arrêts sur lesquels est fondée sa décision (en ce sens, CE, décision du 12 janvier 1953, RO, p. 194) ;

- que doit être regardée comme motivée une décision dans laquelle le directeur relève d'abord que les arguments invoqués par un contribuable ont été examinés par la commission départementale des impôts directs et indique ensuite que l'imposition étant conforme à l'avis émis par ladite commission, il appartient au contribuable de prouver que les bénéfices retenus sont supérieurs à ceux effectivement réalisés par lui au cours des années litigieuses ; que si cette décision ne reprend pas en détail la critique des moyens invoqués par le requérant, elle les écarte néanmoins sans ambiguïté comme ne constituant pas la preuve qu'elle met à la charge de l'intéressé ; que sa rédaction indique ainsi de façon sommaire les motifs sur lesquels elle est fondée (CE, décision du 23 novembre 1960, n° 43460) ;

- qu'en revanche, ne peut être regardée comme suffisamment motivée une décision qui ne permet pas au réclamant de connaître pour chacune des impositions contestées le montant de la réduction qui lui est accordée (CE, décision du 8 janvier 1975, n° 92518 ; CE, décision du 23 mai 1980, n° 13943).

150

Toutefois, le défaut de motivation de la décision du directeur reste sans influence sur la régularité et le bien-fondé de l'imposition (CE, décision du 23 mai 1980, n° 13943 ; CE, décision du 25 mai 1983, n° 34363).

De même, il a été jugé qu'une décision entachée d'une erreur matérielle ou comportant une disposition du CGI étrangère à la difficulté soulevée est sans influence sur la régularité de la procédure d'imposition (CE, 20 juillet 1971, n° 76054, RJ, IV, p. 118 ; CE, décision du 11 février 1972, n° 82286).

Dans ces situations, le défaut de motivation a pour seul effet de ne pas faire courir le délai de recours devant le tribunal (il convient sur ce point de se référer aux décisions du Conseil d'État du **III § 150**).

(160)

IV. Notification des décisions

(170)

180

En application du texte de l'article R*. 198-10 du LPF et de la jurisprudence, les décisions doivent être notifiées au contribuable lui-même, à son domicile réel ou au domicile élu en France par lui s'il est domicilié hors de France (III § 280 du BOI-CTX-PREA-10-50). A cet égard, la notification est valablement faite au domicile réel de l'intéressé alors même qu'il aurait constitué mandataire et élu domicile chez ce dernier.

Ainsi, par une décision du 4 mai 1999, la Cour de cassation confirme que la notification de la décision de rejet de la réclamation peut être valablement faite à la personne du redevable même si sa réclamation a été formulée par son mandataire.

Au cas particulier, le redevable, destinataire de la notification de la décision de rejet de sa réclamation, soutenait qu'étant représenté par un avocat, la notification en cause aurait dû être adressée à ce mandataire en raison des dispositions combinées de l'article R. 198-10 du LPF et de l'article R. 431-1 du CJA. Il en déduisait que cette notification étant irrégulière, elle n'avait pu faire courir le délai d'assignation prévu à l'article R*. 199-1 du LPF.*

Après avoir relevé que les textes invoqués par le contribuable ne dérogeaient pas aux dispositions de l'article R. 199-1 du LPF, la Cour suprême a écarté ce raisonnement (Cass. com., décision du 4 mai 1999, pourvoi n° 97-10899).*

Par ailleurs, selon le Conseil d'État, en indiquant que les décisions par lesquelles l'administration statue sur une réclamation sont notifiées dans les mêmes

conditions que celles prévues pour les notifications faites au cours de la procédure devant le tribunal administratif, l'article R. 198-10 du LPF a entendu renvoyer aux dispositions du CJA qui régissent la notification des décisions clôturant l'instance.*

Par suite, le délai de recours devant le tribunal administratif court à compter du jour où la notification de la décision de l'administration statuant sur la réclamation du contribuable a été faite au contribuable lui-même, à son domicile réel, alors même que cette réclamation a été présentée par l'intermédiaire d'un mandataire au nombre de ceux mentionnés à l'article R. 431-2 du CJA. Il en est ainsi même si le contribuable a non seulement mandaté un conseil pour le représenter mais aussi fait élection de domicile en son cabinet (CE, décision du 5 janvier 2005, n° 256091 et CE, décision du 17 juin 2005, n° 263503).

La décision de l'administration statuant sur la réclamation du contribuable doit donc être notifiée au seul contribuable. Cela étant, une copie de la décision sera adressée pour information au mandataire.

Pareillement, la notification d'une décision de rejet à un contribuable en situation de règlement judiciaire fait courir le délai de recours devant le tribunal administratif même si la notification n'a pas été effectuée auprès du syndic auteur de la réclamation (CE, décision du 7 février 1986, n° 43336).

A. Décisions régulièrement notifiées

190

Le Conseil d'État a jugé qu'une décision est régulièrement notifiée :

- si l'accusé de réception postal de la notification de la décision du directeur a été signé par l'épouse du contribuable en l'absence de ce dernier à son domicile, lors de la remise de la notification par le service de la poste (CE, décision du 4 mai 1973, n° 79979) ;

- lorsque cette notification a été faite à l'adresse à laquelle l'intéressé avait expressément fait élection de domicile dans sa réclamation initiale, adresse qui n'était pas son domicile habituel (CE, décision du 9 novembre 1963, n° 59129, RO, p. 432) ;

- dès que le premier avis a été déposé et que l'intéressé a été à même d'en prendre ou d'en faire prendre connaissance par une personne munie des pouvoirs nécessaires. L'objection du contribuable selon laquelle le pli recommandé aurait pu ne pas contenir la décision a été rejetée. En outre, le fait qu'à la demande de l'intéressé, l'administration lui ait transmis ultérieurement une copie de la décision du directeur n'était pas de nature à faire courir à nouveau le délai de recours devant le tribunal administratif (CE, décision du 6 décembre 1972, n° 82213, RJ, IV, p. 106) ;

- dès la présentation par le service de la poste au siège social d'une entreprise, durant la période de fermeture annuelle de celle-ci, dans la mesure où ladite entreprise n'établit pas avoir elle-même pris toutes dispositions utiles pour recevoir pendant cette période le courrier qui lui était adressé (CE, décision du 7 novembre 1979, n° 16762).

Dans le même sens, lorsque le pli recommandé portant notification de la décision prise sur la réclamation d'un contribuable, n'est pas retiré par celui-ci, le délai de saisine du tribunal administratif court à son encontre à compter de la date à laquelle a été déposé le premier avis de mise en instance (CE, décision du 25 avril 1984, n° 41712).

Toutefois, lorsque la lettre de notification d'une décision rendue sur une réclamation contentieuse a été présentée à l'adresse d'un contribuable, et qu'en l'absence de celui-ci un avis de passage a été déposé par le préposé du service de la poste, le délai de recours contentieux doit être décompté seulement à partir de la date effective de retrait de ladite lettre, dès lors que cette lettre a été retirée dans le délai imparti mentionné sur l'avis de passage (CE, décision du 21 novembre 1979, n° 12799).

Par ailleurs, la notification de la décision de rejet d'une réclamation faite à l'adresse indiquée dans cette réclamation est régulière et produit effet, alors même que le contribuable a changé d'adresse. En cas de changement d'adresse, il appartient, en effet, au contribuable, soit d'en aviser l'administration fiscale, soit de prendre les mesures nécessaires pour que son courrier lui parvienne (CE, décision du 15 février 1984, n° 39758).

Lorsqu'un contribuable a changé d'adresse sans demander au service de la poste de faire suivre son courrier, ni informer l'administration fiscale de sa nouvelle adresse, le délai de recours contentieux court à compter de la présentation, à l'adresse indiquée dans la réclamation, du pli contenant la décision prise (CE, décision du 20 février 1989, n° 50749).

Enfin, lorsque l'accusé de réception d'une notification comporte la signature lisible du destinataire, ce dernier doit, s'il conteste en être l'auteur, en apporter la preuve (CE, décision du 15 février 1984, n° 39758).

Lorsque l'accusé de réception d'une notification envoyée à l'adresse indiquée par le contribuable comporte une signature précédée de la mention « par ordre », c'est à l'intéressé de prouver que le signataire n'avait pas qualité pour recevoir le pli (CE, décision du 11 juillet 1988, n° 52639).

B. Notifications irrégulières

200

En sens contraire, la notification est irrégulière et ne peut faire courir le délai pour porter le litige devant le tribunal administratif lorsque :

- la lettre portant notification d'une décision a été remise à une personne sans qualité (CE, décision du 24 octobre 1938, n° 60979, RO, p. 138) ;

- la notification d'une décision du directeur a été faite à un syndic liquidateur par une lettre qui ne portait pas l'indication du contribuable intéressé et ne contenait que des renseignements insuffisants pour permettre à son destinataire de déterminer le litige sur lequel le directeur a entendu se prononcer (CE, décision du 3 novembre 1944, RO, p. 193).

De même, la notification de la décision de rejet à l'avocat qui avait présenté la réclamation contentieuse au nom de la contribuable, chez lequel cette dernière n'avait pas élu domicile, est irrégulière au regard de l'article R. 202-2 du LPF et n'a donc pu faire courir le délai de recours contentieux (Cass. com, décision du 29 novembre 1983, pourvoi n° 82-12187).*

(210)

C. Mode de notification des décisions

220

La notification des décisions est effectuée dans tous les cas par lettre adressée sous enveloppe fermée (LPF, art. R*. 103-1) en application de l'article L. 103 du LPF.

À moins qu'il ne s'agisse d'une décision ayant accueilli intégralement la réclamation, la lettre de notification doit reproduire les motifs de la décision (LPF, art. R*. 198-10, al. 3 ; III § 120 et suiv.).

Les avis de notification destinés aux réclamants doivent normalement être revêtus de la signature manuscrite du directeur (ou de l'agent délégataire).

Toutefois, il importe peu que la copie de la décision soit notifiée par un avis ne portant pas la signature du directeur mais une simple griffe (tribunal de grande instance de Périgueux, décision du 30 mai 1967, RJCD, 2e partie, p. 129).

En outre, la notification au contribuable de la décision de rejet prise par le directeur sur sa réclamation fait courir le délai de recours contentieux même si cette notification n'est pas signée (CE, décision du 18 décembre 1974, n° 87924).

(230)

D. Cas particulier d'un dégrèvement suivi d'une nouvelle mise en recouvrement

240

Le Conseil d'État a jugé que lorsque l'administration prononce le dégrèvement d'une imposition, elle 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 (CE, décision du 8 avril 1991, n° 67938).

Ce principe trouve à s'appliquer lorsqu'aucun acte légal n'est prévu pour informer l'intéressé entre la décision de dégrèvement et la nouvelle mise en recouvrement.

Il s'agit donc principalement des hypothèses où le dégrèvement est prononcé à la suite d'une irrégularité de la mise en recouvrement elle-même.

Dès lors, dans ces hypothèses, l'avis de dégrèvement doit mentionner qu'une nouvelle mise en recouvrement sera prochainement effectuée.

V. Renvoi d'office au tribunal compétent

250

En application des dispositions du troisième alinéa de l'article R*. 199-1 du LPF et du 1 bis du I de l' article 408 de l'annexe II au CGI, le directeur départemental ou régional des finances publiques du département dans lequel est situé le siège du tribunal administratif peut soumettre d'office au tribunal administratif les réclamations contentieuses mentionnées à l'article L. 190 du LPF.

Il en avise le contribuable.

260

Le tribunal est saisi par un mémoire du directeur, et dans ce cas, la réclamation initiale vaut requête au tribunal.

270

En application des dispositions du troisième alinéa de l'article R*. 199-1 du LPF et du 1 ter de l'article 408 de l'annexe II au CGI, les directeurs départementaux ou régionaux des finances publiques désignés par arrêté du ministre du budget peuvent soumettre d'office au tribunal compétent de l'ordre judiciaire les réclamations contentieuses mentionnées à l'article L. 190 du LPF.

280

Les mémoires destinés à saisir le tribunal sont établis par le directeur compétent pour représenter l'État devant le tribunal. Celui-ci assure également la notification de ces mémoires au tribunal administratif ou leur signification avec assignation, s'il s'agit d'un litige porté devant le tribunal judiciaire.

(290)