

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-CTX-PREA-10-50-12/09/2012

Date de publication : 12/09/2012

CTX - Contentieux de l'assiette de l'impôt - Procédure préalable devant le service - Forme et contenu 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 5 : Forme et contenu des réclamations

Sommaire :

- I. Mode de présentation des réclamations et conditions de forme
 - A. Forme matérielle de la réclamation
 - B. Présentation individuelle
 - C. Présentation collective
 - D. Présentation par commune
 - 1. En matière d'impôts directs locaux
 - 2. En matière d'impôts, droits ou taxes autres que les impôts directs locaux et taxes assimilées
- II. Contenu de la réclamation
 - A. Mention de l'impôt contesté
 - B. Exposé des moyens et conclusions
 - 1. Moyens
 - 2. Conclusions
 - C. Signature
 - 1. Irrecevabilité des réclamations non signées ou signées irrégulièrement
 - a. Régularisation de la réclamation
 - 1° Demande de régularisation
 - a° Le contribuable régularise sa situation après l'expiration du délai de trente jours ou réexpédie sa réclamation sans l'avoir signée
 - b° Le contribuable ne renvoie pas sa réclamation
 - 2° Absence de demande de régularisation
 - b. Absence de signature
 - c. Signature irrégulière
 - 1° Signature par simple griffe
 - 2° Signature contestée
 - 3° Signature au nom d'une société

2. Exception : contribuable illettré ou physiquement incapable de signer

D. Documents à produire

III. Élection de domicile

A. Principe de l'élection de domicile

B. Sanctions du défaut d'élection de domicile

IV. Portée des vices de forme

A. Vices de forme non susceptibles d'être régularisés

B. Vices de forme susceptibles d'être régularisés

Pour être recevables en la forme et produire leur plein effet, les réclamations adressées à l'administration doivent réunir un certain nombre de conditions touchant leur mode de présentation et leur contenu.

Ces diverses conditions ainsi que l'élection de domicile et les possibilités de régularisation des vices de forme sont précisées ci-après.

I. Mode de présentation des réclamations et conditions de forme

A. Forme matérielle de la réclamation

1

La réclamation est établie sous la forme d'une simple lettre adressée au service des finances publiques compétent pour la recevoir.

Il n'est pas nécessaire qu'elle soit expédiée par pli recommandé.

Pour qu'une lettre constitue une réclamation contentieuse, il faut que le contribuable formule explicitement une réclamation, qu'il conteste la créance de la direction générale des finances publiques.

Ainsi, ne saurait être regardée comme une réclamation contentieuse :

- une correspondance s'analysant en une simple demande de renseignement (*CE, arrêt du 5 octobre 1973, n° 83169*) ;

Remarque : Dans le cas d'une simple demande de renseignements, une réponse immédiate doit être faite au contribuable.

- une lettre adressée au service en vue de surseoir au paiement de l'impôt (*CE, arrêt du 14 novembre 1973, n°s 82071 et 82072*) ;

- une lettre par laquelle le contribuable demande au service en charge du recouvrement de lui préciser à quelles impositions correspond le dernier avis avant commandement qu'il a reçu (*CE, arrêt du 5 octobre 1973, n° 83169*).

10

Les réclamations ne sont, en aucun cas, soumises au droit de timbre.

B. Présentation individuelle

20

Aux termes du 1er alinéa de l'article R*197-1 du livre des procédures fiscales (LPF), les réclamations doivent être individuelles.

30

À l'exception des cas limitativement énumérés par l'article R*197-1 du LPF, une réclamation collective n'est recevable, quel que soit l'impôt qu'elle concerne, qu'à l'égard du premier signataire.

Toutefois, le Conseil d'Etat a considéré qu'il en est ainsi seulement lorsque les contribuables ont été invités par l'Administration à présenter des réclamations distinctes et se sont abstenus de donner suite à cette invitation.

Il a jugé, en conséquence, que la réclamation unique dans laquelle un contribuable, gérant d'une société à responsabilité limitée, conteste à la fois l'impôt sur le revenu établi à son nom et l'impôt mis à la charge de la société ne peut être regardée comme irrecevable, dès lors que le contribuable n'a pas été invité par l'Administration à régulariser sa réclamation (CE, arrêt du 11 octobre 1978, n°08078).

Remarque :

Il est recommandé au service de s'abstenir de demander aux contribuables qui ont présenté une réclamation collective de régulariser la procédure en produisant des réclamations individuelles dans tous les cas où le caractère collectif de la réclamation ne crée pas de difficultés particulières à l'autorité compétente pour statuer. Mais il doit alors être pris autant de décisions qu'il y a de réclamants.

Dans le cas contraire, et avant de soulever toute irrecevabilité, le service doit, pour se conformer à la jurisprudence du Conseil d'Etat, inviter, par lettre recommandée, avec accusé de réception, les signataires d'une réclamation collective autres que le premier à régulariser leur demande, en produisant une réclamation distincte.

Ce n'est qu'en l'absence de régularisation dans le délai de trente jours qui leur est assigné à cet effet que la réclamation collective peut, en ce qui les concerne, faire l'objet d'une décision de rejet en la forme.

C. Présentation collective

40

Suivant les dispositions de l'article R*197-1 alinéa 2 du LPF : peuvent formuler une réclamation collective :

- les contribuables imposés collectivement (il en est ainsi, par exemple, en matière d'impôts directs, des propriétaires indivis assujettis à la taxe foncière) ;
- les membres des sociétés de personnes qui contestent les impôts à la charge de la société ;
- les maires, qui sollicitent au nom de leurs administrés un dégrèvement de la taxe foncière pour pertes de récoltes.

En outre, en cas de calamité agricole, le preneur et le bailleur d'un bien rural peuvent, ensemble ou séparément, présenter une demande de réduction ou d'exonération d'impôt foncier.

50

Par ailleurs, la solidarité autorise l'un quelconque des débiteurs solidaires à présenter une réclamation pour l'ensemble des droits dont il est solidairement tenu avec les autres intéressés. Cette réclamation profite à l'ensemble des redevables solidaires, qu'elle soit présentée sous forme individuelle ou collective.

D. Présentation par commune

1. En matière d'impôts directs locaux

60

Conformément à l'article R*197-2 du LPF, il doit être présenté une demande distincte par commune en matière d'impôts locaux.

Dans l'hypothèse où une pétition viserait plusieurs communes, la réclamation ne serait recevable en principe qu'en ce qui concerne les impositions établies dans la première commune nommée. Mais, la solution retenue par le Conseil d'Etat pour les réclamations collectives (cf. I-B § 30) est applicable également.

Ainsi, une réclamation unique visant des cotisations d'impôts directs locaux établies dans plusieurs communes ne peut être regardée comme irrecevable, si le contribuable n'a pas été invité par le service à régulariser sa demande par la présentation d'une réclamation distincte par commune (CE, arrêt du 25 juin 1986, n° 68326 et voir aussi IV).

2. En matière d'impôts, droits ou taxes autres que les impôts directs locaux et taxes assimilées

70

Les contribuables peuvent valablement viser dans la même réclamation des impositions établies dans des communes différentes, à condition toutefois que la réclamation en cause soit adressée au service territorialement compétent.

II. Contenu de la réclamation

80

Toute réclamation doit, à peine d'irrecevabilité :

- mentionner l'imposition contestée (LPF, art. R*197-3, a) ;
- contenir l'exposé sommaire des moyens et les conclusions de la partie (LPF, art. R*197-3, b) ;
- porter la signature manuscrite de son auteur ; à défaut, l'administration invite le contribuable, par lettre recommandée avec accusé de réception, à signer sa réclamation dans un délai de trente jours (LPF, art. R*197-3, c.) ;
- être accompagnée soit de l'avis d'imposition, d'une copie de cet avis ou d'un extrait du rôle, soit de l'avis de mise en recouvrement ou d'une copie de cet avis, soit, dans le cas où l'impôt n'a pas donné lieu à l'établissement d'un rôle ou d'un avis de mise en recouvrement, de toute pièce justifiant le montant de la retenue ou du versement (LPF, art. R*197-3, d).

La réclamation peut être régularisée à tout moment par la production de l'une de ces pièces.

Par ailleurs, les vices de forme prévus aux a, b et d de l'article R*197-3 du LPF (cf. IV) peuvent, lorsqu'ils ont motivé le rejet d'une réclamation par l'Administration, être utilement couverts dans la demande adressée au tribunal administratif (LPF, art. R*200-2, avant dernier alinéa).

Il en est de même pour le défaut de signature de la réclamation lorsque l'Administration a omis d'en demander la régularisation dans les conditions prévues à l'article R* 197-3, c du LPF (LPF, art. R*200-2 dernier alinéa et cf. IV).

A. Mention de l'impôt contesté

90

La réclamation adressée au service des impôts doit, pour être recevable, mentionner l'impôt que le contribuable entend contester (LPF, art. R*197-3, a).

Toutefois, l'absence de mention de l'imposition contestée peut être réparée jusqu'à la décision du

directeur ou de l'agent délégué, la régularisation devant être considérée comme valable, même si elle intervient après l'expiration du délai de réclamation (cf. [IV-B § 320](#)).

B. Exposé des moyens et conclusions

100

La réclamation doit également contenir l'exposé sommaire des moyens par lesquels son auteur prétend la justifier, ainsi que ses conclusions (LPF, art. R*197-3, b).

1. Moyens

110

Une réclamation non motivée est irrecevable (CE, 13 janvier 1970, n°s 24086 et 24087 ; CE, 6 février 1981, n° 10835).

2. Conclusions

120

Toute réclamation doit mentionner les conclusions du réclamant. Ce dernier doit en principe, indiquer la base ou la quotité de la décharge, de la réduction ou de la restitution sollicitée.

Toutefois, l'absence d'exposé sommaire des moyens et des conclusions peut être régularisée jusqu'à la décision du directeur ou de l'agent délégué (cf. [IV-B § 320](#)).

Par ailleurs, la Chambre commerciale de la Cour de Cassation, a jugé que satisfait aux exigences des dispositions de l'article R*197-3, b du LPF, la réclamation qui se borne, pour le contester, à se référer à l'avis de la commission départementale de conciliation ; de la sorte, la demande reprend les moyens et conclusions déjà présentés devant cet organisme ([Cass. com., arrêt du 11 mars 1986, pourvoi n° 84-15107](#)).

C. Signature

130

La réclamation doit porter la signature manuscrite de son auteur.

À défaut, l'Administration invite le contribuable, par lettre recommandée avec accusé de réception, à signer la réclamation dans un délai de trente jours (LPF, art. R*197-3, c).

Passé ce délai, les réclamations non signées ou signées irrégulièrement sont irrecevables.

Toutefois, la règle ainsi posée ne s'oppose pas à ce qu'une personne illettrée ou physiquement incapable de signer puisse valablement présenter une réclamation non signée.

1. Irrecevabilité des réclamations non signées ou signées irrégulièrement

140

L'article R*197-3, c du LPF prévoit que l'Administration procède, en cas de réception d'une réclamation ne portant pas la signature manuscrite de son auteur, à une demande de régularisation auprès du contribuable (qui dispose d'un délai de trente jours pour y procéder).

Dans l'hypothèse où l'Administration omet cette formalité, le vice de forme ayant motivé le rejet de ladite réclamation peut être utilement couvert dans la demande adressée au tribunal administratif (LPF, art. R*200-2).

a. Régularisation de la réclamation

150

Dès leur réception, les réclamations non signées doivent être retournées à leur auteur, accompagnées d'une demande de régularisation assortie d'un délai de trente jours.

1° Demande de régularisation

160

Lorsque la réclamation a été régularisée dans le délai imparti, elle est considérée comme régulière dès sa date de réception initiale par le service.

La circonstance que la régularisation intervienne éventuellement après l'expiration du délai de réclamation ne doit donc pas entraîner un rejet pour vice de forme fondé sur le caractère tardif de la demande.

Remarque : Dans le cas, au demeurant exceptionnel, où le contribuable adresserait fin décembre d'une année, peu avant l'expiration du délai de réclamation, une réclamation non signée, puis enverrait au service, dans le délai de régularisation, une réclamation signée dont le contenu ferait apparaître une demande nouvelle, cette réclamation ne serait recevable que pour la demande formulée avant l'expiration du délai de réclamation.

170

Dans les cas où la régularisation n'intervient pas dans le délai de trente jours à compter de la réception de la demande du service, deux situations sont à distinguer :

a° Le contribuable régularise sa situation après l'expiration du délai de trente jours ou réexpédie sa réclamation sans l'avoir signée

180

La réclamation est réputée irrecevable en la forme. Son rejet est, par suite, encouru.

Cependant, il convient, préalablement au prononcé d'une décision de rejet en la forme, de procéder à un examen au fond de la réclamation.

Le vice de forme est définitivement avéré. Il ne peut plus être régularisé dans la demande adressée au tribunal administratif.

b° Le contribuable ne renvoie pas sa réclamation

190

Il est alors considéré comme s'étant désisté de sa demande.

2° Absence de demande de régularisation

200

Si l'Administration a omis d'inviter le requérant à régulariser sa réclamation et a pris une décision de rejet tirée de l'irrecevabilité en la forme de celle-ci, le vice de forme est susceptible d'être régularisé dans la demande introductive d'instance soumise au tribunal.

Mais dans ce cas, le défaut de signature de la réclamation préalable ne peut être utilement couvert par le requérant que dans le délai de recours contentieux fixé par l'[article R*199-1 du LPF](#).

210

Lorsque le directeur n'a pas statué dans les six mois, le contribuable peut saisir le tribunal dans les conditions de l'article R*199-1, 2e alinéa du LPF.

Si le service n'a pas demandé, dans le délai de six mois, la régularisation de la réclamation, il devra le faire, dès réception du mémoire introductif d'instance.

En effet, dans le cas où une telle demande de régularisation ne serait pas opérée, il y aurait lieu de considérer que le contribuable est fondé à se prévaloir de la faculté de régularisation du défaut de signature de sa réclamation préalable à tout moment de l'instance contentieuse.

b. Absence de signature

220

Une réclamation adressée au service des impôts n'est pas recevable :

- si elle ne porte pas la signature de son auteur (CE, 14 mai 1980, n° 16387 et CE, 30 septembre 1981, n° 21581), alors même qu'elle porterait la mention dactylographiée du nom du contribuable et le timbre humide au nom dudit contribuable (CE, 3 mars 1933) ;

- si elle n'est revêtue d'aucune signature (CE, 5 juin 1931, n° 21700, RO, 5637), alors même qu'elle indiquerait le nom et l'adresse de son auteur (CE, 23 octobre 1931, RO, 6293) ; ou qu'elle aurait fait l'objet d'un envoi recommandé avec accusé de réception et que les documents annexes pourraient faire présumer son authenticité (CE, 7e s.-s., 7 décembre 1964, n° 58810) ;

- si elle n'a été signée, ni par le réclamant ni par un mandataire régulièrement constitué (CE, 12 mars 1926, n° 78003, RO, 5085).

En revanche, une réclamation est recevable, bien qu'elle ne comporte aucune signature, lorsqu'elle est accompagnée d'une lettre d'envoi dûment signée de la main du réclamant.

c. Signature irrégulière

1° Signature par simple griffe

230

Une réclamation revêtue d'une simple griffe reproduisant la signature du contribuable par un procédé mécanique a été jugée irrecevable (CE, 15 juin 1942, n° 71724, RO, p. 143).

En revanche, ont été considérées comme recevables, malgré le procédé

mécanique utilisé par le réclamant pour reproduire sa signature sur chacune d'elles, des réclamations qui sont accompagnées d'une lettre d'envoi dûment signée de la main de l'intéressé, car leur authenticité ne peut faire de doute (CE, 18 juillet 1936, RO, 6516).

2° Signature contestée

240

La circonstance que les signatures apposées sur la réclamation et sur la demande portant instance devant le tribunal administratif ne seraient pas identiques ne permet pas de conclure au caractère apocryphe de l'une de ces signatures. En effet, l'âge du réclamant et ses infirmités peuvent expliquer la dissemblance ainsi constatée (CE, 26 octobre 1959, n° 33591, RO, p. 30).

Dans le cas de signatures dissemblables, la demande d'un contribuable ne saurait être rejetée sans qu'il soit établi avec certitude que la réclamation ou la requête présentée ait été signée par un tiers dès lors que le réclamant soutient les avoir signées de sa propre main (CE, 8 juillet 1959, n° 43420, RO, p.459).

3° Signature au nom d'une société

250

À cet égard est irrecevable :

- une réclamation présentée au nom d'une société anonyme et revêtue d'une seule signature, dès lors que, d'après une délibération du conseil d'administration « tous les actes et documents devront, pour engager la société et lui être opposables, obligatoirement porter deux signatures » (CE, 10 mai 1937, RO, p. 281) ;

- une réclamation présentée pour une société à responsabilité limitée qui ne porte, en guise de signature, que l'indication manuscrite de la raison sociale, alors que, d'après les statuts, la signature sociale est constituée par la signature d'un gérant précédée de la mention « Pour X... et Cie, l'un des gérants » ; il est précisé que la raison sociale ne comprend le nom d'aucun associé (CE, 6 juillet 1957, RO, p 389) ; dans le même sens alors même que la raison sociale serait écrite de la main d'un gérant (CE, arrêt du 20 janvier 1971, n°78456) ;

- une réclamation adressée par le gérant d'une société ne portant pas la signature de son auteur et non régularisée dans le délai de réclamation, alors même que ladite réclamation aurait été adressée sous le même pli qu'une autre et que l'Administration ait délivré un récépissé commun (CE, arrêt du 13 février 1970, n°74729).

2. Exception : contribuable illettré ou physiquement incapable de signer

260

Une réclamation non signée est recevable s'il résulte de l'instruction qu'elle émane d'un contribuable qui serait illettré (CE, 5 février 1875, RO, 2656).

En revanche, une réclamation signée non par le contribuable mais par son fils ne justifiant pas d'un mandat régulier n'est pas recevable, dès lors qu'aucun commencement de preuve n'est apporté quant à l'impossibilité matérielle de signer dans laquelle se serait trouvé le contribuable au moment de la remise de la réclamation (CE, 24 mars 1956, n° 34186 ; voir aussi [BOI-CTX-PREA-10-60-I-B](#)).

D. Documents à produire

270

L'article R* 197-3, d du LPF énumère les pièces dont toute réclamation contentieuse doit, à peine de non recevabilité, être accompagnée.

Il s'agit :

- si la réclamation concerne des impôts directs établis par voie de rôle, de l'avis d'imposition (ou d'une copie) ou d'un extrait de rôle délivré par le comptable ;
- si la réclamation concerne des impositions ayant donné lieu à la notification d'un avis de mise en recouvrement, de l'avis ou de l'extrait (dans le cas où plusieurs redevables sont tenus conjointement ou solidairement au paiement) de l'avis de mise en recouvrement (ou de leur copie) ;
- si la réclamation vise des impôts perçus par voie de retenue à la source ou versés sans établissement préalable d'un rôle ou d'un avis de mise en recouvrement, le réclamant doit joindre à sa demande une pièce justifiant le montant de la retenue ou du versement (reçu délivré par la personne qui a effectué la retenue ou duplicata certifié de ce reçu, quittance, duplicata de quittance ou déclaration de recette délivré par le comptable qui a reçu le versement, etc.).

Il est précisé que les réclamations non accompagnées de l'une des pièces indiquées ci-dessus doivent être considérées comme irrecevables, même si elles contiennent des indications suffisantes pour permettre d'identifier les impositions contestées.

Le défaut de production de l'un des documents énumérés par l'article susvisé peut être réparé jusqu'à la décision de l'Administration.

III. Élection de domicile

A. Principe de l'élection de domicile

280

Tout réclamant domicilié hors de France doit faire élection de domicile en France, c'est-à-dire indiquer l'identité d'une personne ainsi que son adresse en France. C'est chez cette personne qu'il sera réputé domicilié pour les besoins de la procédure et que lui seront faites les notifications et communications relatives à la réclamation (LPF, art. R*197-5).

Néanmoins, cette obligation n'est pas applicable aux contribuables qui effectuent simplement un séjour dans un hôtel à l'étranger au moment où ils formulent leur réclamation. En effet, dans ce cas, le contribuable ne peut être regardé comme étant domicilié dans ce pays étranger (CE, 25 octobre 1963, n°s 52334 à 52336, RO, p. 424).

Par ailleurs, cette condition est réputée remplie lorsque la réclamation :

- est présentée par un avocat pour le compte d'un contribuable domicilié hors de France, la qualité du réclamant emportant de plein droit élection de domicile au cabinet du signataire ;

- est présentée par un mandataire domicilié en France, la délivrance du mandat entraînant présomption d'élection de domicile à l'adresse du signataire ;

- émane d'une personne physique ou morale domiciliée à l'étranger mais ayant en France un ou plusieurs centres d'intérêts (résidence secondaire, agence, succursale, etc.). Dans ce cas, le réclamant doit être considéré comme ayant élu domicile au lieu de ses principaux intérêts en France.

En dehors de ces cas et compte tenu de la jurisprudence intervenue en matière de réclamation collective (CE, arrêt du 11 octobre 1978, n°08078), les réclamants doivent être invités à régulariser leur demande dans un délai de trente jours ; cette invitation est faite par lettre recommandée avec accusé de réception (cf. I-B § 30).

Remarque : La circonstance que la réclamation d'une société étrangère, qui est tenue d'élire domicile en France en vertu de l'article R*197-5 du LPF, a été introduite par son mandataire en France, établit que la société a élu domicile chez ce mandataire.

Dès lors que le rejet de la réclamation a été notifié au mandataire, il n'y a pas lieu, conformément à l'article 647 du code de procédure civile (C. proc. Civ), à prorogation des délais normaux de procédure prévue à l'article 643 du C. proc. Civ..

Il en résulte qu'est irrecevable l'assignation introduite plus de deux mois après cette notification (article R*199-1 du LPF) [Cass. com, arrêt du 19 novembre 1991, pourvoi n° 90-14953, Cass. com., arrêt du 2 juin 1992, pourvoi n° 90-17575 et Cass. com., arrêt du 27 février 1996, pourvoi n°92-18146 .

B. Sanctions du défaut d'élection de domicile

290

*La formalité de l'élection de domicile prévue à l'article R*197-5 du LPF n'est pas prescrite à peine de nullité de la procédure (CE, 21 janvier 1959, n° 40668, Leb. chron., p. 51 ; CE, 22 mai 1963, n° 46870, RO, p. 340).*

En outre, la fin de non-recevoir qui résulte du défaut d'élection de domicile n'est pas d'ordre public et ne peut, en conséquence, être soulevée d'office par le tribunal administratif (CE, 25 octobre 1963, n°s 52334 à 52336, RO, p. 424).

IV. Portée des vices de forme

300

Les vices de forme dont les réclamations au service des impôts se trouvent entachées par suite de l'absence d'observation de l'une quelconque des règles fixées par le LPF ont, en principe, pour effet de rendre ces réclamations irrecevables.

Cependant, si certains de ces vices de forme entraînent l'irrecevabilité définitive des réclamations qu'ils affectent, d'autres sont susceptibles d'être régularisés.

A. Vices de forme non susceptibles d'être régularisés

310

Doivent être considérées comme définitivement irrecevables :

- les réclamations collectives, mais seulement en ce qui concerne les signataires autres que le premier ;
- les réclamations relatives aux impôts directs locaux et visant plusieurs communes, mais seulement en ce qui concerne les impositions établies dans les communes autres que celle désignée la première (cf. I-D-1) ;

- les réclamations présentées par un contribuable domicilié hors de France lorsqu'il ne peut être regardé comme ayant, même implicitement, élu domicile en France (cf. III-B).

Les réclamants ont toujours la faculté de réparer les vices de forme définitifs qui affectent leurs demandes en faisant parvenir au service des impôts, avant l'expiration du délai légal de réclamation, une nouvelle réclamation régulière en la forme.

Aussi, le service doit-il toujours inviter les intéressés à régulariser leur demande dans un délai de trente jours ; l'invitation est effectuée par lettre recommandée avec accusé de réception.

La décision de rejet n'est prise que tout autant que le contribuable n'a pas déféré à cette invitation.

B. Vices de forme susceptibles d'être régularisés

320

Les vices de forme énumérés ci-après peuvent être réparés jusqu'à la décision du directeur , la régularisation devant être considérée comme valable même si elle intervient après l'expiration du délai de réclamation :

- absence de mention de l'imposition contestée (cf. II-A et LPF, art. R*197-3, a) ;
- absence d'exposé sommaire des moyens et des conclusions (cf. II-B et . LPF, art. R*197-3, b) ;
- défaut de production de l'avis d'imposition, de l'avis de mise en recouvrement ou d'une pièce en tenant lieu, d'une pièce justifiant le montant de la retenue ou du versement de l'impôt contesté (cf. II-D et LPF, art. R*197-3, d).

La possibilité de régularisation ainsi ouverte résulte notamment des dispositions de l'avant-dernier alinéa de l'article R*200-2 du LPF, aux termes duquel ces vices de forme peuvent, lorsqu'ils ont motivé le rejet d'une réclamation, être utilement couverts dans la demande au tribunal administratif.

Il en est de même, aux termes du dernier alinéa de l'article R*200-2 du LPF, pour le défaut de signature de la réclamation lorsque l'Administration a omis de demander la régularisation dans les conditions prévues à l'article R*197-3, c du LPF (cf. II-C).

Il convient d'admettre, en outre, que les dispositions des deux derniers alinéas de l'article R*200-2 du LPF trouvent également leur application en ce qui concerne les réclamations visant les droits d'enregistrement, de timbre et la taxe de publicité foncière dont le contentieux relève de la compétence du tribunal de grande instance.

330

Par ailleurs, l'assimilation, **par le juge administratif** de la signature d'une personne non mandatée pour agir au nom du contribuable à un défaut de signature implique la possibilité de régularisation prévue à l'article R*200-2 du LPF.

En ce sens : CE, arrêt du 1er mars 1989, n°s 79218 et 79283, et CAA LYON, arrêt du 26 juillet 1990, requête n° 89LY01692.

En conséquence, l'absence de mandat - ou la production d'un mandat irrégulier - peut être régularisée dans les conditions suivantes :

- au stade de la réclamation :

Avant l'intervention de la décision du directeur, la régularisation intervient par la production d'un mandat enregistré dans le délai légal de réclamation (cf. CE, arrêt du 5 février 1986, n°34256).

Après notification d'une décision de rejet pour irrecevabilité, le vice de forme peut être régularisé par la demande adressée au tribunal administratif, dans le délai de recours contentieux, présentée par le contribuable lui-même (CAA NANCY, arrêt du 19 juin 1990, n° 89NC00224) ou par une personne ayant qualité pour agir en son nom sans mandat (CE, 1er mars 1989, n°s 79218 et 79283 ; CE, arrêt du 3 mai 1989, n° 78223), ainsi que par une personne dûment mandatée.

En l'absence de décision du directeur dans le délai de six mois, la régularisation peut intervenir, dans les conditions de l'alinéa précédent, à tout moment de l'instance contentieuse.

- au stade de l'instance juridictionnelle :

Dans le délai de recours contentieux, le défaut de qualité du signataire de la demande introductive d'instance ou de la requête peut être régularisé par la production d'un mandat.

Nonobstant l'expiration du délai de recours, la régularisation peut être effectuée, jusqu'à la clôture de l'instruction, par la production d'une lettre, d'une copie de la requête ou d'un mémoire dûment signé par le contribuable (CAA LYON, 26 juillet 1990, n° 1692).

S'agissant du juge judiciaire, la jurisprudence n'est pas définitivement fixée :

- en défaveur de la possibilité d'une régularisation, cf. Cass. com., arrêt du 10 octobre 1989, pourvoi n°87-19363. ;

- en faveur de la possibilité d'une régularisation, cf. Cass. com., arrêt du 16 mai 1995, pourvoi n°93-18216.

Provisoirement, il est préconisé aux services de retenir pour l'avenir la solution la plus favorable aux redevables, telle qu'adoptée par le dernier arrêt en date, et ainsi de faire application de l'article R*197-3, c du LPF.

340

À défaut de régularisation devant le tribunal administratif, les réclamations entachées des vices de forme mentionnés au IV-B § 320 et 330 sont irrecevables (en ce qui concerne l'irrecevabilité d'une réclamation non motivée, CE, 13 janvier 1960, n°s 24086 et 24087).

En l'espèce, il n'y avait pas eu régularisation devant le tribunal. La décision du Conseil d'Etat se fonde sur l'irrecevabilité de la réclamation au directeur (actuellement service des Impôts) et non sur l'irrecevabilité de la demande au tribunal.

Par ailleurs, si le défaut d'indication de la contribution contestée ou le défaut de production de l'avis d'imposition ainsi que l'absence d'exposé sommaire des moyens et des conclusions dans la réclamation au service des impôts, peuvent être couverts devant le tribunal administratif, ils ne peuvent l'être en appel devant la cour administrative d'appel (CE, 7 juin 1929, n° 4818, RO, 5359). Dans cette affaire, le requérant avait produit son avis d'imposition devant la haute juridiction administrative.

350

Enfin, d'une manière générale, les vices de forme dont peuvent se trouver entachées les réclamations ne privent pas le service du pouvoir, qu'il tient de l'[article R*211-1 du LPF](#), de prononcer d'office, en toute matière fiscale, le dégrèvement des impositions ou fractions d'imposition qui sont reconnues former surtaxe.