

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts
DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-CTX-PREA-10-20-12/09/2012

Date de publication : 12/09/2012

**CTX – Contentieux de l'assiette de l'impôt – Procédure préalable devant
le service – Notions générales sur les délais d'introduction 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 2 : Notions générales sur les délais d'introduction des réclamations

Sommaire :

- I. Principes généraux applicables aux délais de présentation d'une réclamation
 - A. Obligation de réclamer dans les délais légaux
 - B. Date de présentation des réclamations
 - C. Computation des délais
- II. Conséquences : réclamations présentées hors du délai légal
 - A. Réclamations prématurées
 - B. Réclamations tardives

1

Les réclamations doivent, sous peine d'irrecevabilité, être présentées dans un délai variant en fonction de l'impôt qu'elles concernent.

Ce principe et ses conséquences (réclamations prématurées ou tardives), font l'objet des développements du présent chapitre.

S'agissant du délai général de réclamation institué par le [1er alinéa de l'article R*196-1 du livre des procédures fiscales \(LPF\)](#) et celui applicable aux impôts directs locaux et à leurs taxes annexes ([LPF, art. R* 196-2](#)) ils sont examinés s au [BOI-CTX-PREA-10-30](#).

Quant aux règles régissant les autres délais prévus, soit à l'endroit des impôts directs établis par voie de rôle et des retenues à la source ([LPF, art R* 196-1, 2ème alinéa](#)), soit lorsque le contribuable a

fait l'objet d'une procédure de rectification ([LPF, art. R* 196-3](#)) ou dans certains cas particuliers, elles sont étudiées au [BOI-CTX-PREA-10-40](#).

Remarque : Toutefois, en ce qui concerne les délais applicables à certaines réclamations de nature spécifique : pertes de récoltes, vacance de maison ou inexploitation d'immeuble à usage commercial ou industriel ([LPF, art. R* 196-4](#) et [R* 196-5](#)), il y a lieu de se reporter à la série IF-impôts fonciers.

En principe, les délais spéciaux ou particuliers sont destinés à permettre au contribuable de présenter une demande contentieuse malgré l'expiration du délai général de réclamation.

Toutefois, lorsque ces délais viennent à expiration avant le délai général, aucune irrecevabilité tirée de leur non observation ne doit être opposée au contribuable si ce dernier a présenté sa réclamation avant l'expiration du délai général.

En d'autres termes, il y a toujours lieu de faire bénéficier le contribuable du délai qui lui est le plus favorable, c'est-à-dire celui qui vient en dernier à expiration.

I. Principes généraux applicables aux délais de présentation d'une réclamation

A. Obligation de réclamer dans les délais légaux

10

Pour être recevables, les réclamations adressées au service des impôts doivent, quels que soient les impôts, droits ou taxes qu'elles concernent, être présentées dans les délais fixés par la loi.

20

Le droit de réclamer est, pendant toute la durée des délais prévus par la loi, ouvert au contribuable qui peut donc utilement, à l'intérieur du délai légal, renouveler sa réclamation sans qu'il soit nécessaire que celle-ci repose sur des moyens de fait ou de droit nouveaux.

En conséquence, aucune irrecevabilité tirée du rejet de la réclamation précédente ne peut être opposée à cette nouvelle réclamation ([CE, arrêt du 12 juillet 1974, n° 87076](#) ; [Cass. com., arrêt du 6 décembre 1978, pourvoi n°77-13521](#)).

De même, un contribuable ayant vu sa réclamation rejetée par le service des impôts et qui n'a saisi le tribunal administratif qu'après l'expiration du délai de recours est fondé à contester de nouveau l'imposition, s'il est encore dans le délai de réclamation, et à saisir le cas échéant le tribunal de la nouvelle décision du service.

B. Date de présentation des réclamations

30

Aux termes de l'[article L286 du LPF](#), toute personne tenue de respecter une date limite ou un délai pour présenter une demande peut satisfaire à cette obligation au plus tard à la date prescrite au

moyen d'un envoi postal, le cachet de la poste faisant foi, ou d'un procédé télématique ou informatique homologué permettant de certifier la date d'envoi.

Aussi, la date à retenir pour apprécier la recevabilité d'une réclamation est-elle celle de son envoi.

C. Computation des délais

40

Les délais fixés pour la présentation des réclamations au service des impôts ne sont pas des délais francs, c'est-à-dire, en particulier, que le jour de l'échéance y reste compris.

Dès lors, ils ne subissent aucune prorogation dans le cas où le dernier jour est un samedi ou un jour férié.

Remarque : Sont jours fériés : le dimanche, le 1er janvier, le lundi de Pâques, le 1er mai, le 8 mai, l'Ascension, le lundi de Pentecôte, le 14 juillet, le 15 août, le 1er novembre, le 11 novembre et le 25 décembre.

50

Toutefois, par tolérance administrative, si le dernier jour du délai est un dimanche ou un autre jour férié, il est admis, en raison de la fermeture des bureaux et de l'absence de distribution du courrier, que les réclamations envoyées au service des impôts par le courrier du premier jour ouvrable qui suit doivent être considérées comme recevables.

II. Conséquences : réclamations présentées hors du délai légal

A. Réclamations prématurées

60

Les réclamations qui sont envoyées au service des finances publiques antérieurement à la date servant de point de départ au délai de réclamation fixé par la loi sont irrecevables comme prématurées.

Il en est ainsi des réclamations qui sont adressées à ce service :

- avant la date de mise en recouvrement du rôle ou de la date de notification de l'avis de mise en recouvrement, si l'impôt contesté a donné lieu à l'émission d'un rôle ou à l'établissement d'un avis de mise en recouvrement.

En ce sens notamment : [Cass. com., arrêt du 7 novembre 1973, pourvoi n°71-10884 et 71-14744](#) ; [Cass. com., arrêt du 16 juin 1975, pourvoi n° 74-11861](#)) ;

- avant la date de paiement de l'impôt contesté si celui-ci n'a donné lieu, ni à l'émission d'un rôle, ni à la notification d'un avis de mise en recouvrement.

70

Toutefois, une réclamation prématurée peut être régularisée par la production, antérieurement à la décision du directeur, de l'avis d'imposition.

Ainsi, un tribunal a pu valablement déclarer recevable une réclamation prématurée dès lors qu'antérieurement au jugement cette demande s'est trouvée régularisée par l'émission de l'avis de mise en recouvrement (Cass. com., arrêt du 5 janvier 1988, pourvoi n°86-15801).

80

Par ailleurs, en matière d'impôts directs établis par voie de rôle, il convient de considérer comme recevables bien qu'elles soient, en principe, prématurées, les réclamations présentées avant la date de mise en recouvrement du rôle mais après réception par le contribuable de l'avis d'imposition relatif à l'imposition contestée.

Ainsi, la Haute Assemblée a jugé recevable une réclamation présentée à la suite de la réception de l'avertissement concernant la cotisation en cause, c'est-à-dire à une date où le rôle comprenant cette cotisation a été rendu exécutoire, même s'il n'a pas encore été mis en recouvrement (CE, arrêt du 10 février 1936, n° 27076, RO, 6370 ; CE, arrêt du 12 juillet 1937, n° 52528, RO, p. 447).

90

De même en ce qui concerne les impôts, droits ou taxes autres que les impôts directs, doivent être considérées comme recevables les réclamations produites entre la date de notification de l'avis de mise en recouvrement -ou la date du paiement de l'impôt si celui-ci a été versé sans émission préalable d'un avis de mise en recouvrement- et la date du point de départ du délai, dans le cas où cette dernière date est postérieure à la précédente (cf. [BOI-CTX-PREA-10-30-I-C, § 60 à 90](#)).

Il n'y a donc lieu de considérer comme prématurées que les demandes produites au cours de la procédure d'imposition, en réponse, par exemple, à la proposition de rectification.

En pareil cas, il convient d'informer le contribuable que sa réclamation est prématurée et qu'il lui appartiendra, le cas échéant, de la renouveler dans le délai légal.

B. Réclamations tardives

100

Toute réclamation présentée après la date d'expiration du délai légal est irrecevable comme entachée de déchéance ou de forclusion.

En ce sens, il a été jugé qu'un contribuable qui n'a pas contesté le prélèvement prévu à l'ancien article 235 quater du CGI qui lui a été réclamé à raison de certains profits de construction n'est pas recevable, à l'occasion du litige concernant sa cotisation d'impôt sur le revenu sur laquelle ledit prélèvement a été imputé, à soutenir qu'il n'était pas redevable de ce prélèvement. En effet, à la date à laquelle le contribuable avait réclamé contre la cotisation d'impôt sur le revenu qui lui avait été assignée, le délai pour contester le prélèvement prévu à l'ancien article 235 quater du CGI était expiré (CE, 7 mars 1973, n° 79533, RJ, IV, p. 34).

110

La déchéance encourue pour inobservation des délais de réclamation ne peut être combattue par aucune excuse.

C'est ainsi qu'un contribuable ne peut se prévaloir de:

- ce qu'au moment de la mise en recouvrement du rôle il était absent, obligé de s'absenter fréquemment de son domicile, malade ou dans une maison de détention ;
- ce qu'il ne serait pas domicilié dans la commune où sont situées ses propriétés foncières et de ce qu'il n'aurait, dans cette commune, aucun représentant ;
- ce que l'avertissement aurait été distribué avec retard par suite de la négligence du concierge ;
- ce qu'il aurait été inscrit au rôle avec un prénom inexact, si l'avertissement pour le paiement de la contribution a été remis à son domicile ;
- ce que l'Administration aurait tardé à lui adresser l'avertissement ;
- ce que sa réclamation n'est que la reproduction d'une demande semblable, formée l'année précédente;
- ce qu'il aurait formé, dans le délai légal, une demande en remise pour la même cotisation ;
- ce qu'il aurait introduit, dans le délai légal, une instance devant le tribunal civil.

La non-observation des délais est un moyen d'ordre public qui peut être soulevé - même d'office par le juge de l'impôt- à tout moment de la procédure ; cette irrégularité ne peut pas être utilement couverte devant le tribunal administratif (CE, 4 mars 1970, n°72530).

120

Il est à noter cependant que, dans la pratique, cette règle est largement tempérée du fait que la déchéance dont se trouve entachée une réclamation ne fait pas obstacle à ce que l'Administration prononce d'office le dégrèvement ou la restitution des droits qui sont reconnus former surtaxe et, par suite, donne satisfaction en totalité ou en partie aux réclamations tardives (LPF, art. R* 211-1).