

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-CTX-PREA-20-20240515

Date de publication : 15/05/2024

CTX - Contentieux de l'assiette de l'impôt - Procédure préalable devant le service - Règles particulières à certains impôts

Positionnement du document dans le plan :

CTX - Contentieux

Contentieux de l'assiette de l'impôt - Procédure préalable devant le service

Titre 2 : Règles particulières à certains impôts

Sommaire :

- I. Procédure d'instruction sur place des demandes de remboursement de crédits de TVA
 - A. Champ d'application
 - 1. Objet de la procédure
 - 2. Conditions de mise en œuvre de la procédure
 - B. Modalités de mise en œuvre et garanties offertes au contribuable
 - 1. Agents compétents pour mettre en œuvre la procédure d'instruction sur place
 - 2. Engagement de la procédure
 - 3. Déroulement des interventions
 - a. Lieu et horaires de déroulement de l'instruction
 - b. Documents pouvant être examinés
 - c. Obligation de délivrance de copie de documents
 - d. Conséquences en cas d'empêchement de procéder à l'instruction sur place du fait du contribuable
 - 4. Durée de l'instruction
 - a. Computation du délai de quatre mois
 - b. Computation du délai de soixante jours
 - 5. Clôture de l'instruction
 - a. Notification de la décision de l'administration
 - b. Voies de recours contre la décision de l'administration
 - c. Articulation avec la procédure de vérification de comptabilité
 - C. Procédure d'instruction sur place des demandes de remboursement de crédits de TVA du représentant de l'assujetti unique
 - 1. Application des règles générales
 - 2. Particularités liées à l'assujetti unique
 - a. Engagement de la procédure
 - b. Durée de l'instruction
 - c. Notification de la décision de l'administration
- II. Règles spécifiques aux réclamations portant sur la taxe foncière
- III. Règles relatives aux réclamations portant sur les droits d'enregistrement, la taxe sur la publicité foncière, le timbre et les autres droits et taxes assimilés aux droits d'enregistrement

Actualité liée : [15/05/2024 : CTX - TVA - CF - Procédure d'instruction sur place des demandes de remboursement de crédits de TVA \(LPF, art. L. 198 A\)](#)

1

Des dispositions particulières régissent la présentation, l'instruction et le règlement des réclamations qui tendent à obtenir le bénéfice d'un droit spécialement reconnu par un texte législatif ou réglementaire en matière :

- de remboursement de crédits de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) ;
- d'impôts locaux ;
- de droits d'enregistrement, de taxe sur la publicité foncière, de timbre et d'autres droits et taxes assimilés aux droits d'enregistrement.

I. Procédure d'instruction sur place des demandes de remboursement de crédits de TVA

10

La procédure d'instruction sur place des demandes de remboursement de crédits de TVA, codifiée à l'[article L. 198 A du livre des procédures fiscales \(LPF\)](#) permet à l'administration fiscale de s'assurer, en se rendant dans les locaux de l'entreprise, du bien-fondé des demandes de remboursement de crédits de TVA qu'elle a présentées.

A. Champ d'application

1. Objet de la procédure

20

Conformément à l'[article L. 198 A du LPF](#), la procédure d'instruction sur place peut être mise en œuvre uniquement pour le contrôle des demandes de remboursement de crédits de TVA.

Cette procédure n'est donc pas applicable lorsque l'entreprise est débitrice de TVA.

En outre, même si l'entreprise est créditrice de TVA, cette procédure ne peut être mise en œuvre que pour le contrôle des crédits de TVA dont le remboursement est demandé par le contribuable.

Lorsqu'elle est mise en œuvre, cette procédure ne peut conduire qu'à recueillir les éléments permettant de vérifier l'existence et le montant du crédit de TVA dont l'entreprise demande le remboursement. Toutefois, dans ce cadre, le service est en droit de vérifier sur place l'ensemble du chiffre d'affaires taxable ou exonéré et l'ensemble de la TVA collectée et/ou déductible ayant concouru à la formation de ce crédit de TVA.

Remarque : L'instruction sur place ne constitue pas une vérification de comptabilité au sens de l'[article L. 13 du LPF \(I-B-5-c § 170\)](#).

30

Cette procédure s'inscrit dans le cadre de l'instruction des demandes contentieuses.

Conformément à la jurisprudence constante du Conseil d'État, les demandes de remboursement de crédits d'impôt présentent le caractère de réclamation contentieuse (CE, décision du 3 octobre 2012, n° 342386, ECLI:FR:CESSR:2012:342386.20121003).

Dès lors, cette procédure ne peut aboutir qu'au rejet total ou à une admission partielle ou totale de la demande de remboursement de crédits de TVA.

Remarque : Aucun rappel de TVA ne peut être effectué dans ce cadre.

2. Conditions de mise en œuvre de la procédure

40

L'article L. 198 A du LPF confère une simple faculté à l'administration fiscale. Celle-ci n'est donc pas tenue de mettre en œuvre la procédure d'instruction sur place afin de s'assurer du bien-fondé d'une demande de remboursement de crédits de TVA.

L'administration fiscale conserve donc la possibilité d'instruire la demande du bureau ou dans le cadre d'une procédure de vérification de comptabilité (LPF, art. L. 13).

B. Modalités de mise en œuvre et garanties offertes au contribuable

1. Agents compétents pour mettre en œuvre la procédure d'instruction sur place

50

Conformément au I de l'article L. 198 A du LPF, seuls les agents de l'administration fiscale ayant au moins le grade de contrôleur peuvent mettre en œuvre la procédure d'instruction sur place.

2. Engagement de la procédure

60

Le contribuable doit être informé par l'administration fiscale qu'elle instruira sur place sa demande de remboursement de crédits de TVA préalablement à l'engagement de la procédure.

À cet effet, en application du I de l'article L. 198 A du LPF, le service instructeur adresse au contribuable un avis d'instruction sur place n° **4020 SD**.

Cet avis doit mentionner la date de la demande de remboursement de crédits de TVA sollicité par le contribuable et la date à laquelle l'administration se présentera dans les locaux de l'assujetti.

Conformément au III de l'article L. 198 A du LPF, cet avis fait également mention de la possibilité pour l'administration de rejeter la demande de remboursement pour défaut de justification lorsque, du fait du contribuable, la procédure d'instruction sur place n'a pu être mise en œuvre dans un délai de soixante jours à compter de la date de notification de l'avis d'instruction sur place.

Enfin, cet avis précise que le contribuable a la faculté de se faire assister par un conseil de son choix.

3. Déroulement des interventions

a. Lieu et horaires de déroulement de l'instruction

70

L'instruction des demandes de remboursement de crédits de TVA prévue à l'[article L. 198 A du LPF](#) s'effectue sur place, dans les locaux de l'entreprise.

Le service instructeur peut avoir accès aux locaux à usage professionnel, ainsi qu'aux terrains et aux entrepôts. Il a également accès aux moyens de transport à usage professionnel et à leur chargement.

Si les locaux sont à usage mixte, les agents ne peuvent avoir accès aux parties de ces locaux affectées au domicile privé.

Enfin, l'accès aux locaux de l'entreprise n'est autorisé qu'entre 8 heures et 20 heures et durant les heures d'activité professionnelle de l'assujetti.

b. Documents pouvant être examinés

80

Conformément au I de l'[article L. 198 A du LPF](#), dans le cadre de l'intervention sur place, les agents de l'administration peuvent procéder à des constats matériels, consulter les livres ou documents comptables dont la présentation est prévue par le code général des impôts ainsi que toutes les pièces justificatives afférents à la demande de remboursement. Plus largement, ils peuvent obtenir tous renseignements et justifications utiles à l'instruction de la demande formulée par le contribuable.

Remarque : Dès lors que l'instruction sur place ne constitue pas une vérification de comptabilité, les dispositions du I de l'[article L. 47 A du LPF](#), prévoyant la remise d'une copie des fichiers des écritures comptables sous forme dématérialisée, ne sont pas applicables.

L'instruction sur place a pour objet de s'assurer du bien fondé de la demande de remboursement de crédits de TVA. Elle peut donc permettre de vérifier l'existence de l'entreprise ayant déposé la demande de remboursement, la réalité de son activité, ou encore son droit à collecter et déduire de la TVA.

Elle peut conduire ensuite les agents à consulter sur place les factures afférentes à la demande et à examiner les éléments de toute nature concourant à la détermination du montant de crédits de TVA dont le remboursement est demandé, que ces éléments concernent la TVA collectée ou la TVA déductible.

c. Obligation de délivrance de copie de documents

90

Conformément à l'[article L. 13 F du LPF](#), les agents de l'administration fiscale peuvent prendre copie des documents dont ils ont connaissance dans le cadre de cette procédure sans que le contribuable puisse s'y opposer, sous peine de l'application de l'amende prévue au deuxième alinéa de l'[article 1734 du CGI](#).

Pour plus de précisions sur cette obligation de délivrance de copie de documents pour les contribuables, il convient de se reporter au [BOI-CF-CPF-40](#).

d. Conséquences en cas d'empêchement de procéder à l'instruction sur place du fait du contribuable

100

Si, du fait du contribuable, l'administration n'a pas pu procéder aux constats matériels ou consulter sur place les livres, documents et pièces justificatives nécessaires pour instruire la demande de remboursement de crédits de TVA dans un délai de soixante jours à compter de la date de notification de l'avis d'instruction sur place, elle peut rejeter la demande de remboursement pour défaut de justification (LPF, art. L. 198 A, III).

Le rejet de la demande de remboursement de crédits de TVA est motivé dans la lettre n° **4140-SD**.

4. Durée de l'instruction

110

La durée de l'instruction est soumise à un double délai qui ne peut être prolongé.

D'une part, en application du IV de l'article L. 198 A du LPF, la décision d'admission totale ou partielle ou la décision de rejet de l'administration doit intervenir dans un délai de quatre mois à compter de la notification au contribuable de l'avis d'instruction sur place.

D'autre part, conformément au II de l'article L. 198 A du LPF, l'agent instructeur doit se prononcer dans les soixante jours de la première intervention sur place.

120

Le V de l'article L. 198 A du LPF prévoit qu'en l'absence de décision de l'administration prise avant l'expiration de l'un de ces délais, il est fait droit à la demande de remboursement de crédits de TVA formulée par le contribuable.

Le remboursement du crédit de TVA accordé dans ce cadre ne vaut pas prise de position de l'administration au regard d'un texte fiscal et peut donc être remis en cause lors d'un contrôle ultérieur.

a. Computation du délai de quatre mois

130

Pour apprécier le délai de quatre mois prévu au IV de l'article L. 198 A du LPF, il convient de retenir :

- pour point de départ, la date de réception de l'avis d'instruction ;
- pour point d'arrivée, la date de réception de la décision de l'administration.

Le délai se calcule de quantième à quantième quel que soit le nombre de jours composant les mois compris dans le délai. Lorsqu'il n'existe pas de quantième identique, le délai expire alors au dernier jour du mois.

Exemple : L'administration adresse un avis d'instruction sur place, qui est notifié au contribuable le 31 mai. Elle a alors jusqu'au 30 septembre pour notifier au contribuable sa décision. En l'absence à cette date de décision de la part de l'administration, cette dernière devra procéder au remboursement total du crédit de TVA.

b. Computation du délai de soixante jours

140

Pour apprécier le délai de soixante jours prévu au II de l'article L. 198 A du LPF, il convient de retenir :

- pour point de départ, le jour de la première intervention sur place ;
- pour point d'arrivée, la date de réception de la décision de l'administration. Cette réception doit intervenir au plus tard la veille du sixantième jour à compter de la première intervention.

Si la date initialement fixée est ultérieurement modifiée à la demande du contribuable ou à l'initiative du service, le délai légal doit être décompté à partir de la nouvelle date retenue. Il en est ainsi, quels que soient les motifs qui ont pu conduire à reporter l'instruction. Dans ce cas, le service informe le contribuable par écrit de la date à laquelle est reporté la première intervention sur place. Le report de l'instruction sur place à la demande du contribuable ne peut être accordé que pour des motifs sérieux et la requête doit être présentée par écrit.

Exemple : Lorsque l'administration adresse un avis d'instruction sur place notifié le 13 mars au contribuable avec une première intervention sur place fixée au 30 mars et que cette dernière a effectivement lieu le 5 avril, l'administration a alors jusqu'au 2 juin pour notifier sa décision au contribuable. Si la décision de l'administration n'a pas été notifiée au plus tard le 2 juin, cette dernière doit procéder au remboursement total du montant de la demande de remboursement de crédits de TVA.

5. Clôture de l'instruction

a. Notification de la décision de l'administration

150

La décision de l'administration est formalisée par l'envoi d'une lettre n° **4155-SD** pour les admissions totales et n° **4135-SD** et **4140-SD** pour les admissions partielles ou les rejets.

Si l'administration rejette partiellement ou totalement la demande de remboursement de crédits de TVA, y compris pour défaut de justification ou impossibilité à mener l'instruction sur place ([I-B-3-d § 100](#)), sa décision doit être motivée, conformément au II de l'[article L. 198 A du LPF](#).

La décision de l'administration doit être notifiée au contribuable dans les délais prévus par la loi, exposés au [I-B-4 § 110 à 140](#). À défaut, il est fait intégralement droit à la demande de remboursement (LPF, art. L. 198 A, V).

b. Voies de recours contre la décision de l'administration

160

En cas d'admission partielle ou de rejet total de la demande de remboursement de crédits de TVA, suite à la procédure d'instruction sur place, le contribuable peut engager un recours juridictionnel, en application de l'[article L. 199 du LPF](#).

En application de l'[article R.* 199-1 du LPF](#), le contribuable dispose d'un délai de deux mois à partir du jour où il reçoit l'avis portant notification de cette décision pour introduire une instance devant le tribunal administratif.

c. Articulation avec la procédure de vérification de comptabilité

170

En application du VI de l'[article L. 198 A du LPF](#), les opérations réalisées dans le cadre de l'instruction sur place des demandes de remboursement de crédits de TVA ne constituent pas une vérification de comptabilité au sens de l'[article L. 13 du LPF](#).

Dès lors, une vérification de comptabilité peut être réalisée postérieurement à la procédure d'instruction sur place et porter sur l'ensemble des opérations des années non prescrites, y compris la TVA et les remboursements de crédits de TVA déjà examinés dans le cadre d'une instruction sur place.

C. Procédure d'instruction sur place des demandes de remboursement de crédits de TVA du représentant de l'assujetti unique

1. Application des règles générales

180

Le 2 du III de l'[article 256 C du code général des impôts \(CGI\)](#) prévoit que le représentant d'un assujetti unique s'engage à obtenir le remboursement de crédits de TVA.

Dans ce cadre, la procédure d'instruction sur place prévue à l'[article L. 198 A du LPF](#) peut être mise en œuvre par l'administration.

2. Particularités liées à l'assujetti unique

a. Engagement de la procédure

190

Dans le cadre de l'instruction d'une demande de remboursement de crédits de TVA déposée par le représentant d'un assujetti unique, plusieurs membres peuvent faire l'objet d'une instruction sur place.

Ainsi, lorsqu'une demande de remboursement de crédits de TVA est déposée par le représentant d'un assujetti unique, le second alinéa du I de l'[article L. 198 A du LPF](#) prévoit que l'avis d'instruction sur place est adressé à un ou plusieurs membres de l'assujetti unique dont les opérations ont concouru à la formation du crédit de TVA.

Dans ce cas, il est précisé que le représentant est informé de l'engagement de la ou des procédures d'instruction sur place.

b. Durée de l'instruction

200

Les délais prévus aux II et au IV de l'[article L. 198 A du LPF \(I-B-4 § 110 et suivants\)](#) ne sont pas applicables à l'instruction d'une demande de remboursement de crédits de TVA déposée par le représentant d'un assujetti unique (LPF, art. L. 198 A, V).

Dans le cadre de l'instruction d'une demande de remboursement de crédits de TVA déposée par le représentant d'un assujetti unique, les délais de droit commun prévus en matière de réclamation contentieuse sont applicables à la réponse de l'administration ([II § 50 et suivants du BOI-CTX-PREA-10-80](#)).

c. Notification de la décision de l'administration

210

La décision de l'administration doit être notifiée au représentant de l'assujetti unique.

L'article L. 198 A du LPF prévoit également que les membres de l'assujetti unique ayant fait l'objet d'une procédure d'instruction sur place sont informés de la décision transmise au représentant.

II. Règles spécifiques aux réclamations portant sur la taxe foncière

220

Les règles spécifiques aux réclamations portant sur les taxes foncières sont exposées, en ce qui concerne :

- la demande de dégrèvement de la taxe foncière sur les propriétés bâties (TFPB) en cas de vacance de maison ou d'inexploitation d'immeuble à usage industriel ou commercial, au [BOI-IF-TFB-50-20-30](#) ;
- la demande de dégrèvement de la TFPB en cas de vacance de logement à usage locatif, au [BOI-IF-TFB-50-20-40](#) ;
- les demandes de dégrèvement de la taxe foncière sur les propriétés non bâties, au [BOI-IF-TFNB-50-10-20](#).

230

Les règles particulières relatives aux autres impôts locaux ou à la contestation de l'évaluation cadastrale sont, pour leur part, examinées dans la série IF ([BOI-IF](#)).

III. Règles relatives aux réclamations portant sur les droits d'enregistrement, la taxe sur la publicité foncière, le timbre et les autres droits et taxes assimilés aux droits d'enregistrement

240

Les règles relatives aux réclamations portant sur les droits d'enregistrement, la taxe sur la publicité foncière, le timbre et les autres droits et taxes assimilées aux droits d'enregistrement sont exposées, en ce qui concerne :

- les demandes en restitution de droits perçus sur les actes, au [BOI-ENR-DG-70-20](#) ;
- les demandes en restitution de droits de mutation par décès, au [BOI-ENR-DG-70-30](#) ;
- les demandes en restitution portant sur les droits perçus à l'occasion des démembrements de propriété, au [BOI-ENR-DG-70-40](#) ;
- les autres demandes en restitution, au [BOI-ENR-DG-70-50](#).