

N° 451206 – M. R...

9^{ème} et 10^{ème} chambres réunies

Séance du 6 juillet 2022

Lecture du 22 juillet 2022

CONCLUSIONS

Mme Céline GUIBE, Rapporteuse publique

Ce pourvoi vous permettra de déterminer la durée du délai spécial de réclamation ouvert aux contribuables par les dispositions de l'article R. 196-3 du LPF lorsque l'administration fiscale bénéficie d'un délai de reprise étendu de dix ans à raison de la découverte d'une activité occulte.

Les faits sont les suivants. M. R... a fait l'objet d'une vérification de comptabilité portant sur les années 2007 à 2009, qui a débouché sur une proposition de rectification datée du 9 juin 2010 notifiant des rappels de TVA au titre de l'exercice d'une activité occulte de vente de cartes téléphoniques exercée au cours de la période du 1^{er} janvier 2008 au 28 février 2009. Ces rappels, ont été assortis de la majoration de 80% prévu par le c du I de l'article 1728 du CGI. L'intéressé a présenté, sans succès, une réclamation contre ces impositions le 29 décembre 2014. Tant le tribunal administratif de Lille que la cour administrative d'appel de Douai ont rejeté la demande de décharge de M. R... au motif que cette réclamation était tardive, et donc irrecevable.

Rappelons que le délai général de réclamation ouvert aux contribuables par l'article R. 196-1 du LPF expire, s'agissant des impôts autres que les impôts locaux, le 31 décembre de la deuxième année suivant la mise en recouvrement de l'impôt, ou, à défaut, son versement, ou l'évènement motivant la réclamation. Par exception, l'article R. 196-3 du LPF prévoit que, lorsqu'il fait l'objet d'une procédure de reprise ou de rectification, le contribuable dispose d'un délai égal à celui de l'administration pour présenter ses propres réclamations. Ce délai spécial, issu d'une loi du 27 décembre 1963, a été conçu, selon l'expression du président Martin, comme un « droit de rétorsion » du contribuable, destiné à replacer celui-ci sur un pied d'égalité avec l'administration en cas d'usage de son droit de reprise (plén. 28 novembre 1986, n° 47147, RJF 2/87 n° 236, concl. Ph. Martin Dr. fisc. 6/88 c. 233).

Vous avez jugé que le point de départ de ce délai spécial correspondait à la date de notification de la proposition de rectification, à condition qu'elle ait été régulièrement effectuée. L'intervention postérieure de la mise en recouvrement des impositions n'a donc pas d'incidence sur la computation de ce délai (n° 47147, préc. ; 26 janvier 2021, Société Accor, n° 437802, aux tables, RJF 04/21 n° 419).

On sait, par ailleurs qu'en matière de TVA, le droit de reprise de l'administration s'exerce normalement, en vertu du premier alinéa de l'article L. 176 du LPF, jusqu'à la fin de la

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

troisième année suivant celle au cours de laquelle la taxe est devenue exigible. Le troisième alinéa du même article prévoit toutefois, par exception au premier, que le droit de reprise de l'administration s'exerce jusqu'à la fin de la dixième année qui suit celle au titre de laquelle la taxe est devenue exigible en cas de flagrance fiscale ou lorsque le contribuable exerce une activité occulte.

En l'occurrence, la cour de Douai a jugé que le délai spécial de réclamation ouvert par les dispositions de l'article R. 196-3 du LPF était égal au délai de reprise dont l'administration avait effectivement usé à l'égard du contribuable. Et elle a estimé qu'en l'espèce, l'administration n'avait pas fait usage du délai de reprise étendu de 10 ans qui lui était ouvert du fait de la découverte de l'activité occulte de M. R..., mais qu'elle s'était contentée du délai de reprise de droit commun de trois ans, de sorte que l'intéressé ne disposait, symétriquement, que d'un délai de trois ans pour déposer sa propre réclamation.

La solution rejoint celle qu'avait retenue la même cour, trois ans plus tôt, pour l'application des dispositions jumelles de l'article L. 169 du LPF, qui étendent, en matière d'impôt sur le revenu et d'impôt sur les sociétés, le délai de reprise de droit de trois à dix ans en cas de découverte d'activité occulte (30 juillet 2018, n° 17DA00395, RJF 12/18 n° 1258), et qui a ensuite été reprise par les cours de Nancy (n° 18NC01189) et de Versailles (n° 20VE01553).

Nous pensons, toutefois, que le moyen d'erreur de droit soulevé par le requérant doit vous conduire à censurer ce raisonnement.

Il est, tout d'abord, clair que le délai de réclamation n'est pas fonction du temps que l'administration utilise, dans les faits, pour prendre sa décision de rectification. Dès 1973, vous avez jugé¹ qu'il y avait lieu de déterminer le délai dont l'administration « disposait pour établir l'impôt », par référence au délai de répétition défini par la loi, et d'admettre que le contribuable était recevable jusqu'à l'expiration du même délai pour présenter une réclamation (sect., 5 octobre 1973, n° 83169, Dupont 1973 p. 376). On retrouve, de la même manière, la seule référence au délai prévu par la loi, et non au délai effectivement utilisé par l'administration, dans vos décisions ultérieures et notamment dans votre décision *Société Accor* du 26 janvier 2021 (n° 437802, précité). Si l'on en reste à la mise en œuvre du délai de reprise de droit commun, peu importe donc que l'administration n'exploite pas pleinement celui-ci : si, au cours de l'année N, elle notifie des rappels de TVA au titre des seules années N-1 et N-2, le contribuable n'en sera pas moins recevable à réclamer contre la taxe établie au cours de l'année N-3.

La question est plus délicate lorsqu'un délai spécial de reprise, plus étendu que le délai de droit commun, est ouvert à l'administration.

Dans une décision de Plénière du 28 novembre 1986, *B...* (n° 47147, précité), vous avez refusé d'étendre le délai spécial de réclamation ouvert au contribuable à raison de la prorogation du délai de prescription de droit commun prévue par l'ancien article 1974 *bis* du

¹ Pour l'application des anciennes dispositions de l'article 1932-5° du CGI, aujourd'hui reprises à l'article R. 193-3 du LPF.

CGI, aujourd'hui repris à l'article L. 187 du LPF. Ces dispositions offrent au service des impôts, en cas de découverte d'agissements frauduleux entraînant le dépôt d'une plainte en vue de l'application d'une sanction pénale prévue par le CGI, la faculté d'opérer des contrôles et de procéder à des rehaussements au titre des deux années excédant le délai ordinaire de prescription. Vous avez jugé qu'elles n'ont pas pour objet de prolonger de la même durée de deux années le délai imparti à l'administration, à compter de la notification des redressements, pour établir l'impôt et ne sauraient, par suite, avoir indirectement pour effet d'augmenter également de deux années, le délai de réclamation dont dispose le contribuable.

Comme le soulignent clairement les conclusions du président Martin, cette décision ne s'oppose pas, par principe, à ce que le délai spécial de réclamation de l'actuel article R. 196-3 du LPF soit fixé en fonction des délais de reprise dérogatoires ouverts à l'administration. Elle est fondée sur la rédaction particulière des dispositions de l'article 1974 *bis*, dont vous avez déduit que le dépôt d'une plainte au pénal n'avait pas pour effet de prolonger le délai de prescription ordinaire dont dispose l'administration pour établir l'impôt à compter de la notification de redressements.

Il ne nous semble guère possible de transposer ce raisonnement pour l'application des règles fixées par l'article L. 176 du LPF. En règle générale, l'interruption du délai de reprise par un acte interruptif, tel qu'une proposition de rectification, a pour effet d'annuler la prescription commencée et de faire courir une prescription nouvelle de même nature et de même durée que celle à laquelle elle se substitue. Si vous n'avez, à notre connaissance, pas consacré cette règle par la formulation d'un considérant de principe, à la différence de la Cour de cassation (Com. 14 mars 2006, n° 04-08-519, RJF 10/06 n° 1285 ; Com. 20 mai 2008, n° 07-11.952), elle procède des règles générales applicables aux conditions d'interruption de la prescription et elle se déduit, par ailleurs, des modalités de computation des délais que vous avez, en pratique, retenues dans ses décisions (v. par ex., n° 83169, préc. ; 28 novembre 1979, n° 10150, au rec., RJF 2/80 n° 135 ; n° 437802, préc.). Elle est également pleinement admise par la doctrine (BOI-CF-PGR-10-10 n° 290, 6-7-2016).

L'interruption du délai de reprise prévu par l'article L. 176 du LPF – à l'image de celui de l'article L. 169 - ouvre donc, normalement, à l'administration un nouveau délai de même durée pour établir l'imposition. Et nous ne voyons pas comment déroger par la voie prétorienne à ce principe en cas d'application du délai de reprise étendu, quand bien même il n'apparaît pas, en pratique, indispensable que l'administration dispose, une fois la rectification notifiée, d'un délai supérieur au délai de droit commun pour procéder à la mise en recouvrement de l'imposition - par contraste avec la nécessité de lui donner, en amont, davantage de temps pour opérer ses contrôles et notifier les rectifications lorsque les circonstances permettent de soupçonner une dissimulation difficile à détecter dans le délai de reprise ordinaire, comme c'est le cas lorsque l'administration découvre l'exercice d'une activité occulte par le contribuable.

Le ministre invoque une décision de votre 9^e chambre jugeant seule refusant d'admettre un pourvoi dirigé contre un arrêt de la cour administrative d'appel de Marseille du 28 mai 2019, *min. c/ K...* (n° 18MA01162) où était en cause le délai dérogatoire de dix ans ouvert par l'article L. 170 du LPF en cas d'omissions ou d'insuffisances d'imposition révélées par une

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

instance juridictionnelle. Dans cette affaire, la cour avait jugé que l'administration, qui était encore dans le délai de reprise de droit commun, n'avait, en pratique, pas utilisé le délai dérogatoire de l'article L. 170 du LPF, de sorte que l'intéressée ne pouvait se prévaloir d'un délai identique pour présenter sa réclamation. Dans ses conclusions sur cette affaire, M.-A. de Barmon soulignait qu'il ne se déduit pas du fait que l'administration fonde l'imposition sur des éléments révélés par une instance juridictionnelle, au sens de l'article L. 170 du LPF, qu'elle ferait nécessairement application de ces dispositions et déclencherait, par suite, la prolongation corrélative du délai de réclamation ouvert au contribuable en vertu de l'article R. 196-3 (25 mars 2020, n° 433148, RJF 7/20 n° 634).

Une décision de non-admission ne fait, bien entendu, pas jurisprudence. La solution ne s'articule pas de façon immédiatement évidente avec le principe d'une prise en compte du délai légal de reprise ouvert, objectivement, à l'administration, consacré par votre décision de Section de 1973 et rappelé par la décision *Société Accor*. Mais elle peut s'appuyer, là encore, sur la rédaction particulière de l'article L. 170 du LPF, qui dispose que l'administration « peut » réparer les omissions ou insuffisances d'imposition révélées par une instance juridictionnelle, « même si les délais de reprise prévus à l'article L. 169 sont écoulés ». En d'autres termes, ce délai peut être regardé comme un délai dérogatoire qui s'ajoute, si l'administration le souhaite, au délai de droit commun de 3 ans, sans s'y substituer.

Il ne nous semble pas possible, en revanche, de transposer ce raisonnement fondé sur l'absence d'application « automatique » du délai de reprise dérogatoire pour l'application de l'article L. 176 du LPF. En effet, comme le relève le pourvoi, le délai de reprise, en cas d'exercice d'une activité occulte, est automatiquement et uniquement un délai de dix ans en vertu du 3^e alinéa de l'article L. 176 du LPF. Ce délai n'est pas réductible au gré de l'administration, qui ne peut exercer de choix. Compte tenu de la rédaction des textes, nous pensons donc impossible, par symétrie, de priver le contribuable exerçant une activité occulte du bénéfice d'un délai de réclamation « égal » de dix ans.

Certes, cette solution est doublement inopportune dans ses effets, puisqu'elle favorise un contribuable ayant cherché à dissimuler son activité aux yeux du fisc et qu'elle ouvre un délai qui permet, en théorie, de remettre en cause une imposition établie jusqu'à 20 ans en arrière si l'intéressé attend le dernier moment pour présenter sa réclamation.

Ces objections ne justifient pas, à nos yeux, de tordre la lettre de l'article R. 196-3 du LPF, qui pose, conformément à l'intention des auteurs du texte, un principe « mécanique » d'égalité des armes entre contribuable et l'administration. Ce n'est, selon toute probabilité, pas par mansuétude vis-à-vis du contribuable que l'administration n'exploite pas entièrement le délai étendu de dix ans dont elle dispose pour opérer des rectifications, mais, plus probablement, faute d'avoir détecté une matière imposable et non imposée au titre des années antérieures. Il ne faut, par ailleurs, pas oublier que la découverte d'activités occultes entraîne l'application de la majoration de 80% prévue par le c du I de l'article 1728 du CGI, de sorte qu'il n'est pas illégitime d'autoriser le contribuable à faire pleinement usage de son « droit de rétorsion ». Nous ajouterons, enfin, qu'il convient de veiller à ne pas priver le contribuable de la possibilité d'exercer son droit de réclamation, ce qui impose, selon nous, de retenir, pour les règles de computation des délais, l'interprétation la plus logique au regard de la lettre du

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

texte, et, à notre avis personnel, lorsque ceux-ci ne sont pas clairs, la plus favorable aux contribuables.

Si vous nous suivez, vous ferez donc droit au pourvoi.

PCMNC à l'annulation de l'arrêt attaqué, au renvoi de l'affaire devant la cour administrative d'appel de Douai et à ce que l'Etat verse au requérant une somme de 3 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.