

# Délai de contrôle de la situation fiscale du contribuable

## Lire les conclusions de :

**Sophie Lesieux**

Conclusions du rapporteur public

## Lire les commentaires de :

**Sarah Tabani**

Prorogation du délai de contrôle de l'examen de la situation fiscale personnelle du contribuable

## DÉCISION DE JUSTICE

---

CAA Lyon, 2ème chambre – N° 21LY02341 – 15 décembre 2022 – C+ [↗](#)

## INDEX

---

### Mots-clés

Impôt sur le revenu, Situation fiscale personnelle, Examen contradictoire de la situation fiscale, L. 12 du livre des procédures fiscales, L. 101 du livre des procédures fiscales, Prolongation de délai, Fraude fiscale

### Rubriques

Fiscalité

Résumé Conclusions du rapporteur public Note universitaire

## Résumé

<sup>1</sup> Des dispositions de l'article L. 12 du livre des procédures fiscales relatives aux conditions de réalisation de l'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle du contribuable, il résulte que la prorogation des délais qu'elles prévoient, est destinée à permettre à l'administration de réunir l'ensemble des informations sur la situation du contribuable. Si l'article L. 12 prévoit, dans son dernier alinéa, que la période d'un an impartie en principe à l'administration pour mener le contrôle, qui constitue une garantie pour le contribuable vérifié, est portée à deux ans dans le cas où a été mis en œuvre l'article L. 101 du même livre, l'administration ne peut se prévaloir de cette prorogation lorsqu'elle dispose, avant le contrôle, d'indications de nature à faire présumer une fraude commise en matière fiscale transmises en application de ces dispositions par l'autorité judiciaire, suffisantes pour lui permettre d'établir les impositions avant le terme de la période d'un an.

<sup>2</sup> Il résulte de ces dispositions que la prorogation des délais qu'elles prévoient, s'applique à l'ensemble de la procédure de contrôle, y compris aux rehaussements du revenu imposable notifiés sur le fondement de l'article 1649 quater-0 B bis du code général des impôts, qui procèdent de l'examen de situation fiscale personnelle dont le contribuable a fait l'objet, sans qu'il y ait lieu d'opérer une distinction entre les redressements trouvant leur source dans la mise en œuvre des articles L. 82 C ou L. 101 du livre des procédures fiscales et ceux n'ayant pas nécessité d'investigations d'une telle nature. Décharge des impositions procédant également des revenus d'origine indéterminée établis dans le cadre de l'examen contradictoire de situation fiscale personnelle irrégulier.

<sup>3</sup> *Durée d'un examen contradictoire de la situation fiscale, Prorogation en cas de mise en œuvre de l'article L. 101 du livre des procédures fiscales, Article L. 12 du livre des procédures fiscales - Absence [1] - Cas dans lequel l'administration dispose, avant le contrôle, d'indications de nature à faire présumer une fraude commise en matière fiscale transmises en application de ces dispositions par l'autorité judiciaire, suffisantes pour lui permettre d'établir les impositions avant le terme de la période d'un an - Conséquence [2] - Indivisibilité de la prolongation entre les redressements trouvant leur source dans la mise en œuvre de l'article L. 101 du livre des procédures fiscales et ceux n'ayant pas nécessité d'investigations d'une telle nature.*

*19-01-03-01-03, Contributions et taxes, Généralités, Règles générales d'établissement de l'impôt, Contrôle fiscal, Examen de la situation fiscale personnelle*

## NOTES

---

[1] Comp. CE Plénière fiscale, 23 décembre 2013, n° 350967, A par analogie pour l'application du délai spécial de reprise en cas d'omissions ou d'insuffisances d'imposition révélées par une instance devant les tribunaux. (article L. 170 du livre des procédures fiscales, repris à l'art. L. 188 C du même livre) . Des insuffisances ou omissions d'imposition ne peuvent pas être regardées comme révélées par une instance devant les tribunaux au sens de ces dispositions, lorsque l'administration dispose d'éléments suffisants lui permettant, par la mise en œuvre des procédures d'investigation dont elle dispose, d'établir ces insuffisances ou omissions d'imposition dans le délai normal de reprise prévu à l'article L. 169 du livre des procédures fiscales. Il en va également ainsi lorsque, à la date à laquelle l'administration dispose de ces informations, le délai prévu à l'article L. 169 du LPF est expiré et qu'elle n'est plus en mesure, sur ce seul fondement, de réparer les insuffisances et omissions d'imposition. La circonstance que ces informations seraient ultérieurement mentionnées dans une procédure judiciaire n'ouvre pas à l'administration le droit de se prévaloir de l'article L. 170 dès lors qu'en pareille hypothèse, ces informations ne peuvent être regardées comme ayant été révélées par cette instance. [Retour au texte](#)

[2] Cf. CE, 15 avril 2011, 310304, B : indivisibilité dans le cas de la prorogation pour recevoir les renseignements demandés aux autorités étrangères (article L. 12 du livre des procédures fiscales) [Retour au texte](#)

# Conclusions du rapporteur public

**Sophie Lesieux**

rapporteuse publique à la cour administrative d'appel de Lyon

Autres ressources du même auteur



DOI : [10.35562/alyoda.9660](https://doi.org/10.35562/alyoda.9660)

<sup>1</sup> Le 10 avril 2011, les policiers de l'antenne grenobloise de la direction interrégionale de la police judiciaire de Lyon interpelle, à Grenoble, un individu alors qu'il décharge une livraison de résine de cannabis dans un box. Le 15 avril suivant, M. A. est interpellé à son retour du Maroc et lors de son interrogatoire du 16 juin 2011, il reconnaît être l'organisateur de l'importation de ces produits stupéfiants. En application de l'article L. 101 du livre des procédures fiscales, l'autorité judiciaire informe de ces faits l'administration fiscale qui prend alors connaissance du dossier pénal le 27 juin 2011. Anticipant certainement un contrôle fiscal, M. A., qui exerce par ailleurs une activité de travaux de rénovation de bâtiment placée sous le régime de l'auto-entreprise, souscrit spontanément le 14 juin 2012, des déclarations de résultats, dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux (BIC), concernant son activité d'achat-revente de produits stupéfiants exercée du 15 décembre 2010 au 10 avril 2011, dont il résulte des recettes d'un montant de 41 000 euros mais un déficit de 63 200 euros en grande partie lié à la saisie de son stock de résine de cannabis par les services de police.

<sup>2</sup> S'ensuit pour M. A., l'engagement par l'administration fiscale de deux contrôles fiscaux distincts.

<sup>3</sup> Il est informé, par un courrier du 4 juillet 2012, réitéré le 17 août 2012, de l'engagement d'un examen contradictoire de sa situation fiscale personnelle (ESFP) portant sur les années 2009, 2010 et 2011. A l'issue de ce contrôle, l'administration a, d'une part, taxé d'office à l'impôt sur le revenu au titre des trois années vérifiées, sur le fondement des articles L. 16 et L. 169 du livre des procédures fiscales, des revenus d'origine indéterminée constitués de crédits bancaires demeurant injustifiées et d'autre part, rehaussé son revenu imposable de l'année 2011 du revenu qu'il est présumé avoir perçu au titre de son activité illicite de trafic de stupéfiants, sur le fondement de l'article 1649 quater-0 B bis du code général des impôts.

<sup>4</sup> Au cours de l'ESFP, M. A. est informé, par courrier du 22 janvier 2013, de l'engagement d'une vérification de comptabilité portant sur la période du 1<sup>er</sup> janvier 2009 au 31 décembre 2011. A l'issue de ce contrôle, l'administration fiscale, qui a remis en cause l'application du régime de l'auto-entreprise à l'activité de rénovation de bâtiment

exercée par l'intéressé, a évalué d'office, sur le fondement du 1° bis de l'article L. 73 du livre des procédures fiscales, à 19 500 euros le montant des recettes réalisées en 2010, dans le cadre du régime d'imposition des micro-entreprises. Elle a, par ailleurs, ramené de - 63 200 euros à - 16 600 euros le déficit de l'activité d'achat-revente de produits stupéfiants au titre de l'année 2011, selon la procédure d'évaluation d'office prévue au 1° de l'article L. 73 du livre des procédures fiscales.

<sup>5</sup> En conséquence de ces redressements, M. A. a été assujéti à des compléments d'impôt sur le revenu au titre des années 2009 et 2010 et à des cotisations d'impôt sur le revenu au titre de l'année 2011 ainsi qu'à des contributions sociales au titre des trois années en cause. Ces impositions ont été majorées des intérêts de retard et de pénalités. Par un jugement du 20 mai 2021, le tribunal administratif de Grenoble, après avoir joint la demande de décharge présentée par M. A. et la réclamation qui lui a été transmise par l'administration fiscale en application de l'article R. 199-1 du livre des procédures fiscales, a constaté un non-lieu à statuer à concurrence du dégrèvement partiel prononcé en cours d'instance au titre des revenus d'origine indéterminée de l'année 2010. Ayant rejeté le surplus des conclusions, M. A. relève appel de ce jugement dans cette mesure.

<sup>6</sup> M. A. reproche au tribunal administratif d'avoir fait droit à la fin de non-recevoir soulevée en première instance par l'administration fiscale en ce qui concerne les rehaussements de BIC au titre des années 2010 et 2011, notifiés par une proposition de rectification du 7 juin 2013 à l'adresse de son domicile, connue de l'administration.

<sup>7</sup> Rappelons d'abord que le délai général de réclamation ouvert aux contribuables par l'article R. 196-1 du livre des procédures fiscales 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 encore la réalisation de l'évènement qui motive la réclamation. Par exception, l'article R. 196-3 de ce livre prévoit que lorsqu'il a 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* ».

<sup>8</sup> En l'espèce, les impositions à l'impôt sur le revenu ont été mises en recouvrement le 30 septembre 2014 pour ce qui concerne l'année 2010 et le 31 décembre 2014 pour ce qui concerne l'année 2011. Le délai général de reprise expirait donc le 31 décembre 2016. M. A. a présenté des réclamations, le 8 septembre 2017 et le 28 décembre 2017, soit postérieurement à l'expiration de ce délai. L'appelant soutient toutefois que la proposition de rectification du 29 janvier 2014, qui rappelle les rehaussements envisagés en termes de BIC et procède à un nouveau rehaussement de l'impôt sur le revenu auquel

il a été assujéti, a valablement interrompu le délai de reprise de trois ans de l'administration en matière d'impôt sur le revenu au titre des années 2009 à 2011 et qu'en conséquence, le délai spécial de réclamation qui lui était ouvert pour contester ces rehaussements d'impôt sur le revenu, y compris ceux dans la cédule des BIC, expirait le 31 décembre 2017. Ses réclamations ne pouvaient donc être regardées comme tardives.

<sup>9</sup> L'idée sur laquelle repose l'article R. 196-3 du livre des procédures fiscales est celle d'une certaine symétrie entre les droits du contribuable et ceux de l'administration qui entend faire usage de son droit de reprise en vue de remettre en cause des impositions primitives. Plusieurs décisions anciennes du Conseil d'Etat insistent ainsi sur l'effet interruptif de prescription qui s'attache à une notification de redressement pour en déduire qu'en vertu de ce texte, le service et le contribuable disposent d'un même délai pour remettre en cause une imposition primitive (CE, 25 juillet 1975, n° 86984, A). Ainsi que le relève le président Philippe Martin dans ses conclusions sous l'affaire du 28 novembre 1986 : « *il résulte en effet de la logique même de ce texte, qui institue au profit du contribuable un droit de rétorsion en cas d'usage par l'administration de son droit de répétition, que le délai [spécial de réclamation] est nécessairement calqué sur le délai de répétition* » (CE Plénière 28 novembre 1986, n° 47147, RJF 2/87 n° 236, conclusions Ph. Martin Dr. fisc. 6/88 c. 233).

<sup>10</sup> Cette décision apporte deux précisions :

- Le délai spécial de réclamation court à compter de la date à laquelle les redressements ont été régulièrement notifiés, soit la date de notification régulière de la proposition de rectification,
- La circonstance que par de nouvelles notifications faites au cours d'années ultérieures, le service ait confirmé, sans majoration de leur montant, les redressements déjà notifiés, n'a pas pour conséquence de différer le terme du délai spécial de réclamation.

<sup>11</sup> Partant de ce constat, vous pourriez être tentés, comme vous le propose M. A., de considérer que la proposition de rectification du 29 janvier 2014 avait pour objet de majorer le montant des rehaussements d'impôt sur le revenu au titre des années 2010 et 2011, en ajoutant aux rehaussements déjà notifiés dans la catégorie des BIC, des rectifications au titre des revenus d'origine indéterminée et des revenus résultant d'un trafic de stupéfiants. Elle aurait ainsi eu pour effet d'interrompre, en particulier s'agissant de l'année 2010, le délai de reprise de l'administration en matière d'impôt sur le revenu, fixée à trois ans par l'article L. 169 du livre des procédures fiscales. Le délai spécial de réclamation ouvert au contribuable aurait donc lui-même été interrompu par cette notification.

<sup>12</sup> Mais ce n'est pas l'avis exprimé par Romain Victor dans ses conclusions sous l'affaire *Société Accor* du 26 janvier 2021 (n° 437802, B, conclusions publiées RJF 4/21 C419). Selon lui, le « délai égal » au sens de l'article R. 196-3 du livre des procédures fiscales est seulement un délai égal au délai initial dont dispose l'administration sans que ce délai puisse être rallongé du fait d'actes interruptifs postérieures à la proposition de rectification. En effet, l'article R. 196-3 du livre des procédures fiscales n'institue pas un délai de prescription, qui pourrait être interrompu par des actes ultérieurs de procédures, mais un délai de forclusion qui ne peut être interrompu.

<sup>13</sup> Ici, la proposition de rectification du 7 juin 2013 vise des rehaussements en matière de BIC au titre des années 2010 et 2011, la circonstance que ces rehaussements ont été repris dans la proposition de rectification du 29 janvier 2014, sans modification à la hausse, n'ouvre pas au contribuable un nouveau délai de réclamation, qui en soi avait largement le temps, en trois ans, à compter de la notification de la première, de contester les rehaussements ainsi proposés.

<sup>14</sup> C'est la position retenue par le tribunal administratif de Grenoble que conteste M. A. en ce qu'elle conduirait à découper artificiellement un même impôt, l'impôt sur le revenu, en fonction des revenus catégoriels concernés par des rehaussements successifs. Mais en soi, ce découpage existe également en ce qui concerne le délai de reprise dont dispose l'administration. Ainsi, il résulte de l'article L. 169 du livre des procédures fiscales, que le droit de reprise s'exerce, s'agissant de l'impôt sur le revenu, jusqu'à la fin de la troisième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due mais par exception, ce droit de reprise ne s'exerce que jusqu'à la fin de la deuxième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due, s'agissant des revenus imposables selon un régime réel dans la catégorie des BIC notamment lorsque le contribuable est adhérent d'une centre de gestion agréée ou d'une association agréée. Par exception également le droit de reprise s'exerce jusqu'à la fin de la dixième année qui suit celle au cours de laquelle l'imposition est due, lorsque le contribuable exerce une activité occulte. Il en va de même lorsque l'administration a dressé un procès-verbal de flagrance fiscale dans les conditions prévues à l'article L. 16-0 BA comme c'est le cas en l'espèce. Il ressort en effet des énonciations de la proposition de rectification du 29 janvier 2014 qu'à la suite de la consultation du dossier pénal concernant M. A., l'administration fiscale a établi, le 25 juillet 2011, un procès-verbal de flagrance fiscale sur le fondement du I bis de l'article L. 16-0 BA du livre des procédures fiscales qui vise le cas dans lequel l'administration fiscale est informée, dans les conditions prévues au 1 de l'article 1649 quater-0 B bis du code général des impôts, de l'exercice par le contribuable d'une activité

entrant dans le champ d'application du 2 du même article. Si l'administration dispose d'un délai initial de reprise de 10 ans s'agissant des revenus provenant de l'activité de trafic de stupéfiants, le contribuable, nous semble-t-il, dispose également d'un délai spécial de réclamation de dix ans pour contester les redressements notifiés sur le fondement de l'article 1649 quater-0 B bis du code général des impôts (V pour l'application des articles R. 196-3 du livre des procédures fiscales et des premier et troisième alinéas de l'article L. 176 et de l'article L. 189 du même livre en matière de taxe sur le chiffre d'affaires. CE, 22 juillet 2022, n°451206, B). Mais cela n'implique pas que le contribuable disposerait du même délai de dix ans en ce qui concerne les redressements notifiés à raison des revenus qu'il tire de ses autres activités, notamment celles imposées à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des BIC. Nous vous proposons donc de confirmer le jugement en ce qu'il a rejeté comme étant irrecevables les conclusions de M. A. tendant à la décharge des impositions à l'impôt sur le revenu auxquelles il a été assujéti au titre des années 2010 et 2011 dans la catégorie des BIC.

<sup>15</sup> En tout état de cause, si vous deviez hésiter les moyens invoqués par l'appelant ne devraient pas vous conduire à la décharge des impositions litigieuses :

<sup>16</sup> Il résulte de l'instruction que M. A. a souscrit le 16 mai 2011, une déclaration de revenus au titre de l'année 2010 ne faisant apparaître aucun revenu imposable dans la catégorie des BIC mais des salaires d'un montant de 28 000 euros. Dans une réclamation contentieuse du 14 février 2012, il indique qu'il n'a pas travaillé en tant que salarié mais qu'il exerçait une activité d'auto-entrepreneur. L'administration fiscale en a pris acte, a procédé à un nouveau calcul de l'impôt sur le revenu au titre de l'année 2011 et a prononcé un dégrèvement. A l'occasion de la vérification de comptabilité de son activité de rénovation de bâtiment, le service a constaté que M. A. n'avait jamais opté pour le régime d'imposition applicable aux auto-entrepreneurs, prévu à l'article 151-0 du code général des impôts, et que son activité relevait du régime du micro-BIC visé à l'article 50-0 du code général des impôts. M. A. reproche à l'administration d'avoir mis en œuvre la procédure d'évaluation d'office alors même qu'il avait déclaré, certes en commettant une erreur, les revenus tirés de son activité.

<sup>17</sup> Il résulte des dispositions combinées du a du 1° bis de l'article L. 73 du livre des procédures fiscales et du 3 de l'article 50-0 du code général des impôts, que peuvent être évalués d'office les résultats imposables selon le régime d'imposition défini à l'article 50-0 du code général des impôts dès lors que le contribuable n'a pas porté, sur sa déclaration de revenu global, le montant du chiffre d'affaires annuels ou les plus ou moins-values réalisées ou subies au cours de l'année concernée. En l'espèce, M. A. a d'abord déclaré des traitements et salaires avant de déclarer, par la voie de la réclamation contentieuse,

des recettes tirées de son activité sous le régime de l'auto-entrepreneur. Il n'a donc à aucun moment déclaré régulièrement ses revenus industriels et commerciaux de l'année 2010, qui pouvaient faire l'objet d'une évaluation d'office sans qu'il soit besoin pour l'administration de lui notifier une mise en demeure de régulariser sa situation. En effet, le dernier alinéa de l'article L. 73 du livre des procédures fiscales ne prévoit cette obligation, par renvoi aux dispositions de l'article L. 68 de ce livre, que dans les cas visés par le 1° et le 2° de l'article L. 73 et non dans le cas visé par le 1° bis de cet article.

18 Quant au bien-fondé de l'imposition, M. A. reproche au service d'avoir retenu un montant de recettes de 19 500 euros au titre de l'année 2010 mais c'est précisément le montant qu'il a lui-même indiqué dans sa réclamation contentieuse du 14 février 2012.

19 S'agissant des impositions résultant de l'ESFP, M. A. soutient que l'administration fiscale a méconnu les dispositions du 3<sup>ème</sup> alinéa de l'article L. 12 du livre des procédures fiscales selon lesquelles un tel contrôle ne peut, sous peine de nullité, s'étendre sur une période supérieure à un an à compter de la réception de l'avis de vérification.

20 Il résulte de l'instruction, en particulier des énonciations de la proposition de rectification du 29 janvier 2014, que le contrôle a été porté à la connaissance du contribuable par l'envoi, le 4 juillet 2012, d'un avis de vérification. M. A. n'ayant pas retiré ce courrier, un nouveau courrier recommandé du 17 août 2012, reçu le 27 août, lui a adressé une copie de cet avis. Le contrôle s'est achevé par l'envoi de la proposition de rectification adressé au contribuable le 29 janvier 2014 (CE, 27 juillet 2005, n°269717, C), soit après l'expiration de la période d'un an.

21 Il résulte cependant de l'instruction que l'administration a entendu mettre en œuvre le dernier alinéa de l'article L. 12 du livre des procédures fiscales qui prévoit que la période mentionnée au troisième alinéa est portée à deux ans « *lorsque, dans le délai initial d'un an, les articles L. 82 C ou L. 101 ont été mis en œuvre* ». L'administration fiscale fait valoir que l'autorité judiciaire a, ainsi que le prévoit l'article L. 101 du livre des procédures fiscales, informé l'administration, le 6 mai 2013, soit dans le délai initial d'un an, de l'ouverture d'un dossier susceptible de contenir des informations laissant présumer une fraude fiscale. L'article L. 101 du livre des procédures fiscales ayant été mis en œuvre, à l'initiative de l'autorité judiciaire, dans le délai initial d'un an de l'ESFP, le contrôle pouvait légalement s'étendre jusqu'au 27 août 2014.

22 M. A. objecte que l'administration fiscale avait déjà obtenu transmission de son dossier pénal le 27 juin 2011, soit plus d'un an avant le début des opérations de contrôle. L'administration fiscale lui répond que la seconde communication lui a permis d'exploiter 2 148

pièces supplémentaires qui n'existaient pas lors de la première communication. Ce à quoi M. A. répond que ces nouvelles pièces n'ont pas été utilisées par le service pour fonder les impositions sur le fondement de l'article 1649 quater-0 B bis du code général des impôts.

23 Il n'existe pas de jurisprudence topique qui réglerait la question qui vous est posée.

24 M. A. se réfère à un arrêt de la CAA de Paris du 30 novembre 2006 selon lequel la mise en œuvre, par les agents de la direction départementale territorialement compétente pour établir l'impôt, du droit de communication prévu à l'égard de l'autorité judiciaire dans le délai d'un an à compter de l'engagement de l'ESFP du contribuable n'a pas eu pour effet de proroger d'un an la durée légale de l'examen dès lors que ce droit de communication avait déjà été exercé avant le début du contrôle par les agents d'une autre direction départementale (CAA de Paris, 30 novembre 2006, [n°04PA03716](#), C+). Il s'agissait, ce qui n'est pas le cas qui vous est soumis, de la mise en œuvre par deux services différents de l'administration fiscale du droit de communication portant sur le même dossier pénal.

25 De son côté, le ministre répond par l'invocation d'autres arrêts de cours en précisant que la circonstance que le vérificateur n'a pas eu besoin de se fonder sur les nouvelles pièces consultées le 7 mai 2013 est sans incidence sur la régularité de la procédure d'imposition dès lors qu'il a été jugé que la circonstance que les renseignements recueillis à l'occasion de l'exercice du droit de communication auprès de l'autorité judiciaire n'aient donné lieu à aucun rehaussement n'affecte pas la régularité de la procédure (CAA75, 11 octobre 2006, [n°04PA02867](#), C+ / CAA13, 19 mai 2009, [n°06MA01194](#), C+). C'est aussi ce que votre cour juge (V. CAA69, 15 octobre 2015, [n°11LY01862](#), C)

26 La limitation de durée de l'ESFP constitue une garantie pour le contribuable. Son irrespect entraîne la nullité de la procédure d'imposition. Les prorogations de délai que l'article L. 12 prévoit ont pour objet de permettre à l'administration de réunir l'ensemble des informations sur la situation fiscale personnelle du contribuable (CE, 15 avril 2011, [n°310304](#), B). Le délai spécial de deux ans, ouvert par le dernier alinéa de cet article, est destiné à permettre à l'administration d'exploiter les renseignements qui lui sont communiqués en cours de contrôle par le ministère public (article L. 82 C) ou l'autorité judiciaire (article L. 101). Ainsi, même exercé peu avant l'expiration du délai initial, le droit de communication fondé sur l'une ou l'autre de ces dispositions prolonge l'ESFP sauf pour le contribuable à établir un détournement de procédure (CE, 16 juillet 2021, [n°448500](#), B). Ici, il n'est pas question de se placer sur le

terrain du détournement de procédure, qui n'est au demeurant pas invoqué, l'administration n'étant pas à l'origine de la mise en œuvre de l'article L. 101 du livre des procédures fiscales.

27

Néanmoins, dans ses conclusions sous l'affaire n° 448500 précitée (RJF 11/21 C1043), Karin Ciavaldini vous invite à raisonner par analogie de ce que le Conseil d'Etat juge en matière de délai de reprise. Ainsi dans l'affaire n° 350967 du 23 décembre 2013, le CE juge que l'administration ne peut se prévaloir du délai de reprise dérogatoire prévu à l'article 170 du livre des procédures fiscales (repris à l'article L. 188 C du même livre) dans le cas où elle dispose d'éléments suffisants lui permettant, par la mise en œuvre des procédures d'investigation dont elle dispose, d'établir ces insuffisances ou omissions d'imposition dans le délai normal de reprise prévu à l'article L. 169 du LPF (CE Plénière, 23 décembre 2013, n°350967, A). Une application à l'article L. 12 du livre des procédures fiscales implique que l'ESFP ne peut s'étendre au-delà d'une durée d'un an, malgré la mise en œuvre du droit de communication prévu aux articles L. 82 et L. 101 du livre des procédures fiscales, lorsque l'administration disposait, avant même la mise en œuvre de ce droit de communication, d'éléments suffisants permettant de prononcer les rehaussements en cause.

28

Or, en l'espèce, l'administration fiscale, informée de l'ouverture d'une procédure judiciaire à l'encontre de M. A., a consulté les pièces de la procédure pénale le 27 juin 2011, desquelles il résulte que l'intéressé s'est reconnu être l'organisateur de l'importation en France de produits stupéfiants. Cette information permettait au service de considérer, sur le fondement de l'article 1649 quater-0 B bis du code général des impôts, que M. A. devait être présumé avoir perçu un revenu imposable équivalent à la valeur vénale de ces produits stupéfiants, des biens ayant servi à l'infraction ou de la somme d'argent résultant du trafic. Les autres pièces pénales permettaient de connaître la nature et la quantité des biens saisis, le 10 avril 2011, et à cela s'ajoute le fait que M. A. avait lui-même déclaré spontanément en juin 2012, les recettes tirées de son activité d'achat-revente de cannabis. Nous pensons donc que l'ensemble de ces éléments, obtenus plus d'un an avant l'engagement de l'ESFP, était suffisant pour permettre à l'administration de mener à bien la procédure de contrôle, sur le fondement de l'article 1649 quater-0 B bis du code général des impôts, dans le délai d'un an ouvert par le troisième alinéa de l'article L. 12 du livre des procédures fiscales, sans qu'elle puisse utilement se prévaloir de ce que l'autorité judiciaire l'a informée, au cours du délai initial de contrôle, de l'existence de pièces complémentaires ajoutées au dossier pénal déjà transmis.

29

Si vous nous suivez, vous prononcerez la décharge de toutes les impositions notifiées à l'issue de l'ESFP en janvier 2014, soit les revenus d'origine indéterminée et le revenu taxé sur le fondement de l'article 1649 quater-0 B bis du code général des impôts, et ce sans qu'il soit besoin d'examiner les autres moyens de la requête. En effet, ainsi que l'a jugé le Conseil d'Etat, les dispositions de l'article L. 12 du livre des procédures fiscales et les prorogations de délai qu'elles prévoient s'appliquent à l'ensemble de la procédure de contrôle (CE, 15 avril 2011, n°310304, B), et ce, sans qu'il y ait lieu d'opérer une distinction entre les redressements trouvant leur source dans le droit de communication exercé, en l'espèce en juin 2011, et les autres redressements.

30

Si l'administration fait valoir que les « rectifications autres que celles portant sur les revenus d'origine indéterminée ne procèdent pas de l'ESFP », vous ne pourrez suivre cette analyse. Les rectifications opérées au titre de l'article 1649 quater-0 B bis du code général des impôts procèdent bien de l'ESFP dont M. A. a fait l'objet et qui s'est traduite par la notification d'une proposition de rectification du 29 janvier 2014.

31

Dans les circonstances de l'espèce, nous vous proposons de faire application de l'article L. 761-1 du code de justice administrative et de mettre à la charge de l'Etat, à verser à M. A., la somme de 1 500 euros au titre des frais liés au litige.

32

Par ces motifs nous concluons :

- à la décharge des impositions à l'impôt sur le revenu auxquelles M. A. a été assujetti au titre des années 2009, 2010 et 2011 à l'issue de l'examen contradictoire de sa situation fiscale personnelle, ainsi que des pénalités y afférentes,
- à la réformation du jugement du tribunal administratif de Grenoble du 20 mai 2021 en ce qu'il a de contraire,
- à la mise à la charge de l'Etat de la somme de 1 500 euros au titre des frais liés au litige,
- et au rejet du surplus des conclusions de la requête.

# Note universitaire

## Prorogation du délai de contrôle de l'examen de la situation fiscale personnelle du contribuable

**Sarah Tabani**

Docteur en droit qualifiée aux fonctions de maître de conférences, Directrice des études de la Faculté de droit de Saint-Étienne

Autres ressources du même auteur



DOI : [10.35562/alyoda.9247](https://doi.org/10.35562/alyoda.9247)

<sup>1</sup> *Au terme d'un raisonnement somme toute logique, la cour administrative d'appel juge que les impositions auxquelles le contribuable a été assujetti au titre de ses revenus présumés issus d'activités illicites d'achat-revente de produits stupéfiants ont été établies lors d'une procédure irrégulière, en raison d'une prorogation injustifiée du délai de l'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle (ESFP), qui n'est pas de nature à respecter les garanties du contribuable. La durée d'un ESFP ne pouvait être portée à deux ans, sur le fondement de l'article L. 101 du Livre des procédures fiscales (LPF), si l'administration disposait des informations de nature à faire présumer une fraude fiscale dans le délai d'un an à compter de la réception de l'avis de vérification, prévu à l'article L. 12 du LPF.*

<sup>2</sup> En 2022, l'administration fiscale a procédé à 2293 examens de la situation fiscale personnelle, ce qui peut paraître moindre au regard des plus de 700.000 contrôles sur pièces de l'impôt sur le revenu [1]. Cet examen revêt cependant une importance particulière dans le contentieux fiscal, notamment lorsqu'il s'agit de la question de la prorogation du délai prévu pour cette procédure, mise en équilibre avec la question des garanties du contribuable vérifié. C'est sur ces éléments que le tribunal administratif de Grenoble [2], puis la cour administrative d'appel de Lyon se sont prononcés.

<sup>3</sup> Les faits sont relativement simples : les services de police ont saisi chez le requérant un stock de résine de cannabis dont il a reconnu être l'importateur. Suite à cette saisie, le juge d'instruction a transmis à la brigade de contrôle fiscal les éléments relatifs à cette procédure pénale, afin de mener, à partir d'août 2011, un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle du requérant, portant sur les années 2009, 2010 et 2011. L'administration fiscale a ensuite prononcé différents redressements et le requérant a été assujetti à des compléments d'impôts sur le revenu relatifs à des revenus d'origine indéterminée ainsi que sur les revenus présumés tirés

d'activités illicites et à des contributions sociales auxquelles le requérant était assujéti au titre des trois années de contrôle, ajoutant à cela les pénalités correspondantes.

4

Par un jugement du 20 mai 2021, le tribunal administratif de Grenoble a débouté le requérant de sa demande de décharge des compléments d'impôts sur le revenu et des contributions sociales auxquels il était assujéti. Il interjette donc appel, et parmi les moyens soulevés, la cour administrative d'appel a examiné le seul moyen relatif à l'examen de la situation fiscale personnelle, qui s'est étendu sur une période de plus d'un an en méconnaissance de l'article L. 12 du LPF. L'élément charnière de cette affaire est la question du moment auquel l'administration fiscale a eu connaissance des éléments suffisants pour présumer la fraude fiscale du requérant. Il est nécessaire ici de reprendre la temporalité de l'affaire. Le requérant a reçu le 27 août 2012 l'avis de vérification de comptabilité, puis le 29 juin 2014, une proposition de rectification de la situation fiscale, ce qui portait à presque deux ans l'ESFP. Le 6 mai 2013, l'autorité judiciaire a informé l'administration fiscale de l'ouverture d'un dossier à l'encontre du requérant, susceptible de contenir des informations laissant présumer une fraude fiscale, en application de l'article L. 101 du LPF. L'administration fiscale profite de ce signalement pour proroger l'ESFP. Si l'affaire s'arrêtait à ces faits, l'administration fiscale serait légitime à se prévaloir de la prorogation de délai issu de l'article L. 12 du LPF fondée sur la mise en œuvre de l'article L. 101 du LPF.

5

Or, dès le 25 juillet 2011, des copies des pièces de la procédure pénale ouverte à l'encontre du requérant avaient été transmises par le juge d'instruction du tribunal de grande instance de Grenoble à la brigade de contrôle et de recherche de l'Isère sur le fondement de l'article L. 101 du LPF. Au terme de son raisonnement, le juge d'appel indique en se fondant sur cette temporalité que l'administration fiscale avait connaissance dans le délai normal de l'article L. 12 du LPF, porté au 28 août 2013, des informations permettant de présumer la fraude fiscale du requérant. La cour conclut ainsi que les impositions auxquelles le requérant a été assujéti au titre de ses revenus présumés issus d'activités illicites ainsi que les contributions sociales en découlant ont été établies lors d'une procédure irrégulière, à savoir une prorogation injustifiée du délai de l'examen contradictoire de l'ESFP. Ce délai peut être porté à deux ans, sur le fondement de l'article L. 101 du LPF, seulement si l'administration ne dispose pas des informations de nature à faire présumer une fraude fiscale dans le délai d'un an à compter de la réception de l'avis de vérification, prévu à l'article L. 12 du LPF. La cour ajoute que cette prorogation n'est pas de nature à respecter les garanties du contribuable vérifié.

<sup>6</sup> Cette affaire invite à approfondir le jeu des prorogations de délai en matière d'ESFP (I), au regard de la nécessaire conservation des garanties du contribuable vérifié lors d'un ESFP (II).

## I. La non-application logique du délai de prorogation de deux ans de l'examen de la situation fiscale personnelle prévue à l'article 12 alinéa 3 du LPF

<sup>7</sup> L'article 12 du LPF précise que « sous peine de nullité de l'imposition, un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle ne peut s'étendre sur une période supérieure à un an à compter de la réception de l'avis de vérification » [3], mais prévoit des exceptions à ce délai, singulièrement en son alinéa 8 en précisant que ce délai est porté à deux ans en cas de découverte, en cours de contrôle, d'une activité occulte ou lorsque l'article L. 101 du LPF a été mis en œuvre. L'administration fiscale se prévalait en l'espèce de cette dernière hypothèse, qui dispose que

<sup>8</sup> « L'autorité judiciaire doit communiquer à l'administration des finances toute indication qu'elle recueille, à l'occasion de toute procédure judiciaire, de nature à faire présumer une fraude commise en matière fiscale ou une manœuvre quelconque ayant eu pour objet ou pour résultat de frauder ou de compromettre un impôt »

<sup>9</sup> Ce cadre légal posé et transposé à l'arrêt commenté, rappelons qu'au cours de l'examen de la situation personnelle du requérant, en mai 2013, l'autorité judiciaire avait transmis de nouvelles pièces à l'administration fiscale, cette dernière pensant pouvoir par conséquent bénéficier du délai prorogé à deux ans dès lors que ces nouvelles pièces avaient été transmises par l'autorité judiciaire lors de l'examen. Toutefois, des copies de pièces avaient été fournies par le tribunal de grande instance de Grenoble dès le 25 juillet 2011 (dans le délai d'un an prévu à l'article 12 du LPF) à la brigade fiscale de contrôle. L'erreur de l'administration fiscale est de ne pas établir, ni même d'aborder, si les éléments transmis en début de procédure, notamment les pièces du 27 juin 2011 et du 25 juillet 2011, dans lesquelles le requérant reconnaît être l'importateur du stock de cannabis, étaient suffisantes pour déterminer une présomption de fraude fiscale. L'octroi d'un délai supplémentaire doit cependant être indispensable à l'administration fiscale pour approfondir son contrôle lorsque des faits nouveaux apparaissent, et pour établir une présomption de fraude fiscale. Cela n'était pas le cas en l'espèce, puisque ces informations étaient connues par elle dès le début de l'examen de la situation du requérant. La cour indique de cette façon que la mise en œuvre de l'article L. 101 du LPF avant l'examen contradictoire de situation fiscale personnelle du requérant, à savoir

le 25 juillet 2011, qui a permis à l'administration fiscale d'établir l'imposition sur la base des éléments recueillis auprès de l'autorité judiciaire, empêche logiquement que la nouvelle transmission de l'autorité judiciaire dans la même instance, effectuée le 6 mai 2013, dans le délai initial d'un an de l'ESFP, puisse avoir pour effet de proroger la durée du contrôle [4]. Une telle position s'inscrit dans la jurisprudence que le Conseil d'État a pu dégager en matière de prorogation de délais, notamment dans un arrêt du 23 décembre 2013 [5], relatif au délai spécial de reprise en cas d'omissions ou insuffisances d'imposition révélées par une instance devant les tribunaux, prévu à l'article L. 170 du LPF, en matière de cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales.

<sup>10</sup> Le délai de droit commun prévu par l'article L. 12 du LPF constitue une importante garantie pour le contribuable de ne pas voir l'administration s'immiscer au-delà du nécessaire dans sa vie privée.

## II. Une appréciation stricte des possibilités de prorogation du délai de droit commun : une garantie pour le contribuable vérifié

<sup>11</sup> Les garanties du contribuable représentent un pivot fondamental de toute procédure de contrôle fiscal, et particulièrement lors de la procédure de vérification de comptabilité. Elles incarnent une limitation du risque d'atteinte aux libertés individuelles inhérente au pouvoir de vérification, qui apparaît potentiellement susceptible de conduire à une immixtion abusive dans la vie privée ou professionnelle des contribuables. Ces garanties doivent être mises en balance avec le droit de communication, prévu à l'article L. 101 du LPF. Comme toutes procédures fiscales, l'ESPF conduit l'administration à s'introduire dans la vie privée du contribuable afin d'évaluer la cohérence des déclarations produites au regard de son patrimoine et de son rythme de vie. Cette procédure est de cette manière entourée de solides garanties, dont le strict respect du délai de l'ESPF. Parmi les erreurs courantes émaillant les diverses phases de procédures fiscales de contrôle, et en particulier l'ESFP, l'appréciation du délai et de sa prorogation est classique. L'application stricte du délai de l'ESFP permet d'éviter les vérifications successives et de longue durée de la situation fiscale du contribuable. C'est en ce sens que la prorogation du délai de l'ESPF doit respecter de strictes conditions. Plus généralement, il s'agit d'un équilibre entre, d'un côté, les nécessaires pouvoirs de contrôle de l'administration, qui ont pour but de lutter contre la fraude fiscale et de protéger les deniers publics, et, de l'autre, les garanties du contribuable.

12

La prorogation du délai prévu à l'article L. 12 du LPF est destinée à aider l'administration fiscale à rassembler tous les éléments relatifs à la situation du contribuable. Or, si l'administration a pu réunir les informations nécessaires au contrôle de la situation fiscale du contribuable, notamment qui sont suffisantes pour établir l'existence d'une fraude commise en matière fiscale, l'examen doit cesser et l'administration ne pas faire preuve d'opportunisme, ce qui est le cas en espèce, en profitant d'une nouvelle transmission de l'autorité judiciaire dans le but de construire un dossier plus conséquent que celui qu'elle a constitué durant le délai de droit commun d'un an. En revanche à l'impossible nul n'est tenu, et on remarque que si l'administration fiscale est soumise à une obligation de bonne foi et de loyauté en actionnant l'article L. 101 du LPF pour obtenir une prorogation du délai d'un an, la circonstance que les renseignements recueillis à cette occasion n'ont donné lieu à aucune rectification n'affecte pas le droit de l'administration d'allonger la période de contrôle prévue par les dispositions de l'article L. 12 du LPF lequel ne fixe pas une telle condition [6]. Dans le même sens, si, malgré le déclenchement de la prorogation du délai par la mise en œuvre des articles L. 82 C ou L. 101 du LPF, dans le délai d'un an à compter de la réception de l'avis de vérification, l'administration n'a trouvé aucune activité occulte, cette absence de résultat n'est pas de nature à entacher la procédure d'illégalité [7]. Si la possibilité de proroger le délai d'un an est rigoureusement encadrée, le fait que le contribuable ait connaissance de cette prorogation découlant du droit de communication à l'égard de l'autorité judiciaire que l'administration tient des articles L. 82 C et L. 101 du LPF plus d'un an après la réception de l'avis de vérification [8] ne sont pas de nature à entacher d'illégalité l'ESFP. Il en va de même s'il n'a pas eu connaissance des motifs de la prorogation dans le délai initial d'un an [9]. La jurisprudence administrative a en outre précisé que le contribuable vérifié ne peut soutenir que la prorogation du délai fondé sur l'article L. 12 al. 3 du LPF, n'est pas justifiée au regard du temps nécessaire pour exploiter les documents judiciaires le concernant [10].

13

Cette affaire démontre l'importance de l'appréciation in concreto du juge, qui pourra se prononcer sur la pertinence de l'utilisation des outils de prorogation de délai d'un contrôle au regard des besoins de l'administration fiscale. Il y a ainsi une volonté de la part du juge de protéger la vie privée du contribuable d'une intrusion inutile de l'administration en vue d'établir une fraude fiscale lorsque celle-ci a déjà pu être établie. Le juge va définir progressivement, à l'aune des garanties du contribuable et des nécessaires pouvoirs de l'administration fiscale en matière de contrôle fiscal, si un oubli ou un acte de l'administration peut porter atteinte à la régularité de la procédure fiscale en cours.

## NOTES

---

[1] [Rapport 2022 de la Direction générale des finances publiques](#), [Retour au texte](#)

[2] TA de Grenoble, 20 mai 2021, ns°1806496-1902049 [Retour au texte](#)

[3] Cela est rappelé dans un arrêt du Conseil d'État (CE, 15 avril 2011, n° [310304](#), Lebon p. 865) [Retour au texte](#)

[4] V. pour comparaison l'arrêt CAA Paris, 20 mars 2012, n° [10PA02090](#), affaire dans laquelle la prorogation prévue à l'article [L. 12 alinéa 3 du LPF](#) est applicable, dans la mesure où l'administration, manquant d'informations pour mener l'ESFP, a actionné l'article [L. 101 du LFP](#). [Retour au texte](#)

[5] CE, 23 décembre 2013, n°[350967](#), Recueil Lebon 2013. [Retour au texte](#)

[6] CAA Versailles, 11 janv. 2022, n° [20VE01983](#), §. 9. [Retour au texte](#)

[7] CAA Marseille, 1<sup>er</sup> décembre 2020, n° [19MA03262](#), § 5. [Retour au texte](#)

[8] CAA Paris, 30 juin 2004, n° [00PA03185](#). V. également CAA Paris, 29 juin 2006, n° [05PA01371](#). [Retour au texte](#)

[9] CAA Paris, 23 mai 2005, n° [01PA03037](#). [Retour au texte](#)

[10] CAA Versailles, 15 juillet 2011, n° [10VE02276](#). [Retour au texte](#)