

CRFPA 2026



CAP'BARREAU
Prépa CRFPA

FASCICULE DE COURS

DROIT FISCAL

TOME 5 : Le contrôle et contentieux fiscal

par P. FINI

TABLE DES MATIERES

TOME 5 : LE CONTROLE ET LE CONTENTIEUX FISCAUX.....	5
CHAPITRE I - LE CONTRÔLE FISCAL	5
<i>Sous-chapitre 1 - Le délai de prescription du droit de reprise de l'Administration fiscale</i>	<i>7</i>
I - La variation du délai de reprise selon la nature de l'impôt	7
A - L'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés.....	7
B - La taxe sur la valeur ajoutée	9
C - Les impôts locaux	10
D - Les droits d'enregistrements et l'impôt sur la fortune immobilière	11
II - Le principe	12
A - La prescription	12
B - L'interruption de la prescription.....	13
<i>Sous-chapitre 2 - Les modalités d'exercice du contrôle</i>	<i>14</i>
I - Le contrôle sur pièces	15
II - Les différentes vérifications envisageables	16
A - L'examen de situation fiscale personnelle (ESFP)	16
B - La vérification de comptabilité	19
1 - Le principe	19
2 - Les modalités d'exécution	20
C - L'examen de comptabilité.....	23
D - Le contrôle de la valeur déclarée	24
1 - L'évaluation du prix ou du bien	24
2 - La dissimulation du prix.....	25
3 - L'évaluation des biens transmis	25
E - L'exploitation des données en ligne	26
F - Le contrôle sur demande.....	27
<i>Sous-chapitre 3 - Les droits de l'administration face à fraude fiscale.....</i>	<i>29</i>
I - Les demandes d'éclaircissements	29
II - Le droit de communication	29
A - Les personnes ou organismes concernés	30
B - La communication spontanée.....	31
III - Les procédures d'enquêtes	33
A - En matière de TVA	33
B - En cas de suspicion de fraude fiscale	34
IV - Le droit de visite et de saisie	34
A - Le principe	34
1 - L'existence de présomptions.....	34
2 - La saisine de l'autorité judiciaire.....	35
B - Le déroulement	35
V - La flagrance fiscale.....	36
VI - Le droit d'audition	37
<i>Sous-chapitre 4 - Les conséquences du contrôle fiscal.....</i>	<i>38</i>
I - Les procédures de rectification contradictoire.....	38
A - La procédure de rectification contradictoire de droit commun de l'article L. 55 du LPF	38
1 - Le principe.....	38
2 - Le déroulement de la procédure de rectification contradictoire	39
a) La proposition de rectification	39
b) Le droit de réponse du contribuable à la proposition de rectification	42
3 - La saisine de la commission ou du comité compétent en cas de désaccord	43
B - La procédure de régularisation	44
C - La taxation d'après les éléments du train de vie	46
D - La procédure de répression des abus de droit	47
1 - La notion d'abus de droit	47
a) L'abus de droit : article L. 64 du LPF	47

b) Le mini abus de droit : article L. 64 A du LPF	50
2 - Le déroulement de la procédure pour abus de droit	50
3 - Le rescrit « abus de droit »	52
II - Les procédures d'imposition d'office	53
A - La taxation d'office	54
B - L'évaluation d'office	56
C - La notification de la procédure	57
Sous-chapitre 5 - Les sanctions fiscales ou pénales	61
I - Les sanctions fiscales	62
A - Les intérêts de retard exclus du champ des sanctions fiscales	62
B - Les sanctions liées à l'assiette de l'impôt	63
1 - L'absence ou la souscription tardive de déclaration	63
2 - Les insuffisances, les inexactitudes ou les omissions dans la déclaration	65
C - Les sanctions liées au paiement de l'impôt	67
D - Les pénalités : une liste non exhaustive	68
II - Les sanctions pénales	69
A - La qualification des infractions	69
1 - La fraude fiscale	69
2 - Les délits en matière fiscale	71
B - L'engagement des poursuites	72
CHAPITRE II - LE CONTENTIEUX FISCAL	74
Sous-chapitre 1 - Le recours contentieux	74
I - Le contentieux de l'assiette de l'impôt	74
A - Le recours devant l'administration	74
1 - La réclamation préalable devant l'administration	74
2 - La décision de l'administration à la suite de l'instruction de la réclamation	76
B - La saisine de la juridiction	78
1 - La compétence matérielle du contentieux fiscal	78
2 - Devant le juge administratif	78
3 - Devant le juge judiciaire	79
II - Le contentieux du recouvrement de l'impôt	80
Sous-chapitre 2 - Le recours gracieux	81
Sous-chapitre 3 - La demande d'annulation d'un acte administratif	83

TOME 5 : LE CONTROLE ET LE CONTENTIEUX FISCAUX

CHAPITRE I - LE CONTRÔLE FISCAL

Une des particularités du système fiscal français réside dans le fait que c'est un système déclaratif : les contribuables doivent déclarer leurs propres bases d'imposition, telles que leurs revenus annuels, bénéfices professionnels, chiffre d'affaires, patrimoine immobilier, donations et successions, etc.

Par conséquent, l'efficacité de l'impôt dépend largement de l'exactitude de ces déclarations. Étant donné que les recettes fiscales constituent la première ressource de l'État, il est évident que toute erreur dans les déclarations fiscales peut avoir un impact significatif.

De plus, l'inexactitude des déclarations fiscales d'un contribuable a un autre effet, à savoir qu'elle peut entraîner une inégalité devant l'impôt entre les citoyens, ce qui contrevient à un des principes les plus importants de la Révolution : le principe de l'Égalité devant l'impôt.

Qu'elle soit intentionnelle ou non, une déclaration inexacte, voire une absence de déclaration placent l'auteur dans une situation différente des autres contribuables, que cela lui soit favorable ou défavorable, sans motif valable.

Pour cette raison, il est nécessaire que l'administration fiscale effectue des contrôles sur les déclarations fiscales. L'objectif de ces contrôles est de garantir le respect de la législation fiscale et de prévenir les erreurs ou la fraude fiscale.

Les différentes prérogatives de l'Administration fiscale (contrôle, vérification, enquête, rectification, droit de communication, droit de visite et de saisie, flagrance fiscale, évaluation et taxation d'office, etc.) sont prévues et surtout, encadrées par les textes : ceux-ci sont le siège d'un certain nombre de **garanties établies au profit des contribuables : l'Administration doit les respecter car dans de nombreux cas, leur violation vicie la procédure et par conséquent, l'imposition qui en résulte**. Ces garanties sont nécessaires à ce que l'État de droit ne soit pas seulement formel, la base juridique des pouvoirs de l'administration fiscale étant également celle de leurs limites : Si le contrôle fiscal a posteriori est la contrepartie d'un système déclaratif et si la lutte contre l'évasion et la fraude fiscale justifient des procédures intrusives et parfois, répressives, ce contrôle et cette lutte ne peuvent être fondées sur un pouvoir discrétionnaire. L'Administration ne peut donc se retrancher derrière l'interprétation d'un pouvoir qui serait accordé en des termes excessivement généraux. Elle rappelle d'ailleurs que : « *En contrepartie du droit pour l'administration d'effectuer des vérifications de comptabilité, une série de garanties ont été prévues au profit du contribuable. Elles consistent en diverses obligations que le service doit respecter scrupuleusement à peine de nullité du contrôle exercé* » (BOI-CF-DG-40-20, § 60).

Attention ! Il est impératif de vérifier que l'Administration a bien respecté non seulement les conditions de déclenchement d'un mécanisme ou d'une procédure de contrôle fiscal, mais encore et surtout qu'elle n'a pas privé le contribuable d'une garantie, auquel cas il faudra vérifier l'incidence de cette violation sur la procédure et l'imposition en résultant éventuellement.

Sous-chapitre 1 - Le délai de prescription du droit de reprise de l'Administration fiscale

Le *délai de reprise* est le nom donné au **délai de prescription du droit pour l'Administration de contrôler et, le cas échéant, de rectifier les omissions, erreurs, insuffisances ou fraudes commises par les contribuables** : il s'agit d'une prescription extinctive correspondant à celle de l'article 2219 du Code civil : « *La prescription extinctive est un **mode d'extinction d'un droit** résultant de l'inaction de son titulaire pendant un certain laps de temps* ».

Lorsqu'elle est acquise au contribuable, l'Administration ne peut plus mettre en œuvre son droit de contrôle indépendamment de la situation au fond, à moins qu'elle ne puisse justifier en droit et en fait de l'application d'une règle exceptionnelle permettant l'extension du délai de prescription.

Les dispositions sur le délai de prescription sont formulées aux articles L. 168 à L. 189 du LPF.

Le délai de reprise prévoit le délai maximal où l'administration a la possibilité de réparer les omissions, les insuffisances ou les erreurs (III), ce délai varie en fonction de la nature de l'impôt (I).

I - La variation du délai de reprise selon la nature de l'impôt

Le délai de reprise de droit commun est celui prévu par l'article L. 186 du LPF : « *Lorsqu'il n'est pas expressément prévu de délai de prescription plus court ou plus long, le droit de reprise de l'administration s'exerce jusqu'à l'expiration de la sixième année suivant celle du fait générateur de l'impôt* ». Dire que c'est le délai de droit commun signifie que c'est le délai qui s'applique à défaut de tout délai spécial plus long ou plus court applicable. S'il est impossible de justifier de l'application d'un autre délai, il faut impérativement appliquer le délai de reprise de six ans.

Ce délai de prescription de droit commun présente de nombreuses exceptions en fonction de la nature de l'impôt. Le délai de prescription n'est pas le même qu'il s'agisse de l'impôt sur le revenu ou les sociétés (A), de la taxe sur le chiffre d'affaires (B), des impôts locaux (C) ou encore du droit d'enregistrement ou l'impôt sur la fortune immobilière (D).

A - **L'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés**

L'article L. 169 du LPF prévoit un délai de reprise partagé par l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés de trois ans : « *Pour l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés, le droit de reprise de l'administration des impôts s'exerce jusqu'à la fin de la troisième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due* ».

Comment identifier l'année au titre de laquelle l'imposition est due ? C'est l'année désignée par le fait générateur :

- En matière d'impôt sur le revenu, le fait générateur est le 31 décembre, de sorte que l'année d'imposition épouse parfaitement l'année civile.
- En matière d'impôt sur les sociétés, le fait générateur est la clôture de l'exercice comptable, en principe d'une durée de 12 mois. Ex. Pour un exercice commençant le 1^{er} avril 2024 et se

terminant au 31 mars 2025, le fait générateur est le 31 mars 2025. La période d'imposition est décorrélée de l'année civile.

Ex. Quel est le délai de reprise de l'impôt sur le revenu du au titre de l'année 2024 ? La loi oblige de partir de « l'année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due », soit ici l'année 2025 qui est la première année du délai, l'année 2026 est la deuxième et l'année 2027 est la troisième et dernière, ce qui signifie que l'Administration dispose, sauf suspension ou interruption du délai, d'un droit de reprise expirant au 31 décembre 2027.

Ex. 2. Quel est le délai de reprise de l'impôt sur les sociétés du au titre de l'exercice comptable allant du 1^{er} avril 2024 au 31 mars 2025 ? Ici la première année suivant celle au titre duquel l'impôt est 2026, la seconde 2027 et la troisième 2028. L'Administration a donc le droit de reprendre l'impôt sur les sociétés jusqu'à la fin de l'exercice comptable s'achevant le 31 mars 2028, y compris pour les opérations intervenues entre le 1^{er} avril 2024 et le 31 décembre 2024 (CE, 29 juillet 1983 - n° 32552).

➤ Cependant, il existe **diverses exceptions** pour lesquelles le délai de reprise est prolongé, on parle alors de *l'extension du délai de reprise* :

❖ Lorsque le contribuable exerce **des activités occultes** ou qu'il bénéficie de revenus distribués par des entités exerçant des activités occultes, **le délai de prescription est porté à 10 ans** (art. L. 169 al. 2 LPF). **L'activité occulte se définit** comme « Une activité occulte est une activité qui n'a, à aucun moment, été portée à la connaissance de l'administration fiscale.

L'activité occulte doit s'entendre principalement d'une activité pour laquelle le contribuable n'a pas accompli les formalités auxquelles il était tenu lors de sa création ». Elle correspond donc à la fois à une activité non déclarée mais également à une activité exercée d'une manière différente de celle qui a été déclarée. Attention, le fait de ranger dans une mauvaise catégorie des revenus ou plus-values n'est pas considéré comme une activité occulte (art. L. 169 al. 4 du LPF) puisqu'il y a bien eu déclaration, même si elle est incorrecte. La caractérisation d'une activité occulte résulte de deux conditions cumulatives (BOI-CF-PGR-10-70, § 10) : **1.** l'absence de notification de l'activité à l'autorité compétente (centre de formalités des entreprises, greffe du tribunal de commerce) et **2.** l'absence de déclaration fiscale dans le délai légal, étant entendu que le dépôt tardif (notamment après mise en demeure) est assimilé à une absence de déclaration (BOI-CF-PGR-10-70, § 40).

❖ En cas de **fraude fiscale** (arts. 169 al. 5 du LPF et 123 bis du CGI) ou en cas de **flagrance**, le délai est également porté à **10 ans** (art. L. 169 al. 5 LPF).

❖ L'article 61 de la loi de finances pour 2025 autorise l'administration à appliquer des délais spéciaux de reprise de dix ans concernant l'impôt sur le revenu, les droits d'enregistrement et l'IFI, dans les cas où une personne physique s'est prévalu d'une **fausse domiciliation fiscale à l'étranger** (art. L. 169 al. 3 du LPF).

➤ La mise en place de délais spéciaux :

❖ En cas de **d'assistance administrative internationale**, le délai peut être prolongé de 3 ans (art. L. 188 A du LPF) ;

- ❖ Si une **plainte est déposée pour fraude fiscale par l'administration fiscale**, le délai de reprise est augmenté de 2 ans (art. L. 187 LPF) : les impositions établies pour la période d'extension sont suspendues (elles ne peuvent être mises en recouvrement) jusqu'à la décision pénale si le contribuable fournit des garanties. En cas de non-lieu ou de relaxe, les impositions établies sont caduques.
- ❖ En cas **d'erreur sur la nature de l'impôt ou le lieu d'imposition**, le délai de reprise est lié à la décision de décharge (art. L. 171 du LPF) ;
- ❖ En **cas du décès du contribuable, les omissions ou les insuffisances révélées à la suite de l'ouverture de la succession** : le délai de reprise est également prolongé (art. L. 172 al. 3 du LPF).

Attention ! La prescription du droit de reprise n'interdit pas à l'Administration de contester l'imputation au cours d'une période non-prescrite d'un déficit antérieur établi à l'occasion d'une période prescrite. En effet, il s'agit bien de l'impôt du au titre d'une période NON-PRESCRITE. De fait, les déficits non-imputés sont frappés par une forme d'imprescriptibilité. Bien entendu, un déficit imputé sur une période prescrite ne peut plus être remis en cause. Cette règle est commune à l'impôt sur les sociétés (en avant comme en arrière) et à l'impôt sur le revenu, cf. BOI-CF-PGR-10-20, § 180 et 190. La remise en cause du déficit antérieur constaté pour la période non-prescrite ne peut conduire qu'à son annulation totale ou partielle, sans jamais pouvoir affecter les impositions dues au titre d'une période prescrite.

Il existe une limite à cette forme d'imprescriptibilité du droit de vérifier les déficits : ce sont les articles L. 50 et 51 du LPF, qui interdisent toute rectification et toute nouvelle vérification ou tout nouvel examen de comptabilité pour une période qui a déjà fait l'objet d'une vérification ou d'un examen de comptabilité achevé(e), sauf les exceptions limitativement énumérées par le texte. Ainsi si les déficits relatifs à une période prescrite ont été définitivement « validés » à l'occasion d'une procédure antérieure achevée, ils ne peuvent pas être remis en cause. Ce mode de raisonnement doit pouvoir être transposé aux crédits de TVA et au rappel des donations antérieures (voir les autres **attention !**)

B - La taxe sur la valeur ajoutée

Article L. 176 du LPF : « Pour les taxes sur le chiffre d'affaires, le droit de reprise de l'administration s'exerce jusqu'à la fin de la troisième année suivant celle au cours de laquelle la taxe est devenue exigible conformément aux dispositions du 2 de l'article 269 du code général des impôts ».

Le délai de reprise concernant la TVA peut être exercé **jusqu'à la fin de la troisième année suivant celle où la taxe est devenue exigible** (art. 176 du LPF).

Si **l'exercice ne suit pas l'année civile**, le délai de reprise de la TVA est le même que celui de l'IR ou de l'IS, et se termine **le 31 décembre de la troisième année suivante**.

Illustration :

- ❖ Si l'exercice correspond à l'année civile, le délai de reprise pour les opérations exigibles en 2021 se termine le 31 décembre 2024.
- ❖ Si l'exercice commence le 1er juillet 2021 d'une année pour se terminer le 30 juin de l'année suivante, le délai de reprise pour les opérations effectuées pendant l'exercice allant du 1er juillet 2021 au 30 juin 2022 se termine le 31 décembre 2025.

Exception : en cas de flagrance ou d'activité occulte, **le délai de reprise de la TVA est porté à 10 ans**, se terminant le 31 décembre de la dixième année suivant celle de l'exigibilité de la TVA (art. L. 176 al. 2 LPF).

Une personne qui *exerce en la forme individuelle une activité commerciale soumise au régime des BIC qui est assujettie et non-exonérée de TVA et pour laquelle aucune déclaration n'a été effectuée* s'expose aux droits de reprise spéciaux de dix ans en matière d'impôt sur le revenu et de TVA. Attention, les droits de reprise spéciaux de dix ans sont indépendants car ils sont fondés sur des textes distincts :

- Les divers alinéas de l'article L. 169 du LPF pour l'impôt sur le revenu.
- L'alinéa 2 de l'article L. 176 du LPF pour la TVA.

Cette indépendance peut avoir pour effet que le délai spécial pour l'impôt sur le revenu ne s'applique pas alors que le délai spécial pour la TVA s'applique : il en va ainsi d'un contribuable qui avait mal déclaré son activité au titre de l'impôt sur le revenu et n'avait réalisé aucune déclaration de TVA. Si aucune extension n'était possible en matière d'impôt sur le revenu, elle était possible en matière de TVA dès lors les conditions propres de l'extension du délai spécial de TVA étaient bien réunies (CE, 8e ch., 30 juin 2023, n° 470934). Si l'article L. 169 du LPF fait preuve de clémence envers le contribuable qui a mal qualifié ses revenus, l'article L. 176 du LPF ne prévoit rien de tel pour le contribuable qui aurait par erreur cru que son activité était hors champ ou était exonérée.

La TVA sera en principe calculée comme si tous les prix avaient été facturés avec la TVA (CE, 14 décembre 1979, Comité de propagande de la banane, v. fasc. III sur la TVA).

Attention ! La prescription du droit de reprise ne s'oppose pas à la contestation d'un crédit de TVA issu d'une période prescrite dès lors qu'il a été imputé sur une période non-prescrite. En d'autres termes, la prescription interdit de reprendre la TVA due au titre des périodes prescrites mais elle n'interdit pas de remettre en cause les crédits de TVA issus de périodes prescrites à la condition qu'ils soient utilisés au sein de périodes non-prescrites : la prescription ne peut donc pas transformer un crédit de TVA régulier en crédit de TVA irrégulier (BOI-CF-PGR-10-30, § 90 ; CE, 6 mars 1981, n° 19337). Lorsqu'un crédit de TVA issu d'une période prescrite et constaté au début d'une période non-prescrite est contesté par l'Administration, il est partiellement ou totalement annulé sans que cette annulation ne permette de revenir sur le montant de la TVA due au titre de la période prescrite.

C - Les impôts locaux

Le délai de reprise est généralement jusqu'au 31 décembre de l'année suivant celle pour laquelle l'impôt est dû.

Pour les contributions indirectes, la contribution foncière des entreprises et la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises, le délai de reprise **se termine généralement le 31 décembre de la troisième année suivant celle où l'imposition est due** (arts. L. 173 et L. 174 LPF).

Les exceptions liées à la fraude fiscale, à l'assistance administrative, et à l'omission ou à l'insuffisance révélée s'appliquent également aux impôts locaux, car elles concernent tous les impôts (arts. L. 187 – L. 188 A et C du LPF).

D - Les droits d'enregistrements et l'impôt sur la fortune immobilière

Article L. 180, al. 1 du LPF : « Pour les droits d'enregistrement, la taxe de publicité foncière, les droits de timbre, ainsi que les taxes, redevances et autres impositions assimilées, le droit de reprise de l'administration s'exerce jusqu'à l'expiration de la troisième année suivant celle de l'enregistrement d'un acte ou d'une déclaration ou de l'accomplissement de la formalité fusionnée définie à l'article 647 du code général des impôts ou, pour l'impôt sur la fortune immobilière des redevables ayant respecté l'obligation prévue à l'article 982 du même code, jusqu'à l'expiration de la troisième année suivant celle au titre de laquelle l'imposition est due ».

Le délai de reprise pour les droits d'enregistrement et l'IFI **se termine généralement le 31 décembre de la troisième année suivant celle de l'exigibilité des taxes ou droits** (art. L. 180 LPF).

Cependant, ce délai s'applique uniquement si l'acte a été enregistré ou si la déclaration d'IFI a été déposée. Si ce n'est pas le cas, le délai de reprise est prolongé jusqu'au 31 décembre de la **sixième année suivant l'événement générateur de l'impôt** (art. L. 186 LPF).

➤ Dispositions spécifiques (arts. L. 181 et s. LPF) :

Pour les **droits de succession** (art. L. 181 du LPF), l'article L. 181 prévoit une règle en cas de non-déclaration ou de déclaration omettant un ou plusieurs biens : le délai ne commence à courir qu'à partir du moment où la date et le lieu du décès du défunt, ainsi que le nom et l'adresse d'au moins un des ayants droit sont identifiables : il ne s'agit pas ici d'une extension du délai mais d'un report du point de départ du délai, sans que ce report ne puisse permettre de bénéficier in fine d'un délai de prescription supérieur à six ans : en d'autres termes, le délai de droit commun de six ans de l'article L. 186 du LPF constitue le délai butoir au sein duquel le report de l'article L. 181 peut jouer, ce qui veut dire que le report ne peut avoir pour effet de dépasser la sixième année suivant celle du fait générateur, soit le décès.

De plus, le délai de reprise est prolongé jusqu'au 31 décembre **de la dixième année suivant l'événement** générateur lorsque les impôts exigibles sont liés à des avoirs détenus à l'étranger (assurance-vie, trust) et qu'ils n'ont pas été suffisamment précisés dans les documents enregistrés (art. L. 181-0 A du LPF).

Attention ! Dans le cadre du rappel fiscal des donations antérieures, la valeur fiscalement rappelée est celle des biens donnés au moment de la donation. En vertu du premier alinéa de l'article L. 181 B du LPF, cette valeur peut être rectifiée pour l'application de l'article 784 du CGI de façon indépendante et sans que le délai de prescription des droits de donation n'y fasse obstacle (on retrouve la même logique que pour les déficits, les crédits de TVA) puisque cette valeur établie à l'occasion d'une imposition éventuellement prescrite a vocation à affecter une période qui elle ne l'est pas. La réévaluation

effectuée à l'occasion du rappel fiscal n'autorise donc pas par elle-même à recalculer les droits de donation payés à l'occasion de la donation, cela ne sera possible que si ces droits ne sont pas prescrits.

II - Le principe

Le délai de prescription (A) est susceptible d'être interrompu sous certaines conditions (B).

A - La prescription

Lorsque le délai de prescription a intégralement couru au profit du contribuable, l'Administration fiscale est privée :

- **du droit d'agir aux fins du contrôle et de la rectification de l'impôt**, dont l'inexistence ou le montant sont ainsi définitivement fixés dans les rapports entre le contribuable et l'Administration : l'action par laquelle l'Administration veut faire constater l'existence de la dette fiscale est *l'action en répétition*.
- **Du droit d'exiger le paiement de l'impôt, au besoin par la force** : c'est le délai du droit de recouvrer la créance fiscale, exercée par *l'action en recouvrement*.

Les deux délais sont en lien : évidemment, l'Administration qui n'a pas constaté l'impôt dans le délai de reprise ne peut pas exiger le paiement, faute de créance fiscale juridiquement établie dans les délais.

Le contribuable est placé dans une situation identique à celle où il se serait trouvé s'il avait payé l'impôt : il est totalement libéré de l'obligation fiscale, qui ne peut plus être exigée de lui. Le contribuable peut invoquer la prescription à tout moment dans le cadre d'une procédure contentieuse, mais il ne peut pas la soulever pour la première fois devant la Cour de cassation ou le Conseil d'État.

De plus, **la prescription ne peut pas être soulevée d'office par le juge, à l'exception des pénalités**, car celles-ci sont considérées comme relevant du domaine pénal. Dans ce domaine, la prescription peut être soulevée d'office par le juge, et ce, à n'importe quelle étape de la procédure.

L'article 2250 du Code civil dispose : « Seule une prescription acquise est susceptible de renonciation ». À la suite, l'article 2251 du Code civil dispose : « *La renonciation à la prescription est expresse ou tacite. La renonciation tacite résulte de circonstances établissant sans équivoque la volonté de ne pas se prévaloir de la prescription* ».

Il s'ensuit que tant que le délai n'a pas intégralement couru, le contribuable ne peut renoncer au bénéfice de la prescription, qui est indisponible (art. 2250 C. civ.). Une fois que ce délai a intégralement couru et que la prescription est acquise au contribuable, celui-ci peut y renoncer expressément ou tacitement (art. 2251 C. civ.).

Constitue une renonciation tacite à la prescription le fait de payer spontanément des droits prescrits même sur invitation de l'Administration : en conséquence, le contribuable ne peut agir en restitution. Il en va différemment lorsque le paiement a été réalisé sous la menace ou la contrainte de

l'Administration, auquel cas manque à la prétendue renonciation à la prescription le caractère volontaire qui lui est nécessaire (CE, 11 juillet 2011, n° 314746, M. Sicnasi : « *Considérant que la cour a relevé que M. Sicnasi avait effectué le 7 janvier 2002 le premier versement des impositions dont il demandait la restitution, après y avoir été invité par le comptable public le 26 novembre 2001, avoir eu avec celui-ci un entretien le 5 décembre 2001 et lui avoir proposé un échéancier ayant été accepté et a en conséquence estimé que le « commandement de renouvellement » reçu le 25 juin 2001 était demeuré sans influence sur le paiement de ces impositions ; qu'en déduisant de ces constatations, qu'elle a souverainement appréciées sans que cette appréciation soit arguée de dénaturation, que le requérant ne pouvait être regardé comme ayant procédé à l'apurement de sa dette fiscale sous la contrainte et en jugeant qu'il avait, par suite, tacitement renoncé au sens de l'article 2221 du Code civil à la prescription de l'action en recouvrement du Trésor, la cour n'a pas commis d'erreur de droit* »).

Le contribuable ne peut pas renoncer à l'avance à la prescription.

Cependant, une fois que la prescription est acquise, le contribuable peut renoncer à son bénéfice. Cette renonciation peut être explicite ou implicite et survient souvent lorsque le contribuable paie des impôts prescrits. Dans ce cas, le contribuable ne pourra pas réclamer le remboursement des impôts déjà versés, à moins que cela concerne les pénalités : cette règle est la même que celle existant en droit civil, où celui qui paie une dette prescrite n'est pas autorisé à en exiger la restitution sur le fondement de la prescription. L'idée est que la dette prescrite existe même si elle a perdu sa vigueur, ce qui confère au paiement entre les parties une cause suffisante à en justifier le caractère valide et définitif.

B - L'interruption de la prescription

L'article L. 189 du LPF pose le principe des interruptions de la prescription. L'interruption est définie par l'article 2231 du Code civil : « *L'interruption efface le délai de prescription acquis. Elle fait courir un nouveau délai de même durée que l'ancien* ».

L'interruption de la prescription consiste dans la fin du délai en train de courir, lequel recommencera à courir à compter de zéro lorsque la cause d'interruption aura cessé (la plupart des causes d'interruption sont instantanées, ex. reconnaissance de la dette fiscale).

Le délai qui reprend après que l'interruption a pris fin est en principe un délai de même nature et de même durée que le délai interrompu : cela veut dire, par exemple, qu'un délai de forclusion ne commence pas à courir après que l'interruption d'un délai de prescription s'est produite.

Contrairement à la forclusion, qui empêche toute action ultérieure, **l'interruption de la prescription met fin au délai de reprise en cours et en déclenche un nouveau, de la même nature (prescription) et de la même durée que le délai initial.**

La prescription peut être interrompue aux termes de l'article L. 189 du LPF si :

- ❖ **une proposition de rectification valide est notifiée à l'adresse communiquée par le contribuable** : la date retenue est celle de la remise au contribuable et, s'il ne s'est pas présenté pour retirer le pli, la date de présentation à son adresse (CE, 7 novembre 2012, n°

343169, Hiriqoyen), c'est-à-dire dans tous les cas la date du premier passage (CE, 14 octobre 2015, n° 378503) si et seulement si la notification de la proposition est elle-même régulière (sauf de très rares exceptions). Il revient à l'Administration de rapporter la preuve que le pli postal a été régulièrement présenté par les services postaux, notamment grâce à un avis de passage ou un avis de réception valides.

- ❖ **la déclaration ou la notification d'un procès-verbal est notifiée ;**
- ❖ **le contribuable reconnaît la dette fiscale** (v. aussi art. 2240 C. civ.) même si cette reconnaissance n'est que partielle (ex. montant inférieur), l'effet interruptif joue pour le tout (Cass. 1^{re}, 22 mai 1991, n° 88-17.948) : paiement d'acompte(s), demande de remise gracieuse, engagement de payer, souscription d'une déclaration rectificative au sein de laquelle est mentionnée une dette fiscale, serait-ce comme un élément du passif (CE, 17 mai 2013, n° 348135, M. Hiriqoyen, en l'espèces contributions sociales mentionnées dans une déclaration rectificative d'impôt sur la fortune).
- ❖ Tout autre acte interruptif de prescription au sens du droit commun est intervenu : le droit commun est ici le droit exprimé dans le Code civil : demande en justice (art. 2241 C. civ.), mesures conservatoires et actes d'exécution forcée (art. 2244 C. civ.),

Par ailleurs, lorsqu'un avis de mise en recouvrement est envoyé, la prescription est interrompue. Le nouveau délai est de **4 ans et ce même délai, peut-être, à nouveau interrompu.**

Tant que la prescription n'est pas acquise, l'administration fiscale a le droit de contrôler toutes les périodes fiscales non encore prescrites.

Ex. Le contribuable reçoit une proposition de rectification régulière le 31 décembre 2025 relative à l'impôt sur le revenu de l'année 2022. Cette notification interrompt la prescription conformément à l'article L. 189 du LPF. Un nouveau délai de même nature et de même durée que l'ancien commence à courir à compter de cette notification. Intervenue en 2025, l'année 2025 joue le rôle de l'année au titre duquel l'impôt est, ce qui veut dire que le délai expirera à l'issue de la troisième année suivante : $2025 + 3 = 2028$, l'Administration grâce à l'interruption de la prescription a jusqu'au 31 décembre 2028 pour mettre en recouvrement l'imposition en cause.

Sous-chapitre 2 - Les modalités d'exercice du contrôle

convient de rappeler que le système fiscal français est essentiellement déclaratif, qu'il est régi par un principe déclaratif. Ce principe n'implique pas que l'État soit dupe et que l'administration doive croire les contribuables sur parole. Son corollaire est par conséquent le principe du contrôle des déclarations par l'Administration, conformément à l'alinéa 1 de l'article L. 10 du LPF : « *L'administration des impôts contrôle les déclarations ainsi que les actes utilisés pour l'établissement des impôts, droits, taxes et redevances* ». Parce que c'est sa mission, l'Administration a le devoir et le pouvoir de vérifier (II) et de contrôler (I) les informations fournies par les contribuables en vue de rétablir la légalité fiscale. Ce pouvoir n'est pas toujours exercé au détriment du contribuable car il peut aussi profiter à un contribuable qui, ayant majoré ses bases d'imposition, se trouverait surtaxé par erreur.

Il est classique d'opposer le contrôle sur pièces (contrôle interne) et le contrôle sur place (contrôle externe), qui peuvent conduire à l'engagement d'une procédure de rectification contradictoire (art. 55 et s. du LPF) dans la mesure où ces deux types de contrôles vont permettre de révéler les erreurs, omissions, insuffisances et fraudes que la procédure a pour objet de rectifier. Il existe donc des liens très forts entre le pouvoir de contrôle et le pouvoir de rectification de l'Administration fiscale.

I - Le contrôle sur pièces

Le **contrôle sur pièces** est défini comme le « *contrôle critique et exhaustif des déclarations souscrites. L'administration utilisera tous les renseignements et documents figurant au dossier du contribuable (extraits d'actes, déclaration de droit au bail, bulletins souscrits par l'employeur), et sollicitera des informations complémentaires auprès de celui-ci* ».

C'est une opération d'examen, de croisement, de recoupements des déclarations et de l'ensemble des éléments du dossier du contribuable à l'issue de laquelle il sera ou non décidé d'aller plus loin dans le contrôle, notamment par la notification d'une procédure de rectification.

Le contrôle sur pièce utilise seulement les documents déjà en possession de l'administration fiscale. Il possède un très large champ d'application : IR, IS, TVA, droits d'enregistrement, etc.

Les services fiscaux ne sont normalement pas autorisés à utiliser des outils de contrôle plus intrusifs, tels que le droit de communication (art. L. 81 et s. du LPF) ou le droit de visite et de saisie. L'administration fiscale peut toutefois, demander des explications au contribuable en la forme « d'informations complémentaires » (art. L. 10, al. 3 du LPF). Si cela se produit, le contribuable doit être informé et l'administration doit lui laisser un délai d'au moins 30 jours pour répondre à ces demandes (art. L. 11 du LPF). Il est important de noter que le contribuable n'est pas obligé de répondre, et il ne risque aucune sanction s'il choisit de ne pas répondre à la demande de l'administration fiscale. Si celle-ci n'a pas le droit de faire croire au contribuable qu'une telle demande est contraignante, elle n'est pas non plus tenue de les avertir qu'elle n'est pas contraignante (CE 26 mai 2010, n° 296808, Beckman ; Cass. com. 26 octobre 2010, n° 09-70.927).

Bien évidemment, le défaut de réponse du contribuable, outre les mauvaises grâces de l'Administration, l'exposera à un possible durcissement des mesures à son encontre, telle que l'utilisation de la demande d'éclaircissements ou de justifications des articles L. 16 (IR), L. 19 (successions) et L. 23 A du CGI (patrimoine) qui elle est contraignante, ou bien la mise en œuvre du droit de communication (art. L. 81 et s. du LPF), ou bien directement lui adresser une proposition de rectification.

Attention ! La demande de renseignements fondée sur l'article L. 10, al. 3 du LPF ne constitue pas le début d'une vérification de comptabilité ou d'un examen de situation fiscale personnelle.

Le but principal de ce contrôle est de vérifier si le contribuable a correctement rempli ses obligations déclaratives. De plus, il vise à corriger les erreurs, les inexactitudes ou les dissimulations entraînant de ce fait, une inexactitude dans le calcul de l'impôt, en se basant sur les informations contenues dans la déclaration du contribuable et les éléments déjà en possession de l'administration fiscale.

Fin de l'extrait

Le contrôle et le contentieux fiscal
Le fascicule complet compte 84 pages.