

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-CF-PGR-10-70-20120912

Date de publication : 12/09/2012

Date de fin de publication : 04/02/2015

DGFIP

CF - Prescription du droit de reprise de l'administration - Prorogation du délai de reprise en cas d'activités occultes ou illicites ou de procès-verbal pour flagrance fiscale et conséquences sur certains délais

Positionnement du document dans le plan :

CF - Contrôle fiscal

Prescription du droit de reprise de l'administration et garanties du contribuable

Titre 1 : Prescription du droit de reprise de l'administration

Chapitre 7 : Prorogation du délai de reprise en cas d'activités occultes et en cas de flagrance fiscale – Conséquences sur certains délais

Sommaire :

I. Délai spécial en cas d'activités occultes ou illicites

A. Champ d'application

1. Personnes concernées

a. Le contribuable soit n'a pas fait connaître son activité à un centre de formalités des entreprises ou au greffe du tribunal de commerce, soit s'est livré à une activité illicite

b. Le contribuable n'a pas souscrit de déclaration fiscale dans les délais légaux au titre de l'activité de nature industrielle, commerciale, non commerciale ou agricole non portée à la connaissance du centre de formalités des entreprises ou du greffe du tribunal de commerce

2. Activités concernées

3. Impôts concernés

4. Précisions en ce qui concerne les obligations déclaratives

B. Conditions de mise en œuvre

1. Date d'appréciation

a. Principe

b. Mesure de tempérament

2. Procédures de contrôle applicables

3. Procédure de rectification et motivation

C. Cas particulier des associations

II. Délai spécial lorsque l'administration a dressé un procès-verbal de flagrance fiscale

III. Conséquences sur certains délais des prorogations du délai de reprise prévus en cas d'activité occultes ou illicites et en cas de flagrance fiscale

- A. Sur le droit de reprise
- B. Interruption de la prescription
- C. Délai spécial de reprise en cas de dépôt de plainte pénale
- D. Délai spécial de réclamation

I. Délai spécial en cas d'activités occultes ou illicites

1

Lorsqu'un contribuable exerce une activité occulte ou illicite, le droit de reprise de l'administration s'exerce jusqu'à la fin de la dixième année suivant celle :

- au titre de laquelle l'imposition est due en matière d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés conformément à l'[article L169, 3ème et 4ème alinéas du livre des procédures fiscales \(LPF\)](#) ;

- au cours de laquelle l'imposition est due en matière de taxe professionnelle, de cotisation foncière des entreprises, de cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises ([LPF, art. L174, 2ème alinéa](#)) et de taxes sur les chiffres d'affaires ([LPF, art. L176, 3ème alinéa](#)).

L'intention du législateur est de permettre à l'administration de disposer d'un moyen de lutter plus efficacement contre les activités clandestines qui sont difficiles à identifier. L'allongement du délai de reprise est destiné à compenser le handicap qui résulte de l'ignorance de l'existence de telles activités.

Bien entendu, lorsque le délai spécial ne peut pas être appliqué du fait de l'absence de l'une des conditions légales ou de l'application de l'une des mesures de tempérament exposées ci-dessous, le service conserve tous ses pouvoirs d'investigation et de rehaussement sur la période comprise dans le délai normal de reprise.

A. Champ d'application

1. Personnes concernées

10

Pour que le délai de reprise de dix ans puisse être mis en œuvre, la loi prévoit deux conditions qui doivent être remplies cumulativement.

a. Le contribuable soit n'a pas fait connaître son activité à un centre de formalités des entreprises ou au greffe du tribunal de commerce, soit s'est livré à une activité illicite

20

Les conditions de déclaration aux centres de formalités des entreprises sont exposées au [BOI-TVA-DECLA-20-10-10-10](#).

Dans l'hypothèse où le contribuable a effectué la déclaration auprès d'un centre différent de celui dont il relevait (incompétent territorialement ou *ratione materiae*), le délai spécial ne s'applique pas.

Remarque : La disposition relative à l'exercice d'une activité illicite, est applicable aux délais venant à expiration postérieurement au 31 décembre 2009.

30

Lorsqu'un contribuable a déclaré un établissement principal et souscrit les déclarations fiscales correspondantes, le fait de ne pas avoir déclaré un établissement secondaire se livrant à la même activité, au centre de formalités des entreprises, n'autorise pas l'administration à faire usage du délai de reprise de dix ans pour la partie de l'activité qui n'a pas été déclarée.

Dans ce cas, en effet, l'activité exercée n'est pas occulte puisque l'établissement principal donne lieu à une déclaration fiscale. La situation s'analyse en une insuffisance de déclaration.

b. Le contribuable n'a pas souscrit de déclaration fiscale dans les délais légaux au titre de l'activité de nature industrielle, commerciale, non commerciale ou agricole non portée à la connaissance du centre de formalités des entreprises ou du greffe du tribunal de commerce

40

Sous réserve des précisions apportées aux [I-A-4](#), l'absence de déclaration fiscale dans les délais légaux est la seconde condition requise pour pouvoir opposer au contribuable le délai spécial de reprise de dix ans.

Cette condition recouvre indifféremment :

- le défaut de déclaration ;
- ou le dépôt tardif, y compris lorsque la déclaration est souscrite après mise en demeure.

La souscription d'une déclaration après mise en demeure ne fait pas, en effet, obstacle à la mise en œuvre du délai de dix ans. Il résulte, en outre, du [2ème alinéa de l'article L68 du LPF](#) que la procédure d'imposition d'office peut être mise en œuvre sans l'envoi préalable de mise en demeure si le contribuable ne s'est pas fait connaître d'un centre de formalités des entreprises ou du greffe du tribunal de commerce ou s'il s'est livré à une activité illicite.

Par ailleurs, conformément aux dispositions de l'[article L73-1° et 2° du LPF](#), la procédure d'évaluation d'office trouve à s'appliquer quel que soit le montant du chiffre d'affaires.

50

En revanche, lorsque l'une quelconque des déclarations (telles que visées aux [I-A-4](#)) incombant au contribuable a été souscrite dans les délais, et alors même que la déclaration au centre de formalités des entreprises ou au greffe du tribunal de commerce n'a pas été effectuée, le délai spécial n'est pas applicable.

2. Activités concernées

60

Seules sont concernées les activités soumises à déclaration auprès des centres de formalités des entreprises ou du greffe du tribunal de commerce. En sont donc exclues, notamment, les activités salariées.

3. Impôts concernés

70

En se référant aux [articles L169 du LPF](#), [L174 du LPF](#) et [L176 du LPF](#), le législateur vise expressément l'impôt sur le revenu (mais les seules catégories de revenus relevant d'une activité professionnelle), l'impôt sur les sociétés, la taxe professionnelle, la cotisation foncière des entreprises, la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises et les taxes additionnelles ainsi que les taxes sur le chiffre d'affaires et assimilées notamment certaines taxes qui sont contrôlées comme en matière de TVA, comme la taxe d'apprentissage et la participation à la formation professionnelle continue.

Sont donc notamment exclus du délai de dix ans :

- l'imposition forfaitaire annuelle à la charge des personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés ;
- la retenue à la source sur les revenus de capitaux mobiliers ;
- le prélèvement sur les produits de placement à revenu fixe ;

- la taxe sur les salaires ;
- la cotisation au titre de la participation construction ;
- la pénalité instituée par l'article 1759 du CGI ;
- ainsi que tous les prélèvements ou taxes qui tiennent lieu de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés tels qu'ils sont visés à l'article L169 A du LPF.

4. Précisions en ce qui concerne les obligations déclaratives

80

Le délai spécial de reprise ne peut concerner que les seuls revenus ou bases qui n'ont pas été portés, même sous une rubrique catégorielle erronée, dans l'une quelconque des déclarations souscrites dans le délai légal et afférentes aux activités concernées (cf. I-A-2).

Compte tenu de l'intention du législateur qui est de n'opposer le délai spécial qu'aux activités réellement clandestines ou illicites, il est également précisé que ce délai ne peut s'appliquer, s'agissant d'une activité déterminée, à un impôt donné pour lequel le contribuable est défaillant lorsque celui-ci a souscrit, dans les délais, des déclarations au titre d'autres impôts concernant cette même activité.

90

Il résulte de ces principes que le délai spécial n'est donc pas applicable dans les cas suivants :

- le contribuable n'a pas souscrit la déclaration de revenu global mais il a déposé une déclaration spéciale professionnelle ;
- le contribuable n'a pas souscrit la déclaration spéciale professionnelle mais il a déposé la déclaration d'ensemble d'impôt sur le revenu faisant apparaître le revenu catégoriel correspondant ;
- le contribuable n'a pas souscrit la déclaration catégorielle afférente aux revenus litigieux mais a mentionné ces derniers sur sa déclaration d'ensemble d'impôt sur le revenu ou dans une déclaration spéciale professionnelle (exemple : déclaration des bénéfices industriels et commerciaux (BIC) non souscrite mais déclaration des bénéfices non commerciaux (BNC) déposée) ;
- le contribuable a souscrit les déclarations de TVA afférentes à une activité professionnelle mais non celle se rapportant aux revenus catégoriels [impôt sur le revenu (IR)] ou aux résultats [impôt sur les sociétés (IS)] correspondants ;
- le contribuable n'a pas déposé les déclarations de TVA afférentes à une activité professionnelle déterminée mais il a souscrit des déclarations d'impôt sur le revenu, globales ou catégorielles, ou d'impôt sur les sociétés mentionnant les résultats générés par cette même activité.

B. Conditions de mise en œuvre

1. Date d'appréciation

a. Principe

100

Le moyen tiré de la prescription se rattache au bien-fondé de l'impôt.

En conséquence, la réalisation de la condition relative à la démarche à effectuer obligatoirement auprès du centre de formalités des entreprises ou du tribunal de commerce s'apprécie à la date du fait générateur de l'impôt.

En revanche, s'agissant de la condition relative aux obligations déclaratives, il convient évidemment de se placer à la date limite de dépôt des déclarations en cause.

Exemple : Une activité BIC exercée en N pourra donner lieu à des rehaussements d'impôt sur le revenu en N+4 si :

- elle n'a pas été portée à la connaissance du centre de formalités des entreprises avant le 1^{er} janvier N+1 ;
- et n'a pas donné lieu à la souscription des déclarations d'impôt sur le revenu dans les délais en N+1.

110

Il en résulte que si les deux conditions sont réunies au titre d'une période d'imposition antérieure au délai normal de reprise, et alors même que le contribuable a régularisé sa situation au cours d'une année postérieure, comprise ou non dans le délai normal de reprise, le délai spécial s'applique en principe au titre de la période où l'activité était clandestine.

b. Mesure de tempérament

120

Dans l'esprit de la loi et afin de favoriser la réinsertion dans la légalité des contribuables exerçant une activité clandestine, il a été décidé de ne pas opposer au contribuable le délai de dix ans lorsque les trois conditions suivantes sont cumulativement réunies :

- le contribuable a régularisé spontanément sa situation auprès du centre de formalités des entreprises ou du greffe du tribunal de commerce entre l'année du fait générateur de l'impôt et le moment où l'administration engage la procédure de contrôle ; en outre, en cas de cessation de l'activité occulte, la régularisation doit intervenir avant le 1^{er} janvier de la troisième année suivant la réalisation de cet événement ;
- il a rempli l'intégralité de ses obligations fiscales déclaratives depuis lors, dans les délais, et sans que l'administration ait dû intervenir, notamment par l'envoi de mises en demeure ;
- le contrôle exercé sur la période comprise dans le délai normal de reprise n'a donné lieu qu'à des rehaussements pour lesquels la bonne foi a été intégralement reconnue.

Si une seule de ces conditions fait défaut, au titre de l'un quelconque des impôts dus par le contribuable et visés par les [articles L169 du LPF](#), [L174 du LPF](#) et [L176 du LPF](#), le service met en œuvre le droit de reprise sur le délai de dix ans

Pour l'application de ce dispositif, la situation s'appréciera par année ou exercice, sans tenir compte des périodes d'imposition plus courtes, par exemple en matière de TVA.

130

Cette mesure de tempérament ne peut concerner que les périodes excédant le délai normal de reprise et entrant dans le champ d'application du délai de dix ans. Elle est sans influence sur l'exercice du droit de reprise dans le délai normal, même si la « régularisation » est intervenue au cours de cette période.

Exemple : Le contribuable a commencé une activité occulte en N mais n'a procédé à la « régularisation » de sa situation que le 1^{er} juin N+2.

En principe, lors d'un contrôle exercé en N+5, le droit de reprise de dix ans pourrait s'exercer au titre des années N et N+1 en matière d'impôt sur le revenu et de TVA.

Dans ce cas, il est admis que les années N et N+1 ne feront pas l'objet de reprise si :

- la situation a été régularisée depuis lors, ce qui est le cas dans l'exemple ;
- le contribuable a respecté ses obligations déclaratives au titre des années N+2 à N+5 ;
- le contrôle des années N+2 à N+5 ne révèle pas de rehaussements pour lesquels le manquement délibéré est démontré.

En revanche, si des manquements aux obligations déclaratives sont constatés depuis le 1^{er} juin N+2 ou si la vérification des années N+2 à N+5 révèle des dissimulations pour lesquelles le manquement délibéré est démontré, le droit de reprise s'exercera également sur les années N et N+1.

2. Procédures de contrôle applicables

140

S'agissant d'appréhender des activités professionnelles demeurées occultes, la procédure de contrôle la mieux adaptée est constituée par la vérification de comptabilité.

Toutefois, la voie du contrôle sur pièces n'est pas à exclure dès lors que les défaillances du contribuable sont dûment établies et les droits éludés déterminés avec suffisamment de précision.

150

En revanche, la procédure de vérification de l'ensemble de la situation fiscale personnelle d'un contribuable (ESFP), qui ne concerne que le revenu global, ne peut jamais donner lieu, en tant que telle, à la mise en œuvre du délai de dix ans.

Ainsi, lorsqu'à la suite d'un ESFP les revenus non déclarés auront été imposés dans la catégorie des revenus d'origine indéterminée ([LPF, art. L16 et L69](#)), il ne sera pas possible d'étendre cette procédure au-delà du délai de trois ans (sauf application éventuelle du délai spécial prévu aux [articles L187 du LPF et L 188 B du LPF](#) en cas d'agissement frauduleux ou de dépôt de plainte pour fraude fiscale; cf. [BOI-CF-PGR-10-50](#)).

Cependant, lorsqu'à l'occasion de cet ESFP, l'administration est en mesure de rattacher les revenus de l'activité occulte à une catégorie donnée soumise à une obligation déclarative auprès du centre de formalités des entreprises ou du greffe du tribunal de commerce et que les déclarations correspondantes n'ont pas été souscrites (BIC, BNC, bénéfices agricoles (BA), TVA), le droit de reprise étendu à dix années pourra être mis en œuvre.

Dans une telle hypothèse, il conviendra toutefois de veiller, le cas échéant, au respect des dispositions de [l'article L50 du LPF](#).

Remarque : Ainsi, en cas d'ESFP déjà clôturé par une proposition de rectification ou un avis d'absence de rectification, le service ne pourra ultérieurement envisager de rehausser les bases d'imposition à l'impôt sur le revenu qu'en établissant le caractère incomplet ou inexact des éléments fournis par le contribuable lors de cet ESFP.

3. Procédure de rectification et motivation

160

En application des dispositions des [articles L66 du LPF, L68 du LPF et L73 du LPF](#), les rehaussements sont notifiés dans le cadre d'une procédure d'office qui n'a pas à être précédée de l'envoi d'une mise en demeure.

170

Préalablement à l'indication des bases ou éléments servant au calcul des impositions d'office (cf. [article L76 du LPF](#)), la proposition de rectification exposera les motifs ayant conduit le service à considérer que le destinataire de la proposition de rectification exerçait une activité (BIC, BNC, BA, IS) ou effectuait des opérations (TVA) entrant dans le champ d'application des impôts concernés et dont le caractère occulte justifie l'application des dispositions des [articles L169, 3ème et 4ème alinéas, et/ ou L176, 3ème alinéa du LPF](#) (cf. notamment [BOI-CF-IOR-50-20-I-A-2 et suivants](#)).

180

La contestation par le contribuable du principe de son assujettissement aux impôts et, corrélativement, du droit de reprise dont ils font l'objet pourra donner lieu à une réponse motivée par lettre modèle n° 751.

C. Cas particulier des associations

190

Les associations sans but lucratif ne sont pas nécessairement déclarées ni leur déclaration d'existence publiée au Journal Officiel. Si cette situation leur interdit de se prévaloir de la personnalité morale, elle

n'empêche pas l'administration fiscale de pouvoir les qualifier d'associations de fait et de tirer toutes les conséquences fiscales attachées à leur activité, notamment si celle-ci est commerciale.

200

En revanche, pour pouvoir bénéficier de la personnalité morale, les associations constituées sous le régime de la [loi du 1^{er} juillet 1901](#) doivent déposer une déclaration à la Préfecture et procéder à une insertion au Journal Officiel d'un extrait de cette déclaration.

Cette déclaration ne saurait valoir déclaration auprès d'un centre de formalités des entreprises. Elle ne peut donc être revendiquée pour faire échec au délai de reprise prorogé lorsqu'aucune déclaration n'a été effectuée auprès d'un centre.

210

Les associations qui emploient des salariés, sont tenues de se déclarer auprès de l'URSSAF qui constitue un centre de formalités des entreprises . Lorsque cette obligation a été respectée, le délai de dix ans ne peut s'appliquer.

220

En revanche, même lorsqu'elles n'emploient pas de salariés mais exercent une activité lucrative, les associations sont soumises aux mêmes obligations fiscales que les autres personnes morales et notamment à la déclaration d'existence auprès du centre des impôts dont elles relèvent (cf. [BOI-TVA-DECLA-20-10-10-20](#)).

En matière d'impôt sur les sociétés, les organismes sans but lucratif ne sont en effet dispensés de produire les déclarations d'existence et de modification du pacte social ou des conditions d'exercice de la profession que lorsqu'ils n'exercent pas d'activité lucrative et relèvent donc du régime de l'[article 206-5 du CGI \(CGI, ann. IV art. 23 E\)](#).

En ce qui concerne la TVA, les associations qui réalisent des opérations entrant dans le champ d'application de la taxe sont également soumises à une déclaration d'existence auprès du centre des impôts ([CGI, art. 286-1](#)), même si elles peuvent bénéficier, par ailleurs, d'une exonération et ne sont donc pas effectivement redevables de la taxe.

Le délai de reprise de dix ans est donc applicable aux associations qui ont un but lucratif ou réalisent des opérations passibles de la taxe sur la valeur ajoutée, qui ne se sont pas fait connaître d'un centre de formalités des entreprises et qui n'ont pas rempli les obligations fiscales déclaratives leur incombant du fait de cette activité lucrative.

230

Cependant, afin de respecter l'esprit de la loi qui vise les activités clandestines relevant de l'économie souterraine, et compte tenu des difficultés engendrées par l'appréciation de l'activité et du statut fiscal des associations, il a été décidé de ne pas opposer le délai de dix ans aux organismes sans but lucratif, régulièrement constitués, qui :

- soit, ont fait connaître au service des impôts leur activité reconnue lucrative à un titre quelconque ; mais dûment formalisé,
- soit, ont interrogé par écrit l'administration sur leur régime fiscal et ce, quelle que soit la réponse apportée.

Il est rappelé à cet égard qu'il existe, dans chaque direction départementale ou régionale des finances publiques, un correspondant chargé de renseigner les responsables des organismes sans but lucratif sur le régime fiscal auquel doit être soumise l'association qu'ils dirigent.

240

Il est précisé par ailleurs que :

- les résultats relevant de l'[article 206-5 du CGI](#) ne peuvent jamais faire l'objet de l'exercice du droit de reprise sur un délai de dix ans en ce qui concerne les revenus fonciers et les revenus de capitaux

mobiliers. En effet, ces activités ne sont pas soumises à déclaration auprès d'un centre de formalités des entreprises ;

- en revanche, les personnes qui exercent à titre principal une activité agricole sont soumises à cette déclaration auprès des centres de formalités des entreprises agricoles. Le délai spécial peut donc être utilisé pour cette catégorie de revenus si l'association ne s'est jamais fait connaître et a seulement une activité agricole. En revanche, si elle a souscrit des [déclarations modèle n° 2070](#) au titre d'autres revenus visés par l'[article 206-5 du CGI](#), le délai de reprise de dix ans n'est pas applicable pour les bénéficiaires agricoles.

II. Délai spécial lorsque l'administration a dressé un procès-verbal de flagrance fiscale

250

Lorsque l'administration a dressé un procès-verbal de flagrance fiscale, le droit de reprise de l'administration s'exerce jusqu'à la fin de la dixième année suivant celle :

- au titre de laquelle l'imposition est due en matière d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés ([LPF, art. L169, 6ème alinéa](#)) ;

- au cours de laquelle l'imposition est due en matière de taxe professionnelle, de cotisation foncière des entreprises, de cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises ([LPF, art L174, 2nd alinéa](#)) et de taxes sur les chiffres d'affaires ([LPF, art. L176, 3ème alinéa](#))

Les dispositions relatives à la procédure de flagrance fiscale sont commentées au [BOI-CF-COM-20-30](#), auquel il convient de se reporter.

III. Conséquences sur certains délais des prorogations du délai de reprise prévus en cas d'activité occultes ou illicites et en cas de flagrance fiscale

A. Sur le droit de reprise

260

Les dispositions prévues en matière d'activités occultes ou illicites et en cas de flagrance fiscale s'appliquent aux délais de reprise venant à expiration postérieurement au 31 décembre 2008.

En effet, conformément aux principes en la matière, l'allongement des délais de reprise ne peut remettre en cause des prescriptions acquises lors de son entrée en vigueur.

Dans ces conditions, pour un contribuable se livrant à une activité occulte ou lorsque l'administration a dressé un procès-verbal de flagrance fiscale, les années antérieures à 2003, pour lesquelles la prescription sexennale (ancien délai de reprise) était acquise au 31 décembre 2008, ne peuvent en aucun cas faire l'objet du nouveau délai de reprise.

En revanche, lorsque les conditions seront réunies, l'année 2003, pour laquelle le délai sexennal expire le 31 décembre 2009, pourra faire l'objet de reprise en 2010 et jusqu'à la fin de l'année 2013.

Ce n'est qu'à compter de cette dernière année que le droit de reprise pourra s'exercer effectivement sur dix années consécutives et l'année en cours.

En conséquence, l'administration pourra exercer son droit de reprise selon les modalités suivantes :

Conséquence sur le droit de reprise du délai spécial prévu en cas d'activités occultes ou illicites et de flagrance fiscale

Année de contrôle	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Première année ou période sur laquelle peut s'exercer le droit de reprise								
Activités occultes ou illicites et flagrante fiscale	2003 (6 ans)	2003 (7 ans)	2003 (8 ans)	2003 (9 ans)	2003 (10 ans)	2004 (10 ans)	2005 (10 ans)	2006 (10 ans)

B. Interruption de la prescription

270

La proposition de rectification ou la notification d'office adressée au titre d'une année autre que celles concernées par le délai normal de reprise ouvre un nouveau délai qui est de même nature et de même durée que celui qui est interrompu ([LPF, art. L189](#)). La mise en recouvrement peut donc s'opérer, pour l'ensemble des impositions dues au titre de la période, jusqu'au 31 décembre de la dixième année suivant celle de la réception de la proposition de rectification.

Compte tenu de l'entrée en vigueur progressive de l'allongement du délai de reprise (cf. [III-A](#)), le délai dont disposera l'administration pour mettre en recouvrement les impositions dues au titre de la période correspondra au délai qui aura été effectivement interrompu par la proposition de rectification ou la notification d'office (cf. tableau ci-dessus).

Cela étant, l'attention est appelée sur le fait que la prorogation de délai de mise en recouvrement ne concerne que les rectifications pour lesquelles le délai spécial est mis en œuvre. La mise en recouvrement s'effectue dans les conditions normales pour les rectifications qui sont effectuées dans le cadre du délai général.

Ainsi, s'agissant notamment du cas d'activités occultes ou illicites, l'administration bénéficie, pour la mise en recouvrement :

- de dix années pour les impositions dues au titre de la période « occulte » ou illicite ;
- du délai normal pour les impositions de la période « déclarée ».

Compte tenu des particularités qui caractérisent les activités clandestines et illicites et des risques d'organisation d'insolvabilité, le service doit s'efforcer d'opérer la mise en recouvrement dans les délais les plus rapides possibles. En particulier, compte tenu du fait que les investigations sur une période plus longue seront plus complexes que pour un contrôle normal, les propositions de rectification et la mise en recouvrement peuvent être échelonnées au fur et à mesure de l'avancement du contrôle sans attendre la conclusion complète de la vérification notamment sur les années les plus anciennes.

C. Délai spécial de reprise en cas de dépôt de plainte pénale

280

Aux termes de l'[article L187 du LPF](#), l'administration, en cas de découverte d'agissements frauduleux entraînant le dépôt d'une plainte, peut opérer des contrôles et procéder à des rehaussements au titre des deux années qui excèdent le délai ordinaire de prescription.

L'[article L187 du LPF](#) et l'[article L188 B du LPF](#) visent uniquement le délai normal de reprise. Cette prorogation ne se cumule donc pas avec les délais spéciaux de reprise prévus aux [articles L169 du LPF](#), [L 174 du LPF](#) et [L176 du LPF](#).

D. Délai spécial de réclamation

290

Dans la mesure où il a fait l'objet d'une procédure de reprise sur la période décennale, le contribuable dispose, en application de l'[article R*196-3 du LPF](#), d'un délai spécial de réclamation qui expire le 31 décembre de la dixième année qui suit celle de la proposition de rectification (cf. [BOI-CTX](#)).

Compte tenu de l'entrée en vigueur progressive de l'allongement du délai de reprise (cf. [III. A](#)), le délai spécial de réclamation dont disposera le contribuable correspondra au délai qui aura été effectivement interrompu par la proposition de rectification ou la notification d'office (cf. tableau au [III. A](#)).