

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-CF-PGR-10-75-20150204

Date de publication : 04/02/2015

DGFIP

CF - Prescription du droit de reprise de l'administration et garanties du contribuables - Délais de reprise en cas d'omission ou d'insuffisance d'imposition révélée par une instance devant les tribunaux ou par une réclamation contentieuse

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 7.5 : Délais de reprise en cas d'omission ou d'insuffisance d'imposition révélée par une instance devant les tribunaux ou par une réclamation contentieuse

Sommaire :

I. Champ d'application

II. Limitations du délai spécial de reprise

III. Précisions diverses

1

Conformément aux dispositions de l'[article L. 188 C du LPF](#), les omissions ou insuffisances d'impositions révélées soit par une instance devant les tribunaux, soit par une réclamation contentieuse peuvent être réparées jusqu'à l'expiration de l'année suivant celle de la décision qui a clos l'instance et au plus tard, jusqu'à la fin de la dixième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due.

10

Pour les impositions mentionnées à l'[article L. 169 du LPF](#), l'[article L. 188 C du LPF](#) reprend les dispositions de l'ancien article L. 170 du même livre. Ainsi, en matière d'impôt sur le revenu, d'impôt sur les sociétés et de taxes assimilées, ce dispositif permet à l'administration de procéder en 2014 à des rectifications au titre des années 2004 et suivantes.

Pour les impositions autres que celles mentionnées à l'article L. 169 du LPF, les dispositions de l'article L. 188 C du LPF s'appliquent aux délais de reprise venant à expiration à compter du 31 décembre 2012.

Exemples :

- En matière de TVA, l'article L. 188 C du LPF s'applique aux impositions dues au titre des années 2009 et suivantes.
- En matière de droits d'enregistrement ou d'impôt de solidarité sur la fortune (ISF), lorsque le délai sexennal prévu à l'article L. 186 du LPF est applicable, l'article L. 188 C du LPF s'applique aux impositions dues au titre des années 2006 et suivantes.

I. Champ d'application

20

L'article L. 188 C du LPF ouvre à l'administration le droit de réparer les omissions et insuffisances révélées :

- par une réclamation contentieuse ;
- ou à l'occasion de toute instance juridictionnelle, que celle-ci se déroule devant le juge judiciaire ou administratif.

S'agissant des juridictions judiciaires, les dispositions de l'article L. 188 C du LPF s'appliquent à l'occasion non seulement d'affaires pénales mais également de litiges de nature notamment civile, commerciale ou prud'homale.

II. Limitations du délai spécial de reprise

30

Les omissions ou insuffisances ainsi révélées peuvent être réparées :

- jusqu'au 31 décembre de l'année suivant celle de la décision clôturant l'instance ;
- et, au plus tard, jusqu'à la fin de la dixième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due.

Par ailleurs, il est rappelé que le délai d'une année prévu par l'article L. 188 C du LPF doit se combiner avec les délais de droit commun.

Par exemple, une omission ou insuffisance en matière d'impôt sur le revenu révélée par une instance peut être utilement réparée jusqu'au 31 décembre de la troisième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due (LPF, art. L. 169, 1^{er} alinéa), alors même que le délai d'un an prévu à l'article L. 188 C du LPF précité serait échu.

Exemple : limitation du délai spécial de reprise – impôt sur le revenu dû au titre de l'année N

Date de la décision clôturant l'instance	11.10.N+2	11.10.N+3	11.10.N+9	11.10.N+10
Date limite d'exercice du droit de reprise	31.12.N+3 ¹	31.12.N+4 ²	31.12.N+10 ²	31.12.N+10 ³

¹ Les délais des articles L. 169, alinéa 1 du LPF et L. 188 C du LPF se confondent.

² Application du délai fixé « jusqu'à la fin de l'année suivant celle de la décision qui a clos l'instance » par l'article L. 188 C du LPF.

³ Les deux limites prévues à l'article L. 188 C du LPF se confondent.

Remarque : Le droit de reprise prévu à l'article L. 188 C du LPF peut s'exercer avant la date de la décision qui clôt l'instance.

III. Précisions diverses

40

Le droit spécial de reprise peut se combiner avec l'application des règles posées par l'article L. 203 du LPF selon lesquelles l'administration peut, à tout moment d'une procédure contentieuse, opposer la compensation entre les dégrèvements reconnus justifiés et certaines omissions ou insuffisances constatées au cours de l'instruction. Dans ce cas, l'article L. 188 C du LPF permet, le cas échéant, à l'administration de poursuivre, hors du délai normal de prescription, le recouvrement de la partie de la créance du Trésor non éteinte par compensation.

Les champs d'application des articles L. 188 C du LPF et L. 203 du LPF ne doivent pas, cependant, être confondus, le délai spécial de reprise pouvant être invoqué, en l'absence de toute possibilité de compensation, dans les cas notamment d'instance pénale ou de réclamations contentieuses non fondées.

Le terme « instance » doit être entendu au sens plus général de « litige ».

Ainsi, lorsqu'une insuffisance d'imposition est révélée par une instance devant le tribunal correctionnel (tribunal de grande instance statuant en matière correctionnelle), le délai spécial de reprise institué par l'article L. 188 C du LPF court de la date de jugement de ce tribunal, et non pas, lorsque ce jugement est frappé d'appel, de la date de l'arrêt de la cour d'appel (CE, arrêt du 15 novembre 1985, n° 47319).

Cette jurisprudence est, a priori, transposable au cas où l'insuffisance serait révélée par un arrêt de la cour d'appel alors même que cet arrêt ferait l'objet d'un pourvoi en cassation.

Les dispositions de l'article L. 188 C du LPF ne sont pas applicables si l'administration a eu connaissance des irrégularités en d'autres circonstances, notamment au cours d'une vérification de comptabilité ou d'une procédure de rectification antérieure à la plainte ou à la réclamation (CE, arrêts du 13 juillet 1966 n° 61296 ; du 13 février 1970 n° 74729 ; du 2 mars 1985 n° 42952 ; du 28 novembre 1986 n° 47147).

Jugé, enfin, que la réparation d'insuffisances révélées par une réclamation contentieuse peut s'exercer à l'égard d'années d'imposition qui ne sont pas visées dans ladite réclamation (CE, arrêt du 2 mars 1977 n° 97397).