

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-CF-PGR-10-50-20120912

Date de publication : 12/09/2012

Date de fin de publication : 15/09/2015

CF - Prescription du droit de reprise de l'administration et garanties du contribuable - Prorogation du délai de reprise en cas d'agissements frauduleux, en matière de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales via les paradis fiscaux et en cas de dépôt de plainte pour fraude fiscale

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 5 : Prorogation du délai de reprise en cas d'agissements frauduleux, en matière de lutte contre la fraude fiscale via les paradis fiscaux et en cas de dépôt de plainte pour fraude fiscale

Sommaire :

- I. Prorogation du délai de reprise en cas d'agissement frauduleux
 - A. Champ d'application et étendue de la mesure prévue par l'article L 187 du LPF
 - 1. Délais de prescription visés par la mesure
 - 2. Dérogation à l'article L51 du LPF
 - 3. Personnes auxquelles la mesure est applicable
 - B. Conditions d'application de la mesure
 - C. Computation du nouveau délai de prescription
 - D. Mesures garantissant les droits des contribuables
 - 1. Sursis de paiement
 - 2. Caducité des impositions complémentaires
- II. Lutte contre la fraude et l'évasion fiscales via les paradis fiscaux
 - A. Extension du délai de reprise en cas de non-respect de certaines obligations déclaratives
 - 1. Obligations déclaratives concernées
 - 2. Définition des États ou territoires visés par la mesure
 - B. Impôts concernés
 - C. Portée de la prorogation
 - D. Conséquences sur certains délais de la prorogation du délai de reprise prévu en matière de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales via les paradis fiscaux
 - 1. Sur le droit de reprise
 - 2. Interruption de la prescription
 - 3. Délai spécial de réclamation
- III. Prorogation du délai de reprise en cas de dépôt de plainte pour fraude fiscale

I. Prorogation du délai de reprise en cas d'agissement frauduleux

1

Aux termes de l'article L187 du livre des procédures fiscales (LPF), l'administration, en cas de découverte d'agissements frauduleux entraînant le dépôt d'une plainte, peut, nonobstant les dispositions de l'article L51 du LPF, opérer des contrôles et procéder à des rehaussements au titre des deux années qui excèdent le délai ordinaire de prescription.

A. Champ d'application et étendue de la mesure prévue par l'article L 187 du LPF

1. Délais de prescription visés par la mesure

10

La mesure instituée par l'article L187 du LPF vise uniquement le délai normal de reprise. Cette prorogation ne se cumule donc pas avec les délais spéciaux de reprise prévus aux articles L169, L174 et L176 du LPF (cf. II et suivants et BOI-CF-PGR-10-70)

Elle semble devoir affecter, dans la pratique, surtout les délais applicables en matière d'impôts sur les revenus et de taxes sur le chiffre d'affaires et qui viennent à expiration à la fin de la troisième année suivant, soit celle au titre de laquelle l'imposition est due, soit celle de la clôture de l'exercice au cours duquel ont été réalisées les opérations taxables. Mais elle peut aussi trouver à s'appliquer en matière de droits d'enregistrement et de taxe de publicité foncière.

20

Il est à noter que cette mesure n'a pas de conséquence au regard de la prescription pénale. Le délai prévu par l'article L230 du LPF pour le dépôt des plaintes en matière de fraude fiscale et qui expire à la fin de la troisième année qui suit celle au cours de laquelle l'infraction a été commise n'est pas modifié.

2. Dérogation à l'article L51 du LPF

30

Les dispositions de l'article L51 du LPF, qui interdisent de renouveler une vérification de comptabilité déjà effectuée pour un même impôt et une même période, ne peuvent mettre obstacle à la prorogation de délai prévue par l'article L187 du LPF.

3. Personnes auxquelles la mesure est applicable

40

Cette prorogation de délai est opposable non seulement aux auteurs des agissements frauduleux, mais aussi à leurs complices ainsi qu'aux personnes physiques ou morales pour le compte desquelles la fraude a été commise.

Il a été jugé qu'en cas de dépôt d'une plainte pour fraude fiscale, l'administration a la faculté de procéder à l'égard de toute personne qui a été à l'origine, a été complice ou a bénéficié de la fraude commise, à des contrôles et à des rehaussements portant sur les impositions de toute nature au titre des deux années excédant le délai ordinaire de prescription (CE, arrêt du 7 décembre 1981, n° 17826).

La faculté ainsi donnée à l'administration :

- n'est pas subordonnée à l'existence d'un lien entre la nature des agissements frauduleux dont la découverte a motivé le dépôt de la plainte et les rehaussements effectués ;
- lui permet de procéder, sans attendre la décision du juge pénal, à l'établissement de l'impôt qu'elle estime être dû par l'intéressé au titre des deux années en cause et de prendre à cet effet une décision de mise en recouvrement dont seule l'exécution doit être suspendue jusqu'à la décision du juge pénal, si le contribuable a constitué des garanties.

B. Conditions d'application de la mesure

50

L'exercice des droits de vérification et de reprise de l'administration sur deux années supplémentaires est subordonné au dépôt d'une plainte en vue de faire sanctionner sur le plan pénal les agissements frauduleux commis par les contribuables. Mais il n'a pas un caractère automatique et constitue une simple possibilité offerte à l'administration. La décision à prendre en ce domaine appartient au directeur départemental des finances publiques compétent ou au directeur dont relève le service de vérification.

Pour conserver à la mesure toute son efficacité, il importe toutefois que la plainte soit déposée à une date aussi rapprochée que possible de la date d'achèvement de la vérification portant sur la période soumise au délai normal de reprise (pour le dépôt de la plainte, cf. [BOI-CF-INF-40-10-10-20](#)). Il est donc nécessaire que le directeur compétent saisisse l'administration de ses propositions de plainte aussitôt après l'expiration du délai de trente jours imparti au redevable pour répondre à la proposition de rectification .

Un nouvel avis de vérification sera alors adressé au redevable par l'inspecteur.

60

Par ailleurs, il a été jugé que la faculté donnée à l'administration d'opérer des contrôles et de procéder à des rehaussements au titre des deux années excédant le délai ordinaire de prescription, n'est pas subordonnée à la condition que les agissements frauduleux ayant donné lieu au dépôt de la plainte aient été commis pendant les deux années excédant le délai ordinaire de prescription (CE, arrêt du 26 juillet 1978, req. n° 4851 et 4851 bis).

Cette plainte doit être déposée, au plus tard, à la date même de l'envoi au contribuable de la proposition de rectification envisagée pour la période excédant le délai normal de prescription, ou, le cas échéant, à la date à laquelle est engagée une procédure de vérification de la comptabilité de la période en cause (CE, arrêt du 25 février 1981, n^{os} 18514 et 18515).

Il résulte de cette décision :

- s'agissant de la prorogation du délai de reprise, que le délai de prescription est valablement prorogé par le dépôt d'une plainte le jour même de l'envoi de la

proposition de rectification envisagée. Mais, l'effet interruptif de la proposition de rectification s'appréciant à la date de réception par le contribuable de la proposition, cette dernière doit parvenir à l'intéressé au plus tard le 31 décembre de la cinquième année suivant celle au titre de laquelle l'imposition est due ;

- s'agissant de la prorogation de la période sur laquelle l'administration peut exercer son droit de vérification, que la plainte peut être déposée le jour même de l'envoi au contribuable de l'avis de vérification indiquant la nouvelle période vérifiée.

C. Computation du nouveau délai de prescription

70

Pour la computation du nouveau délai de prescription, il convient de tenir compte de la date du dépôt de la plainte.

Le nouveau délai expire à la fin de la deuxième année qui suit le point d'arrivée du délai ordinaire de prescription.

C'est ainsi que, si une vérification effectuée en matière d'impôt sur le revenu et portant sur les années N-3, N-2 et N-1 donne lieu à une proposition de rectification le 10 août N et au dépôt d'une plainte le 11 septembre N, le vérificateur peut faire porter son nouveau contrôle sur les années N-5 et N-4 et procéder à un rehaussement au titre de ces deux années, étant précisé que pour l'année N-5, le rehaussement doit être notifié avant le 31 décembre N.

D. Mesures garantissant les droits des contribuables

1. Sursis de paiement

80

Il est sursis jusqu'à la décision de la juridiction pénale au recouvrement des impositions complémentaires afférentes à la période excédant de deux années le délai ordinaire de prescription.

Ce sursis n'est, cependant, accordé que moyennant constitution de garanties suffisantes.

Pour que le comptable soit éventuellement en mesure de réclamer au contribuable la constitution de ces garanties, il est nécessaire qu'il soit informé que les impositions dont il est chargé d'assurer le recouvrement ont été établies en exécution de [l'article L187 du LPF](#).

2. Caducité des impositions complémentaires

90

Les impositions complémentaires susvisées deviennent caduques si l'information consécutive à la plainte est close par une ordonnance de non-lieu ou si les personnes poursuivies bénéficient d'une décision de relaxe. Le service prononcera d'office les dégrèvements correspondants.

II. Lutte contre la fraude et l'évasion fiscales via les paradis fiscaux

100

Afin de permettre à l'administration de lutter plus efficacement contre la fraude réalisée par le biais d'États ou territoires avec lesquels la France n'échange pas de renseignements de nature bancaire, les dispositions de l'[article L169 du LPF](#) prolongent de trois à dix ans le délai de reprise en matière d'impôt sur le revenu et d'impôt sur les sociétés (5^{ème} alinéa de l'article L169 du LPF) lorsque les obligations déclaratives prévues aux [articles 123 bis, 209 B, 1649 A et 1649 AA du CGI](#) n'ont pas été respectées et concernent un Etat ou un territoire qui n'a pas conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales permettant l'accès aux renseignements bancaires.

A. Extension du délai de reprise en cas de non-respect de certaines obligations déclaratives

110

Pour que le délai de reprise de dix ans puisse être mis en œuvre, la loi prévoit deux conditions cumulatives : une des obligations déclaratives prévues aux [articles 123 bis, 209 B, 1649 A et 1649 AA du CGI](#) n'a pas été respectée et cette obligation concerne un État ou territoire n'ayant pas conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales permettant l'accès aux renseignements bancaires.

1. Obligations déclaratives concernées

120

Il s'agit :

- de l'obligation prévue au [5 de l'article 123 bis du CGI](#) de déclarer, en même temps que sa déclaration de revenus, les personnes morales, organismes, fiducies ou institutions comparables établis ou constitués hors de France, bénéficiant d'un régime fiscal privilégié, et dont l'actif ou les biens sont principalement constitués de valeurs mobilières, de créances, de dépôts ou de comptes courants dans lesquelles le contribuable détient une participation directe ou indirecte d'au moins 10 %. Les modalités et le contenu de l'obligation déclarative sont fixés à [l'article 50 septies de l'annexe II au CGI](#) ;
- de l'obligation prévue au [IV de l'article 209B du CGI](#) de déclarer, en même temps que sa déclaration de résultats, les entreprises et entités juridiques établies ou constituées hors de France, bénéficiant d'un régime fiscal privilégié, dans lesquelles le contribuable détient une participation directe ou indirecte de plus de 50 % (5 % en cas de fractionnement des participations). Les modalités et le contenu de l'obligation déclarative sont fixés à [l'article 102 Z de l'annexe II du CGI](#) ;
- de l'obligation prévue au [2ème alinéa de l'article 1649 A du CGI](#) de déclarer, en même temps que la déclaration de revenus ou de résultats, les références des comptes ouverts, utilisés ou clos à l'étranger au cours de l'année ou de l'exercice. Les modalités et le contenu de l'obligation déclarative sont fixés aux [articles 344 A et 344 B de l'annexe III du CGI](#) ;
- de l'obligation prévue à [l'article 1649 AA du CGI](#) de déclarer, en même temps que la déclaration de revenus, les références du ou des contrats d'assurance-vie souscrits auprès d'organismes d'assurance et assimilés établis hors de France, les dates d'effet et de durée de ces contrats, ainsi que les avenants et opérations de remboursement effectués au cours de l'année civile. Les modalités et le contenu de l'obligation déclarative sont fixés à [l'article 344 C de l'annexe III du CGI](#).

130

Le non respect des obligations déclaratives prévues aux [articles 123 bis, 209 B, 1649 A et 1649 AA du CGI](#) vise à la fois les situations de non-dépôt de déclaration et les situations de dépôt de déclaration incomplète.

En effet, l'économie du système déclaratif des articles en cause consiste, d'une part, à déposer une seule déclaration annuelle, annexée aux déclarations de revenus ou de résultats des personnes, mentionnant selon les cas les références des comptes, des contrats d'assurance-vie ou les entités détenus à l'étranger et, d'autre part, à compléter cette déclaration pour chacun d'eux de renseignements ou documents, listés dans la partie législative et réglementaire référencée au II .A.1.

140

Lorsqu'une personne morale établie en France a indiqué par une mention expresse qu'elle entend se prévaloir de la clause de sauvegarde prévue au [II ou III de l'article 209 B](#), et se limite par conséquent à indiquer dans sa déclaration les renseignements mentionnés aux [a et b du I de l'article 102 Z de l'annexe II du CGI](#), elle est considérée comme ayant rempli l'obligation déclarative prévue à l'article 209 B. Par conséquent, le délai de reprise de dix ans ne s'applique pas.

Toutefois, aucune mention expresse n'est possible en présence d'une entreprise ou d'une entité juridique établie ou constituée dans un Etat ou territoire non coopératif au sens de [l'article 238-0 A du CGI \(CGI ,art. 209 B III bis\)](#).

2. Définition des États ou territoires visés par la mesure

150

L'extension du délai de reprise suppose que le non-respect des obligations déclaratives mentionnées au [II.A.1](#) concerne un État ou un territoire qui n'a pas conclu avec la France une convention d'assistance administrative permettant l'accès aux renseignements bancaires.

Ainsi, l'extension du délai de reprise ne s'applique qu'aux contribuables qui n'ont pas déclaré un compte bancaire, un contrat d'assurance-vie ou une entité bénéficiant d'un régime fiscal privilégié détenu dans un État ou territoire qui n'a pas conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales permettant l'accès aux renseignements bancaires.

160

La notion de « convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales permettant l'accès aux renseignements bancaires » vise en pratique à cibler la mesure sur les pays qui ne satisfont pas les standards fixés par l'OCDE en matière d'accès aux informations bancaires.

Tel est notamment le cas des pays qui ne peuvent pas échanger d'informations bancaires dans le cadre conventionnel du fait de l'existence d'un secret bancaire dans leur droit national ou qui opposent l'absence d'intérêt fiscal national pour refuser d'échanger de l'information.

Il n'est pas nécessaire que le texte de la convention prévoie expressément un tel échange. Il faut et il suffit que celui-ci soit effectivement possible.

170

Les Etats ou territoires avec lesquels la France a conclu une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales permettant l'accès aux renseignements bancaires figurent en annexe I : Etats ou territoire ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales qui permet l'accès

aux renseignements bancaires. Les Etats ou territoires concernés par la mesure sont ceux qui ne figurent pas sur cette liste.

La liste est mise à jour chaque année à la date du 1er janvier. Les Etats ou territoires qui ont conclu une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales permettant l'accès aux renseignements bancaires entrée en vigueur au cours de l'année civile précédente sont intégrés dans cette liste.

180

La conclusion d'une telle convention emporte les conséquences suivantes :

- elle produit uniquement des effets pour l'avenir, le délai de reprise normal de 3 ans prévu au [1er alinéa de l'article L169 du LPF](#) s'appliquant à compter de la date d'entrée en vigueur de la convention ;
- en revanche, elle ne produit pas d'effet sur le délai de reprise applicable aux exercices ou années antérieurs à son entrée en vigueur. Ainsi le délai de reprise étendu tel que prévu au 5^{ème} alinéa de l'article L169 du LPF s'applique.

Exemple : Un contribuable personne physique utilise depuis N un compte bancaire hors de France et ne l'a jamais déclaré lors du dépôt de sa déclaration de revenus. L'Etat de l'établissement dans lequel le compte bancaire est ouvert a conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales permettant l'accès aux renseignements bancaires entrée en vigueur au 1^{er} janvier N+4. L'administration fiscale effectuée en N+8 le contrôle de ce contribuable.

- Le délai de reprise étendu s'applique au titre des années N à N+3 dès lors que, précédemment à l'entrée en vigueur de la convention, l'Etat ne figure pas sur la liste des Etats ou territoires ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales qui permet l'accès aux renseignements bancaires ;

- Le délai de reprise triennal s'applique à compter de l'année N+4. Dès lors, l'année N+4, pour laquelle le délai de reprise a expiré le 31 décembre N+7, ne peut plus faire l'objet de reprise en N+8. Les rehaussements pourront être proposés au titre des années N+5 à N+7.

B. Impôts concernés

190

L'article [L169 du LPF](#) vise expressément l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés.

C. Portée de la prorogation

200

Le délai spécial de reprise permet à l'administration d'effectuer des rehaussements d'impôt jusqu'au 31 décembre N + 10 pour une déclaration relative à l'année N ou à l'exercice clos au cours de l'année N.

210

Le délai spécial de reprise ne s'applique qu'aux seuls revenus ou bénéfices afférents aux obligations déclaratives qui n'ont pas été respectées.

Exemple :

Une personne morale de droit français a joint à sa déclaration annuelle de résultats, conformément aux dispositions de [l'article 209 B du CGI](#), une déclaration comportant, pour les entités établies hors de France soumises à un régime fiscal privilégié, les renseignements et documents prévus à [l'article 102 Z de l'annexe II du CGI](#). Toutefois, elle a omis de déclarer une entité bénéficiant d'un régime fiscal privilégié.

Dans ce cas, le délai spécial de reprise trouvera à s'appliquer à raison des seuls revenus réputés distribués par cette entité.

D. Conséquences sur certains délais de la prorogation du délai de reprise prévu en matière de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales via les paradis fiscaux

1. Sur le droit de reprise

220

Les dispositions prévues en matière de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales via les paradis fiscaux 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, en cas de non-respect des obligations déclaratives prévues aux [articles 123 bis, 209 B, 1649 A et 1649 AA du CGI](#), les années antérieures à 2006, pour lesquelles la prescription triennale 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 2006, pour laquelle le délai triennal expire le 31 décembre 2009, pourra faire l'objet de reprise en 2010 et jusqu'à la fin de l'année 2016.

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

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

droit de reprise

Année de contrôle	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Première	année ou	période sur	laquelle	peut	s'exercer	le droit de	reprise	
Non respect des obligations déclaratives prévues aux articles 123 bis, 209 B, 1649 A et 1649 AA du CGI	2006 (3 ans)	2006 (4 ans)	2006 (5 ans)	2006 (6 ans)	2006 (7 ans)	2006 (8 ans)	2006 (9 ans)	2006 (10 ans)

Titre : conséquence sur le droit de reprise du délai spécial prévu pour fraude fiscale via les paradis fiscaux

Référence :

2. Interruption de la prescription

230

La proposition de rectification ou la notification d'office 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 terme de ce délai.

Compte tenu de l'entrée en vigueur progressive de l'allongement du délai de reprise (cf. [II.D.1](#)), 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.

Exemple : Le 29 janvier 2012, l'administration adresse une proposition de rectification à un contribuable personne physique qui a omis de déclarer un contrat d'assurance-vie détenu dans un Etat tel que défini au chapitre premier, relative aux années 2006 et 2007. Le délai de reprise effectivement interrompu étant un délai de six ans, la mise en recouvrement peut s'effectuer jusqu'au 31 décembre 2018 pour les impositions relatives aux années 2006 et 2007.

Ce n'est que lorsque le droit de reprise pourra s'exercer effectivement sur dix années consécutives que la mise en recouvrement pourra 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 ou de la notification d'office.

240

Cela étant, 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.

Exemple : Le 12 juillet 2012, l'administration adresse une proposition de rectification à un contribuable personne physique qui a omis de déclarer, au titre des années 2009 à 2011, d'une part sa participation à hauteur de 50 % dans une entité financière établie dans un Etat tel que défini au chapitre premier, et d'autre part des revenus fonciers.

La proposition de rectification interrompra alors deux délais de prescription distincts et fera courir deux délais distincts de même durée que ceux interrompus. En conséquence, la mise en recouvrement pourra s'effectuer :

- jusqu'au 31 décembre 2015 pour les rappels relatifs aux revenus fonciers non déclarés car c'est le délai triennal qui est interrompu ;
- jusqu'au 31 décembre 2018 pour les rappels issus de l'omission de déclaration des participations dans l'entité financière car c'est un délai de six ans qui est effectivement interrompu (cf. [II.D.1](#)).

250

Nonobstant les particularités que présentent les dossiers pour lesquels la prescription allongée est mise en œuvre, le service doit s'efforcer d'opérer la mise en recouvrement dans les délais les plus rapides possibles.

3. Délai spécial de réclamation

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.

Compte tenu de l'entrée en vigueur progressive de l'allongement du délai de reprise (cf. n° [II.D.1](#)), 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 ci-dessus [II.D.1](#)).

III. Prorogation du délai de reprise en cas de dépôt de plainte pour fraude fiscale

260

En application de [l'article L188 B du LPF](#) lorsque l'administration a, dans le délai de reprise, déposé une plainte ayant abouti à l'ouverture d'une enquête judiciaire pour fraude fiscale dans les cas visés aux [1° à 3° de l'article L 228 du LPF](#), les omissions ou insuffisances d'imposition afférentes à la période couverte par le délai de reprise peuvent, même si celui-ci est écoulé, être réparées jusqu'à la fin de l'année qui suit la décision qui met fin à la procédure et, au plus tard, jusqu'à la fin de la dixième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due (cf. [BOI-CF-INF-40-10-10-30](#)).