

## Contentieux fiscal

### Juridiction contentieuse

#### Le délai spécial et les réclamations dans les groupes

##### Résumé

**Solution.** – Dans la décision *Accor*, le Conseil d'Etat réaffirme que le point de départ du délai spécial est fixé au moment de la proposition de rectification et non au moment de la reprise finale (matérialisée par l'AMR). La décision *Vicat* juge par ailleurs que la société mère d'un groupe fiscalement intégré ne peut se prévaloir de la notification d'une proposition de rectification portant sur son seul résultat propre et n'ayant aucune incidence sur le résultat individuel d'une société membre de son groupe, pour l'application du délai prévu à l'article R. 196-3 du LPF à la réclamation qu'elle présente et qui tend à la restitution d'une fraction de cotisations d'impôt correspondant à des bénéficiaires de cette société intégrée

**Impact.** – Les décisions *Accor* et *Vicat* apportent des précisions importantes concernant les délais de réclamation et les conditions d'application du délai spécial de l'article R. 196-3 du LPF, y compris dans le cadre des groupes intégrés. Le délai spécial a fait l'objet, depuis sa mise en place en 1963, de jurisprudences complexes, qui s'écartent parfois du texte, en se fondant sur des raisonnements liés aux débats parlementaires et à l'objectif d'équilibre des armes entre le contribuable et l'administration recherché par le législateur. Ces deux décisions sont l'occasion de tenter une synthèse de ces jurisprudences et de les intégrer dans une analyse élargie, prenant en compte d'autres mécanismes relatifs au délai de réclamation, tels que le délai général de l'article R. 196-1, a du LPF ou la compensation de l'article L 205 du LPF, également abordés dans la décision *Accor*.

CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ch., 26 janv. 2021, n° 437802, *Sté Accor*, concl. R. Victor, note Th. Pons : [JurisData n° 2021-001513](#)

##### Note

**1** - L'article R. 196-3 du LPF dispose que « *dans le cas où un contribuable fait l'objet d'une procédure de reprise ou de rectification de la part de l'administration des impôts, il dispose d'un délai égal à celui de l'administration pour présenter ses propres réclamations* ». Ce dispositif, issu de la loi du 27 décembre 1963 (L. n° 63-1316, 27 déc. 1963, portant unification ou harmonisation des procédures, délais et pénalités en matière fiscale, art. 4, § 3), permet au contribuable de bénéficier d'un délai « spécial » pour introduire une réclamation, au-delà du délai général. Cet article R. 196-3 du LPF, qui fait référence de façon alternative à la « *reprise* » ou à la « *rectification* », qui sont deux événements distincts et parfois très éloignés dans le temps, suscite des questions sur son fonctionnement, depuis sa mise en place il y a 57 ans. Les difficultés d'interprétation du texte s'expliquent notamment par le caractère hybride du dispositif, qui permet au contribuable de bénéficier d'un délai contentieux de forclusion étendu, en raison de l'extension du délai ouvert à l'administration par l'effet interruptif de prescription d'une proposition de rectification résultant de l'article L. 189 du LPF (règle qui ne relève pas du contentieux, mais du contrôle fiscal). Le dispositif suscite des difficultés particulières d'application dans les situations dans lesquelles

le « *contribuable* » visé dans l'article, objet d'une « *reprise* », n'est pas la même personne que celle objet de la « *rectification* », également visée dans ce même article. Cette difficulté concerne notamment les groupes intégrés fiscalement pour le calcul de l'IS, mais ces questions peuvent également concerner d'autres situations (groupes de sociétés pour le calcul de la TVA, sociétés de personnes, groupements de moyens TVA, débiteurs solidaires...).

**2** - Comme nous le verrons ci-après, la jurisprudence a apporté plusieurs limites à son fonctionnement, en mettant, selon les situations, plus l'accent sur la reprise que sur la rectification, ou en se référant aux objectifs de la loi. La décision *Accor* du Conseil d'État (CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ch., 26 janv. 2021, n° 437802, *Sté Accor*) précise comment le point de départ de ce délai est déterminé et suscite également des commentaires sur l'articulation de ce dispositif avec les règles relatives au délai général et à la compensation. La décision *Vicat* du même jour (CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ch., 26 janv. 2021, n° 438217, *Sté Vicat*) précise quant à elle les modalités d'application du dispositif dans le cadre de l'intégration fiscale. Avant d'analyser la portée de ces deux décisions importantes, il est nécessaire de rappeler les principes jurisprudentiels en jeu.

### 1. Le fonctionnement du délai spécial de l'article R. 196-3 du LPF

**3** - L'article R. 196-3 du LPF vise « *la reprise ou la rectification* », ce qui pourrait signifier littéralement que l'une ou l'autre des deux situations peut ouvrir le délai spécial, expirant le 31 décembre de l'année N + 3 (sauf application d'un délai plus long en vertu de l'article L. 169 du LPF, mais pour la simplicité de l'exposé, nous nous baserons dans les commentaires ci-dessous sur l'hypothèse d'une procédure contradictoire normale relative à l'IS, comme c'était le cas dans les affaires *Accor* et *Vicat*). Ce n'est, cependant, pas ce qui résulte de la jurisprudence, qui met parfois l'accent sur l'une ou sur l'autre des deux occurrences, ou sur le cumul potentiel des deux. Les solutions relatives à ce dispositif s'écartent parfois d'une application littérale, dans une approche reposant sur l'équilibre des armes entre l'administration et le contribuable, recherché par le législateur en 1963, voire en adoptant des positions beaucoup plus restrictives.

(.....) voir la revue

### 6. Conclusion : l'équilibre des armes

**48** - En conclusion, les termes de « *rectification* », ou de « *reprise* », utilisés par le texte ne permettent pas de cerner facilement l'ensemble des solutions relatives au champ d'application du délai spécial, dont l'énumération pourrait sembler relever uniquement de la casuistique. L'étude de ces solutions montre néanmoins que ce mécanisme répond, depuis son origine, à la recherche d'un équilibre des armes entre l'administration et le contribuable. Cet équilibre ne s'apprécie pas seulement par rapport à l'articulation des articles R. 196-3 et L. 189 du LPF, mais en tenant compte également d'autres mécanismes dont certains figuraient dans la loi de 1963. L'administration ne peut certes pas, malgré l'interruption de la prescription, augmenter l'imposition au-delà des impositions supplémentaires proposées. Elle peut néanmoins invoquer à tout moment de la procédure, après l'expiration de son droit de reprise, une compensation pour réduire le montant des réclamations initiées par le contribuable. Le contribuable peut également invoquer une telle compensation à tout moment de la procédure. Il faut également rappeler qu'en vertu de l'article L. 199 C du LPF, l'administration, comme le contribuable, peuvent faire valoir au cours de cette procédure, tout moyen nouveau, même

fondé sur une cause juridique distincte de celle invoquée initialement. L'administration peut par ailleurs effectuer, à tout moment, une substitution de base légale, en vertu de règles jurisprudentielles reposant sur le principe affirmé par la jurisprudence, selon lequel l'administration a le devoir de « faire rentrer » l'impôt et ne peut renoncer à percevoir celui-ci. L'articulation de cette jurisprudence avec les règles de l'article L. 199 C du LPF, soumises à des conditions similaires, n'est d'ailleurs pas facilement identifiable (V. *CE, 9e et 10e ss-sect., 20 juin 2007, n° 290554, min. c/ SA Ferrette : JurisData n° 2007-081156 ; Lebon T., p. 1040 ; Dr. fisc. 2007, n° 39, comm. 875 ; Procédures 2007, comm. 236, note J.-L. Pierre ; RJF 10/2007, n° 1131 ; BDCF 10/2007, n° 113, concl. S. Verclytte*). Dans bien des cas, le débat entre le contribuable et l'administration sur le calcul de l'assiette ou de l'impôt peut donc commencer directement devant le juge et se poursuivre bien au-delà de l'échéance du délai de reprise et du délai spécial (V. par ex., *CE, 3e et 8e ch., 13 nov. 2020, n° 424455, Sté Orange , concl. L. Cytermann, note G. Blanluet, S. Austray et B. Foucher : JurisData n° 2020-018103*), ce qui relativise l'existence d'un « effet d'aubaine », parfois évoqué pour justifier des solutions restrictives sur l'application du délai spécial, au risque de remettre en cause non seulement la lettre du texte de la loi, mais également l'objectif d'équilibre des armes souhaité par le législateur. L'émission d'une réclamation par un contribuable, comme une reprise effectuée par l'administration, ne sont pas des agressions, mais des efforts justifiés de part et d'autre, pour parvenir à une correcte application de la loi et des traités. Faut-il évoquer un « effet d'aubaine » quand le contribuable invoque une jurisprudence de la CJUE pour faire valoir une correcte application des textes ?

Thierry Pons

*avocat*

**Mots-Clés :** Contentieux fiscal - Réclamation au service des impôts - Délai spécial (LPF, art. R. 196-3) - Point de départ du délai : notification de la proposition de rectification - Notification postérieure d'un AMR : interruption (non) - Compensation avec le délai général - Groupes fiscalement intégrés

**JurisClasseur :** Procédures fiscales, fasc. 414, par G. Noël