LE CARACTERE NECESSAIREMENT PRESCRIPTIBLE DU POUVOIR D'IMPOSITION DE L'ADMINISTRATION FISCALE, PREMIERE APPLICATION POSITIVE DU PRINCIPE DE SECURITE JURIDIQUE EN DROIT FISCAL

Par Marie Masclet de Barbarin
Maître de conférences HDR Aix-Marseille Université

Publication : Mélanges en l'honneur de Christian Louit, éd. Bruylant, coll. mélanges, décembre 2015.

La protection des droits des contribuables face à la mise en œuvre des prérogatives de l'administration fiscale constitue une thématique qui a toujours été chère au professeur Louit. Il m'a conduit à m'y intéresser dès les premiers temps de l'étude du sujet de thèse qu'il m'avait alors confié sur le contentieux du recouvrement de l'impôt. L'exercice du pouvoir de l'administration fiscale dans la mise en œuvre du recouvrement forcé et le caractère particulièrement sévère du régime contentieux qui en découle traduit incontestablement un déséquilibre que l'impérieuse nécessité de recouvrer l'impôt ne peut à lui seul suffire à justifier. Cette situation se retrouve bien souvent en matière fiscale. Elle prend sa source au sein même des règles de procédure tant contentieuse que non contentieuses, avec comme postulat légitime l'affirmation implicite selon laquelle le contribuable n'est pas un administré comme un autre.

Lorsque néanmoins ces déséquilibres apparaissent comme trop flagrants ou lorsqu'ils sont dénoncés un peu plus bruyamment que d'ordinaire par les contribuables, par leurs conseils ou par la communauté scientifique, force est de constater que le juge est bien souvent plus prompt que le législateur à œuvrer en faveur du respect d'un seuil minimal de garanties pour le contribuable[1]. Le Conseil d'état vient une fois encore d'en apporter la preuve s'agissant de la limitation du droit de reprise de l'administration fiscale.

---

1 . - Les conseils sont d'ailleurs bien souvent issus de la communauté scientifique et les écrits de Christian Louit ont démontré que ces deux fonctions ne sont pas forcément incompatibles. Voir notamment en ce sens « le dispositif de visites domiciliaires remis en cause par la Cour européenne des droits de l'Homme », commentaire sur CEDH, 3e sect., 21 févr. 2008, n° 18497/03, Ravon et a. c/ France : Dr. fisc. 2008, n° 12, comm. 227 ; « le juge judiciaire, la sauvegarde des libertés individuelles et les perquisitions fiscales », Cass. Com. 8 décembre 2009, note, la semaine juridique, éd. G., 15 février 2010, n° 7, n. 193 ; « L'échec d'un recours en révision : un transporteur dans la tempête », Droit fiscal 2012, n° 25, comm. 344 ; « Les relations fiscales franco-monégasques : le droit du plus fort », Droit fiscal 2014, n° 12, comm. 216.

Par un arrêt du 23 juin 2014[2], la Haute juridiction vient en effet de confirmer l'analyse adoptée en formation plénière par la Cour administrative d'appel de Paris selon laquelle *« le pouvoir règlementaire ne saurait, sans méconnaître le principe de sécurité juridique, instituer au profit de l'administration fiscale un droit de reprise excluant l'application de tout délai de prescription »*[3].
La particularité de cet arrêt résidait dans le fait qu'était en cause une disposition du Code des impôts applicable en Polynésie française qui accordait un crédit d'impôt sur les transactions aux personnes ayant financé un projet de construction immobilière, hors projets à vocation hôtelière, égal ou supérieur à 10 MF CFP. Le bénéficiaire devait s'engager à conserver les immeubles, actions ou parts donnant droit à l'avantage fiscal pendant dix-huit mois au moins ou jusqu'à la date de délivrance du certificat de conformité si celle-ci était antérieure. Cet article précisait au demeurant que lorsque ces conditions n'avaient pas été respectées, les avantages étaient remis en cause et l'impôt dont le crédit avait été préalablement accordé devenait immédiatement exigible, *« nonobstant le cas échéant l'expiration des délais de prescription »*[4].

L'administration fiscale avait sur ce fondement remis en cause le crédit d'impôt de 3 millions de francs CFP[5] dont avait bénéficié M. Zannier au titre de sa participation au financement de la construction d'une résidence, au motif que les sommes versées dans le cadre de l'augmentation de capital de la SCI en charge de la construction de cette dernière l'avaient été alors que l'immeuble était déjà achevé et que le chèque établi à cet effet à l'ordre d'une étude notariale n'avait jamais été intégralement versé sur le compte de la SCI. Elle avait donc, par notification en date du 28 février 2006, assujetti ledit contribuable à des cotisations supplémentaires d'impôt sur les transactions assorties de pénalités de 80% pour manœuvres frauduleuses au titre des années 1999, 2000, 2001 et 2002.
Le tribunal administratif de Polynésie française ayant rejeté sa demande en décharge par un jugement du 17 février 2009, le requérant avait alors saisi la Cour administrative d'appel de Paris en soutenant que les dispositions de l'article 184-2 instituant une règle d'imprescriptibilité permettant à l'administration fiscale de remettre en cause un avantage fiscal indu était contraire au principe de sécurité juridique. Cette disposition, comme la plupart des règles fiscales applicables en

---

2 . - CE, 9° et 10° ss-sect., 23 juin 2014, n°355801, *Polynésie française c/ M. Zannier*, JurisData n° 2014-014741, concl. F. Aladjidi, note S. Austry « Sécurité juridique et délai de prescription : précisions complémentaires » : Dr. fisc. 2014, n° 41, comm. 582 ; Procédures 2014, n° 8-9, comm. 258, note O. Négrin.
3 . - CAA Paris, plén., 13 oct. 2011, n° 09PA01620, *M. Zannier*, concl. Ph. Blanc : Dr. fisc. 2012, n° 13, comm. 234.
4 . - Article 184-2 du Code des impôts applicable en Polynésie française issu d'une délibération de l'assemblée de Polynésie française n° 96-111 du 12 septembre 1996.
5 . - Franc des Colonies françaises du Pacifique.

Polynésie, était issue d'une délibération de l'assemblée territoriale. Il s'agissait donc d'un acte administratif réglementaire susceptible en tant que tel d'être soumis au contrôle du juge de l'impôt[6].

Contrairement à la position adoptée par son rapporteur public Philippe Blanc qui s'était prononcé en faveur du rejet de la requête se fondant, notamment, sur le fait que la prescription ne constituait pas un principe général et absolu et que l'imprescriptibilité prévue en l'espèce pouvait être comprise et justifiée en tant que dispositif visant à lutter contre la fraude fiscale, la Cour administrative d'appel de Paris, réunie en formation plénière, a fait droit à ce moyen en considérant que les dispositions de l'article 184-2 du Code des impôts de la Polynésie française, qui fixent une règle d'imprescriptibilité permettant à l'Administration de remettre en cause, sans condition de délai, un avantage fiscal indu, méconnaissent le principe de sécurité juridique[7]. C'est cette solution que le Conseil d'état vient de confirmer, en considérant au demeurant qu' *« aucun principe constitutionnel ni aucun principe général du droit ne font obstacle à l'application d'un délai de prescription lorsque le bénéfice d'un dispositif fiscal a été obtenu par fraude »*[8].

Bien que rendu dans le cadre d'un litige mettant en cause le droit fiscal polynésien, cet arrêt, qui constitue la première application positive du principe de sécurité juridique en matière fiscale (I), apporte un nouvel éclairage sur la prescription en tant que garantie fondamentale des droits des contribuables (II) et amène à s'interroger sur le caractère spécifique des règles de prescription en matière fiscale (III).

I – LA PREMIERE APPLICATION POSITIVE DU PRINCIPE DE SECURITE JURIDIQUE EN MATIERE FISCALE

Reconnu depuis seulement 2006 par le Conseil d'état dans son arrêt KPMG comme un principe général du droit[9], le principe de sécurité juridique, qui n'est

6 . - Voir sur ce point le quatrième point des conclusions F. Aladjidi sur l'arrêt du CE du 23 juin 2014, n°355801, *Polynésie française c/ Z.,* précité.
7 . - CAA Paris, plén., 13 oct. 2011, n° 09PA01620, *M. Zannier*, précité.
8 . - CE, 9° et 10° ss-sect., 23 juin 2014, n°355801, *Polynésie française c/ Z.,* précité.
9 . - CE, ass., 24 mars 2006, n° 288460, n° 288465, n° 288474 et n° 288485, *Sté KPMG et a.*: JurisData n° 2006-069857 ; Rec. CE 2006, p. 154 ; Dr. fisc. 2006, n° 16, act. 83 ; RFDA 2006.463, concl. Aguila, note Moderne ; BJCP 2006.173, concl. Aguila, note Terneyre ; AJ 2006.841, trib. Mathieu, 897, trib. Melleray, 1028, chr. Landais et Lenica ; Bull. Jol. Sociétés 2006.711, note Barbieri, 723, obs. Aguila ; D. 2006.1191, note Cassia ; Europe mai 2006, p. 9, note D. Simon ; JCP 2006.1229, obs. Plessix et 1343, note J.-M. Belorgey ; Procédures mai 2006, p. 4, note Travier ; RDC

pas encore considéré comme un principe à valeur constitutionnelle (B), a été dégagé dans un premier temps par le juge communautaire (A).

A - L'émergence du principe de sécurité juridique en droit communautaire

Le principe de sécurité juridique, qui se rapproche sur certains points du principe de confiance légitime, a été reconnu en premier lieu par la jurisprudence communautaire.

1 – De la notion de sécurité juridique au principe de confiance légitime

La notion de sécurité juridique constitue une préoccupation récente, apparue il y a une cinquantaine d'année comme un remède à un mal développé par nos sociétés modernes devenues un peu trop prolixes à produire des normes juridiques toujours plus complexes au sein d'un environnement de plus en plus instable[10]. Face à ce constat, ce principe apparaît comme le seul rempart à même de protéger le citoyen de ces excès normatifs : *« le principe de sécurité juridique implique que les citoyens soient, sans que cela appelle de leur part des efforts insurmontables, en mesure de déterminer ce qui est permis et ce qui est défendu par le droit applicable. Pour parvenir à ce résultat, les normes édictées doivent être claires et intelligibles, et ne pas être soumises, dans le temps, à des variations trop fréquentes, ni surtout imprévisibles »*[11].

Le principe de sécurité juridique est au demeurant intimement lié au principe de confiance légitime. Cependant, alors que *« la sécurité juridique a un caractère objectif, la confiance légitime un caractère subjectif : elle tient à la croyance que les intéressés peuvent avoir dans l'existence et le maintien d'un certain état du droit. Les deux notions peuvent se recouper mais ne se superposent pas »*[12].

2006.856, note Brunet ; RD publ. 2006.1169, art. Camby et 2007.285, art. Woehrling ; RMCUE 2006.457, note Chaltiel ; RTD civ. 2006.527, obs. Encinas de Munagorri ; Rev. soc. 2006.583, obs. Merle. Cf. S. Austry, « Le principe de sécurité juridique et le juge de l'impôt : de nouvelles perspectives pour les contribuables ? . – A propos de CAA Paris, plén., 13 oct. 2011, n° 09PA01620, M. Zannier », Dr. fisc. 2012, n° 13, comm. 208.

10 . - Voir notamment M. Fromont, « Le principe de sécurité juridique », AJDA 1996, n° spécial, p. 151 ; F. Poullaud-Dullian, « A propose de la sécurité juridique », RTD Civ. 2001, p. 487 ; Fl. Chaltiel, « La sécurité juridique », in *L'influence du droit européen sur les catégories du droit public*, sous la direction de J.-B. Auby, Dalloz 2010, p.579 et s.

11 . - Rapport public du CE, Considérations générales « Sécurité juridique et complexité du droit » : EDCE 2006, n° 55, p. 281. Voir également J.-P. Puissochet, « Vous avez dit confiance légitime ? », in *L'état de droit*. Mélanges en l'honneur de Guy Braibant, Dalloz 1996, p. 581.

12 . - GAJA 2013, n° 111, p. 881.

Ce principe est également reconnu comme un des principes généraux du droit communautaire par la Cour de Justice des communautés européennes depuis un arrêt du 5 juin 1973 Commission c/ Conseil[13], mais le Conseil d'état a toujours refusé de l'appliquer dans un litige de droit interne[14].
Quant au Conseil constitutionnel, il considère, de la même façon que pour le principe de sécurité juridique, que *« aucune norme de valeur constitutionnelle ne garantit un principe dit de confiance légitime »*[15] .

2 - La reconnaissance du principe de sécurité juridique par la jurisprudence communautaire

Reconnu pour la première fois par le juge communautaire dans l'arrêt Bosch du 6 avril 1962[16], le principe de sécurité juridique a été depuis lors régulièrement invoqué pour venir au soutien de réclamations relatives à la non rétroactivité des lois pénales[17] ou à la détermination claire et précise des délais de recours[18]. La Cour en tire le pouvoir de moduler dans le temps l'effet de ses décisions[19] et veille à ce que le retrait des actes illégaux s'effectue dans un délai raisonnable en tenant compte du destinataire de l'acte qui a pu légitimement croire à sa légalité[20].

Egalement consacré par la Cour européenne des droits de l'homme en tant que principe fondateur dans son arrêt Marckx du 13 juillet 1979, le principe de sécurité juridique est régulièrement évoqué devant les juges de Strasbourg[21] pour

---

13 . - CJCE, affaire 81/72, 5 juin 1973, Commission contre Conseil ; confirmé par la suite par CJCE, affaire 112/77, 3 mai 1978, Töpfer c/ Commission.
14 . - CE Ass. 5 mars 1999, Rouquette, Rec. 37 ; RFDA 1999.357, concl. Maugüé et 372, note Béchillon et Terneyre ; AJ 1999.420, chr. Raynaud et Fombeur ; DA mai 1999, p. 23, note C.M. ; RD publ. 1999.1223, note Camby.
15 . - CC n° 97-391 DC du 7 nov. 1997, Rec. 232 ; AJ 1997.969, note Schoettl ; LPA 4 mars 1998, note Mathieu ; RA 1997.634, note Meindl ; RFDC 1998.157, note L. Philip.
Il est intéressant de noter que ce n'est qu'en matière fiscale que les prémices d'une reconnaissance de ce principe ont été avancées par le Conseil d'Etat. Ce dernier a en effet a admis, en invoquant au demeurant l'article 1er du protocole additionnel à la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'Homme sur le droit à la protection des biens, qu'un contribuable pouvait se prévaloir de « l'espérance légitime » créée par un dispositif de crédit d'impôt qui avait été rétroactivement supprimé par le législateur : CE plén. fisc. 9 mai 2012, *Ministre du budget, des comptes publics et de la fonction publique c. Société EPI*, Rec. 200, concl. Boucher ; AJ 2012.1392, chr. Domino et Bretonneau.
16 . - CJCE, 6 avril 1962, affaire 13/61, De Geus en Uitdenbogerd/Bosch.
17 . - CJCE, affaire 63/83, 10 juillet 1984, Kirk.
18 . - CJCE, affaire 44/81, 26 mai 1982, Allemagne c/ Commission.
19 . - CJCE, affaire 43/75, 8 avril 1976, Mademoiselle Defrenne c/ Sabena ; CJCE, affaire 4/79, affaire 109/79, affaire 145/79, trois arrêts du 15 octobre 1980, Providence agricole de Champagne, Maïseries de Beauce, Roquettes frères.
20 . - CJCE, affaire 15/85, 26 février 1987, Consorzio Cooperative d'Abruzzo c/ Commission.
21 . - Rapport public précité, p. 285.

garantir l'accessibilité des normes juridiques[22] – publicité[23], clarté et précision - ainsi que la stabilité et la prévisibilité du droit - contrôle de l'existence de délais de recours[24] ou encore stricte limitation de la rétroactivité des lois non répressives et des lois de validation aux motifs d'intérêt général[25].

B - L'introduction du principe de sécurité juridique en droit interne

L'apport de l'arrêt Zannier se doit d'être mis en perspective au regard de l'état de la reconnaissance du principe de sécurité juridique par la jurisprudence nationale.

1 – Un principe inégalement reconnu par les juridictions nationales

S'agissant de notre droit interne, le Conseil constitutionnel refuse toujours de reconnaître expressément valeur constitutionnelle à ce principe. Certes, de la même façon que pour le principe de confiance légitime, il transparaît très clairement dans les considérants de ses décisions[26]. Utilisé pour limiter les possibilités de rétroactivité de la loi ou pour sauvegarder la qualité de celle-ci, la notion de sécurité juridique joue un rôle essentiel dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel *« puisqu'elle est à l'origine à la fois de ses principaux infléchissements au cours des dernières années et des principales contraintes que celle-ci fait peser sur le législateur »*[27]. Quant à ses références à l'article 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen[28], considéré comme un des

---

22 . - CEDH, 28 mars 2000, Baranowski c/ Pologne.
23 . - CEDH, 16 décembre 1992, De Geouffre de la Pradelle c/ France.
24 . - CEDH, 28 novembre 1984, Rasmussen c/ Danemark.
25 . - CEDH, 28 octobre 1999, Zielinski et Pradal & Gonzales e. a c/ France.
26 . - Bertrand Mathieu, Rapport français, « Constitution et sécurité juridique », XVe Table ronde de jurisprudence constitutionnelle, AIJC, 1999. Voir également du même auteur, « La sécurité juridique : un principe constitutionnel clandestin mais efficient » *in* Mélanges P. Gélard, Droit consitutionnel, Montchrestien, 1999, p. 301 et s.
27 . - Olivier Dutheillet de Lamothe, *« La sécurité juridique : le point de vue du juge constitutionnel »*, *in* Rapport public du CE précité, p. 372.
28 . - Le Conseil constitutionnel a ainsi considéré que le législateur *« méconnaîtrait la garantie des droits proclamés par l'article 16 de la Déclaration de 1789 s'il portait aux situations légalement acquises une atteinte qui ne soit justifiée par un motif d'intérêt général suffisant »* (CC n° 2010-102 QPC du 11 févr. 2011), ou en dernier lieu qu' *« il est à tout moment loisible au législateur, statuant dans le domaine de sa compétence, de modifier des textes antérieurs ou d'abroger ceux-ci en leur substituant, le cas échéant, d'autres dispositions ; que, ce faisant, il ne saurait toutefois priver de garanties légales des exigences constitutionnelles ; qu'en particulier, il ne saurait, sans motif d'intérêt général suffisant, ni porter atteinte aux situations légalement acquises ni remettre en cause les effets qui peuvent légitimement être attendus de telles situations »* (Cons. const., déc. 19 déc. 2013, n° 2013-682 DC, loi de financement de la sécurité sociale pour 2014, § 14 : Journal Officiel 24 Décembre 2013)

fondements du principe de sécurité juridique[29], elles sont souvent saluées comme une reconnaissance implicite de ce dernier.

Il faut reconnaître qu'aucune norme de valeur constitutionnelle ne garantit le principe de sécurité juridique. Ce dernier ne figure ni dans le texte de la Constitution de 1958, ni dans celui du Préambule de 1946. Quant à l'article 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, il ne fait référence qu'à la notion de garantie des droits. La simple lecture de cet article est suffisante pour constater que cette notion n'est pas si proche que l'on pourrait l'espérer du concept de sécurité juridique puisqu'il indique que *« toute société dans laquelle la garantie des droits n'est pas assurée, ni la séparation des pouvoirs déterminée, n'a point de constitution. »* Sans doute les rédacteurs de la DDHC de 1789 ne pouvaient-ils imaginer que notre société pourrait souffrir un jour de semblables excès normatifs…

Si la Cour de cassation et le Conseil d'état partagent sur bien des points les mêmes exigences découlant du principe de sécurité juridique[30], seul le Conseil d'état l'a jusqu'à présent expressément consacré en tant que principe général du droit dans sa décision d'assemblée du 24 mars 2006, Sté KPMG[31]. S'agissant d'un décret approuvant le Code de déontologie des commissaires aux comptes, la Haute juridiction a considéré qu'*« il incombe à l'autorité investie du pouvoir réglementaire d'édicter, pour des motifs de sécurité juridique, des mesures transitoires qu'implique, s'il y a lieu, une réglementation nouvelle ; il en va ainsi en particulier lorsque les règles nouvelles sont susceptibles de porter une atteinte excessive à des situations contractuelles en cours qui ont été légalement nouées »*[32]. Elle en a conclu qu'*« à défaut de toute disposition transitoire dans le décret attaqué les exigences et interdictions qui résultent du Code apporteraient … des perturbations qui, du fait de leur caractère excessif au regard de l'objectif poursuivi, sont contraires au principe de sécurité juridique »*[33].

Certes l'expression « principe général du droit » n'a pas été formellement employée par le Conseil d'état, mais son utilisation a néanmoins été entendue comme telle par l'ensemble des commentateurs[34]. Cette interprétation a du reste été confirmée par la suite au travers de l'arrêt du Conseil d'état du 27 octobre

---

29 . - Décision n° 2002-465 DC du 13 janvier 2003 sur la loi relative aux salaires, au temps de travail et au développement de l'emploi

30 . - Rapport public du CE précité, p. 296 et s.

31 . - CE, ass., 24 mars 2006, n° 288460, n° 288465, n° 288474 et n° 288485, *Sté KPMG et a.*, précité.

32 . - *Ibid.*

33 . - *Ibid.*

34 . - *Ibid.*

2006, Société Techna et autres, qui a invoqué le *« principe de sécurité juridique, reconnu tant en droit interne que par l'ordre juridique communautaire »*[35].

2 - L'application du principe de sécurité juridique en matière fiscale

Le principe de sécurité juridique apparaît donc comme un principe issu de la jurisprudence communautaire, dont les garanties sont unanimement appliquées par la jurisprudence en droit interne, mais qui n'est à ce jour reconnu en tant que principe général du droit que par le seul Conseil d'état et de façon implicite seulement.

Tout aussi satisfaisante que soit la reconnaissance de ce principe, elle ne semble pas pour autant constituer une véritable révolution juridique. Le renforcement des garanties des droits des contribuables qu'elle institue reste néanmoins suffisamment notable pour être souligné et potentiellement susceptible de modifier la jurisprudence applicable dans des domaines où elle semble encore hésitante.

Le principe de sécurité juridique a ainsi été évoqué pour la première fois en matière fiscale dans l'affaire Mezelle pour contester un redressement fondé sur l'application de règles issues d'un revirement de jurisprudence antérieur au fait générateur de l'imposition en cause[36]. Le Conseil d'état a considéré qu' *« en jugeant que le principe de sécurité juridique ne pouvait être utilement invoqué en vue de faire échec à l'application de dispositions du CGI, dès lors que celles-ci n'ont pas pour finalité la mise en œuvre du droit communautaire, alors que ce principe est reconnu tant en droit interne que par l'ordre juridique communautaire »,* la Cour administrative d'appel avait commis une erreur de droit.

La Haute juridiction, bien qu'ayant ainsi reconnu la valeur juridique de ce principe et son invocabilité devant le juge fiscal, n'a cependant pas pu se prononcer sur l'atteinte alléguée dans la mesure où elle a fait droit aux prétentions du requérant sur un autre terrain.

En ce sens, l'arrêt Zannier, rendu cette fois par les 9ème et 10ème sous-sections réunies, constitue bien la première application positive du principe de sécurité juridique en matière fiscale. Comme l'a souligné Stéphane Austry dans ses commentaires sur l'arrêt d'appel, cette reconnaissance semble susceptible d'ouvrir de nouvelles perspectives pour les contribuables, qu'il s'agisse notamment de

---

35 . - CE sect. 27 oct. 2006, *Société Techna et autres* : Rec. 451 ; RFDA 2007.265, concl. Séners, 601, note Roblot-Troizier ; AJ 2006.2385, chr. Landais et Lenica ; D. 2007.621, note Cassia ; JCP 2006.I.201, 59, obs. Plessix, et II.10208, obs. Damarey ; JCP Adm. 2007.2001, note F. Melleray ; LPA 1-2 janv. 2007, note Chaltiel ; Procédures déc. 2006, p. 21, obs. Deygas.

36 . - CE, 3e ss-sect., 30 mars 2011, n° 315066, *Mezelle* : RJF 12/2011, n° 1323 ; BDCF 12/11, n° 140, concl. É. Geffray.

limiter l'extension du droit de reprise de l'administration ou l'application d'une interprétation jurisprudentielle nouvelle et rétroactive d'une disposition de la loi fiscale[37]. Quant à l'affirmation du caractère nécessairement prescriptible de l'action de l'administration fiscale, elle constitue une avancée qui dépasse très largement le champ du droit fiscal polynésien dans le cadre duquel cette décision a été rendue.

II – LA CONSECRATION DU CARACTERE NECESSAIREMENT PRESCRIPTIBLE DE L'ACTION DE L'ADMINISTRATION FISCALE

En reconnaissant que le pouvoir réglementaire ne saurait, sans méconnaître le principe de sécurité juridique, instituer au profit de l'administration fiscale un droit de reprise excluant l'application de tout délai de prescription, le Conseil d'état a en effet reconnu non seulement que la prescription constituait une garantie inhérente au principe de sécurité juridique (A), mais également que le droit de reprise de l'administration fiscale se devait d'être limité dans le temps (B).

A - La reconnaissance de la prescription en tant que composante du principe de sécurité juridique

L'arrêt Zannier a permis de reconnaître non seulement que la prescription constituait un élément constitutif du principe de sécurité, mais que celle-ci occupait au demeurant une place toute particulière en matière fiscale.

1 - La prescription en tant qu'élément constitutif du principe de sécurité juridique

La prescription n'avait jamais été aussi clairement présentée par la jurisprudence comme une composante du principe de sécurité juridique avant l'arrêt du 23 juin 2014. Certes, les liens entre les deux notions sont indiscutables. Comme l'avait souligné Philippe Blanc, *« en préservant la stabilité des situations constituées, la prescription répond bien à l'une des principales exigences de la sécurité juridique »*[38].

---

37 . - S. Austry, « Le principe de sécurité juridique et le juge de l'impôt : de nouvelles perspectives pour les contribuables ? », précité, § 7 et s. Voir également les conclusions d'Edouard Geffray sous l'arrêt du Conseil d'état Mezelle du 30 mars 2011 précité : BDCF 12/11, n° 140.

Le Conseil d'état, dans son étude consacrée à la sécurité juridique publiée en 2006 au lendemain de l'arrêt KPMG, avait déjà dégagé deux composantes essentielles de cette notion : l'axe formel, tenant à la qualité de la loi et l'axe temporel, relatif à la prévisibilité de la loi : *« le principe de sécurité juridique suppose que le droit soit prévisible et que les situations juridiques restent relativement stables »*[39]. Dans le cadre de ce dernier aspect, les applications jurisprudentielles qui en ont découlé jusqu'à présent, comme nous l'avons vu, sont liées au contrôle de la rétroactivité de la loi, des validations législatives ou des règles de retrait des actes administratifs illégaux[40], à la modulation dans le temps des effets d'une annulation contentieuse[41] ou encore, comme dans l'espèce KPMG, confirmé par la suite par l'arrêt Techna[42] à l'exigence de mesures transitoires en cas de mesures nouvelles affectant des situations contractuelles. Aucune de ces solutions n'avait encore directement évoqué la prescription.

Là encore, c'est la jurisprudence communautaire qui a fait œuvre de précurseur en faisant pour la première fois rentrer la prescription dans le champ de protection du principe de sécurité juridique. Comme le relève Stéphane Austry[43], la Cour de Justice[44], tout comme la Cour européenne des droits de l'homme, consacrent ce lien depuis longtemps déjà, en considérant notamment que *« les délais de prescription, qui sont un trait commun aux systèmes juridiques des États contractants, ont plusieurs finalités, parmi lesquelles garantir la sécurité juridique en fixant un terme aux actions et empêcher une atteinte aux droits de la défense, qui*

---

38 . - Concl. sous CAA Paris, plén., 13 oct. 2011, n° 09PA01620, *M. Zannier*, précité

39 . - Rapport public du CE précité, p. 282.

40 . - CA Ass., 26 octobre 2001, *Ternon* : Rec. P. 497 ; RFDA 2002.77, concl. Séners, note P. Delvolvé ; AJ 2001.1034, chr. Guyomar et Collin, et 2002.738, note Y. Gaudemet ; DA 2001, n° 253, note Michallet ; LPA 2002, n° 31, p. 7, note Chaltiel ; RGCT 2001.1183, note Laquièze.

41 . - CE Ass. 11 mai 2004, *Association AC ! et autres* : Rec. 197 ; RFDA 2004.438, étude Stahl et Courrèges, et 454, concl. Devys ; AJ 2004.1049, comm. Bonichot, et 1183, note Landais et Lenica ; DA juill. 2004, note Lombard, et août-sept. 2004, note O. Dubos et F. Melleray ; JCP 2004.II.10189 et JCP Adm. 2004, p. 1662, note Bigot ; LPA 17 nov. 2004, note Montfort, et 4 févr. 2005, note Crouzatier-Durand ; D. 2005.30, comm. Frier ; RD publ. 2005.536, comm. Guettier ; Just. et cass. 2007.15, comm. Arrighi de Casanova.

42 . - CE, Sect., du 27 oct. 2006, *Société Techna et autres* : Rec. 451 ; RFDA 2007.265, concl. Séners, 601, note Roblot-Troizier ; AJ 2006.2385, chr. Landais et Lenica ; D. 2007.621, note Cassia ; JCP 2006.I.201, 59, obs. Plessix, et II.10208, obs. Damarey ; JCP Adm. 2007.2001, note F. Melleray ; LPA 1-2 janv. 2007, note Chaltiel ; Procédures déc. 2006, p. 21, obs. Deygas). Cet arrêt évoque au demeurant le *« principe de sécurité juridique, reconnu tant en droit interne que par l'ordre juridique communautaire ».*

43 . - S. Austry, *« Le principe de sécurité juridique et le juge de l'impôt : de nouvelles perspectives pour les contribuables ? »*, précité, §6.

44 . - CJCE, 14 juill.1972, aff.C-48/69, *Imperial Chemical Industries Ltd. (ICI) c/ Commission* : Rec. CJCE 1972, p. 619, pt 49 ; JDI 1973, p. 925, comm. B. Goldman ; RTDE 1975, p. 663, comm. Wathelet ; Cah. dr. eur.1974, p. 251, comm. Joliet. – CJCE, 14 juill. 1972, aff.C-52/69, *Geigy AG c/ Commission*, pt 21. – CJCE, 24 sept. 2002, aff.C-74/00 et aff. C-75/00 *Falck Spa et Acciaierie di Bozano Spa c/ Commission* : Rec. CJCE 2002, I, p. 7869, pt 140 ; Europe 2002, comm. 381.

pourraient être compromis si les tribunaux étaient appelés à se prononcer sur le fondement d'éléments de preuve qui seraient incomplets en raison du temps écoulé »[45]. Cette reconnaissance a sans aucun doute influencé la solution adoptée par le juge administratif français s'agissant de juger de la limitation dans le temps du droit de reprise de l'administration fiscale.

2 - Le particularisme du lien entre prescription et sécurité juridique en matière fiscale

Sans doute le juge a-t-il été également influencé à cet égard par la place particulière de la prescription en matière fiscale en tant que garantie propre à assurer la sécurité juridique des contribuables, comme celle d'ailleurs de l'administration fiscale. En matière fiscale, en effet, la relation entre prescription et sécurité juridique est établie depuis longtemps par la doctrine. Le professeur Schmidt considérait déjà que *« la protection de la liberté individuelle interdit de faire peser sur un individu, sans limitation de temps, le risque d'une remise en cause de ses déclarations fiscales »*[46]. René Percevaux, dans sa thèse consacrée aux prescriptions en matière fiscale, avait selon une formule plus radicale, considéré que « *la prescription, remplit essentiellement un rôle d'ordre public : elle est instituée pour écarter la menace permanente d'un rehaussement susceptible d'être assigné à tout moment à un contribuable qui n'aurait pas remplit ses obligations fiscales »*[47].

Ces conceptions n'appréhendaient cependant la prescription qu'en tant qu'instrument de garantie des droits des seuls contribuables. Il nous semble toutefois, comme l'a souligné Frédéric Douet dans sa thèse consacrée à l'étude de la sécurité juridique en droit fiscal interne français, que la prescription joue tout autant au bénéfice de l'administration fiscale dans la mesure où le contribuable peut également exiger par voie de réclamation la décharge ou le remboursement de l'imposition tout au long du délai de reprise[48]. L'intervention de la prescription protège donc l'administration de ces éventuelles réclamations en emportant cristallisation de la créance fiscale. Prolongeant ce même raisonnement, Frédéric Douet démontre ainsi que *« les prescriptions contribuent [...] à assurer indistinctement la sécurité juridique des différents sujets du droit fiscal »*[49].

---

45 . - CEDH, 22 juin 2000, n° 32492/96, n° 32547/96, n° 32548/96, n° 33209/96 et n° 33210/96, *Coëme et a. c/ Belgique* : Rec. CEDH 2000-VII, pt 146.

46 . - J. Schmidt, *L'impôt*, 2ème éd., Paris, Dalloz, coll. connaissance du droit, 1995, p. 79.

47 . - R. Percevaux, Les prescriptions en matière fiscale, thèse Paris I, 1986, p. 24. Comme le souligne Frédéric Douet, la formule semble par trop partisane dans la mesure où *« le jeu des prescriptions participe également à la sécurité juridique de l'administration fiscale »*, thèse précitée, p. 142.

48 . - F. Douet, « Contribution à l'étude de la sécurité juridique en droit fiscal interne français », LGDJ, Bibliothèque de droit privé, tome 280, p. 141

49 . - *Op. cit.* p. 141.

B – L'affirmation de la nécessité de limiter le droit de reprise de l'administration fiscale

La volonté d'encadrer les pouvoirs de l'administration a été exprimé depuis longtemps par le juge administratif s'agissant du pouvoir de retrait des actes individuels créateurs de droits. Ce n'est par contre que beaucoup plus récemment que la jurisprudence a eu l'occasion de se prononcer sur la limitation du droit de reprise de l'administration fiscale.

1 – De la limitation dans le temps du pouvoir de retrait de l'administration

En droit administratif, l'exigence de limiter dans le temps l'action de l'administration apparaît très clairement et de longue date dans la jurisprudence du Conseil d'état.
Alors que la vénérable jurisprudence Dame Cachet du 3 novembre 1922[50] limitait déjà la possibilité de retrait par l'administration des actes individuels créateurs de droits au délai de recours contentieux, voire à la durée de l'instance si un recours avait été formé, la jurisprudence Ternon a renforcé cette protection en exigeant que *« sous réserve de dispositions législatives ou réglementaires contraires, et hors le cas où il est satisfait à une demande du bénéficiaire, l'Administration ne peut retirer une décision individuelle explicite créatrice de droits, si elle est illégale, que dans le délai de quatre mois suivant la prise de cette décision »*[51]. Cette jurisprudence s'applique à l'encontre de tous les actes créateurs de droits, y compris aux décisions purement pécuniaires[52].

2 – A la limitation dans le temps du droit de reprise de l'administration fiscale

Cette jurisprudence n'a pourtant pas vocation à s'appliquer en matière fiscale[53], principalement en raison du fait que des dispositions législatives ou règlementaires spécifiques régissent en principe le droit de reprise de l'administration fiscale, y compris en matière de retrait d'agréments fiscaux[54].

---

50 . - Rec. CE 1922, p. 790.
51 . - CE, ass., 26 oct. 2001, n° 197018, *M. Ternon* : JurisData n° 2001-063051 ; Rec. CE 2001, p. 497, concl. F. Séners ; JCP G 2002, IV, 1511, note M.-C. Rouault ; RFDA 2002, p. 77, concl. F. Séners ; RJF 1/2002, n° 81 ; RJF 4/2002, chron. J. Maïa, p. 287 ; AJDA 2001, n° 12, chron. M. Guyomar et P. Collin, p. 1034.
52 . - CE, sect., 6 nov. 2002, n° 223041, *Soulier* : JurisData n° 2002-064442 ; Rec. CE 2002, p. 369 ; Dr. adm. 2002, comm. 191 ; RFD adm., p. 170 et s. ; AJDA 2002, p. 1434 et s., chron. F. Donnat et D. Casas ; RFDA 2003, p. 225, concl. S. Austry.
53 . - *Cf.* Chronique J. Maïa, RJF 4/2002, p. 292.
54 . - Jean Maïa évoque également dans sa chronique précitée le fait que les agréments fiscaux sont considérés, en raison de leur caractère quasi-contractuel, comme des actes à caractère résolutoire,

Le Conseil d'état a au demeurant considéré dans son arrêt Goudy qu'en l'absence de dispositions législatives contraires, les règles de prescription de l'article L. 186 du CGI, prévoyant un délai général de reprise qui était alors de 10 ans[55] avaient vocation à s'appliquer en cas de retrait d'un agrément fiscal[56]. La Haute juridiction avait ainsi écarté l'application de l'article 1756 du CGI[57] au motif qu'en prévoyant que le retrait de l'agrément rendait les impôts immédiatement exigibles « nonobstant toutes dispositions contraires » cet article ne pouvait être regardé *« comme ayant expressément entendu permettre à l'Administration d'exercer un droit de reprise sans limitation de durée »*[58].
Comme le souligne Olivier Négrin dans ses commentaires sous l'arrêt précité, le Conseil d'état a volontairement neutralisé l'expression *« nonobstant toutes dispositions contraires »*, ce qui pousse à se demander *« pourquoi le Conseil d'État n'a pas jugé utile de fonder plus explicitement la solution retenue, qui procède d'une interprétation largement contra legem, sur le principe de sécurité juridique »*[59] qui avait alors déjà été appliqué en matière fiscale par la Cour administrative d'appel de Paris dans l'espèce Zannier[60].

Il est d'ailleurs intéressant de noter que le Conseil d'état va opérer le même raisonnement en tant que juge d'appel de cette espèce. Dans un premier temps, il va affirmer le caractère nécessairement prescriptible du droit de reprise de l'administration fiscale en écartant dans les dispositions de l'article 184-2 du Code des impôts de la Polynésie française l'expression *« nonobstant le cas échéant l'expiration des délais de prescription »* considéré comme contraire au principe de

---

dont le retrait peut intervenir en principe en dehors de toute condition liée à leur caractère définitif *(ibid..).*

55 . - Cet article prévoit à présent, depuis la loi n° 2007-1223 du 21 août 2007 que *« 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 ».*

56 . - CE, 10e et 9e ss-sect., 4 avr. 2012, n° 326760, *min. c/ M. Goudy*, JurisData n° 2012-008750 : Dr. fisc. 2012, n° 29, comm. 388, concl. D. Hedary, note S. Austry ; Procédures 2012, n° 7, comm. 239, note O. Négrin.

57 . - Cet article prévoyait dans sa rédaction applicable à l'espèce que *« 1. Lorsque les engagements souscrits en vue d'obtenir un agrément administratif ne sont pas exécutés ou lorsque les conditions auxquelles l'octroi de ce dernier a été subordonné ne sont pas remplies, cette inexécution entraîne le retrait de l'agrément et les personnes physiques ou morales à qui des avantages fiscaux ont été accordés, du fait de l'agrément, sont déchues du bénéfice desdits avantages. Les impôts dont elles ont été dispensées deviennent immédiatement exigibles, nonobstant toutes dispositions contraires, sans préjudice de l'intérêt de retard prévu à l'article 1734 et compté de la date à laquelle ils auraient dû être acquittés. (...) » ;*

58 . - Note sur CE, 10e et 9e ss-sect., 4 avr. 2012, n° 326760, *min. c/ M. Goudy*, précité : Procédures 2012, n° 7, comm. 239.

59 . - *« Prescription du pouvoir d'imposition de l'Administration en cas de retrait d'un agrément fiscal »*, commentaire sous CE, 10e et 9e ss-sect., 4 avr. 2012, n° 326760, *Min. Budget c/ G*. précité : Procédures 2012, n° 7, comm. 239

60 . - CAA Paris, 13 oct. 2011, n° 09-1620, *M. Zannier*, précité.

sécurité juridique[61]. Il va ensuite faire application des dispositions de droit commun relatives à la prescription du droit de reprise de l'administration fiscale par le Code des impôts de la Polynésie française. Aucune disposition *« de portée générale »*[62] n'étant équivalente à l'article L. 186 du LPF, le Conseil d'état va lui substituer celle de l'article 451-1 du Code des impôts précité prévoyant que *« les omissions totales ou partielles constatées dans l'assiette ou la liquidation des impôts et taxes visés au présent code ainsi que les erreurs commises dans l'établissement des impositions, dans l'application des tarifs ou dans le calcul des cotisations peuvent être réparées jusqu'à l'expiration de la troisième année suivant celle au titre de laquelle l'imposition est due ».* La Haute juridiction confirme ainsi l'analyse de la Cour administrative d'appel de Paris qui avait rejeté l'application de la règle générale de prescription du Code civil proposée dans ses conclusions par le rapporteur public[63].

L'arrêt *Zannier* confirme ainsi que le droit de reprise de l'administration fiscale est nécessairement enfermé dans des délais de prescription et que les délais de prescription applicables sont nécessairement les délais spécifiques à la matière fiscale.

III – LA RECONNAISSANCE DU CARACTERE SPECIFIQUE DES REGLES DE PRESCRIPTION EN MATIERE FISCALE

Curieusement, le requérant n'a pas cherché dans l'espère *Zannier* à remettre en cause *« l'audacieuse mais logique solution retenue par la Cour administrative d'appel de Paris »*[64] concernant l'application en matière fiscale du principe de sécurité juridique.
Ils a par contre eu le mérite de soulever deux points qui ont permis au Conseil d'état de préciser d'une part, que les règles de prescription de droit commun ne pouvaient s'appliquer en matière fiscale que si aucune disposition spéciale n'était applicable (A) et d'autre part, qu'aucun principe constitutionnel, ni aucun principe

61 . - Il n'est cependant pas possible en l'espèce de parler d'interprétation contra legem dans la mesure où les dispositions en cause qui étaient issue d'une délibération de l'assemblée territoriale avaient une valeur règlementaire.
62 . - CE, sect., 29 avr. 1987, n° 39998, *M. Ferrari* : Dr. fisc. 1987, n° 40, comm. 1734 ; RJF 6/1987, n° 659 ; CE, sect., 21 déc. 2001, n° 204181, *M. et Mme Pekmez*, JurisData n° 2001080058 : Dr. fisc. 2002, n° 17, comm. 374 ; RJF 2002, n° 309, concl. J. Courtial, p. 311 et s.
63 . - Concl. Ph. Blanc sous CAA Paris, 13 oct. 2011, n° 09-1620, *Zannier*, précité.
64 . - Note Stéphane Austry sur CE, 9° et 10° ss-sect., 23 juin 2014, n°355801, *Polynésie française c/ M. Zannier*, précité.

général du droit ne font obstacle à l'application d'un délai de prescription lorsque le bénéfice d'un dispositif fiscal favorable a été obtenu par fraude (B).

A – Des règles de prescription qui s'imposent face aux prescriptions de droit commun

La matière fiscale est régie par des règles de prescription spécifiques qui couvrent, à de rares exceptions près, l'intégralité du champ fiscal et écartent de ce fait l'application des règles de prescription de droit commun.

1 – La nature juridique de la prescription en matière fiscale : une prescription extinctive régie par des règles spécifiques

La prescription[65] constitue classiquement *« un moyen d'acquérir la propriété d'une chose par la possession ou de se libérer de l'action du créancier qui a négligé de faire valoir son droit, et ce en se conformant aux conditions exigées par la loi »*[66]. On distingue ainsi la prescription acquisitive, qui permet d'acquérir un droit réel et la prescription extinctive, qualifiée également de libératoire, qui selon l'article 2219 du Code civil constitue *« un mode d'extinction d'un droit résultant de l'inaction de son titulaire pendant un certain laps de temps »*[67].
Le droit fiscal ne connaît que de cette seconde forme de prescription, qui implique que les pouvoirs juridiques reconnus à l'administration fiscale, voire au contribuable, sont susceptibles de s'éteindre s'ils n'ont pas été utilisés au terme du délai imparti. Les règles relatives à la prescription de l'action fiscale, qui permettent à l'administration comme au contribuable de contester la légalité de l'imposition, figurent parmi les règles de procédure contentieuse. Les règles relatives à la prescription du pouvoir d'imposition de l'administration fiscale, de même que les règles relatives à la prescription du pouvoir de recouvrement de l'impôt, intéressent quant à elles l'ensemble de la procédure non contentieuse[68].

---

65 . - Le terme prescription vient du latin *prescriptio*, nom générique sous lequel on désignait les moyens qui devaient être insérés en tête de la formule *« proescriptiones autem appellatas esse ab eo, quod ante formulas proescribuntur, plus quam manifestum est »* (Gaius, Comment, IV, 132). Le droit romain distinguait alors l'usucapion, institution de droit civil qui donnait au possesseur la propriété quiritaire et une action en revendication pour la défendre (un an pour les bien meubles et deux ans pour les immeuble)et la simple possession de dix ou vingt ans qui, introduite par le droit prétorien, ne lui donnait qu'une exception qu'il ne pouvait présenter pour la première fois devant le juge (L. Guillouard, Traité de la prescription, Vol. I, 2 éd., Paris 1901, p. 17, §10).
66 . - L. Guillouard, op. cit., p. 41, §38.
67 . - Carbonnier, Notes sur la prescription extinctive, RTD civ. 1952. 171 ; M. Bandrac, La nature juridique de la prescription extinctive, préf. Raynaud, Economica 1986 ; F. Hage-Chahine, Contribution à la théorie de la prescription en droit civil, Les cours du droit 1988 ; P. Jourdain et P. Wéry (dir.), La prescription extinctive. Etudes de droit comparé, Bruylant-LGDJ, 2010.
68 . - O. Négrin, L'application dans le temps des textes fiscaux, thèse Aix 1997, p. 534.

C'est sur la prescription du pouvoir d'imposition de l'administration fiscale, également qualifié d'action en répétition ou de droit de reprise, que porte plus précisément l'arrêt *Zannier.*

2 - Des règles spécifiques qui écartent l'application des prescriptions de droit commun

Comme le souligne la doctrine, la prescription en matière fiscale est régie par de nombreuses dispositions spéciales. Il en résulte que les règles de la prescription du droit civil ne trouvent qu'exceptionnellement à s'appliquer[69]. Le Conseil d'état le rappelle dans l'arrêt *Zannier* puisqu'il écarte les dispositions générales de l'article 2262 du code civil qui prévoyaient alors un délai de prescription de trente ans, au profit des dispositions de l'article 451-1 du code des impôts de la Polynésie française qui prévoient un délai de droit commun, spécifique à la matière fiscale, de 3 ans[70].

Le livre des procédures fiscales prévoit de la même façon l'application de règles spécifiques à la matière fiscale. L'article L. 168 du LPF indique à cet effet, s'agissant du droit de reprise de l'administration fiscale, que *« les omissions totales ou partielles constatées dans l'assiette de l'impôt, les insuffisances, les inexactitudes ou les erreurs d'imposition peuvent être réparées par l'administration des impôts ou par l'administration des douanes et droits indirects, selon le cas, dans les conditions et dans les délais prévus aux articles L. 169 à L. 189, sauf dispositions contraires du code général des impôts ».* Le délai de reprise de droit commun édicté à l'article L. 186 du LPF s'exerce ainsi jusqu'à l'expiration de la sixième année suivant le fait générateur de l'impôt[71]. Ce dernier n'ayant cependant vocation à s'appliquer que lorsqu'il n'est pas expressément prévu de délai de prescription plus court ou plus long, il n'est que très rarement mis en œuvre[72]. Le délai de reprise qui s'exerce le plus couramment expire à la fin de la troisième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due. Il s'applique en matière d'IR et d'IS[73], de CET[74], de

---

69 . - BOI-CF-PGR-10-20 du 12 septembre 2012, §1.

70 . - Cet article dispose plus précisément que *" Les omissions totales ou partielles constatées dans l'assiette ou la liquidation des impôts et taxes visés au présent code ainsi que les erreurs commises dans l'établissement des impositions, dans l'application des tarifs ou dans le calcul des cotisations peuvent être réparées jusqu'à l'expiration de la troisième année suivant celle au titre de laquelle l'imposition est due ".*

71 . - M. Collet et P. Collin, Procédures fiscales, Thémis droit, PUF, 2ème éd., 2014, p. 85 et s. ; J. Lamarque, O. Négrin, L. Ayrault, Droit fiscal général, 2ème éd., Lexis Nexis 2011, p. 1204 ; Th. Lambert, Procédures fiscales, Domat droit public, Montchrestien, Lextenso éd., 2013, p. 87 et s.

72 . - Ce délai s'applique notamment en cas d'absence de déclaration en matière d'ISF ou de droits de succession ou de mutation entre vifs.

73 . - Article L. 169 du LPF.

74 . - Article L. 174 du LPF.

TVA[75], de droits d'enregistrement, de timbre, de taxe de publicité foncière et autres impositions assimilées[76]. Le délai de reprise applicable aux impôts directs locaux est quant à lui plus bref puisqu'il expire à la fin de l'année suivant laquelle l'imposition est due, mais les risques d'erreur ou de fraude y sont bien plus limités[77].

Le champ d'application de la prescription en matière fiscale, tel qu'édicté par les règles spécifiques prévus aux articles L. 169 à L. 189 du LPF, couvre ainsi l'ensemble des impôts et taxes assimilées, de sorte que les prescriptions de droit commun n'auront vocation à s'appliquer que dans des cas très limités. Comme le note Stéphane Austry, la jurisprudence en la matière est ancienne et ne concerne que de rares cas d'impositions innommées[78].

Les règles de prescription du droit de reprise de l'administration fiscale se rattachent au demeurant à l'assiette et au contrôle de l'impôt. Elles se distinguent en cela des règles relatives à la prescription de l'action en recouvrement régie par l'article L. 274 du LPF. Le requérant contestait sur ce point, dans l'espèce Zannier, que les dispositions du Code des impôts polynésien relatives à la prescription du droit de reprise de l'administration fiscale puissent s'appliquer à des rappels d'imposition résultant de la remise en cause d'un crédit d'impôt. Cette question n'était pas aussi simple qu'il n'y paraît, ne serait-ce qu'au regard de la nature juridique des crédits d'impôts qui s'assimilent plus à des créances sur l'Etat qu'à des prélèvements de nature fiscale[79]. Pour autant, le rattachement de cette contestation aux règles relatives à la prescription de l'action en recouvrement ne pouvait pas être sérieusement envisagé et c'est sans surprise, conformément à la jurisprudence en vigueur[80], que le Conseil d'état a considéré que *« ces dispositions spéciales, qui visaient notamment la réparation des erreurs commises dans le calcul des cotisations d'impôt, étaient applicables en cas de remise en cause, par l'administration fiscale, d'un crédit d'impôt »*[81].

---

75 . - Article L. 176 du LPF.
76 . - Article L. 180 du LPF.
77 . - Article L. 173 du LPF.
78 . - CE, 13 mai 1960, n° 34197, Secrétaire d'État à l'Agriculture c/ Sieur Manière : Rec. CE 1960, p. 328 ; D. 1961, p. 136, concl. A. Bernard. Voir les commentaires de Stéphane Austry sous CE , 9ème et 10ème ss-sect., 23 juin 2014, n° 355801, Polynésie française c/ M. Zannier, précité.
79 . - Voir sur ce point E. de Crouy-Chanel, « Les délais de prescription applicables au crédit d'impôt-recherche » : Dr. fisc. 2000, n° 51, comm. 100310, p. 1701 s.
80 . - Voir notamment CAA Nancy, 2e ch., 18 déc. 2003, req. n° 99-1816, SA Janser France : Juris-Data n° 2003-246406 ; Dr. fisc. 2004, n° 38, comm. 690 ; RJF 6/2004, n° 628 ; BDCF 6/2004, n° 73, concl. Rousselle.
81 . - CE , 9ème et 10ème ss-sect., 23 juin 2014, n° 355801, Polynésie française c/ M. Zannier, précité.

B – Des règles de prescription qui ne peuvent être écartées en cas de fraude fiscale

Le requérant reprochait également à la Cour, pour insuffisance de motivation et erreur de droit, d'avoir considéré les règles de prescription comme applicables au profit du contribuable, alors même que ce dernier avait obtenu le bénéfice d'un crédit d'impôt par fraude. Avant d'envisager les effets de la fraude sur les règles applicables en matière de prescription, il ne nous semble pas inutile, au regard de la valeur morale de l'adage *fraus omnia corrumpit*, de s'interroger sur le fondement de la prescription en matière fiscale.

1 - Le fondement de la prescription en matière fiscale : ordre public, paix sociale et justice fiscale

Comme dans d'autres matières, la prescription repose sur des considérations d'ordre public et de paix sociale. Comme le soulignait en son temps Ducamin à travers une formule particulièrement imagée, *« la prescription, sous toutes ses formes, est une règle fondamentale du droit d'une société évoluée. Les institutions sociales, qu'elles soient pénales, civiles, fiscales ou autres ne peuvent se substituer à Dieu et sonder les reins et les cœurs de la naissance de l'individu à sa mort. C'est un besoin profond de l'être humain que d'être protégé contre ses propres imperfections par certaines formes de la stabilité juridique »*[82].

Cette vision positive de la prescription n'est cependant pas partagée par tous[83]. Alors que cette institution semble avoir été conçue comme un moyen de consolider une acquisition présumée au profit du possesseur ou une libération présumée du débiteur[84], certains auteurs prêtent au législateur la volonté d'avoir cherché à encourager l'usurpation ou la spoliation. La prescription peut ainsi apparaître comme douteuse d'un point de vue moral dans la mesure où elle a pour effet de légaliser des situations non conformes à la règle de droit : la prescription acquisitive confère un droit de propriété à quelqu'un qui ne l'est pas, tandis que la prescription extinctive prive le créancier du droit de réclamer sa dette, libérant ainsi un débiteur qui ne s'en est jamais acquitté.

Le caractère immoral de la prescription apparaît ainsi en matière fiscale où, s'agissant de la prescription du droit de reprise de l'administration fiscale, le

82 . - Concl. Ducamin sous CE, plén., 27 mars 1963, n° 52259, Sieur G : Rec. CE 1963, p. 208 ; Dr. fisc. 1963, n° 21, doctr. p. 3, 4 et 12.
83 . - L. Guillouard, op. cit., p. 41, § 39.
84 . - Marcadé, De la prescription, article 2219, II ; Aubry et Rau, II, texte et note 2, p. 475 ; Colmet de Santerre, VIII, n° 326 bis II.

contribuable va échapper à une imposition légalement fondée par le seul effet de l'écoulement du temps. Un contribuable fraudeur pourra ainsi être tenté de se faire discret, d'éviter les rescrits ou tout autre action susceptible d'attirer l'attention de l'administration sur une situation coupable que le temps suffira à valider, faute d'extinction de l'action susceptible de la redresser.

Il est vrai que pour reprendre les termes de Pothier, la prescription extinctive *« est une fin de non recevoir qu'un débiteur peut opposer contre l'action du créancier qui a négligé de l'exercer ou de faire reconnaître son droit pendant le temps réglé par la loi »*[85]. L'administration fiscale a pu exercer son droit pendant un certain délai, elle est en quelque sorte coupable de négligence si elle ne l'a pas fait. Comme le souligne la doctrine civiliste, *« le besoin de justice est satisfait par l'existence d'un délai suffisant pour l'exercice des droits. Lorsque leur titulaire est resté trop longtemps inactif, il est censé y avoir renoncé et, sinon, il est coupable de négligence de ne pas les avoir exercés. Au surplus, leur preuve est d'autant plus difficile qu'elle est plus tardive. Il se peut que l'ordre social soit davantage perturbé par des actions tardives que par la consolidation de quelques situations de fait durables »*[86].

La justice fiscale retrouve au demeurant ses droits lorsque les délais sont aménagés pour permettre à l'administration de s'adapter face aux comportements des contribuables, que ceux-ci soient fautifs ou bien au contraire vertueux. Le droit de reprise peut ainsi être allongé en cas d'activité occulte[87] ou d'absence de déclaration[88], prorogé en cas de saisine du juge pénal[89] ou de demande d'assistance administrative internationale[90] ou au contraire raccourci pour encourager certaines petites entreprises à adhérer à un centre ou à une association de gestion agréée[91].

2 - Les effets de la fraude sur les règles applicables en matière de prescription

La fraude peut donc servir à légitimer l'application de délais plus longs, qui ne peuvent d'ailleurs, comme le précise la jurisprudence, résulter que de dispositions expresses[92]. Les délais de reprise sont ainsi prorogés de deux ans en

85 . - Introduction à la Cout. D'Orléans, titre XIV, n° 30.
86 . - Y. Lequette, F. Terré, Ph. Simler, *Droit des obligation*, Précis Dalloz, 11ème éd., 2013, § 1472.
87 . - Article 169 al. 3 du LPF.
88 . - Article 186 du LPF.
89 . - Article 187 du LPF.
90 . - Article L. 114 du LPF.
91 . - *Cf.* J.-L. Pierre, « Prescription du droit de reprise de l'administration », Jurisclasseur Procédures fiscales, fasc. 310.
92 . - CE, 10e et 9e ss-sect., 4 avr. 2012, n° 326760, *min. c/ M. Goudy*, précité.

cas d'agissements frauduleux[93]. Ils passent également de trois à dix ans en matière de lutte contre la fraude fiscale réalisée par l'intermédiaire d'un Etat ou d'un territoire n'ayant pas conclu avec la France de convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales permettant l'accès aux renseignements bancaires[94].

Enfin, lorsque l'administration a, dans le délai de reprise, déposé une plainte ayant abouti à l'ouverture d'une enquête judiciaire pour fraude fiscale, 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[95.] Il est intéressant de noter dans ce dernier cas que l'extension du délai de reprise s'applique y compris si le délai primitif est écoulé.

Ajoutons en dernier lieu que certains cas d'allongement des délais de reprises ne concernent pas nommément des cas de fraude fiscale, mais ils ne lui sont cependant pas tout à fait étrangers. Il s'agit des cas de recours à l'assistance administrative internationale[96] ou des cas d'omission ou d'insuffisance d'imposition révélée par une instance devant les tribunaux ou par une réclamation contentieuse[97].
Si les manœuvres frauduleuses mises en œuvre par le contribuable peuvent effectivement justifier l'allongement du délai de reprise de l'administration fiscale, celles-ci ne peuvent en aucun cas faire obstacle à l'application des règles de prescription en matière fiscale. C'est ce que réaffirme le Conseil d'état dans l'arrêt Zannier, suivant ainsi le raisonnement de son rapporteur Frédéric Aladjidi. Ainsi que le souligne ce dernier, si la jurisprudence considère qu'un acte obtenu par fraude n'est jamais créateur de droit et peut être rapporté à tout moment[98], y compris lorsque les délais de prescription de droit commun sont expirés, les autorités administratives doivent tirer les conséquences légales de ces actes *« aussi longtemps qu'il n'y a pas été mis fin »*[99].

---

93 . - Art. L. 187 du LPF ; BOI-CF-PGR-10-50.
94 . - Art. L. 169,5° du LPF ; BOI-CF-PGR-10-50.
95 . - Art. L. 188B du LPF ; BOI-CF-PGR-10-75.
96 . - Article L. 188 A du LPF ; BOI-CF-PGR-10-60.
97 . - Art. L. 188 C du LPF ; BOI-CF-PGR-10-75.
98 . - V. CE, ass., 12 avr. 1935, *Sarovitch* : Rec. CE 1935, p. 520, que la décision d'assemblée du 26 octobre 2001 n'a nullement abandonnée, V. CE, ass., 26 oct. 2001, n° 197018, *M. Ternon* : JurisData n° 2001-063051 ; Rec. CE 2001, p. 497 ; JCP G 2002, IV, 1511, note M.-C. Rouault ; RFDA 2002, p. 77, concl. F. Séners, note P. Delvolvé
99 . - CE, sect., 29 nov. 2002, n° 223027, *Assistance publique des hôpitaux de Marseille (APHM)* : JurisData n° 2002-064580 ; Rec. CE 2002, p. 582, concl. G. Bachelier ; JCP A 2003, 1003, note D. Jean-Pierre ; AJDA 2003, p. 276, chron. F. Donnat et D. Casas ; D. 2003, p. 667 ; AJFP 2003, p. 4 ;

Ce principe trouve sa traduction en matière fiscale s'agissant notamment des retraits d'agréments qui peuvent effectivement être retirés sans conditions de délai[100], mais dont les effets ne peuvent être remis en cause qu'à l'intérieur des délais de prescription. De même que, comme le rappelle le Conseil d'état dans son arrêt Goudy[101], une disposition du CGI ne peut avoir pour effet de dispenser l'administration du respect du délai général de reprise, l'existence d'une fraude ou de manœuvres frauduleuses ne peut suffire à écarter ces règles de prescription[102].

Comme le souligne Frédéric Aladjidi, le requérant aurait pu chercher à remettre en cause, dans son principe, le fait que l'absence totale de prescription ne puisse être admise en matière fiscale comme elle peut l'être en matière d'exercice du pouvoir de police, de domanialité publique ou de sanctions disciplinaires[103].
Il est cependant peu probable que ce dernier aurait eu en ce cas plus de succès. Admettre une telle imprescriptibilité reviendrait quasiment à élever la fraude fiscale au rang de crime contre l'humanité. Nous n'en sommes, pour l'instant, pas encore là…

RFDA 2003, p. 234, concl. G. Bachelier, et p. 240, note P. Delvolvé ; RTD civ. 2003, p. 268, obs. J. Hauser

100 . - CE, sect., 10 mars 1967, n° 64509, *ministre c/ Sté Samat et Cie* : Rec. CE 1967, p. 113 ; Dupont 1967 p. 293 ; AJDA 1967, p. 280, concl. Y. Galmot. – et plus récemment, CE, 8e et 3e ss-sect., 16 avr. 2010, n° 322260, *SNC Les Trois Salazes* : JurisData n° 2010-004219 ; Dr. fisc. 2010, n° 35, comm. 442, concl. L. Olléon, note L. Faulcon et P. Sicsic ; RJF 2010, n° 660

101 . - CE, 10e et 9e ss-sect., 4 avr. 2012, n° 326760, *min. c/ M. Goudy*, précité.

102 . - CE, plén., 3 févr. 1984, n° 38230, *Mme Bilger Gillet* : JurisData n° 1984-608058 ; Dr. fisc. 1984, n° 26, comm. 1278, concl. M.-A. Latournerie ; RJF 4/1984, n° 499

103 . - Cf. Concl. F. Aladjidi sur CE, 9° et 10° ss-sect., 23 juin 2014, n°355801, Polynésie française c/ M. Zannier, JurisData n° 2014-014741, point 6.