

312 De la proportionnalité en matière de prescription

Jérôme TUROT,
avocat, cabinet Turot



Le juge constitutionnel accepte d'exercer un contrôle de proportionnalité entre la durée de la prescription et la nature ou la gravité de l'infraction. Quoique ce nouveau principe ne soit énoncé qu'en matière pénale, on concevrait difficilement que les délais de prescription des sanctions fiscales échappent à ce contrôle. Certaines prorogations des délais de reprise pourraient alors être considérées comme disproportionnées.

Introduction

I - Il appartient au législateur, afin de tenir compte des conséquences attachées à l'écoulement du temps, de fixer en matière pénale des règles relatives à la prescription de l'action publique qui ne soient pas manifestement inadaptées à la nature ou à la gravité des infractions¹. Tel est le nouveau principe constitutionnel que le Conseil constitutionnel vient de tirer des articles 8 et 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789.

« Le Conseil était invité à trancher une question lancinante au sein de la doctrine et de la jurisprudence », est-il avec raison souligné dans le commentaire publié sur le site du Conseil constitutionnel. Ce n'est pas un pur hasard si cette question, si longtemps différée, a trouvé maintenant sa réponse. Cela s'explique par la tendance lourde de la législation, depuis plusieurs années, à différer la prescription des infractions. En matière pénale, la prescription correctionnelle qui était de trois ans a été portée à six ans, dans un premier temps pour le seul délit de fraude fiscale, puis en 2017² pour l'ensemble des délits. En matière fiscale, la prescription des manquements, qui était généralement d'un peu plus de trois ans, a été portée, dans certaines situations de plus en plus nombreuses, à six ans puis à dix ans. Notre société admet de moins en moins que le passage du temps puisse effacer la faute ; dès lors, le juge constitutionnel ne pouvait refuser d'exercer un contrôle sur la proportionnalité entre la durée de la prescription et la nature ou la gravité de l'infraction. C'est ce qu'il vient de faire.

Le Conseil constitutionnel était saisi par le Conseil d'État d'une question prioritaire de constitutionnalité dirigée contre l'article 7 du Code de procédure pénale, tel qu'interprété par la Cour de cassation, qui juge que la prescription des infractions continues ne court qu'à

partir du jour où elles ont pris fin. Il était reproché à cette règle de rendre imprescriptible une infraction continue lorsque la partie poursuivie a échoué à démontrer qu'elle n'a pas été commise ou qu'elle a pris fin. Le requérant demandait au Conseil constitutionnel de reconnaître un principe constitutionnel imposant au législateur de prévoir un délai de prescription de l'action publique pour les infractions dont la nature n'est pas d'être imprescriptible (cette précision réservait l'imprescriptibilité « des crimes les plus graves qui touchent l'ensemble de la communauté internationale », que le Conseil constitutionnel a jugé conforme à la Constitution)³.

Le Conseil constitutionnel a refusé de reconnaître un principe fondamental de prescription de l'action publique en matière pénale. En revanche et de manière totalement novatrice, le Conseil constitutionnel tire du principe de nécessité des peines (*DDHC, art. 8*) et de la garantie des droits (*DDHC, art. 16*), un principe selon lequel, en matière pénale, il appartient au législateur, afin de tenir compte des conséquences attachées à l'écoulement du temps, de fixer des règles relatives à la prescription de l'action publique qui ne soient pas manifestement inadaptées à la nature ou à la gravité des infractions.

La décision du Conseil constitutionnel peut être rapprochée de celle du Conseil d'État reconnaissant aux contribuables un droit à la prescription : 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 prescription⁴. Le Conseil d'État n'exerçant pas de contrôle de constitutionnalité des lois, il ne peut imposer ce principe qu'au pouvoir réglementaire, ce qu'il a fait en l'espèce puisque, le Code des impôts de

1. *Cons. const.*, 24 mai 2019, n° 2019-785 QPC : *JurisData* n° 2019-008915 ; *Dr. pén.* 2019, *comm.* 123, note Ph. Conte.
2. *L. n° 2017-242*, 27 févr. 2017, portant réforme de la prescription en matière pénale.

3. *Cons. const.*, 22 janv. 1999, n° 98-408 DC, *Traité* portant statut de la Cour pénale internationale.

4. *CE*, 9^e et 10^e ss-sect., 23 juin 2014, n° 355801, *Polynésie française c/ B* : *JurisData* n° 2014-014741 ; *Lebon*, p. 171 ; *Dr. fisc.* 2014, n° 41, *comm.* 582, *concl.* F. Aladjidi, note S. Austray ; *Procédures* 2014, *comm.* 258, note O. Négrin ; *RJF* 2014, n° 934.

la Polynésie française n'étant pas législatif, c'est un texte réglementaire qui avait institué un droit de reprise excluant toute prescription.

Le principe affirmé à son niveau par le Conseil d'État était susceptible d'écho dans l'autre aile du Palais-Royal : c'est bien le présage qu'y avait vu l'un de nos meilleurs augures de la jurisprudence constitutionnelle, lorsqu'il écrivit dans son commentaire de l'arrêt *Polynésie française* qu'« on peut se demander si, au regard du rappel de ce principe, les prescriptions plus étendues désormais prévues par certaines dispositions du CGI précisément en cas de comportement frauduleux sont parfaitement cohérentes avec les principes constitutionnels »⁵, et nous avons exploré⁶ la piste ainsi ouverte par Stéphane Austry.

Le principe que le Conseil constitutionnel vient d'imposer au législateur diffère de celui que le Conseil d'État a imposé à l'Administration : le Conseil constitutionnel n'interdit pas qu'une infraction soit imprescriptible⁷, mais il exige (ce qui importe en pratique bien davantage) une proportionnalité entre la gravité de la faute et la durée de la prescription.

1. Le principe sera-t-il cantonné aux sanctions pénales ?

2 - Le Conseil constitutionnel n'a posé ce principe qu'en matière pénale. Il paraît toutefois impossible – en dépit de l'affirmation précautionneuse du commentaire selon laquelle cette nouvelle exigence constitutionnelle serait « exclusivement réservée à la matière pénale » – que le Conseil constitutionnel oublie qu'il assimile lui-même à des sanctions pénales les pénalités administratives lourdes, comme celles qui s'appliquent en droit fiscal (les majorations fiscales sont très souvent supérieures aux amendes prononcées par le juge pénal). Depuis une décision du 30 décembre 1982⁸, les sanctions fiscales sont logées à la même enseigne que les sanctions pénales, puisque soumises au régime constitutionnel applicable à toute sanction ayant le caractère d'une punition.

Ainsi, l'exigence de la proportionnalité des peines, découlant de l'article 8 de la Déclaration de 1789, est applicable aux sanctions fiscales, ainsi que l'a décidé le Conseil en 1987⁹ censurant une sanction fiscale manifestement disproportionnée, et réaffirmant que « ce principe ne concerne pas seulement les peines prononcées par les juridictions répressives mais s'étend à toute sanction ayant le caractère d'une punition même si le législateur a laissé le soin de la prononcer à une autorité de nature non judiciaire »¹⁰. De même le Conseil a accepté d'examiner au regard du principe de proportionnalité les dispositions des articles 1728 et 1729 du CGI instituant des pénalités

de 40 % et 80 %¹¹, ou encore l'amende fiscale de 50 % sanctionnant le défaut de déclaration des sommes versées à des tiers¹².

On voit donc mal comment les sanctions fiscales seraient affranchies de toute exigence de proportionnalité quant à leur prescription. On peut même, avec un soupçon d'audace devant lequel on ne doit pas reculer, concevoir que l'imposition elle-même constitue dans certains cas une sanction ; la prescription de l'imposition devra alors être proportionnée à la gravité de l'omission redressée. Le professeur Daniel Gutmann a exposé dans une revue particulièrement lue rue de Valois¹³ l'idée débattue aux États-Unis qu'un impôt puisse être regardé comme une sanction, et il a soutenu éloquemment que la qualification d'impôt (ou de supplément d'impôt, ou de refus de déduction) donnée par le législateur n'exclut pas forcément celle de sanction pour les besoins du droit constitutionnel.

Telle est l'idée qui inspire le Conseil d'État lorsqu'il juge que des modalités d'imposition exorbitantes du droit commun doivent être qualifiées de sanctions dès lors qu'elles ont été instituées dans un but répressif : dans ce cas, c'est l'imposition elle-même qui prend les couleurs d'une sanction, par un « élargissement discret » de la qualification de sanction fiscale, selon la fine analyse de Marc Pelletier¹⁴. Le Conseil d'État a ainsi jugé que, lorsque l'Administration fiscale met à la charge du contribuable des impositions supplémentaires résultant de la perte de l'abattement dont ce contribuable avait bénéficié, elle ne se borne pas à tirer les conséquences de ce que le contribuable ne remplissait pas les conditions ouvrant droit à cet abattement, mais prononce une sanction¹⁵.

C'est pourquoi il est permis de penser que le contrôle de proportionnalité en matière de prescription ne pourra pas ne pas s'appliquer aux pénalités fiscales, voire dans certains cas à des impositions elles-mêmes.

2. Quelles applications en matière fiscale ?

3 - Certaines situations ouvrent à l'Administration un délai de reprise exceptionnellement prorogé, dont la durée apparaît disproportionnée par rapport au risque d'évasion fiscale qui est censé en fournir la justification.

Citons tout d'abord l'allongement de la prescription fiscale que subissent les contribuables ayant une activité ou des intérêts au-delà des frontières, de sorte que, comme le constate Hugues Rabault¹⁶, un même comportement peut se trouver sanctionné de façon différente selon que, par exemple, la banque dont le citoyen est client est établie en France ou hors de France. Le caractère international de l'activité ou de la fortune d'un Français devient ainsi facteur d'allongement de la prescription.

5. S. Austry, *Sécurité juridique et délai de prescription : précisions complémentaires* : Dr. fisc. 2014, n° 41, comm. 582.

6. J. Turot, *Indispensable prescription* : Dr. fisc. 2015, n° 42, étude 628.

7. Déjà dans *Cons. const.*, 11 oct. 2018, n° 2018-738 QPC : *JurisData* n° 2018-017747 ; *JCP G* 2019, act. 11, obs. Ch. Vautrot-Schwarz, le Conseil constitutionnel avait refusé de censurer l'absence de prescription des poursuites, en matière disciplinaire : a jurisprudence s'écarte de celle de la Cour européenne des droits de l'homme qui a jugé que l'absence de délai de prescription pour l'imposition de sanctions disciplinaires viole l'article 6, § 1, de la Convention EDH en raison de l'atteinte à la sécurité juridique, V. *CEDH*, 9 janv. 2013, n° 21722/11, *Oleksandr Volkov c/ Ukraine*.

8. *Cons. const.*, 30 déc. 1982, n° 82-155 DC, *Loi de finances rectificative pour 1982*, pts 33 et 34 : *Rec. Cons. const.*, p. 88 ; *Dr. fisc.* 1983, n° 2-3, comm. 47 ; *Rev. adm.* 1983, p. 139, M. de Villiers ; *Rev. adm.* 1983, p. 142, note M. de Villiers ; *D.* 1984, p. 472, obs. L. Hamon ; *Pouvoirs* 1983, n° 25, p. 199, obs. P. Avril et J.-É. Gicquel ; *RDP* 1983, n° 2, p. 333, note L. Favoreu.

9. *Cons. const.*, 30 déc. 1987, n° 87-237 DC, *Loi de finances pour 1988*, pts 12 à 17 : *Dr. fisc.* 1988, n° 43, comm. 1228, note L. Philip ; *RJF* 3/1988, n° 334.

10. *Ibid.*, pt 15.

11. *Cons. const.*, 17 mars 2011, n° 2010-103 QPC, *Sté Seras II* : *Dr. fisc.* 2011, n° 27, comm. 416, note F. Subra et M. Le Tacon ; *Procédures* 2011, comm. 216, note L. Ayrault ; *RJF* 6/2011, n° 731 ; *LPA* 2012, n° 153, p. 12, chron. A.-L. Cassard-Valembos ; *RFD const.* 2011, p. 62, comm. É. Oliva.

12. *Cons. const.*, 20 juill. 2012, n° 2012-267 QPC, *M^{me} Irène L.* : *Dr. fisc.* 2012, n° 40, comm. 461, note L. Ayrault ; *RJF* 12/2012, n° 1150.

13. D. Gutmann, *Sanctions fiscales et Constitution* : *Cah. Cons. const.* 2011, n° 33, p. 41.

14. M. Pelletier, *Vers un élargissement discret de la qualification de sanction fiscale* : *Dr. fisc.* 2014, n° 31-35, act. 432. – V. aussi l'analyse précise par Ludovic Ayrault de l'évolution de la façon dont le Conseil d'État identifie une sanction, V. *JCl. Procédures fiscales*, fasc. 385.

15. *CE*, 9^e et 10^e ss-sect., 28 mai 2014, n° 351935, *Matallah* : *JurisData* n° 2014-011804 ; *Dr. fisc.* 2014, n° 29, comm. 448, concl. C. Legras ; *RJF* 8-9/2014, n° 771. – V. sur l'assimilation de certaines impositions à des sanctions, J. Turot, *Indispensable prescription* : *Dr. fisc.* 2015, n° 42, étude 628.

16. H. Rabault, *La fraude fiscale aggravée : vers une criminalisation de l'évitement de l'impôt ?* : *LPA* 12 et 13 août 2014, n° 160 et 161, p. 5.

En effet, plusieurs dispositions du Livre des procédures fiscales étendent le délai de reprise dans des cas de figure ciblant spécifiquement les citoyens qui sont en relation avec des entreprises étrangères, y achètent des biens ou des prestations, y investissent ou y effectuent leurs placements. Ces citoyens sont soumis de ce fait à des prorogations de prescription, même si le pays étranger concerné est pleinement coopératif, et quand bien même le contribuable a déclaré ce qu'il était tenu de déclarer.

A. - Avoirs non déclarés

4 - Lorsque certaines obligations déclaratives n'ont pas été respectées, le droit de reprise de l'Administration s'exerce jusqu'à la fin de la dixième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due. Ce dispositif a connu une extension de son champ d'application. Il ne s'appliquait à l'origine¹⁷ qu'aux avoirs détenus dans les États ou territoires n'ayant pas conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales. Depuis la loi 2011-1978 du 28 décembre 2011, il n'est plus limité aux seuls avoirs détenus dans les États ou territoires précités, ce qui en a démultiplié les cas d'application, et transformé la philosophie : il s'agissait initialement d'un dispositif de lutte contre les paradis fiscaux ; c'est aujourd'hui un dispositif discriminatoire à l'égard des personnes qui détiennent des avoirs dans une banque située à l'étranger plutôt que dans une banque en France. On peut raisonnablement soupçonner une personne qui ouvre un compte dans une île tropicale inatteignable de chercher à dissimuler des avoirs ; mais on peut difficilement appliquer la même présomption aux personnes qui détiennent un compte dans des États qui coopèrent avec l'administration française, et a fortiori dans des États de l'Union européenne comme si la liberté de circulation des capitaux n'existait pas.

Lors des débats parlementaires, cette généralisation à l'ensemble des pays de mesures jusque-là cantonnées aux paradis fiscaux a été justifiée par la difficulté de mettre en œuvre l'assistance administrative internationale même avec les pays coopératifs : selon un rapport parlementaire, il s'agissait de tirer les conséquences du fait que le critère de conclusion de conventions d'assistance administrative n'est pas réellement opérant pour apprécier la coopération d'un État¹⁸. Ce fut vrai dans un passé déjà lointain, mais ce ne l'est plus : l'assistance administrative internationale fonctionne efficacement avec nos principaux partenaires économiques, et il est aujourd'hui au moins aussi facile d'obtenir des renseignements sur un compte bancaire étranger que s'il était situé en France.

Dans une économie mondialisée, on s'étonne d'une politique de législation fiscale stigmatisant ce que l'on pourrait appeler les situations non hexagonales.

B. - Assistance administrative internationale

5 - Le recours à l'assistance administrative internationale a pour effet automatique de proroger le délai de reprise. Cette prolongation a elle-même été prolongée plusieurs fois : initialement de deux ans en 1996, elle a été étendue par la loi du 6 décembre 2013¹⁹. Le délai de dix ans, qui constituait auparavant une limite absolue, peut, depuis la réécriture de l'article L.188 A du LPF par la loi précitée du 6 décembre 2013, être porté à la durée vertigineuse de treize ans. En effet, le délai supplémentaire peut s'étendre jusqu'au 31 décembre de la troisième année suivant celle au titre de laquelle le délai initial de reprise est

écoulé. Lorsque le délai initial de reprise est de 10 ans (par exemple en cas d'activité occulte ou de flagrance fiscale), et que l'Administration met en œuvre l'assistance administrative internationale, le délai total de reprise peut se trouver porté à 13 ans.

Assez étrangement, l'Administration dispose de cette prorogation quand bien même l'administration étrangère ne répond pas à la demande. À moins que le Conseil d'État n'en juge autrement, cela pourrait avoir pour effet qu'une demande lancée au hasard (de type *fishing expedition*), ou bien qui ne serait pas autorisée par la convention²⁰, ou encore qui s'avérerait sans objet (demande portant sur une opération ou un revenu qui n'existe pas), à laquelle l'administration étrangère refusera ou sera incapable de répondre, n'ouvrira pas moins cette prescription exorbitante.

Or toute personne mettant le nez hors de France peut faire l'objet d'une demande d'assistance administrative internationale. Le fait d'avoir mis un peu d'argent dans la *start-up* d'un cousin belge, d'avoir vendu le buffet hérité de ses parents à un antiquaire italien, ou d'avoir acheté sa voiture en Allemagne mérite-t-il d'être exposé à une prescription de treize ans ?

C. - Procédure d'enquête judiciaire fiscale

6 - La procédure d'enquête judiciaire fiscale offre un autre exemple de prescription qui peut s'avérer disproportionnée, puisque cette procédure s'accompagne d'une extension du délai de reprise prévue à l'article L. 188 B du LPF : lorsqu'une enquête judiciaire fiscale a été ouverte, la prescription est reportée jusqu'à la fin de l'année qui suit la décision qui met fin à la procédure, dans la limite de la prescription de dix ans.

Cette redoutable procédure, qui était limitée à des cas de fraude fiscale caractérisée, et qui ciblait les paradis fiscaux, a ultérieurement été étendue, selon le processus législatif bien connu des petits pas, à toutes sortes de situations, désignées de façon de plus en plus imprécise, puisque le législateur a :

- réécrit²¹ le 1^o et le 2^o du II de l'article L. 228 du LPF, pour en étendre le champ à tous les pays étrangers, même les plus coopératifs, y compris les pays membres de l'Union européenne, avec lesquels existent pourtant des instruments et des pratiques d'assistance administrative très efficaces ;

- ajouté²² deux autres cas, visant la « *domiciliation fiscale fictive ou artificielle à l'étranger* », qui constitue le 4^o du II de cet article, ou encore « *toute autre manœuvre destinée à égarer l'Administration* », qui en constitue le 5^o.

Tout citoyen ou toute entreprise qui s'établit à l'étranger encourt le risque de subir une enquête judiciaire fiscale si un vérificateur soupçonne cette domiciliation d'être artificielle – et les praticiens savent que ce soupçon est vite éveillé. Par ailleurs, on pouvait difficilement imaginer une condition plus floue que celle de « *toute autre manœuvre destinée à égarer l'Administration* » : l'étirement jusqu'à dix ans de la prescription pour un motif aussi indéterminé et subjectif²³ apparaît disproportionné.

Le principe d'égalité est également malmené. Une manœuvre destinée à égarer le contrôle est normalement sanctionnée par la pénalité

17. L. n° 2008-1443, 30 déc. 2008, art. 52 : Dr. fisc. 2009, n° 5, comm. 141.

18. Rapp. AN n° 1125, Commission des finances, préparatoire à la loi du 6 déc. 2013.

19. L. n° 2013-1117, 6 déc. 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière

20. Lorsque la convention reprend le modèle OCDE, l'État requis peut, par exemple, refuser de donner suite à une demande de renseignements qui l'obligerait à « *prendre des mesures administratives dérogeant à sa législation et à sa pratique administrative* » ou à fournir des informations « *qui ne pourraient être obtenues sur la base de sa législation ou dans le cadre de sa pratique administrative normale* », Modèle OCDE, art. 26, 3, a et b. – Sur ces restrictions, V. J. Turot, *L'assistance administrative internationale a trouvé ses juges. À propos de l'arrêt Berlioz de la CJUE : Dr. fisc. 2017, n° 42, étude 506.*

21. Loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 – art. 9.

22. Loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 – art. 11-VII-2.

23. Avec cette disposition, le vérificateur dispose d'un *joker* qui lui permet d'invoquer de façon pratiquement discrétionnaire la prescription allongée.

de 80 % pour manœuvre frauduleuse. Parmi les contribuables coupables d'une manœuvre destinée à égarer le contrôle, certains subiront cette majoration sur trois ans (qui est en règle générale la durée du délai de reprise), tandis que pour ceux contre qui l'Administration aura fait ouvrir une enquête judiciaire fiscale, la majoration s'appliquera sur dix ans. On ne voit pas en quoi l'ouverture de cette enquête accroît la gravité de la main-d'œuvre.

Le Conseil constitutionnel a déjà déclaré inconstitutionnelles certaines règles de prescription pour inégalité devant la loi : c'est entre autres pour ce motif qu'il a censuré une disposition de la loi pour la confiance dans l'économie numérique qui aurait fait courir le délai de prescription des infractions de presse commises en ligne à compter de la cessation de la mise à disposition du message, alors que, dans le cas d'une publication écrite, le point de départ de la prescription est la première communication au public²⁴.

D. - Procès-verbal de flagrance fiscale

7 - Un dernier exemple d'application possible du nouveau principe est l'extension de la prescription qu'entraîne un procès-verbal de flagrance fiscale. La prescription a d'abord été reportée à six ans, puis à dix ans par la loi de finances n° 2008-1443 du 30 décembre 2008. Parallèlement, le champ d'application de flagrance fiscale a été considérablement étendu. Initialement il n'y avait pas flagrance en cas d'opérations non comptabilisées si elles avaient fait l'objet d'une facturation ; depuis 2013, il suffit que des opérations aient été omises en comptabilité, même si elles ont fait l'objet d'une facture, pour que l'entreprise soit passible de flagrance fiscale (*LPF, art. L. 16-0 BA, I, 3°, a*). On a perdu de vue la cible originelle de la procédure de flagrance, constituée des entreprises éphémères organisant rapidement leur insolvabilité. Il peut se produire facilement, sans que cela traduise une volonté de fraude, que quelques opérations ne soient pas immédiatement comptabilisées en cours d'exercice, ce qui ne signifie pas qu'elles ne seront pas déclarées, car le plus souvent l'entreprise corrigera cette omission d'ici le dépôt de sa déclaration. Des omissions de comptabilisation en cours d'exercice, qui peuvent être très mineures, et qui ne s'accompagneront pas nécessairement d'une minoration du chiffre d'affaires ou du bénéfice qui sera déclaré, justifient-elles l'extension de la prescription à dix ans ? On peut s'interroger sur la proportionnalité entre ce manquement qui peut n'être que bénin et le triplement du délai de prescription.

Conclusion

8 - On peut s'étonner que, tandis que la prescription du droit de reprise est repoussée dans des situations de plus en plus nombreuses,

à l'inverse la prescription du droit de réclamation intervienne de plus en plus rapidement. Le délai de réclamation a subi un premier raccourcissement, s'agissant des actions fondées sur une décision juridictionnelle révélant la non-conformité d'une règle de droit avec une règle supérieure, par la refonte de l'article L. 190 du LPF en 2012 d'abord, puis par la loi précitée du 6 décembre 2013 qui est venue fixer un délai de prescription de deux ans à compter de la mise en recouvrement ou du paiement de l'impôt.

De façon plus générale, le délai de réclamation du contribuable est entré en voie de rabougrissement par l'effet de la jurisprudence *Czabaj*²⁵ : le Conseil d'État déduit du principe de sécurité juridique que le destinataire d'une décision administrative individuelle doit saisir le juge dans un délai raisonnable, qui ne saurait en règle générale excéder un an, même si cette décision ne lui a pas été notifiée dans des conditions faisant courir le délai de recours contentieux. La jurisprudence *Czabaj* a été transposée au contentieux fiscal par un arrêt *Amar*²⁶ qui enferme dans un délai du même ordre le droit du contribuable de réclamer contre une imposition ou une mesure de recouvrement.

L'idée prévaut que la prise en compte de la sécurité juridique interdit de remettre en cause indéfiniment des « situations consolidées par l'effet du temps », selon les termes de la jurisprudence *Czabaj*²⁷. Si l'on considère qu'un délai d'un an a pour effet de consolider une situation créée par l'Administration, est-il raisonnable de reconnaître à un service le pouvoir de remettre en cause la situation du contribuable pendant une durée de dix ans ? J.-L. Pierre a raison de s'étonner que le concept de délai raisonnable, qui amène le juge dans l'arrêt *Amar* à dispenser l'Administration de conserver dans le long terme les dossiers des contribuables, ne s'applique pas également au contribuable, qui est exposé à des demandes de justifications portant sur des opérations vieilles de dix ans : peut-on attendre de lui qu'il tienne ses dossiers mieux que l'Administration ?

La « czabajisation » du délai de réclamation assure la sécurité juridique de l'Administration par le standard du délai raisonnable. Puisse-t-elle s'accompagner d'un retour à des délais de reprise raisonnables eux aussi, inspiré par le souci d'apporter la même sécurité juridique au contribuable. L'égalité des armes, c'est aussi l'égalité (ou des limites à l'inégalité) devant la prescription.

MOTS-CLÉS : Procédures fiscales - Contrôle fiscal - Prescription

24. *Cons. const. 10 juin 2004, n° 2004-496 DC, Loi pour la confiance dans l'économie numérique, pts 14-20.*

25. *CE, ass., 13 juill. 2016, n° 387763, Czabaj : Dr. adm. 2016, n° 12, comm. 63, note G. Eveillard ; Procédures 2016, comm. 312, note S. Deygas ; JCP A 2017, 2053, chron. O. Le Bot ; JCP G 2016, 1396, note X. Souwignat ; RJF 12/16, n° 1127 ; FR Lefebvre 45/16, p. 8, note S. Austray.*

26. *CE, sect., 31 mars 2017, n° 389842, Amar : Dr. fisc. 2017, n° 24, comm. 351, concl. B. Bohnert, note J.-L. Pierre.*

27. Sur l'extension irrésistible de la jurisprudence *Czabaj*, V. S. Hourson, *Czabaj : le délai a ses raisons... : Dr. adm. 2019, alerte 1.*