

# ARTICLE

## APERÇU DES PRINCIPALES DISPOSITIONS PRÉVUES PAR LES ORDONNANCES DU 25 MARS 2020 POUR LES PROCÉDURES FISCALES EN COURS

Private Equity Private Clients Droit fiscal | 30/03/20 | Xavier Rohmer

SCIENCES DE LA VIE & SANTÉ

La loi d'urgence n°2020-290 du 23 mars 2020 pour faire face à l'épidémie de Covid-19 habilite le Gouvernement à prendre dans un délai de trois mois à compter de sa publication, toute mesure relevant du domaine de la loi, afin de préciser notamment les modalités d'adaptation des procédures administratives (et donc fiscales) et juridictionnelles pendant l'épidémie de Covid-19.

Vingt-cinq ordonnances ont été prises en application de cette loi et adoptées en Conseil des ministres le 25 mars 2020 et publiées au Journal officiel le 26 mars 2020, dont certaines emportent plus particulièrement des conséquences en matière fiscale comme c'est le cas notamment de l'ordonnance n°2020-306 relative aux délais échus pendant la période d'urgence sanitaire et à l'adaptation des procédures pendant cette même période et de l'ordonnance n°2020-305 portant adaptation des règles applicables devant les juridictions de l'ordre administratif.

L'objet de cette note est de clarifier du seul point de vue de la procédure fiscale précontentieuse et contentieuse, les principales dispositions portées par l'ordonnance n°2020-306 relative aux délais échus pendant la période d'urgence sanitaire et à l'adaptation des procédures pendant cette même période, celle-ci comportant notamment un article 10 spécifique au domaine fiscal.

Tout d'abord, l'article 1 de l'ordonnance n°2020-306 relative aux délais échus pendant la période d'urgence sanitaire et à l'adaptation des procédures pendant cette même période, prévoit que les délais concernés par l'ordonnance sont « ceux qui arrivent à échéance entre le 12 mars 2020 et l'expiration d'un délai d'un mois à compter de la date de cessation de l'état d'urgence sanitaire déclaré et, le cas échéant, prorogé (...) ». **En d'autres termes, pour l'heure et sous réserve d'une éventuelle prorogation de la durée de l'état d'urgence sanitaire, les délais concernés sont ceux arrivant à échéance entre le 12 mars et le 24 juin 2020 (ci-après, la « Période de Référence »).**

### **1- Report des termes et échéances échus pendant la Période de Référence (article 2)**

L'article 2 de l'ordonnance n° 2020-306 relative à la prorogation des délais échus pendant la période d'urgence sanitaire et à l'adaptation des procédures pendant cette même période prévoit une disposition générale prévoyant un mécanisme de report des délais légaux dans les termes suivants :

« *Tout acte, recours, action en justice, formalité, inscription, déclaration, notification ou publication prescrit par la loi ou le règlement à peine de nullité, sanction, caducité, forclusion, prescription, inopposabilité, irrecevabilité, péremption, désistement d'office, application d'un régime particulier, non avenue ou déchéance d'un droit quelconque et qui aurait dû être accompli pendant la période mentionnée à l'article 1er sera réputé avoir été fait à temps s'il a été effectué dans un délai qui ne peut excéder, à compter de la fin de cette période, le délai légalement imparti pour agir, dans la limite de deux mois (soulignement ajouté par nos soins). Il en est de même de tout paiement prescrit par la loi ou le règlement en vue de l'acquisition ou de la conservation d'un droit ».*

Cette disposition n'emporte pas suppression de la possibilité de réaliser tout acte ou formalité dont le terme échoit durant la Période de Référence mais elle prévoit de considérer comme n'étant pas tardif l'acte qui aura été réalisé dans le délai supplémentaire imparti (cette dernière précision est importante pour préserver l'éligibilité des contribuables souhaitant bénéficier de régimes fiscaux ou de procédures dont les conditions de mise en œuvre nécessitent que les déclarations initiales aient bien été souscrites dans les délais, comme cela est le cas pour bénéficier de la procédure de régularisation en cours de vérification de comptabilité prévue par l'article L 62 du LPF par exemple – BOI-CF-IOR-20-10, n°60).

Dès lors, tous les délais échus pendant la Période de Référence, sauf disposition dérogatoire, recommenceront à courir pour leur durée légale initiale le lendemain de la cessation de la Période de Référence, dans la limite maximum de deux mois. Ce délai de deux mois, qui est de manière générale le délai de recours de droit commun contentieux administratif contre les décisions administratives, s'applique à tous les prélèvements présentant un caractère fiscal. Les délais échus avant le 12 mars 2020 ne sont pas reportés.

**Exemple** : Une entreprise a reçu la décision de rejet de sa réclamation contentieuse le 5 mars 2020 et dispose donc d'un délai de deux mois à partir de l'expiration du jour de réception de la notification de la décision de l'administration, ce délai expirant le jour de l'échéance à minuit (délai franc) c'est-à-dire le 6 mai 2020 à minuit. Le délai de recours sera donc bien échu durant la Période de Référence, de sorte qu'en vertu de l'article 2 de l'ordonnance 2020-306, la requête de cette entreprise pourra être envoyée en principe au Tribunal administratif jusqu'au 24 août 2020 (ou 25 août 2020 selon que le délai de prorogation sera considéré comme un délai franc ou non, point devant être clarifié par l'administration fiscale). Ce délai étant de deux mois, il est par ailleurs compris en entier dans la limite prévue par l'article 2.

Quelques remarques à ce stade sur ce dispositif :

- Ce dispositif de prorogation procède de mesures spéciales, qui ont déjà été mises en œuvre par le législateur dans le passé, notamment à l'occasion des événements de mai-juin 1968 (loi n°68-696 du 31 juillet 1968) et de la grève postale d'octobre-novembre 1974 (loi n°74-1114 du 27 décembre 1974) ;
- Ces dispositions étaient nécessaires pour faire obstacle aux règles d'habitudes de procédure en vertu desquelles une demande tardive est en principe frappée de forclusion. Ce principe étant d'ordre public, le tribunal administratif ne peut en effet relever le requérant de la déchéance encourue et doit la relever d'office, quand bien même l'administration fiscale ne soulèverait pas cet argument, la renonciation de l'administration fiscale à l'invoquer étant par ailleurs inopérante ;
- Sous réserve de la confirmation de cette interprétation de l'article 2 par l'administration fiscale, il ne s'agit donc pas d'une « suspension » de délai car les jours écoulés en exécution du délai de recours de deux mois avant le début de la Période de Référence ne devraient pas être pris en compte pour la computation du délai après la cessation de la Période de Référence. Les compteurs seront « remis à zéro » à l'issue de la Période de Référence ;
- Dans le cas où une entreprise n'aurait pas reçu de rejet explicite de sa réclamation contentieuse postérieurement à l'expiration du délai de six mois imparti à l'administration fiscale pour répondre, elle n'est pas contrainte par un délai à ce stade, cette situation restant en sa faveur car elle a la simple faculté de saisir le Tribunal administratif de sa requête mais non l'obligation tant que la décision explicite de rejet ne lui a pas été notifiée ;
- Une incertitude subsiste quant à la combinaison de la limite des deux mois avec l'adjonction des délais supplémentaires de distance (deux mois additionnels pour un requérant résidant à l'étranger, portant le délai de recours à quatre mois en principe). Une clarification de l'administration sur ce point sera bienvenue ;
- De même, il serait utile que l'administration fiscale précise que les délais spéciaux prévus dans le cadre de certains dispositifs fiscaux (par ex. engagement de construire, de revendre ou de réinvestir dans un délai limité prévu par la loi pour bénéficier de la réduction des droits d'enregistrement au titre de l'acquisition d'un bien immobilier ou du report d'imposition d'une plus-value de cession) sont bien couverts par ce report ;
- Enfin, le report étant prévu pour l'accomplissement de certaines démarches administratives prescrites « par la loi ou le règlement », il serait utile que l'administration fiscale clarifie le point de savoir si les formalités d'exécution des transactions accordées par l'administration à titre gracieux (article L 247 du Livre des procédures fiscales) sont comprises dans le champ de l'article 2.

### **2- Suspension des délais impartis à l'administration fiscale pour rendre une décision, un accord ou un avis et qui n'ont pas expiré avant le 12 mars 2020 (article 7)**

La suspension de ces délais ménage notamment les délais d'instruction de l'administration fiscale principalement dans les procédures où le silence de l'administration fiscale vaut acceptation, ce qui est le cas par exemple des demandes (facultatives) de rescrit concernant les restructurations effectuées depuis le 1er janvier 2018 aux fins de s'assurer qu'elles ne sont pas susceptibles de tomber dans le champ de l'abus de droit ou encore de celles destinées à confirmer à une société étrangère, l'absence d'établissement stable en France.

Le point de départ des délais de même nature qui auraient dû commencer à courir pendant la Période de Référence, fait quant à lui l'objet d'un report jusqu'à l'achèvement de celle-ci.

### **3- Suspension à compter du 12 mars 2020 des délais de reprise impartis à l'administration concernant toutes les impositions lorsque la prescription doit être acquise au 31 décembre 2020 (article 10 I,1°)**

Cette mesure permet en pratique à l'administration fiscale de conserver la possibilité de notifier des redressements au titre de l'exercice 2017 pour lesquels des contrôles fiscaux seraient d'ailleurs potentiellement déjà en cours. Cette précaution, si elle est légitime, démontre que les entreprises doivent rester vigilantes également sur ces points pendant la crise sanitaire afin de mieux l'anticiper avec leurs conseils. Le délai de reprise initial ne continuera en principe de courir qu'à compter du 24 juin 2020 (sous réserve que la Période de Référence ne soit pas prorogée). Les notifications pourront donc être « décalées » à due concurrence de la durée de la Période de Référence.

### **4- Suspension à compter du 12 mars 2020 des délais impartis à l'administration et aux contribuables dans le cadre du contrôle de l'impôt**

Cette mesure suspend, pendant la même Période de Référence, tant pour le contribuable que pour les services de l'administration fiscale, l'ensemble des délais prévus dans le cadre de la conduite des procédures de contrôle et de recherche en matière fiscale, sans qu'une décision en ce sens de l'administration fiscale ne soit nécessaire.



## **5- Absence de report des termes et échéances échus pendant la Période de Référence concernant l'impôt sur le revenu et l'IS**

L'article 10, II de l'ordonnance 2020-306 précise que « *les dispositions de l'article 2 ne s'appliquent pas aux déclarations servant à l'assiette, à la liquidation et au recouvrement des impôts, droits et taxes* ».

Cette exclusion, très large, du report pour les échéances déclaratives relatives à tout impôt, droit et taxes n'est pas surprenant puisque, à ce stade, les échéances déclaratives en matière d'IS, IR et de TVA notamment ont été annoncées comme étant maintenues pour l'instant, le Ministre de l'Action et des Comptes Publics Gérald Darmanin, ainsi que le Directeur général des Finances publiques, Jérôme Fournel l'ayant confirmé lors de leur conférence de presse conjointe du 24 mars 2020.

Cependant, cela n'écarte pas la possibilité pour l'administration fiscale, de décider d'un report desdites échéances durant les prochaines semaines, si l'évolution de l'épidémie le nécessitait.

## **6- Suspension des délais applicables en matière de recouvrement et de contestation des créances publiques**

Les délais applicables en matière de recouvrement et de contestation des créances publiques prévus à peine de nullité, caducité, forclusion, prescription, inopposabilité ou déchéance d'un droit ou d'une action sont suspendus jusqu'au terme d'un délai de deux mois suivant la fin de la Période de Référence, c'est-à-dire jusqu'au **24 août 2020**. Les procédures de poursuite devraient donc être suspendues pendant la période de crise.

---

