RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-CF-PGR-30-40-10-20120912
Date de publication : 12/09/2012
Date de fin de publication : 04/10/2017

CF - Garanties liées aux procédures de rectification - Déduction en cascade – Principes généraux

Positionnement du document dans le plan :

CF - Contrôle fiscal
Prescription du droit de reprise de l'administration et garanties du contribuable
Titre 3 : Garanties liées aux procédures de rectification
Chapitre 4 : Déduction en cascade
Section 1 : Principes généraux

Sommaire :

I. Principes généraux
A. La cascade simple
B. La cascade complète
II. Champ d'application de la cascade
A. Impôts dont la déduction en cascade est autorisée
B. Vérifications pouvant donner lieu à l'application de la cascade
1. Vérification générale ou vérification simultanée
2. Vérifications séparées
3. Nature des vérifications visées par l'article L77 du LPF
4. Procédures de reprise ou de rectification compatibles avec la déduction en cascade
5. Application de la cascade en l'absence de toute rectification des bénéfices
C. Contribuables pouvant prétendre à la déduction en cascade
D. Exclusion du mécanisme de déduction en cascade dans le cas d'opérations auto-liquidées
1. Portée de la mesure
a. Application de la mesure à tous les rappels portant sur des opérations d'auto-liquidation
b. Application de la mesure aux seuls rappels de taxe effectivement déductible
2. Mesures de simplification pour la déduction de la taxe afférente aux rappels effectués au titre d'opérations non déclarées par le redevable et ouvrant droit à déduction
III. Conditions d'application de la cascade
A. Cascade dite « simple »
1. Application automatique
2. Possibilité pour le contribuable de renoncer au bénéfice de la cascade
B. Cascade dite « complète »
C. Précision
D. Condition particulière : reversement dans la caisse sociale, par les bénéficiaires des distributions, des suppléments d'impôts imputés en cascade
E. Remarques

1. Demande visant respectivement à renoncer au bénéfice de l'imputation et à solliciter celui de l'imputation prévue aux troisième et quatrième alinéas dudit article
2. Demande limitée à certains des exercices vérifiés

I. Principes généraux

1

L'article L77 du LPF permet aux contribuables d'obtenir, sous certaines conditions (cf. III. A.1 et suivants), que les suppléments de droits simples résultant d'une vérification soient admis en déduction des rectifications apportées aux bases d'autres impôts également vérifiés, l'imputation s'effectuant dans l'ordre où les droits rappelés auraient dû normalement influencer ces bases si les déclarations fiscales avaient été correctement souscrites.

Toutefois, le 2ème alinéa de l'article L77 du LPF exclut l'application du mécanisme de déduction en cascade et de la déduction prévue par les dispositions de l'article 39-1-4° du CGI, pour les rappels de taxe sur la valeur ajoutée se rapportant à des opérations d'auto-liquidation (cf. II. D. et suivants).

10

Ce système dit de la « déduction en cascade » permet ainsi de placer les contribuables vérifiés dans la situation où ils se seraient trouvés s'ils n'avaient commis aucune infraction. Il comporte deux mesures : la cascade simple et la cascade complète.

A. La cascade simple

20

La cascade simple consiste en la déduction, pour l'assiette de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés, de la charge constituée par les suppléments de taxes sur le chiffre d'affaires.

De tels suppléments sont normalement une charge déductible de l'exercice au cours duquel ils sont mis en recouvrement. Le système de la cascade autorise leur imputation immédiate sur les résultats de chacun des exercices vérifiés au cours duquel ont été réalisées les opérations passibles des dites taxes sur le chiffre d'affaires.

Le contribuable se trouve dès lors dans la même situation que si les taxes rappelées avaient été, à l'origine, régulièrement acquittées.

B. La cascade complète

30

La cascade complète vise le cas où, dans les sociétés de capitaux, les bénéfices compris dans les rectifications effectuées sont considérés comme distribués, dès lors qu'ils ne sont pas demeurés investis dans l'actif social.

C'est normalement sur le montant intégral de ces bénéfices, c'est-à-dire sur le total des sommes désinvesties, que sont assis les impôts éventuellement dus à raison de la distribution, qu'il s'agisse :

- de la retenue à la source, applicable aux produits distribués à des personnes dont le domicile fiscal ou le siège est situé hors de France ;

- ou de l'impôt sur le revenu à la charge des bénéficiaires connus ou désignés.

Le procédé de la cascade permet, pour l'assiette de ces impôts, d'imputer sur les bénéfices réputés distribués , déjà diminués le cas échéant du supplément de taxes sur le chiffre d'affaires y afférent , le rappel d'impôt sur les sociétés correspondant au rehaussement effectué. Ce procédé s'applique sous la condition expresse que les bénéficiaires de la distribution reversent dans la caisse sociale le montant des taxes sur le chiffre d'affaires et de l'impôt sur les sociétés rappelé et, le cas échéant, la retenue à la source se rapportant aux sommes qu'ils ont appréhendées.

La retenue à la source et l'impôt sur le revenu exigibles du fait de la distribution peuvent alors être établis comme si cette dernière avait été effectuée dans des conditions régulières excluant toute rectification.

L'institution du système de la déduction en cascade présente, généralement, des avantages pour les contribuables vérifiés.

Supprimant la superposition des impôts, ce système aboutit, en effet, à un allégement immédiat de la charge que constituent pour la trésorerie des entreprises les rappels de droits simples résultant de la vérification.

Il entraîne, par ailleurs, une réduction définitive des pénalités proportionnelles encourues, dont les bases de calcul et parfois les taux subissent une diminution corrélative à celle des droits simples.

II. Champ d'application de la cascade

A. Impôts dont la déduction en cascade est autorisée

40

Il résulte des dispositions de l'article L77 du LPF que les seuls impôts dont la déduction en cascade est autorisée sont :

- les taxes sur le chiffre d'affaires et taxes assimilées ;

- l'impôt sur les sociétés.

D'une part, la retenue à la source sur le revenu des capitaux mobiliers éventuellement exigible en vertu des dispositions de l'article 119 bis-2 du CGI n'est l'objet d'aucune imputation et ouvre seulement droit à un crédit d'impôt utilisable par les bénéficiaires dans les conditions habituelles.

D'autre part, seuls les suppléments de droits simples sont imputables, à l'exclusion des pénalités encourues.

B. Vérifications pouvant donner lieu à l'application de la cascade

1. Vérification générale ou vérification simultanée

50

Le système de la déduction en cascade est applicable en cas de vérification générale ou de vérification simultanée des taxes sur le chiffre d'affaires et taxes assimilées et de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés.

2. Vérifications séparées

60

Dans cette hypothèse, la déduction prévue des suppléments de taxes sur le chiffre d'affaires n'est autorisée que si la vérification de ces taxes a été achevée avant celle des impôts sur le revenu (sur la notion de vérification achevée, cf. BOI-CF-PGR-20-40, I).

Cette disposition restrictive, motivée par le souci d'éviter la remise en cause d'impositions supplémentaires déjà arrêtées, ne devra pas être systématiquement opposée aux contribuables. Par contre, le service devra s'en prévaloir lorsqu'en raison, notamment, des risques de prescription, il ne lui sera pas possible de tirer en temps utile, pour l'assiette des impôts sur les revenus, les conséquences des rectifications opérées à l'occasion de la vérification des taxes sur le chiffre d'affaires.

Il est rappelé que tout contribuable faisant l'objet d'une vérification portant seulement, soit sur les taxes sur le chiffre d'affaires, soit sur les impôts sur les revenus, a toujours la faculté de demander que cette vérification soit étendue à l'ensemble de ces taxes et impôts, afin de pouvoir bénéficier éventuellement de l'intégralité des déductions prévues dans le système de la cascade (cf. BOI-CF-PGR-20-50).

3. Nature des vérifications visées par l'article L77 du LPF

70

L'article L77 du LPF ne donne aucune indication sur la nature de la vérification simultanée et des vérifications séparées visées à l'article L79 du LPF.

Par ces expressions, il faut entendre essentiellement les contrôles comptables généraux ou simples et les vérifications de comptabilité proprement dites, qu'il s'agisse de vérifications générales ou de vérifications simples.

À défaut de précision contraire dans le texte, on admettra également l'application du procédé de la cascade dans le cas de rectifications résultant de l'examen sur place des documents dont la tenue et la communication sont prescrites aux contribuables dispensés, en raison de leur régime fiscal, de présenter une comptabilité complète.

80

La cascade peut également être appliquée lorsque la rectification des déclarations de l'entreprise résulte de travaux de bureau, c'est-à-dire d'un contrôle sur pièces. Tel est le cas, par exemple, lorsque l'examen de la déclaration et des documents annexes, complété au besoin par les renseignements obtenus du contribuable, aboutit à réintégrer dans les résultats passibles de l'impôt sur les sociétés des dépenses considérées comme des revenus distribués, sous la double condition prévue par l'article L77 du LPF du reversement et d'une demande du contribuable visant à obtenir l'imputation du supplément d'impôt sur les sociétés pour l'assiette des impôts dus à raison de la distribution (retenue à la source éventuellement due par la société et impôt sur le revenu dû par les bénéficiaires désignés).

4. Procédures de reprise ou de rectification compatibles avec la déduction en cascade

90

Compte tenu des termes généraux de l'article L77 du LPF, la procédure de la cascade doit pouvoir s'appliquer aussi bien en cas d'évaluation d'office que de taxation d'office, sous réserve que les impositions supplémentaires aient été arrêtées à la suite d'une vérification effective de comptabilité permettant, notamment, au service de connaître le montant des taxes sur le chiffre d'affaires pris en charge par l'entreprise afin d'éviter tout double emploi avec la déduction en cascade des taxes rappelées.

5. Application de la cascade en l'absence de toute rectification des bénéfices

100

Le service ne refusera pas d'effectuer l'imputation d'un rappel de taxes sur le chiffre d'affaires, même lorsque la vérification n'aura pas conduit à une rectification en matière d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés.

C. Contribuables pouvant prétendre à la déduction en cascade

110

Les dispositions de l'article L77 du LPF trouvent essentiellement leur application à l'égard des sociétés et personnes morales de toute nature passibles de l'impôt sur les sociétés ainsi que des entreprises industrielles et commerciales (sociétés de personnes ou exploitants individuels) soumises au régime du bénéfice réel, normal ou simplifié, pour l'assiette des impôts sur les revenus. Elles s'appliquent en outre aux contribuables exerçant une profession non commerciale imposée selon le régime de la déclaration contrôlée, qui sont assujettis à la TVA ou qui ont opté pour le paiement de cette taxe, et également aux exploitants agricoles imposés selon le régime du bénéfice réel normal ou simplifié et assujettis obligatoirement ou par option à la TVA selon le régime simplifié de l'agriculture.

Par contre, ne sauraient prétendre à la déduction en cascade les exploitants agricoles imposés forfaitairement à l'impôt sur le revenu dès lors que le forfait collectif tient compte implicitement des taxes sur le chiffre d'affaires normalement dues.

D. Exclusion du mécanisme de déduction en cascade dans le cas d'opérations auto-liquidées

120

Le 2ème alinéa de l'article L77 du LPF exclut l'application du mécanisme de déduction en cascade pour les rappels de taxe sur la valeur ajoutée se rapportant à des opérations d'auto-liquidation dès lors que la taxe ne constitue pas, dans ces hypothèses, une charge pour l'entreprise.

1. Portée de la mesure

a. Application de la mesure à tous les rappels portant sur des opérations d'auto-liquidation

130

Les opérations d'auto-liquidation sont celles pour lesquelles la taxe déductible est acquittée par les redevables eux-mêmes

Il s'agit notamment des opérations suivantes :

- acquisitions intracommunautaires (CGI, art. 256 bis) ;

- prestations immatérielles visées à l'article 259 B du CGI ;

- transports intracommunautaires de biens meubles (CGI, art. 259 1° et art. 259 A, 3°) ;

- prestations accessoires aux transports intracommunautaires (CGI, art. 259, 1° et art. 259 A, 6°, a°) ;

- travaux et expertises sur biens meubles corporels (CGI, art 259 1° et art. 259 A-6° b) ;

- prestations des intermédiaires sur des opérations portant sur des biens meubles autres que celles visées aux 3° et 6° de l'article 259 A du CGI ;

- livraisons à soi-même de biens taxables en application des dispositions des I et II de l'article 257 du CGI.

b. Application de la mesure aux seuls rappels de taxe effectivement déductible

140

Ainsi :

- lorsque l'opération non déclarée n'ouvre pas droit à déduction, le rappel de TVA correspondant demeure dans le champ d'application du 1er alinéa de l'article L77 du LPF ;

- lorsque l'opération ouvre intégralement droit à déduction, le rappel de TVA correspondant est totalement exclu du mécanisme de la cascade prévu par les dispositions de l'article L77 du LPF ;

- lorsque l'opération non déclarée ouvre partiellement droit à déduction, seule la partie du rappel qui correspond à la fraction de TVA effectivement déductible est exclue des dispositions du 1er alinéa de l'article L77 du LPF.

Par ailleurs, il est rappelé que, dans une décision du 6 octobre 1997 (SCI HURKS Réalisations immobilière, n° 147611), le Conseil d'État a jugé dans le cas de prestations rendues en France par des entreprises étrangères et relevant de l' article 259 B du CGI que le profit sur le Trésor ne pouvait être constaté tant que le droit à déduction n'était pas ouvert à l'entreprise.

Cette décision jurisprudentielle est transposable à tous les cas d'auto-liquidation de la TVA.

En conséquence, les rappels portant sur des opérations d'auto-liquidation pour lesquelles le droit à déduction est total, ne donnent lieu ni à notification du profit sur le Trésor, ni à déduction en cascade des droits rappelés.

2. Mesures de simplification pour la déduction de la taxe afférente aux rappels effectués au titre d'opérations non déclarées par le redevable et ouvrant droit à déduction

150

Pour les opérations d'auto-liquidation, la doctrine administrative prévoit l'imputation de la taxe déductible rappelée dans le cadre de la procédure de rectification, en cas de défaut de déclaration par

un redevable de bonne foi.

Le contenu de cette mesure de simplification qui a pour effet de neutraliser le montant du rappel, restreint la portée du dispositif présenté aux **II. D. 1 a et b**. Les dispositions codifiées sous le 2ème alinéa de l'article L77 du LPF ne trouvent plus, de ce fait, à s'appliquer qu'aux seuls rappels pour lesquels le manquement délibéré est établi. Dans cette hypothèse, le bénéfice de la tolérance administrative est, en effet, écarté.

III. Conditions d'application de la cascade

160

Les conditions d'application du système dit de la déduction en cascade sont les suivantes.

A. Cascade dite « simple »

1. Application automatique

170

Le premier alinéa de l'article L77 du LPF prévoit que, en cas de vérification simultanée des taxes sur le chiffre d'affaires et taxes assimilées, de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés, le supplément de taxes sur le chiffre d'affaires et taxes assimilées afférent aux opérations d'un exercice donné est déduit, pour l'assiette de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés, des résultats du même exercice.

Cette déduction est appliquée automatiquement par l'administration, quelle que soit la procédure de rectification utilisée dans la proposition de rectification qui doit expressément mentionner :

- le montant du revenu catégoriel soumis à l'impôt sur le revenu ou les bases de l'impôt sur les sociétés avant imputation des rappels de taxes sur le chiffre d'affaires et taxes assimilées ;

- le montant des rappels de taxes sur le chiffre d'affaires et taxes assimilées imputé ;

- le montant du revenu catégoriel soumis à l'impôt sur le revenu ou les bases de l'impôt sur les sociétés après imputation.

Ces dispositions s'appliquent quel que soit le mode de comptabilisation utilisé par le contribuable.

À cet égard, lorsque le rappel effectué en matière de taxes sur le chiffre d'affaires et taxes assimilées est, pour le contribuable vérifié, générateur d'un profit qui n'a pas été inclus dans les bénéfices déclarés du fait du jeu des écritures comptables, celui-ci doit être ajouté au montant des rehaussements effectués en matière d'impôts directs avant toute application de la cascade (cf. BOI-CF-PGR-30-40-20, I).

2. Possibilité pour le contribuable de renoncer au bénéfice de la cascade

180

L'article L77 du LPF prévoit la possibilité pour le contribuable de renoncer au bénéfice de la déduction en cascade.

Cette demande doit être formulée de manière expresse dans le délai de trente jours (le cachet de la poste faisant foi, cf. article L286 du LPF) à compter de la réception de la proposition de rectification.

Cette disposition s'applique quelle que soit la procédure de rectification utilisée.

190

La prescription est réputée interrompue à hauteur du revenu catégoriel soumis à l'impôt sur le revenu ou des bases de l'impôt sur les sociétés notifiées avant déduction du supplément de taxes sur le chiffre d'affaires et taxes assimilées.

B. Cascade dite « complète »

200

Dans le cas où l'entreprise vérifiée est soumise à l'impôt sur les sociétés, les troisième et quatrième alinéas de l'article L77 du LPF prévoient que, lorsque le bénéfice correspondant aux rectifications effectuées est considéré comme distribué à des associés, les impôts exigibles à raison de cette distribution sont établis sur le montant de la rectification soumise à l'impôt sur les sociétés diminué du montant de ce dernier impôt.

Il est rappelé que les impôts exigibles du fait de la distribution sont :

- l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés dû par le bénéficiaire ;

- la retenue à la source, prévue à l'article 119 bis-2 du CGI, due par la société distributrice lorsque le bénéficiaire est domicilié hors de France.

210

La demande du contribuable doit être effectuée, de manière expresse, dans le délai de trente jours consécutifs à la réception :

- de la réponse à ses observations prévue à l'article L57 du LPF ;

- ou, à défaut, d'un document spécifique l'invitant à formuler sa demande.

C. Précision

220

Dans le cas d'une demande tendant à obtenir la déduction d'un rappel de taxes sur le chiffre d'affaires lorsque la vérification n'entraîne l'exigibilité d'aucune cotisation supplémentaire d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés au titre de la période vérifiée, on admettra que l'entreprise dispose, pour la formuler, du même délai de trente jours, à compter de la réception de l'avis l'informant de l'absence de rectification.

D. Condition particulière : reversement dans la caisse sociale, par les bénéficiaires des distributions, des suppléments d'impôts imputés en cascade

230

Lorsque l'entreprise vérifiée est soumise à l'impôt sur les sociétés et que les bénéfices correspondant au rehaussement sont considérés, en totalité ou en partie, comme distribués, l'octroi du bénéfice de la déduction en cascade pour la liquidation de la retenue à la source, éventuellement exigible de la société distributrice, et de l'impôt sur le revenu (ou de l'impôt sur les sociétés) dû, le cas échéant, par les bénéficiaires de la distribution suppose que lesdits bénéficiaires prélèvent sur les sommes qui leur ont été distribuées celles qui sont nécessaires au paiement des taxes sur le chiffre d'affaires, de l'impôt sur les sociétés et de la retenue à la source.

Étant donné que ces impôts doivent être acquittés par la société, le sixième alinéa de l'article L77 du LPF subordonne expressément le bénéfice de l'imputation prévue aux troisième et quatrième alinéas dudit article à la condition que les associés, actionnaires ou tiers (cf. exemple au BOI-CF-PGR-30-40-20-II-B) bénéficiaires de la distribution, reversent dans la caisse sociale les suppléments de taxes sur le chiffre d'affaires, d'impôt sur les sociétés et, le cas échéant, de la retenue à la source prévue au 2 de l'article 119 bis du CGI, afférents aux sommes qui leur ont été distribuées.

Le vérificateur doit n'accorder l'imputation demandée qu'après s'être assuré que le reversement a été matériellement effectué et constaté dans la comptabilité de la société par une écriture du type : « banque » ou « caisse » ou « compte courant personnel » à « provision spéciale pour impôts à payer » (« reversement par X. d'impôts correspondant à une distribution antérieure de bénéfices »). Le reversement par prélèvement sur le compte courant personnel du bénéficiaire de la distribution ne sera admis, bien entendu, que dans la mesure où le solde créditeur dudit compte courant autorisera semblable prélèvement.

Le reversement est limité au montant des seuls droits simples admis en déduction pour l'application du procédé de la cascade.

> *En cas de reversement partiel des sommes nécessaires au paiement des taxes sur le chiffre d'affaires et de l'impôt sur les sociétés rappelés au titre de plusieurs années, il y a lieu d'affecter le reversement à la dette la plus ancienne à défaut d'indication particulière donnée par le bénéficiaire de la distribution (CE, arrêt du 8 février 1980, req. n° 99992).*

240

En outre, le droit à l'imputation doit être apprécié au regard de chacun des bénéficiaires des sommes distribuées. C'est ainsi que, si l'un d'entre eux a reversé dans la caisse sociale la part de taxes et impôts lui incombant, la cascade s'applique en ce qui le concerne, même si les autres bénéficiaires se sont abstenus de tout versement.

250

Enfin, dans le cas où le service est amené, à défaut de reversement, à refuser le bénéfice des imputations prévues aux troisième et quatrième alinéas de l'article L77 du LPF pour l'assiette des impôts dus à raison de la distribution de bénéfices, la société vérifiée conserve, en tout état de cause, le bénéfice, pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés, de la déduction du supplément de taxes sur le chiffre d'affaires prévue au premier alinéa de l'article précité.

E. Remarques

1. Demande visant respectivement à renoncer au bénéfice de l'imputation et à solliciter celui de l'imputation prévue aux troisième et quatrième alinéas dudit article

260

Il ne sera pas accepté de demande visant, pour un exercice donné, à obtenir l'application de l'imputation prévue aux troisième et quatrième alinéas de l'article L77 du LPF, lorsque le contribuable a renoncé au bénéfice de celle prévue au premier alinéa de l'article L77 du LPF.

Cette demande implique, en effet, l'application des dispositions du premier alinéa susvisé à condition, bien entendu, qu'un rappel de taxes sur le chiffre d'affaires ait été effectué au titre de l'exercice considéré.

2. Demande limitée à certains des exercices vérifiés

270

Lorsque la vérification a porté sur plusieurs exercices, le contribuable n'est pas autorisé à limiter la demande de déduction en cascade à certains de ces exercices seulement. Dans le cas où, pour l'un des exercices vérifiés, une restitution de taxes sur le chiffre d'affaires serait prévue, le montant de cette restitution serait à rattacher à l'exercice au cours duquel cette somme constitue une créance acquise par l'entreprise, c'est-à-dire certaine dans son principe et déterminée dans son montant (cf. BOI-BIC-BASE-20-10 et BOI-CF-PGR-30-40-30, I. B).

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 10/09/2025
https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/1326-PGP.html/identifiant=BOI-CF-PGR-30-40-10-20120912