RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-CF-PGR-10-20-20120912
Date de publication : 12/09/2012
Date de fin de publication : 08/10/2012

CF - Prescription du droit de reprise de l'administration - Délais de reprise en matière d'impôt sur le revenu, d'impôt sur les sociétés et de taxes assimilées

Positionnement du document dans le plan :

CF - Contrôle fiscal
Prescription du droit de reprise de l'administration et garanties du contribuable
Titre 1 : Prescription du droit de reprise de l'administration
Chapitre 2 : Délais de reprise en matière d'impôt sur le revenu, d'impôt sur les sociétés et de taxes assimilées

Sommaire :

I. Impôt sur le revenu, impôt sur les sociétés et taxes assimilées
A. Délai général de reprise
1. Principes
2. Cas où aucun exercice n'est clos au cours d'une année déterminée
3. Exception
B. Prorogations du délai de reprise
C. Délais spéciaux de reprise
1. Erreur sur la nature de l'impôt ou sur le lieu d'imposition
2. Omission ou insuffisance d'imposition révélée par une instance devant les tribunaux ou par une réclamation contentieuse
a. Champ d'application
b. Limitations du délai spécial de reprise
c. Précisions diverses
3. Omission ou insuffisance d'imposition en matière d'impôt sur le revenu
4. Crédit d'impôt recherche
5. Caducité de l'exonération conditionnelle des plus-values de cession des débits de boisson reconvertis
D. Cas d'inopposabilité de la prescription à l'exercice du droit de vérification de l'administration
1. Déficits antérieurs reportables
2. Report en arrière des déficits
3. Déficit d'ensemble ou moins-value nette à long terme d'ensemble subis par un groupe
a. Principes
b. Application
1° Computation du délai de reprise
2° Mise en œuvre du droit de contrôle

a° Contrôle du déficit ou de la moins-value nette à long terme d'ensemble reportés par le groupe
b° Contrôle des résultats des sociétés membres concourant à la détermination du déficit ou de la moins-value nette à long terme d'ensemble reportés par le groupe sur la période non prescrite
3° Portée du droit de reprise
II. Impôts directs et taxes assimilées recouvrés par les comptables des finances publiques
A. Retenues à la source
1. Retenues à la source sur les revenus de capitaux mobiliers
2. Retenues à la source sur certaines sommes payées à des personnes domiciliées ou établies hors de France
3. Retenue à la source sur les rémunérations versées aux auteurs, artistes et sportifs domiciliés fiscalement en France
B. Taxes et prélèvements divers
C. Prélèvement sur les plus-values et profits immobiliers
D. Autres impôts directs recouvrés par les comptables de la DGFIP selon les mêmes modalités que les taxes sur le chiffre d'affaires
E. Contribution à l'audiovisuel public
1. Rehaussement de la contribution à l'audiovisuel public en tant que conséquence d'un rehaussement de taxe d'habitation
2. Rehaussement de la contribution à l'audiovisuel public en tant que tel

I. Impôt sur le revenu, impôt sur les sociétés et taxes assimilées

A. Délai général de reprise

1. Principes

1

Conformément aux dispositions du 1er alinéa de l'article L169 du Livre des Procédures Fiscales (LPF) et de l'article L169 A du LPF, le droit de reprise de l'administration au regard de l'impôt sur le revenu, de l'impôt sur les sociétés et des taxes assimilées peut s'exercer jusqu'à l'expiration de la troisième année suivant celle au titre de laquelle l'imposition est due.

10

Les impôts en cause sont ceux dont les cotisations primitives ou supplémentaires, établies au titre d'une année déterminée, sont assises ou susceptibles de l'être, soit par voie de rôle soit par voie d'avis de mise en recouvrement, à savoir :

- l'impôt sur le revenu et les prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine et sur les produits de placements (CSG, CRDS, prélèvement social de 2 % et contributions additionnelles au prélèvement social) ;

- l'impôt sur les sociétés (CGI, art. 205 et suiv.) et la contribution sociale sur l'impôt sur les sociétés (CGI, art. 235 ter ZC) ;

- l'imposition forfaitaire annuelle due par les personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés (CGI, art. 223 septies et suiv.) ;

- la taxe sur les salaires (CGI, art. 231 et suiv.) ;

- la cotisation de 2 % perçue dans le cadre de la participation des employeurs à l'effort de construction (CGI, art. 235 bis) ;

- la contribution annuelle sur les revenus locatifs (CGI, art. 234 nonies).

2. Cas où aucun exercice n'est clos au cours d'une année déterminée

20

Lorsque aucun bilan n'est dressé au cours d'une année, une imposition est cependant établie au titre de l'année considérée en application du 2ème alinéa de l'article 37 du CGI. Elle porte sur les bénéfices de la période écoulée depuis la fin de la dernière période imposée – ou, dans le cas d'entreprise nouvelle, depuis le commencement des opérations – jusqu'au 31 décembre de l'année considérée.

Ces mêmes bénéfices viennent ensuite en déduction des résultats du bilan dans lequel ils sont compris.

30

L'application de cette règle conduit à examiner et à définir les conditions dans lesquelles en pareille hypothèse le droit de reprise peut s'exercer.

Les dispositions du 1er alinéa de l'article L169 du LPF prévoient que l'administration peut réparer les erreurs, omissions ou insuffisances d'imposition « jusqu'à la fin de la troisième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due ».

Dès lors que l'exercice comptable comprend deux périodes d'imposition distinctes correspondant à des années différentes, le délai de trois ans doit s'apprécier séparément pour chacune de ces périodes. Ainsi, dans le cas d'une entreprise nouvelle, créée le 1er octobre N, qui décide d'arrêter son premier exercice le 31 décembre N+1, les résultats et le chiffre d'affaires de la période 1er octobre - 31 décembre N ne pourront plus être redressés après le 31 décembre N+3. De même, dans le cas d'une entreprise dont l'exercice coïncidait avec l'année civile et qui a reporté la date de clôture de son exercice ouvert le 1er janvier N à l'année suivante, les résultats et le chiffre d'affaires de l'année N ne seront pas susceptibles d'être corrigés après le 31 décembre N+3.

Cette règle – qui ne fait cependant pas obstacle à ce que les investigations dans la comptabilité des entreprises portent sur l'ensemble des écritures de l'exercice, y compris la partie de celui-ci qui serait couverte par la prescription à la date de la vérification – conduit corrélativement à imputer les rectifications à opérer à chacune des périodes de l'exercice à laquelle ils se rattachent effectivement.

L'application de cette règle ne présente pas de difficultés lorsque les rectifications concernent des opérations dont la date peut être déterminée avec précision.

40

Lorsque, en revanche, les rectifications envisagées se rapportent à des opérations dont la date exacte n'est pas connue (relèvement d'une marge bénéficiaire, réduction d'un taux d'amortissement, etc.), il y a lieu, à défaut de tout élément justifiant une affectation plus précise, de procéder à une répartition entre les deux périodes de l'exercice en proportion de la durée de chacune d'elles.

3. Exception

50

Par exception aux dispositions du premier alinéa de l'article L169 du LPF, le droit de reprise de l'administration, pour les revenus imposables selon un régime réel dans les catégories des bénéfices industriels et commerciaux, des bénéfices non commerciaux et des bénéfices agricoles ainsi que pour les revenus imposables à l'impôt sur les sociétés des entrepreneurs individuels à responsabilité limitée, et des sociétés à responsabilité limitée, des exploitations agricoles à responsabilité limitée et des sociétés d'exercice libéral à responsabilité limitée, dont l'associé unique est une personne physique, s'exerce jusqu'à la fin de la deuxième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due, lorsque le contribuable est adhérent d'un centre de gestion agréé ou d'une association agréée, pour les périodes au titre desquelles le service des impôts des entreprises a reçu une copie du compte rendu de mission prévu aux articles 1649 quater E du CGI et 1649 quater H du CGI. Cette réduction de délai ne s'applique pas aux adhérents pour lesquels des manquements délibérés auront été établis sur les périodes d'imposition non prescrites (LPF, art. L169, 2ème alinéa).

B. Prorogations du délai de reprise

60

Le délai général de reprise peut être prorogé dans les cas :

- d'agissements frauduleux (LPF, art. L187 ; cf. BOI-CF-PGR-10-50) ;

- de recours à l'assistance administrative internationale (LPF, art. L188 A ; cf. BOI-CF-PGR-10-60) ;

- de dépôt de plainte pour fraude fiscale (LPF, art. L 188 B ; cf. BOI-CF-PGR-10-50) ;

- de lutte contre la fraude fiscale par le biais de paradis fiscaux (LPF, art. L169, 5ème alinéa ; cf. BOI-CF-PGR-10-50) ;

- de flagrance fiscale (LPF, art. L169, 6ème alinéa ; cf. BOI-CF-PGR-10-70) ;

- d'activités occultes (LPF, art. L169, 3 et 4ème alinéas ; cf. BOI-CF-PGR-10-70).

C. Délais spéciaux de reprise

70

Des délais spéciaux de prescription sont prévus dans les cas :

- d'erreur commise sur la nature de l'impôt ou sur le lieu d'imposition (LPF, art. L171) ;

- d'omission ou d'insuffisance révélée par une instance devant les tribunaux ou par une réclamation contentieuse (LPF, art. L170) ;

- d'omission ou d'insuffisance en matière d'impôt sur le revenu constatée à la suite de l'ouverture de la succession du contribuable ou de celle de son conjoint (LPF art. L172) ;

- de crédit d'impôt recherche défini à l'article 244 quater B du CGI (LPF, art. L172 G) ;

- de caducité de l'exonération conditionnelle des plus-values de cession des débits de boissons reconvertis (CGI, art. 41 bis-2).

80

Ces délais sont fixés sans préjudice du délai général de reprise visé au 1er alinéa de l'article L169 du LPF. Ils ne s'appliquent donc, en fait, que s'ils viennent à expiration postérieurement au délai général.

1. Erreur sur la nature de l'impôt ou sur le lieu d'imposition

90

Toute erreur commise sur la nature de l'impôt ou sur le lieu d'imposition peut être réparée jusqu'à l'expiration de l'année suivant celle de la décision qui a prononcé la décharge de l'imposition initiale (LPF, art. L171).

Par « décision », il faut entendre celle rendue par l'une des autorités compétentes pour statuer au cours de la procédure contentieuse de réclamation (directeur, tribunal administratif, cour administrative d'appel, Conseil d'État), à l'exclusion de toute décision de dégrèvement prise d'office.

Cependant, en ce qui concerne l'impôt sur les sociétés, l'impôt sur le revenu et les taxes assimilées, les contestations relatives au lieu d'imposition ne peuvent en aucun cas entraîner l'annulation de l'imposition (LPF, art. L206). Cette disposition, qui permet d'éviter qu'une imposition, dont le bien-fondé et le montant ne sont pas discutables, soit annulée dans un lieu pour être ensuite, sans modification, rétablie dans un autre, n'est cependant pas applicable lorsque le litige portant sur la détermination matérielle du lieu d'imposition met également en cause le principe de l'imposition ou sa quotité.

Exemple : Imposition établie en métropole alors qu'elle est due dans un département d'outre-mer.

Dans ce cas, la décision qui prononcerait la décharge de l'imposition établie par erreur dans un lieu autre que celui fixé par la loi, aurait pour effet d'autoriser l'administration à procéder, éventuellement, à une nouvelle imposition dans le délai spécial de reprise prévu par l'article L171 du LPF.

2. Omission ou insuffisance d'imposition révélée par une instance devant les tribunaux ou par une réclamation contentieuse

100

Aux termes de l'article L170 du LPF, les omissions ou les insuffisances d'imposition révélées par une instance devant les tribunaux ou par une réclamation contentieuse peuvent être réparées par l'administration des finances publiques jusqu'à la fin de l'année suivant celle de la décision qui a clos l'instance, et au plus tard, jusqu'à la fin de la dixième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due.

a. Champ d'application

110

L'article L170 du LPF ouvre à l'administration le droit de réparer les omissions et insuffisances révélées :

- par une réclamation contentieuse ;

- ou à l'occasion de toute instance juridictionnelle, que celle-ci se déroule devant le juge judiciaire ou administratif.

S'agissant des juridictions judiciaires, les dispositions de l'article L170 du LPF s'appliquent à l'occasion non seulement d'affaires pénales mais également de litiges de nature civile, commerciale ou prud'homale.

b. Limitations du délai spécial de reprise

120

Les omissions ou insuffisances ainsi révélées peuvent être réparées :

- jusqu'au 31 décembre de l'année suivant celle de la décision clôturant l'instance ;

- et, au plus tard, jusqu'à la fin de la dixième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due.

Par ailleurs, il est rappelé que le délai d'une année prévu par l'article L170 du LPF doit se combiner avec les délais de droit commun. Une omission ou insuffisance révélée par une instance peut donc être utilement réparée jusqu'au 31 décembre de la troisième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due (LPF, art. L169, 1er alinéa), alors même que le délai d'un an prévu à l'article L170 précité serait échu.

Exemples pour l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année N :

Exemple de limitation du délai spécial de reprise

Date de la décision clôturant l'instance	11.10.N+2	11.10.N+3	11.10.N+9	11.10.N+10
Date limite d'exercice du droit de reprise	31.12.N+3 [1]	31.12.N+4 [2]	31.12.N+10 [2]	31.12.N+10 [3]

[1] Les délais des articles L169 (1er alinéa) et L170 du LPF se confondent.

[2] Application du délai fixé « jusqu'à la fin de l'année suivant celle de la décision qui a clos l'instance » par l'article L170 du LPF.

[3] Les deux limites prévues à l'article L170 du LPF se confondent.

Remarque : Le droit de reprise prévu à l'article L170 du LPF peut s'exercer avant la date de la décision qui clôt l'instance

c. Précisions diverses

130

Le droit spécial de reprise peut se combiner avec l'application des règles posées par l'article L203 du LPF selon lesquelles l'administration peut, à tout moment d'une procédure contentieuse, opposer la compensation entre les dégrèvements reconnus justifiés et certaines omissions ou insuffisances constatées au cours de l'instruction. Dans ce cas, l'article L170 du LPF permet, le cas échéant, à l'administration de poursuivre, hors du délai normal de prescription, le recouvrement de la partie de la créance du Trésor non éteinte par compensation.

Les champs d'application des articles L170 du LPF et L203 du LPF ne doivent pas, cependant, être confondus, le délai spécial de reprise pouvant être invoqué, en l'absence de toute possibilité de compensation, dans les cas notamment d'instance pénale ou de réclamations contentieuses non fondées.

Le terme « instance » doit être entendu au sens plus général de « litige ».

Ainsi, lorsqu'une insuffisance d'imposition est révélée par une instance devant le tribunal correctionnel (tribunal de grande instance statuant en matière correctionnelle), le délai spécial de reprise institué par l'article L170 du LPF court de la date de jugement de ce tribunal, et non pas, lorsque ce jugement est frappé d'appel, de la date de l'arrêt de la cour d'appel (CE, arrêt du 15 novembre 1985, n° 47319).

Cette jurisprudence est, a priori, transposable au cas où l'insuffisance serait révélée par un arrêt de la cour d'appel alors même que cet arrêt ferait l'objet d'un recours en cassation.

Les dispositions de l'article L170 du LPF ne sont pas applicables si l'administration a eu connaissance des irrégularités en d'autres circonstances, notamment au cours d'une vérification de comptabilité ou d'une procédure de rectification antérieure à la plainte ou à la réclamation (CE, arrêts des 13 juillet 1966, req. n° 61296 ; 13 février 1970, req. n° 74729 ; 22 mars 1985, n° 42952 ; 28 novembre 1986, n° 47147, Plén.).

Jugé, enfin, que la réparation d'insuffisances révélées par une réclamation contentieuse peut s'exercer à l'égard d'années d'imposition qui ne sont pas visées dans ladite réclamation (CE, arrêt du 2 mars 1977, req. n° 97397).

3. Omission ou insuffisance d'imposition en matière d'impôt sur le revenu

140

Le 1er alinéa de l'article L169 du LPF dispose que le droit de reprise de l'administration au regard de l'impôt sur le revenu, de l'impôt sur les sociétés et des taxes assimilées peut s'exercer jusqu'à l'expiration de la troisième année suivant celle au titre de laquelle l'imposition est due. Aucune disposition ne prévoit que ce délai n'est pas applicable en cas de décès.

Aux termes de l'article L172 du LPF, le délai de reprise est prorogé dans certains cas lorsque des omissions ou insuffisances sont constatées à la suite de l'ouverture de la succession.

Il est à remarquer que ce délai spécial n'est susceptible de trouver son application que lorsque les insuffisances ou les omissions reposent sur des faits dont l'administration n'avait pas déjà connaissance avant l'ouverture de la succession (CE, arrêt du 24 octobre 1973, req. n° 79260 et req. n° 79468).

150

L'administration peut donc rectifier :

- les déclarations d'impôt sur le revenu d'un contribuable décédé jusqu'au 31 décembre de la troisième année suivant celle au titre de laquelle l'imposition est due (LPF, art. L 169, 1er alinéa) ;

- les déclarations d'impôt sur le revenu de l'année du décès et des quatre années antérieures jusqu'au 31 décembre de la deuxième année suivant celle de la déclaration de succession ou, si aucune déclaration de succession n'a été faite, celle du paiement par les héritiers des droits de mutation par décès (LPF, art. L172).

Le délai spécial de prescription prévu par l'article L172 du LPF ne s'applique qu'à la réparation des omissions ou insuffisances qui sont venues à la connaissance de l'administration par l'effet de l'ouverture de la succession.

Il a toutefois été jugé par le Conseil d'État que toute omission ou insuffisance constatée à la suite de l'ouverture d'une succession peut être réparée dans le délai spécial, quelles que soient les modalités selon lesquelles cette constatation a été effectuée et alors même que celle-ci aurait été provoquée par les héritiers postérieurement à la déclaration de succession (CE, arrêt du 7 novembre 1938, req. n° 59748, RO, p. 483).

Lorsqu'une déclaration de succession a été souscrite, la date à prendre en considération pour déterminer le point de départ du délai spécial de reprise est celle de l'enregistrement de la déclaration de succession et non celle de sa rédaction (CE, arrêt du 10 juillet 1939, req. n° 66290, RO p. 406).

Lorsqu'une succession a donné lieu au dépôt de plusieurs déclarations successives, on retient, comme point de départ du délai, la date du dépôt de la déclaration régulière portant sur l'ensemble de l'actif successoral et non celle du dépôt de la déclaration provisoire (CE, arrêt du 5 juin 1930, req. n° 98838, RO, p. 777).

Si cette déclaration générale est elle-même suivie de déclarations complémentaires, souscrites en vue de réparer l'omission de biens successoraux, chacune de ces déclarations ouvre un nouveau délai pour l'imposition des revenus afférents aux biens qui y sont spécialement énoncés.

À défaut de déclaration, enfin, c'est la date du paiement des droits de mutation par décès qui détermine le point de départ de la prescription spéciale. Toutefois, le versement d'un simple acompte à valoir sur les droits ne fait pas courir ladite prescription (CE, arrêt du 19 février 1932, req. n° 2865, RO, p. 645).

4. Crédit d'impôt recherche

160

Les règles de prescription applicables au crédit d'impôt recherche de l'article 244 quater B du CGI sont détaillées dans le BOI-BIC-RICI-10-10-60-II (CGI, art. L172 G du LPF).

5. Caducité de l'exonération conditionnelle des plus-values de cession des débits de boisson reconvertis

170

Le paragraphe 1 de l'article 41 bis du CGI exonère, sous certaines conditions, la plus-value constatée à l'occasion de la cession des éléments corporels et incorporels d'un débit de boissons auquel est attachée une licence de 3e ou de 4e catégorie lorsque le cessionnaire s'engage dans l'acte de cession, soit de le convertir en débit de 1ère ou de 2ème catégorie dans un délai de six mois maximum, soit d'entreprendre, dans le même délai, une profession différente dans les mêmes locaux.

Cette exonération est supprimée si la reconversion n'est pas réalisée dans les délais fixés ou si la transformation d'un débit de boissons est effectuée à la suite d'une condamnation ou transaction définitive pour infraction à la législation des boissons ou des débits de boissons, commise par le cessionnaire dans le délai de trois ans à compter de la mutation et à l'occasion de l'exploitation du débit cédé.

La plus-value est alors rattachée aux résultats de l'exploitation du cédant, mais le complément de droits qui en résulte est recouvré à l'encontre du seul cessionnaire. Pour plus de détails sur cette exonération conditionnelle, on se reportera en tant que de besoin au BOI-BIC-PVMV. En vertu du paragraphe 2 de l'article susvisé, ce complément de droits peut, sans préjudice du délai de reprise fixé par le 1er alinéa de l'article L169 du LPF, être mis en recouvrement jusqu'au 31 décembre de l'année suivant celle de la condamnation ou transaction définitive.

D. Cas d'inopposabilité de la prescription à l'exercice du droit de vérification de l'administration

180

L'expiration des délais de reprise ne met pas obstacle à l'exercice du droit de vérification de l'administration à l'égard de périodes prescrites mais dont les opérations ont une incidence sur les résultats d'une période ultérieure, non couverte par la prescription.

Cette règle trouve à s'appliquer notamment dans les cas suivants :

- déficits antérieurs reportables ;

- reports en arrière des déficits ;

- déficit d'ensemble ou moins-value nette à long terme d'ensemble subis par un groupe mentionné à l' article 223 A du CGI.

Préalablement à l'examen de chacun de ces cas, il est fait observer que, dans aucun d'eux, il n'est porté atteinte au principe de la prescription, les reprises d'imposition n'étant effectuées, le cas échéant, qu'au titre d'années non prescrites.

1. Déficits antérieurs reportables

190

L'administration est fondée non seulement à remettre en cause le déficit d'un exercice atteint par la prescription lorsque ce déficit, reporté sur les années suivantes, a influencé les résultats d'exercices non prescrits mais elle peut, en outre, vérifier les résultats des exercices suivants, même bénéficiaires, et encore qu'ils seraient eux-mêmes couverts par la prescription, dès lors que, les bénéfices n'ayant pas totalement absorbé le déficit initial, ces exercices ont présenté sur le plan fiscal un solde déficitaire.

Mais, bien entendu, aucune imposition ne saurait, sans porter atteinte au principe de la prescription, être établie au titre desdits exercices (CE, arrêt des 25 novembre 1966, req. n° 63522, RO, p. 280 ; 20 décembre 1967, req. n° 70225, et 6 février 1985, n° 43638).

Les principes ainsi posés concernent aussi bien l'impôt sur les sociétés que l'impôt sur le revenu.

C'est ainsi qu'il a été jugé que, lorsqu'en application de l'article 156-I du CGI, un contribuable entend imputer sur ses revenus d'une année déterminée un solde déficitaire déclaré par lui au titre d'une année antérieure pour l'établissement de l'impôt sur le revenu, l'administration est en droit de contrôler l'existence et le montant du déficit reportable alors même que les années au cours desquelles se serait produit ledit déficit seraient couvertes par la prescription (CE, arrêt du 27 février 1970, req. n° 76494).

2. Report en arrière des déficits

200

Pour l'application de l'article 220 quinquies du CGI, l'administration est fondée à vérifier l'existence et la quotité de la créance et à en rectifier le montant, même si l'option pour le report en arrière du déficit correspondant a été exercée au titre d'un exercice prescrit (LPF, art. L171 A).

Ainsi, nonobstant l'expiration du délai de reprise, l'administration dispose du droit de contrôler :

- la validité de l'option pour le report en arrière des déficits ;

- les éléments constitutifs de la créance et, notamment, les résultats des exercices dont le déficit est reporté en arrière, ainsi que les éléments du calcul de l'impôt sur les sociétés des exercices sur lesquels le déficit est reporté.

Lorsque les éléments de calcul de la créance doivent être recherchés dans les résultats des exercices prescrits, le contrôle ne peut, bien entendu, se traduire que par une réduction du montant de la créance et non pas par une rectification des bases du calcul de l'impôt sur les sociétés dû au titre de ces exercices. La réduction du montant de la créance entraîne :

- l'établissement de droits supplémentaires dans la mesure où la créance a été utilisée pour le paiement de l'impôt sur les sociétés ;

- le reversement des sommes au comptable de la direction des finances publiques (DGFIP) dans la mesure où la créance a été remboursée à tort. Ce reversement procède de l'émission d'un avis de mise en recouvrement. Pour effectuer les contrôles l'administration doit observer la procédure contradictoire.

3. Déficit d'ensemble ou moins-value nette à long terme d'ensemble subis par un groupe

210

Si le déficit d'ensemble ou la moins-value nette à long terme d'ensemble subis par un groupe mentionné à l'article 223 A du CGI sont imputés dans les conditions prévues aux articles 223 C du CGI et 223 D du CGI sur le résultat d'ensemble ou la plus-value nette à long terme d'ensemble réalisés au titre de l'un des exercices clos au cours de la période non prescrite mentionnée au 1er alinéa de l'article L169 du LPF, les résultats et les plus-values ou moins-values nettes à long terme réalisés par les sociétés de ce groupe et qui ont concouru à la détermination de ce déficit ou de cette moins-value peuvent être remis en cause à hauteur du montant du déficit ou de la moins-value ainsi imputés, (LPF, art. L169, 7ème et 8ème alinéa).

Si le groupe a cessé d'exister, les règles définies ci-dessus demeurent applicables au déficit ou à la moins-value nette à long terme définis au cinquième alinéa de l'article 223 S du CGI.

a. Principes

220

Le droit de reprise de l'administration au regard de l'impôt sur les sociétés et des taxes assimilées peut s'exercer jusqu'à l'expiration de la troisième année suivant celle au titre de laquelle l'imposition est due (premier alinéa de l'article L169 du LPF).

Par ailleurs, les dispositions de l'article 209-I du CGI assimilent le déficit antérieur reporté sur un exercice ultérieur, à une charge de l'exercice d'imputation (cf. BOI-IS-DEF-10-20-IV-B).

L'administration est donc fondée à remettre en cause le déficit d'un exercice atteint par la prescription lorsque ce déficit, reporté sur les années suivantes, a influencé les résultats d'exercices non prescrits. Elle peut en outre vérifier les résultats des exercices suivants, même bénéficiaires et eux-mêmes couverts par la prescription, dès lors que les bénéfices n'ayant pas totalement absorbé le déficit initial, ces exercices ont présenté sur le plan fiscal un solde déficitaire (cf. I-D-2). Bien entendu, aucune imposition ne peut être établie au titre des exercices prescrits.

Les septième et huitième alinéas de l'article L169 du LPF précisent les conditions d'application de ces principes pour les groupes relevant du régime mentionné aux articles 223 A et suivants du CGI.

b. Application

1° Computation du délai de reprise

230

Dans le régime de groupe, l'administration ne peut effectuer un rappel en matière d'impôt sur les sociétés qu'à l'encontre de la société-mère en sa qualité de redevable de cet impôt pour le groupe.

Ce droit s'exerce dans le cadre du délai prévu au premier alinéa de l'article L 169 du LPF, qui s'apprécie en fonction de l'année au titre de laquelle l'impôt sur les sociétés est dû par le groupe.

2° Mise en œuvre du droit de contrôle

a° Contrôle du déficit ou de la moins-value nette à long terme d'ensemble reportés par le groupe

240

Les déficits d'ensemble ou les moins-values nettes à long terme d'ensemble subis par le groupe sont imputables :

- sur les résultats d'ensemble bénéficiaires ou les plus-values nettes à long terme d'ensemble des exercices ultérieurs, dans les conditions prévues aux articles 223 C du CGI et 223 D du CGI ;

- sur les résultats bénéficiaires ou sur les plus-values nettes à long terme de l'ancienne société-mère, lorsque le groupe a cessé d'exister, dans les conditions prévues à l'article 223 S du CGI.

L'administration est en droit d'examiner les écritures se rapportant à un déficit d'ensemble ou à une moins-value nette à long terme d'ensemble réalisés en période prescrite, dès lors que ce déficit ou cette moins-value sont reportés ou imputés par le groupe (ou par l'ancienne société-mère si le groupe a cessé d'exister) sur le résultat d'ensemble de l'un des exercices non prescrit.

b° Contrôle des résultats des sociétés membres concourant à la détermination du déficit ou de la moins-value nette à long terme d'ensemble reportés par le groupe sur la période non prescrite

250

L'administration peut, sur le fondement du septième alinéa de l'article L169 du LPF, contrôler les résultats bénéficiaires ou déficitaires ainsi que les plus-values ou moins-values nettes à long terme, réalisés au cours de la période prescrite par les sociétés membres d'un groupe, dès lors qu'ils ont concouru à la détermination d'un déficit d'ensemble ou d'une moins-value nette à long terme d'ensemble, reportés ou imputés par le groupe (ou par l'ancienne société-mère si le groupe a cessé d'exister) sur la période non prescrite.

Ce contrôle s'effectue dans le cadre de procédures engagées à l'égard de ces sociétés et suivies avec chacune d'entre-elles (cf. BOI-CF-IOR-60-30).

3° Portée du droit de reprise

260

Les rehaussements notifiés au groupe ou aux sociétés membres au titre d'exercices prescrits ne peuvent avoir pour effet de majorer le résultat d'ensemble du groupe d'un montant supérieur au déficit d'ensemble de l'exercice prescrit reporté ou imputé sur les exercices non prescrits.

II. Impôts directs et taxes assimilées recouvrés par les comptables des finances publiques

A. Retenues à la source

1. Retenues à la source sur les revenus de capitaux mobiliers

270

Conformément aux dispositions de l'article L169 A du LPF, les erreurs commises dans le calcul des acomptes, du solde de liquidation, des majorations, les omissions totales ou partielles constatées dans l'assiette de la retenue à la source afférente aux revenus des valeurs mobilières peuvent être réparées jusqu'à l'expiration de la troisième année suivant celle au cours de laquelle les versements étaient exigibles.

280

Le point de départ de ce délai est déterminé par la date légale d'exigibilité des versements à effectuer au service des impôts. Cette date ne doit être confondue ni avec celle du fait générateur de l'impôt, ni avec celle jusqu'à laquelle les droits peuvent être acquittés sans pénalité.

Le délai de reprise durant lequel l'administration peut émettre un avis de mise en recouvrement s'applique aux diverses retenues à la source sur :

- les bénéfices réalisés par les sociétés étrangères exerçant une activité en France, et distribués ou réputés distribués à des personnes n'ayant ni leur domicile fiscal, ni leur siège social en France (CGI, art. 115 quinquies) ;

- les produits des obligations, effets publics et emprunts négociables émis avant le 1er janvier 1987 (CGI, art. 119 bis-1) ;

- les produits des actions ou parts sociales et revenus assimilés distribués à des personnes n'ayant ni leur domicile ni leur siège social en France ou lorsqu'ils sont payés hors de France (CGI, art. 119 bis-2) ;

- les intérêts et produits des bons de caisse (CGI, art. 1678 bis).

2. Retenues à la source sur certaines sommes payées à des personnes domiciliées ou établies hors de France

290

Les traitements, salaires, pensions et rentes viagères, de source française, servis à des personnes qui ne sont pas fiscalement domiciliées en France donnent lieu à l'application d'une retenue à la source (CGI, art 182 A).

Par ailleurs, aux termes de l'article 182 B du CGI, donnent lieu à l'application d'une retenue à la source lorsqu'ils sont payés par un débiteur établi en France à des personnes ou des sociétés, relevant de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés, qui n'ont pas dans ce pays d'installation professionnelle permanente :

- les sommes versées en rémunération d'une activité déployée en France dans l'exercice de l'une des professions mentionnées à l'article 92 du CGI ;

- les produits définis à l'article 92 du CGI et perçus par les inventeurs ou au titre de droits d'auteur, ceux perçus par les obtenteurs de nouvelles variétés végétales au sens des articles L623-1 du code de la propriété intellectuelle à L623-35 du code de la propriété intellectuelle, ainsi que tous produits tirés de la propriété industrielle ou commerciale et de droits assimilés ;

- les sommes payées en rémunération des prestations de toute nature fournies ou utilisées en France ;

- les sommes, y compris les salaires correspondant à des prestations sportives fournies ou utilisées en France, nonobstant les dispositions de l'article 182 A du CGI.

À défaut d'autres précisions, le délai de reprise prévu au 1er alinéa de l'article L169 du LPF est applicable à ces retenues, c'est-à-dire que les omissions ou erreurs les affectant peuvent être réparées jusqu'à l'expiration de la troisième année suivant celle au cours de laquelle elles doivent être versées au comptable de la DGFIP.

3. Retenue à la source sur les rémunérations versées aux auteurs, artistes et sportifs domiciliés fiscalement en France

300

Les salaires, droits d'auteur et rémunérations versés aux sportifs, artistes du spectacle, auteurs des œuvres de l'esprit ainsi qu'aux interprètes de ces œuvres qui ont leur domicile fiscal en France par les personnes passibles de l'impôt sur les sociétés ou de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux ainsi que les personnes morales de droit public et les sociétés civiles de perception et de répartition des droits d'auteur et des droits des artistes interprètes font l'objet, sur demande du bénéficiaire, d'une retenue égale à 15 % de leur montant brut (CGI, art. 182 C).

Cette retenue s'impute sur l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année au cours de laquelle elle a été opérée.

À défaut d'autres précisions, le délai de reprise prévu au 1er alinéa de l'article L169 du LPF est également applicable à cette retenue.

B. Taxes et prélèvements divers

310

Le délai de reprise triennal prévu au 1er alinéa de l'article L169 du LPF vise également les impôts directs recouvrés par les comptables de la DGFIP qui sont :

- soit mentionnés à l'article L169 A du LPF ;

- soit établis et recouvrés selon les modalités, garanties et sanctions prévues pour la retenue à la source de l'article 119 bis-1 du CGI.

Il s'agit notamment :

- de la taxe sur les salaires (CGI, art. 231) ;

- du prélèvement sur les produits de placement à revenu fixe prévu par l'article 125 A du CGI et des prélèvements sociaux sur les revenus de placement (CSG, CRDS, prélèvement social de 2 % et contribution additionnelle au prélèvement social) ;

- du prélèvement sur les revenus distribués par les sociétés passibles de l'IS (CGI, art. 117 quater) ;

- du prélèvement d'office sur les bons anonymes prévu à l'article 990 A du CGI.

C. Prélèvement sur les plus-values et profits immobiliers

320

Le délai de reprise de trois ans prévu au 1er alinéa de l'article L169 du LPF s'applique également au prélèvement sur les plus-values réalisées par les contribuables qui ont leur domicile fiscal hors de France, à l'occasion de la cession d'immeubles ou de biens assimilés sis en France (CGI, art. 244 bis A ; cf. BOI-RFPI-PVINR).

D. Autres impôts directs recouvrés par les comptables de la DGFIP selon les mêmes modalités que les taxes sur le chiffre d'affaires

330

Le délai de reprise de trois ans prévu au 1er alinéa de l'article L176 du LPF s'applique :

- à la taxe d'apprentissage (CGI, art. 224 et suivants) ;

- au versement prévu à l'article 235 ter C du CGI dans le cadre de la participation des employeurs au développement de la formation professionnelle continue ;

- au prélèvement spécial sur les films à caractère pornographique ou d'incitation à la violence (CGI, art. 1605 sexies) ;

- au prélèvement spécial sur les représentations théâtrales à caractère pornographique (CGI, art. 235 ter M).

E. Contribution à l'audiovisuel public

340

Pour la contribution à l'audiovisuel public, l'article L172 F du LPF dispose que le droit de reprise de l'administration s'exerce jusqu'à la fin de la troisième année suivant celle au cours de laquelle la contribution à l'audiovisuel public est due. Toutefois l'article 1605 bis-7° du CGI précise que la contribution à l'audiovisuel public est contrôlée comme en matière de taxe d'habitation.

Par conséquent, selon l'origine du rehaussement, la contribution à l'audiovisuel public peut faire l'objet de trois délais de reprise différents.

1. Rehaussement de la contribution à l'audiovisuel public en tant que conséquence d'un rehaussement de taxe d'habitation

Deux délais peuvent s'appliquer lorsque le rehaussement de la contribution à l'audiovisuel public est la conséquence d'un rehaussement de taxe d'habitation :

- le délai de droit commun de la taxe d'habitation prévu à l'article L173, 1er alinéa du LPF (soit jusqu'au 31 décembre N+1). Cela vise le plus souvent le cas du redevable non imposé dans le rôle ;

- le délai spécifique en cas de rappel suite à rehaussement du revenu fiscal de référence prévu à l'article L173, 2ème alinéa du LPF (soit jusqu'au 31 décembre N+2). Cela vise la remise en cause du dégrèvement de la contribution à l'audiovisuel public suite à rehaussement du revenu.

2. Rehaussement de la contribution à l'audiovisuel public en tant que tel

Le délai de trois ans prévu à l'article L172 F du LPF (soit jusqu'au 31 décembre N+3) s'applique aux contrôles de la DGFIP concernant la détention d'un téléviseur.

Les différentes situations sont présentes dans le tableau suivant :

Les différentes situations d'application du délai de reprise en matière de contribution à l'audiovisuel public

Origine du rehaussement	Exemple	Délai de reprise
Taxe d'habitation	1) Absence d'inscription du redevable au rôle TH 2) Modification du revenu fiscal de référence, du nombre de parts IR	1) 31/12/N+1 (LPF, art. L173, 1er alinéa) 2) 31/12/N+2 (LPF, art. L173, 2ème alinéa)
Détention d'un téléviseur	Suite au contrôle effectué par la DGFIP lorsque le contribuable a déclaré ne pas détenir de téléviseur	31/12/N+3 (LPF, art. L172 F)