RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-CF-PGR-10-30-20150304
Date de publication : 04/03/2015
Date de fin de publication : 07/10/2015

CF - Prescription du droit de reprise de l'administration - Délais de reprise en matière de taxes sur le chiffre d'affaires et taxes assimilées et d'impôts directs locaux

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 3 : Délais de reprise en matière de taxes sur le chiffre d'affaires et taxes assimilées et d'impôts directs locaux

Sommaire :

I. Délai de reprise en matière de taxes sur le chiffre d'affaires et taxes assimilées
A. Délai général de reprise
1. Étendue du délai
2. Exception
3. Taxes concernées
4. Dérogation
B. Prorogations du délai de reprise
C. Inopposabilité de la prescription pour la rectification du crédit de taxes déductibles
II. Délais de reprise en matière d'impôts directs locaux
A. Taxe d'habitation, taxes foncières et taxes assimilées
1. Délai général de reprise
2. Délai spécial de reprise
a. Champ d'application du dispositif
1° Impositions concernées
2° Rectifications susceptibles d'ouvrir le délai spécial de reprise de trois ans
3° Revenu fiscal de référence.
a° Nombre de personnes à charge
b° Quotient familial
4° Allégements dépendant du revenu imposable ou de la situation familiale du contribuable susceptibles d'être rectifiés dans le cadre du délai de reprise de trois ans
b. Conditions de mise en œuvre du délai spécial de reprise
1° Condition d'application
2° Calcul du délai de reprise
3. Dispositions spéciales applicables en cas de réparation des insuffisances d'évaluation résultant du défaut ou de l'inexactitude de déclarations
B. Cotisation foncière des entreprises et cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises

1. Principes
2. Prorogations du délai de reprise

I. Délai de reprise en matière de taxes sur le chiffre d'affaires et taxes assimilées

A. Délai général de reprise

1. Étendue du délai

1

Le 1er alinéa de l'article L.176 du Livre des Procédures Fiscales (LPF) prévoit que, pour les taxes sur le chiffre d'affaires, le droit de reprise de l'administration s'exerce jusqu'à la fin de la troisième année suivant celle au cours de laquelle la taxe est devenue exigible conformément aux dispositions du 2 de l'article 269 du code général des impôts (CGI).

10

Dans le cas où l'exercice ne correspond pas à une année civile, le délai part du début de la première période sur laquelle s'exerce le droit de reprise en matière d'impôt sur le revenu et d'impôt sur les sociétés et s'achève le 31 décembre de la troisième année suivant celle au cours de laquelle se termine cette période.

20

En outre, il convient de noter que la période vérifiée sera généralement plus longue pour les taxes sur le chiffre d'affaires que pour les impôts sur les revenus. Pour ceux-ci, en effet, la vérification comptable doit s'arrêter à la clôture du plus récent exercice pour lequel a expiré le délai de déclaration des résultats. Pour les taxes sur le chiffre d'affaires, par contre, le contrôle peut pratiquement s'étendre jusqu'au dernier mois écoulé à la date dudit contrôle.

2. Exception

30

Par exception aux dispositions du premier alinéa de l'article L.176 du LPF, le droit de reprise de l'administration s'exerce jusqu'à la fin de la deuxième année qui suit celle au titre de laquelle la taxe est devenue exigible conformément au 2 de l'article 269 du CGI pour les contribuables dont les revenus bénéficient des dispositions du deuxième alinéa de l'article L.169 du LPF et pour les périodes pour lesquelles 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 contribuables pour lesquels des pénalités autres que les intérêts de retard auront été appliquées sur les périodes d'imposition non prescrites visées au 2ème alinéa de l'article L.176 du LPF, dans sa rédaction applicable avant le 1er janvier 2015.

35

L'article 80 de la loi n° 2014-1654 du 29 décembre 2014 de finances pour 2015 a supprimé ces dispositions et rétabli le délai de reprise de droit commun pour les adhérents d'un centre de gestion agréé ou d'une association agréée.

L'allongement du délai de reprise s'applique aux délais de reprise venant à expiration à compter du 1er janvier 2015.

Conformément aux principes en la matière, l'allongement des délais de reprise ne peut, en effet, remettre en cause des prescriptions acquises lors de son entrée en vigueur.

Dans ces conditions, pour les contribuables adhérents d'un organisme agréé, la prescription demeure acquise au titre de la TVA relative à un exercice clos au cours de l'année 2012 lorsque les conditions prévues dans l'ancien dispositif sont réunies.

En revanche, pour les contribuables adhérents d'un organisme agréé, le délai de reprise de droit commun est applicable dès 2015 à la TVA relative aux exercices clos à compter du 1er janvier 2013.

3. Taxes concernées

40

Le délai de prescription visé au 1er alinéa de l'article L.176 du LPF s'applique à la TVA (y compris la TVA applicable en matière immobilière), aux taxes spéciales sur le chiffre d'affaires et taxes assimilées ainsi qu'aux taxes parafiscales recouvrées comme en matière de taxes sur le chiffre d'affaires.

50

En ce qui concerne les opérations portant sur les logements locatifs sociaux et soumises au taux réduit de la TVA en application des 2 à 12 du I de l'article 278 sexies du CGI, le droit de reprise de l'administration s'exerce jusqu'à la fin de la troisième année suivant celle au cours de laquelle les conditions auxquelles est subordonné l'octroi du taux réduit ont cessé d'être remplies (LPF, art. L.176, dernier alinéa).

60

Par ailleurs, ce délai est applicable :

- à la taxe sur les métaux précieux prévue à l'article 150 VI du CGI ;

- à la taxe sur les excédents des provisions des entreprises d'assurance (CGI, art. 235 ter X) ;

- à la taxe d'apprentissage qui est recouvrée selon les mêmes modalités que les taxes sur le chiffre d'affaires (CGI, art. 1678 quinquies, I) ;

- 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, ce versement étant également recouvré comme en matière de taxes sur le chiffre d'affaires (LPF, art. L.172 A) ;

- au prélèvement spécial sur les films à caractère pornographique ou d'incitation à la violence (CGI, art. 1605 sexies) et sur les représentations théâtrales à caractère pornographique (CGI, art. 235 ter M) à compter de l'entrée en vigueur du 9° du XVIII de l'article 20 de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013. Antérieurement, l'alignement du délai de reprise applicable au prélèvement spécial sur celui prévu en matière de TVA résultait de l'article L.172 B du LPF et de l'article R.*172 B-1 du LPF;

- à l'imposition forfaitaire sur les pylônes (CGI, art. 1519 A) à compter de l'entrée en vigueur du 7° du XVIII de l'article 20 de la loi n° 2013-1279 de finances rectificative pour 2013. Antérieurement le délai de reprise s'exerçait conformément à l'article L.178 du LPF en matière de contributions indirectes.

4. Dérogation

70

Cette dérogation à la règle fixée par l'article L.51 du LPF qui interdit de renouveler, pour les mêmes impôts et la même période, une vérification de comptabilité déjà effectuée, n'a qu'une portée limitée.

Elle a en effet pour objet de permettre à l'administration, à l'occasion de chaque vérification, d'une part, de contrôler la période de l'exercice en cours qui s'est écoulée depuis la clôture du précédent exercice jusqu'à la date du contrôle et, d'autre part, de reprendre lors de la vérification suivante le contrôle de cette même période avec celui de l'exercice auquel elle se rattache.

B. Prorogations du délai de reprise

80

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

- d'agissements frauduleux (LPF, art. L.187, BOI-CF-PGR-10-50) ;

- de recours à l'assistance administrative internationale (LPF, art. L.188 A, BOI-CF-PGR-10-60) ;

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

- d'activités occultes et de flagrance fiscale (LPF, art. L.176, 2° alinéa, BOI-CF-PGR-10-70).

C. Inopposabilité de la prescription pour la rectification du crédit de taxes déductibles

90

En application de l'article L.177 du LPF, la prescription de l'action de l'administration ne fait pas échec à l'obligation, pour les assujettis à la TVA, de justifier, par la présentation de documents établis antérieurement à la période non prescrite, le montant de la taxe déductible dont ils demandent à bénéficier à l'ouverture de cette période.

L'administration a ainsi le droit de vérifier et de rectifier le reliquat de taxes déductibles ou « crédit d'impôt », bien qu'il ait son origine dans une période couverte par la prescription.

Le report à ce titre d'une somme erronée entraînerait, en effet, l'irrégularité de la première déclaration mensuelle vérifiée dans les délais normaux de prescription.

> *Il a été jugé que l'administration est fondée à contester la validité d'un crédit de taxes déductibles imputé sur les droits dus au cours de la période vérifiée (CE, arrêt du 6 mars 1981, n° 19337).*

Les dispositions de l'article L.176 du LPF ont pour seul objet de soumettre le droit de reprise de l'administration à une condition de délai. Elles ne s'opposent pas à la reprise de droits qui sont dus au titre de la période non prescrite et qui ont été éludés par l'imputation d'un crédit de taxe constitué durant la période prescrite à l'aide de taxes qui n'étaient pas déductibles.

II. Délais de reprise en matière d'impôts directs locaux

A. Taxe d'habitation, taxes foncières et taxes assimilées

1. Délai général de reprise

100

Aux termes de l'article L.173 du LPF, pour les impôts directs perçus au profit des collectivités locales et les taxes perçues sur les mêmes bases au profit de divers organismes, à l'exception de la cotisation foncière des entreprises, de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises et de leurs taxes additionnelles, le droit de reprise de l'administration des impôts s'exerce jusqu'à la fin de l'année suivant celle au titre de laquelle l'imposition est due.

Le droit de reprise de l'administration peut s'exercer au regard de la généralité des impôts directs locaux et de leurs taxes annexes (en ce qui concerne la cotisation foncière des entreprises et la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises , voir II-B § 240 et suivants).

C'est ainsi qu'en matière de taxes foncières et de taxe d'habitation, l'article 1416 du CGI prévoit que, lorsqu'il n'y a pas lieu à l'établissement de rôles particuliers, les contribuables omis ou insuffisamment imposés au rôle primitif sont inscrits dans un rôle supplémentaire qui peut être mis en recouvrement au plus tard le 31 décembre de l'année suivant celle de l'imposition.

La possibilité d'établir des rôles supplémentaires est aussi expressément prévue par l'article 1526 du CGI en matière de taxe d'enlèvement des ordures ménagères.

2. Délai spécial de reprise

110

Aux termes du second alinéa de l'article L.173 du LPF lorsque le revenu fiscal de référence ou le nombre de personnes à charge ou encore le quotient familial à raison desquels le contribuable a bénéficié d'une exonération, d'un dégrèvement ou d'un abattement, en application des articles 1391 du CGI, 1391 B du CGI, 1391 B bis du CGI, 1414 du CGI, 1414 A du CGI, 1414 B du CGI et des 1et 3 du II de l'article 1411 du CGI, fait ultérieurement l'objet d'une rectification, l'imposition correspondant au montant de l'exonération, du dégrèvement ou de l'abattement accordés à tort est établie et mise en recouvrement dans le délai fixé en matière d'impôt sur le revenu au premier alinéa de l'article L.169 du LPF.

a. Champ d'application du dispositif

1° Impositions concernées

120

L'article L.173 du LPF vise les impôts directs perçus au profit des collectivités locales et les taxes perçues sur les mêmes bases au profit de divers organismes, à l'exception cependant de la taxe professionnelle, de la cotisation foncière des entreprises, de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises et de leurs taxes additionnelles.

Eu égard aux dispositifs d'exonération, de dégrèvements, d'abattement ou de plafonnement listés au deuxième alinéa dudit article, le délai spécial de reprise de trois ans qu'il institue doit donc être considéré comme s'appliquant exclusivement à la taxe foncière sur les propriétés bâties, taxe d'habitation et contribution à l'audiovisuel public.

2° Rectifications susceptibles d'ouvrir le délai spécial de reprise de trois ans

130

Le délai dérogatoire de reprise s'applique aux rectifications liées à la composition du foyer fiscal, qu'il s'agisse du nombre de personnes à charge ou du quotient familial.

Exemple : En pratique, il permet de reprendre des allégements octroyés à tort :

- en cas de déclaration erronée des personnes à charge (en particulier dans les années suivant un divorce ou une rupture de PACS) ;

- en cas de retrait ou de non-obtention des cartes justificatives entraînant l'octroi de fractions de part supplémentaires (carte d'invalidité, carte du combattant, carte de bénéficiaire de l'allocation adulte handicapé, etc.).

3° Revenu fiscal de référence.

140

Le revenu fiscal de référence, défini au IV de l'article 1417 du CGI s'entend du montant net imposable des revenus du foyer fiscal du redevable (y compris les plus-values) retenus pour l'établissement de l'impôt sur le revenu au titre de l'année précédente :

- majorés, le cas échéant, de certains revenus (revenus soumis à prélèvement libératoire, notamment) et de certaines charges déductibles,

- et pris après application des règles de quotient familial.

Lorsque les éléments servant à la détermination du revenu fiscal de référence sont remis en cause, l'administration dispose du délai triennal de reprise pour procéder aux rectifications qui en résultent en matière de taxe foncière sur les propriétés bâties, de taxe d'habitation et de contribution à l'audiovisuel public.

a° Nombre de personnes à charge

150

La modification du nombre de personnes à charge permet de procéder aux rectifications correspondantes en matière de taxe foncière, de taxe d'habitation et, le cas échéant, de contribution à l'audiovisuel public, dans le délai triennal de reprise prévu au second alinéa de l'article L.173 du LPF.

b° Quotient familial

160

Les modifications du quotient familial résultant de l'obtention ou de la perte d'une demi-part ou d'une part impactent directement la condition de ressources, sans emporter pour autant une rectification du revenu imposable. De telles modifications peuvent entraîner la perte ou la diminution d'un allégement de taxe foncière ou de taxe d'habitation. Cet allègement peut être rectifié dans le délai triennal de reprise prévu au second alinéa de l'article L.173 du LPF .

4° Allégements dépendant du revenu imposable ou de la situation familiale du contribuable susceptibles d'être rectifiés dans le cadre du délai de reprise de trois ans

170

Sont concernées par l'extension du délai de reprise les remises en cause :

- de l'exonération de taxe foncière sur les propriétés bâties en faveur des personnes de condition modeste âgées de plus de 75 ans, pour l'immeuble habité exclusivement par elles (CGI, art. 1391) ;

- de l'exonération de taxe d'habitation en faveur des personnes de condition modeste, âgées de plus de 60 ans, veufs ou veuves, invalides ou bénéficiaires de certaines allocations sociales (CGI, art. 1414) ;

- de l'abattement facultatif de taxe d'habitation en faveur des personnes disposant de revenus modestes (CGI, art. 1411, II-3) ; du dégrèvement résultant du plafonnement de la taxe d'habitation en fonction du revenu (CGI, art. 1414 A).

- le dégrèvement d'office de 100 € de taxe foncière sur les propriétés bâties en faveur des personnes de condition modeste de plus de 65 ans (CGI, art. 1391 B) ;

- l'abattement obligatoire pour charges de famille (et sa majoration facultative) en matière de taxe d'habitation (CGI, art. 1411, II-1) ;

- les exonérations et dégrèvements de taxe foncière sur les propriétés bâties et de taxe d'habitation maintenus au profit des personnes hébergées durablement dans une maison de retraite ou un établissement de soins de longue durée (CGI, art. 1391 B bis et CGI, art. 1414 B).

180

Le 7° de l'article 1605 bis du CGI aligne par ailleurs les modalités de contrôle de la contribution à l'audiovisuel public sur celles prévues en matière de taxe d'habitation, à laquelle elle est adossée.

Dès lors que la rectification de sa situation à l'impôt sur le revenu conduit à faire perdre à un contribuable le bénéfice d'une exonération ou d'un dégrèvement lui ayant ouvert droit, sur le fondement du 2° de l'article 1605 bis du CGI, à un dégrèvement de la contribution à l'audiovisuel public, ladite contribution pourra donc lui être reprise dans le même délai de trois ans applicable en principal, en matière de taxe d'habitation.

b. Conditions de mise en œuvre du délai spécial de reprise

1° Condition d'application

190

Conformément au second alinéa de l'article L.173 du LPF, l'application du délai de reprise de trois ans en matière de taxe foncière sur les propriétés bâties et de taxe d'habitation s'applique indépendamment du fait que la rectification envisagée sur le revenu imposable n'a aucune incidence sur le montant de cet impôt (cas notamment des contribuables demeurant non imposables).

2° Calcul du délai de reprise

200

Les allègements de taxe foncière sur les propriétés bâties, de taxe d'habitation et de contribution à l'audiovisuel public dépendant du revenu imposable ou de la composition du foyer fiscal peuvent être remis en cause dans le délai de reprise applicable en matière d'impôt sur le revenu.

Pour ces impositions locales, le délai de prescription expire donc en principe le 31 décembre de la seconde année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due.

Exemple : Un contribuable a bénéficié de l'abattement pour charge de famille pour son imposition à la taxe d'habitation due au titre de l'année N+1, compte tenu du niveau de son revenu de référence N. Il fait ultérieurement l'objet d'une rectification de son quotient familial de l'année N sans rappel d'impôt sur le revenu.

Le délai de reprise de l'impôt sur le revenu expire le 31 décembre de la troisième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due, soit le 31 décembre N+3.

Le droit de reprise en matière de taxe d'habitation pourra être exercé dans ce même délai, soit jusqu'au 31 décembre N+3. Le délai de reprise expire donc à la fin de la deuxième année qui suit celle au titre de laquelle la taxe d'habitation est due.

3. Dispositions spéciales applicables en cas de réparation des insuffisances d'évaluation résultant du défaut ou de l'inexactitude de déclarations

210

Conformément aux dispositions du I de l'article 1502 du CGI, les redevables de la taxe foncière ou, à défaut, de la taxe d'habitation ou d'une taxe annexe établie sur la même base, sont tenus de souscrire des déclarations pour chaque révision des évaluations des propriétés bâties.

De même, en vertu du I de l'article 1406 du CGI, les constructions nouvelles, ainsi que les changements de consistance ou d'affectation des propriétés bâties et non bâties, doivent être portés par les propriétaires à la connaissance de l'administration dans les quatre-vingt-dix jours de leur réalisation définitive.

En l'absence de déclaration ou en cas de déclaration incomplète ou inexacte, l'administration peut, dans les conditions prévues par l'article 1508 du CGI, réparer à toute époque les insuffisances d'évaluation qui en découlent (LPF, art. L.175).

Les rehaussements correspondants font l'objet de rôles particuliers jusqu'à ce qu'ils soient appliqués dans les rôles généraux.

220

Le calcul des cotisations en cause tient compte du taux de l'impôt en vigueur pour l'année où l'insuffisance est découverte.

Sans pouvoir être plus que quadruplées, elles sont multipliées par le nombre d'années écoulées depuis la première application des résultats de la révision (1er janvier 1974), ou s'il s'agit d'un immeuble acquis ou ayant fait l'objet d'un changement de consistance ou d'affectation depuis cette date, par le nombre d'années écoulées depuis le 1er janvier de l'année suivant celle de l'acquisition ou du changement.

230

B. Cotisation foncière des entreprises et cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises

1. Principes

240

Les omissions ou les erreurs concernant la cotisation foncière des entreprises et la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises peuvent être réparées par l'administration jusqu'à l'expiration de la troisième année suivant celle au titre de laquelle l'imposition est due (LPF, art. L.174, 1er alinéa).

2. Prorogations du délai de reprise

250

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

- d'agissements frauduleux (LPF, art. L.187, BOI-CF-PGR-10-50) ;

- de recours à l'assistance administrative internationale (LPF, art. L.188 A, BOI-CF-PGR-10-60) ;

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

- d'activités occultes et de flagrance fiscale (LPF, art. L.174, 2ème alinéa, BOI-CF-PGR-10-70).