FALLAIT PAS faire du droit

DROIT ADMINISTRATIF

DROIT CONSTITUTIONNEL

FINANCES PUBLIQUES

DROIT FISCAL

Les prescriptions d'assiette en droit fiscal (cours)

TABLE DES MATIERES

TABLE DES MATIERES 2
Introduction 3
I - Les règles générales 4
A - La prescription de droit commun (art. L 186 du LPF) 4
B - La prescription triennale 5
C - Les prescriptions afférentes aux impôts directs locaux 6
II – Les modifications du délai de prescription 7
A - L'augmentation du délai de prescription 7
B - La réduction du délai de prescription 8
III – L'influence des périodes prescrites sur les périodes non prescrites 9
A - En matière de TVA 9
B - En matière d'impôt sur les bénéfices 10
1 – Le cas de l'absence d'exercice comptable clos au cours d'une année 10
2 – Le cas du contrôle des déficits 10
3 - Le cas des provisions irrégulièrement constituées ou devenues sans objet au cours d'exercices prescrits 10

INTRODUCTION

L'Administration fiscale ne peut exercer son droit de rectification sans limite de temps. En effet, celle-ci est contrainte par ce que l'on appelle des prescriptions d'assiette qui déterminent un délai, dit de prescription, qui correspond à la période pendant laquelle l'Administration peut modifier les impositions d'une année donnée. Une fois ce délai expiré, l'imposition est prescrite et l'Administration ne peut plus revenir dessus. Ce système de prescriptions vise les mêmes objectifs que toute forme de prescription existant dans les autres branches du droit, en l'occurrence apporter des garanties aux contribuables.

Concrètement, le droit fiscal français prévoit trois grandes prescriptions qui varient en fonction de la nature de l'impôt (I). La prescription de droit commun est, ainsi, de 6 ans et concerne, notamment, les droits d'enregistrement et l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF). L'impôt sur le revenu, l'impôt sur les sociétés, la TVA et la contribution économique territoriale (CET) relèvent eux d'une prescription triennale. Enfin, il existe des prescriptions spécifiques aux impôts directs locaux. Il faut, cependant, noter que le droit prévoit des hypothèses de prorogation ou de diminution du délai de prescription dans certaines situations particulières, comme les agissements frauduleux ou encore les activités occultes (II).

On l'aura compris, une fois le délai de prescription expiré, l'Administration ne peut plus exercer son pouvoir de rectification. Il importe, alors, qu'intervienne avant la fin de ce délai un acte permettant d'interrompre la prescription. Cet acte sera, la plupart du temps, une proposition de rectifications, mais il pourra s'agir aussi d'une déclaration ou d'une notification d'un procès-verbal constatant diverses infractions, ou d'actes portant reconnaissance du contribuable, tels que des versements d'acomptes ou des déclarations rectificatives. Pour être valable, l'acte interruptif devra parvenir au contribuable au plus tard le dernier jour de l'expiration du délai de prescription et être régulier en la forme et au fond. La prescription sera, alors, interrompue à hauteur des rectifications ou des droits dus. Pour la suite, l'intervention de cet acte interruptif fera naitre un nouveau délai, appelé délai de répétition, de même nature et de même durée, pour permettre au service d'établir les impositions supplémentaires consécutives aux rectifications notifiées et permettre au contribuable d'exercer un recours contentieux.

Il faut, cependant, noter que si l'Administration fiscale ne peut plus exercer son pouvoir de rectification une fois le délai de prescription expiré, elle conserve la possibilité de rectifier des infractions qui trouvent leur origine dans les exercices prescrits, mais qui ont une incidence sur l'assiette et le calcul de l'impôt non atteint par la prescription. En d'autres termes, il est possible d'utiliser les informations d'une période prescrite pour rectifier une déclaration d'une période non prescrite dès lors qu'elle l'influence (III).

I - LES REGLES GENERALES

Trois types de prescriptions doivent être distingués : la prescription de droit commun, la prescription triennale et les prescriptions spécifiques aux impôts directs locaux.

A - La prescription de droit commun (art. L 186 du LPF)

Cette prescription s'applique dans tous les cas ou il n'y a pas d'article prévoyant une prescription plus longue ou plus courte. Sont ici concernés les droits d'enregistrement, la taxe de publicité foncière, l'ISF et les droits de timbres dès lors que la déclaration n'a pas été déposée, l'acte pas enregistré ou encore lorsque l'exigibilité des droits n'est pas suffisamment révélée par la déclaration déposée ou l'acte enregistré. Concrètement, le délai de prescription est de 6 ans jusqu'au 31/12 de la 6° année qui suit le fait générateur de l'impôt.

B - La prescription triennale

Cette prescription, qui est de trois ans, concerne les impôts suivants : l'impôt sur le revenu, l'impôt sur les sociétés et l'IFA (art. L 169 du LPF) ; la TVA (art. L 176 du LPF) ; la CET (art. L 174 du LPF) ; les droits d'enregistrement, l'ISF, la taxe de publicité foncière et les droits de timbres si la déclaration a été déposée, l'acte enregistré et si les droits sont suffisamment révélés (art. L 180 du LPF). Elle court jusqu'au 31/12 de la 3° année qui suit celle au titre de laquelle l'impôt est du ou est exigible, ou au titre de laquelle l'acte est enregistré ou la déclaration déposée.

La mise en application de ces principes peut, cependant, soulever certaines difficultés. Ainsi, même si l'Administration fiscale intervient dans le délai de prescription, elle ne peut faire usage de son droit de rectification que sur une déclaration dont le délai légal de dépôt est expiré : cette période que l'on peut rectifier se nomme période de reprise. En conséquence, l'Administration ne pourra pas user de son pouvoir de rectification concernant une période pour laquelle le délai de dépôt de la déclaration n'a pas encore expiré, même si elle se situe dans le délai de prescription.

D'autres problèmes se posent en ce qui concerne l'absence de parallélisme entre année civile et exercice. Ainsi, dans l'hypothèse ou l'exercice ne coïncide pas avec l'année civile, le point de départ de la période de reprise sera le 1° jour de l'exercice clos en N-3, ce qui signifie que la partie de cet exercice qui se situe en N-4 sera prise en compte. Par ailleurs, en cas de création d'entreprise en N-4 avec un premier exercice clos en N-3, il faut distinguer selon que l'entreprise relève de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés. Dans la première hypothèse, il y aura dépôt d'une déclaration provisoire pour N-4 : dès lors, le point de départ de la période de reprise sera le 01/01/N-3, car les opérations de N-4 ont déjà été taxées au titre de cette dernière année. En cas d'entreprise relevant de l'impôt sur les sociétés, les opérations de N-4 seront taxées au titre de N-3 du fait de l'absence de dépôt d'une déclaration provisoire en N-4 : en conséquence, la période de reprise commencera à courir en N-4.

C - Les prescriptions afférentes aux impôts directs locaux

Trois hypothèses peuvent être distinguées :

¤ en principe, le délai de prescription expire le 31/12 de l'année suivant celle au titre de laquelle l'impôt est du (art. L 173 al. 1° du LPF).

¤ en cas de remise en causes des dégrèvements indus, c'est-à-dire de rectifications du revenu fiscal de référence qui sert à calculer les exonérations et les abattements, le délai de prescription est le même que celui applicable à l'impôt sur le revenu à l'origine du rehaussement, en l'occurrence le 31/12/N+2 (art. L 173 al. 2° du LPF).

¤ enfin, en cas d'insuffisance ou d'omission sur la déclaration d'achèvement de propriétés, les rectifications sont possibles pour l'année en cours et les 4 années antérieures au maximum (art. L 175 du LPF). Notons que l'on utilise, alors, le taux d'imposition de l'année de découverte de l'erreur.

II – LES MODIFICATIONS DU DELAI DE PRESCRIPTION

Le délai de prescription peut être soit augmenté, soit réduit.

A - L'augmentation du délai de prescription

Cinq hypothèses doivent être distinguées.

¤ Il y a d'abord une augmentation du délai de prescription à hauteur de 2 ans supplémentaires en cas d'agissements frauduleux (art. L 187 du LPF). Ce rallongement, qui concerne tous les impôts, nécessite un dépôt de plainte par l'Administration pour agissements frauduleux.

¤ Le délai de prescription est, par ailleurs, prorogé, en cas d'assistance administrative internationale, jusqu'au 31/12 de l'année qui suit la réponse à cette assistance et au maximum jusqu'au 31/12 de la 5° année suivant celle au titre de laquelle l'impôt est du (art. L 188 A du LPF). Des conditions sont, cependant, posées à cette allongement du délai de prescription : ainsi, la demande doit intervenir dans le délai de prescription initial, le contribuable doit en être informé et le délai supplémentaire n'est valable que pour les rehaussements liés à la réponse à la demande d'assistance.

¤ Ensuite, il y a prorogation du délai de prescription jusqu'au 31/12 de la 10° année qui suit celle au titre de laquelle l'impôt est du ou est exigible en cas d'activités occultes, telles que l'absence de déclaration d'activité auprès du centre de formalités des entreprises ou l'absence de dépôt des déclarations dans les délais. Sont concernés : l'impôt sur le revenu, l'impôt sur les sociétés, la TVA et la CET.

¤ La même prorogation s'applique aux mêmes impôts en cas de flagrance fiscale, cette dernière procédure étant mise en œuvre dans le cadre d'une autre procédure et n'étant utilisée que quand le recouvrement est menacé au cours d'une procédure particulière.

¤ Enfin, le délai de prescription est aussi prorogé jusqu'au 31/12 de la 10 ° année qui suit celle au titre de laquelle l'impôt est du en cas de fraude fiscale via les paradis fiscaux, c'est-à-dire des pays aves lesquels la France n'a signé aucune convention d'assistance (art. L 169 al. 5° du LPF). Cette prorogation ne concerne que l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés et suppose le non respect des obligations déclaratives en matière, par exemple, d'existence de comptes à l'étranger ou encore d'assurances-vie auprès d'organismes étrangers.

B - La réduction du délai de prescription

C'est ici deux hypothèses qu'il convient d'analyser.

¤ Le délai de prescription est, d'abord, ramené à 2 ans, en matière d'impôt sur le revenu et de TVA, en cas d'adhésion à un centre de gestion agréé (CGA / AGA), à la double condition qu'il n'y ait pas de manquements délibérés sur toute la période non prescrite et que le CGA ait transmis au SIE un rapport de cohérence de l'activité de l'entreprise.

¤ Ensuite, l'on trouve un dispositif particulier relatif au contrôle sur demande des contribuables des déclarations de succession et de donation. Ainsi, le délai de prescription est ramené à 1 an à compter de la date de réception de la demande, à la condition que cette dernière soit faite dans les 3 mois de l'enregistrement, qu'elle soit signée par les bénéficiaires d'au moins 1/3 de l'actif net et que les obligations déclaratives et de paiement soient respectées. Concrètement, en l'absence de rehaussement dans le délai d'un an suivant la demande de contrôle, l'Administration ne pourra plus exercer son droit de reprise.

III – L'INFLUENCE DES PERIODES PRESCRITES SUR LES PERIODES NON PRESCRITES

Il s'agit ici de la possibilité pour l'Administration fiscale de rectifier des infractions qui trouvent leur origine dans les exercices prescrits, mais qui ont une incidence sur l'assiette et le calcul de l'impôt non atteint par la prescription. En d'autres termes, il est possible d'utiliser les informations d'une période prescrite pour rectifier une déclaration d'une période non prescrite dès lors qu'elle l'influence. Il est, alors, possible d'illustrer ces principes au travers de la TVA et des impôts sur les bénéfices.

A - En matière de TVA

En matière de TVA, si le contrôle de la 1° déclaration de début de période non prescrite fait apparaitre un crédit de TVA, l'Administration fiscale est en droit de contrôler la validité de ce crédit apparu en période prescrite et de corriger la 1° déclaration de la période non prescrite si tout ou partie du crédit n'est pas justifié.

B - En matière d'impôt sur les bénéfices

Trois problèmes doivent être distingués : celui de l'absence d'exercice comptable clos au cours d'une année, celui du contrôle des déficits et celui de provisions irrégulièrement constituées ou devenues sans objet au cours d'exercices prescrits.

1 – Le cas de l'absence d'exercice comptable clos au cours d'une année

Cette hypothèse concerne uniquement les entreprises à l'IR-BIC. Ainsi, une telle entreprise, créée en N, mais qui ne clôture son premier exercice qu'en N+1, devra déposer une déclaration provisoire au titre N et une déclaration globale au titre de N+1 déduction faite du résultat provisoire imposé en N. Au plan du problème qui nous occupe, N est prescrite mais pas N+1 : en conséquence, le droit de rectification ne pourra s'effectuer qu'à hauteur des rectifications afférentes à la période non prescrite, en l'occurrence N+1.

2 – Le cas du contrôle des déficits

Ici, le principe est que le déficit d'un exercice atteint par la prescription peut être corrigé lorsqu'il est reporté sur les années suivantes et qu'il influence le résultat d'exercices non prescrits. Mais, il ne peut y avoir d'imposition au titre des exercices prescrits. La situation des entreprises individuelles et celle des entreprises relevant des l'IS doivent être ici distinguées.

¤ S'agissant des entreprises individuelles, si un déficit BIC professionnel génère un déficit global au cours d'un exercice prescrit, reporté, ensuite, sur le revenu global du premier exercice non prescrit, l'Administration fiscale sera en droit de corriger le revenu global de cet exercice et de procéder à une imposition supplémentaire dans la mesure ou ce déficit a influencé le calcul de l'impôt du 1° exercice non prescrit.

¤ En ce qui concerne les entreprises relevant de l'IS, les déficits peuvent être reportés en avant ou en arrière. Seule la première hypothèse sera ici analysée. Ainsi, dans la mesure où un déficit ne peut provenir que de l'imputation de charges fiscalement déductibles, l'Administration est en droit de vérifier la comptabilité d'exercices déficitaires prescrits dès lors que ces déficits font l'objet d'un report sur des exercices non prescrits.

3 - Le cas des provisions irrégulièrement constituées ou devenues sans objet au cours d'exercices prescrits

Les provisions irrégulièrement constituées ou devenues sans objet au cours d'exercices prescrits doivent être rapportées au résultat du plus ancien exercice non atteint par la prescription, quand elles continuent de figurer au bilan d'ouverture.