

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

N° 52 DU 9 JUIN 2011

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

13 L-4-11

INSTRUCTION DU 27 MAI 2011

CONTROLE FISCAL. EXTENSION DU DELAI DE REPRISE EN MATIERE D'IMPOTS DIRECTS LOCAUX DUS PAR LES PARTICULIERS (TAXE FONCIERE SUR LES PROPRIETES BATIES, TAXE D'HABITATION). COMMENTAIRES DE L'ARTICLE 37 DE LA LOI DE FINANCES RECTIFICATIVE POUR 2009 N° 2009-1674 DU 30 DECEMBRE 2009

(L.P.F., art. L. 173)

NOR : BCR Z 11 00029 J

Bureau JF-1A

PRESENTATION

1/ Conformément au premier alinéa de l'article L. 173 du livre des procédures fiscales, le droit de reprise applicable en matière d'impôts directs perçus au profit des collectivités locales et de taxes perçues sur ces mêmes bases, à l'exception de la taxe professionnelle, de la cotisation foncière des entreprises, de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises et de leurs taxes additionnelles, expire le 31 décembre de l'année suivant celle au titre de laquelle l'imposition est due.

Le second alinéa de cet article permettait cependant à l'administration de remettre en cause certaines exonérations, dégrèvements ou abattements d'impositions locales accordés indûment, en considération d'un revenu imposable ultérieurement rectifié, dans le délai de reprise applicable en matière d'impôt sur le revenu.

Ces dispositions étaient toutefois limitées à certains allègements et ne permettaient donc pas la correction de l'ensemble des impositions locales et de l'impôt sur le revenu dans un délai harmonisé.

Leur mise en œuvre était par ailleurs subordonnée à l'existence d'un supplément d'imposition en matière d'impôt sur le revenu.

2/ L'article 37 de la loi de finances rectificative pour 2009 (n° 2009-1674 du 30 décembre 2009) a élargi le champ d'application de ce délai dérogatoire à l'ensemble des exonérations, dégrèvements, allègements d'impôt ou de taxe dont le bénéfice dépend des divers éléments pris en compte pour le calcul de l'impôt sur le revenu.

Il supprime en outre toute corrélation entre le rehaussement de l'imposition locale et celui de l'impôt sur le revenu.

La présente instruction commente ces dispositions applicables à compter des impositions établies au titre des années 2009 et suivantes.

•

INTRODUCTION

1. L'article L. 173, al. 1 du livre des procédures fiscales (LPF) prévoit que le délai de reprise de l'administration en matière de taxe foncière sur les propriétés bâties et de taxe d'habitation peut être exercé jusqu'au 31 décembre de l'année suivant celle au titre de laquelle l'imposition est due (soit, à titre d'illustration, le 31 décembre 2010 pour les taxes dues au titre de l'année 2009).
2. Jusqu'à présent, ce délai n'était susceptible d'être prorogé que dans l'hypothèse où une rectification du revenu imposable à raison duquel ils avaient été accordés à tort, conduisait à remettre en cause les dégrèvements ou exonérations primitivement reconnus.
3. L'article 37 de la troisième loi de finances rectificative pour 2009 (n° 2009-1674 du 30 décembre 2009) aménage les conditions d'application du délai de reprise dérogatoire afin d'en faciliter la mise en œuvre et de le généraliser à toutes les rectifications de taxe foncière sur les propriétés bâties ou de taxe d'habitation tenant à la situation du contribuable au regard de l'impôt sur le revenu.
4. La présente instruction commente ces dispositions applicables à compter des impositions de taxe foncière sur les propriétés bâties ou de taxe d'habitation établies au titre des années 2009 et suivantes.

Section 1 : Champ d'application du nouveau dispositif

A. Impositions concernées

5. 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.
6. 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.

B. Rectifications susceptibles d'ouvrir le délai spécial de reprise de trois ans

7. Le délai dérogatoire de reprise, dont la mise en œuvre était jusqu'à présent subordonnée aux rectifications du revenu imposable, s'applique désormais également aux rectifications liées à la composition du foyer fiscal, qu'il s'agisse du nombre de personnes à charge ou du quotient familial.
8. En pratique, cet élargissement devrait essentiellement permettre de reprendre des allègements octroyés à tort, par exemple :

- 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.).

1. Revenu fiscal de référence

9. Le revenu fiscal de référence, défini à l'article 1417, IV. du code général des impôts (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.

2. Nombre de personnes à charge

10. Jusqu'à présent, l'abattement à la base de la taxe d'habitation pour charge de famille (CGI, art. 1411, II, 1) et sa majoration facultative ne pouvaient être repris que dans le délai d'un an de droit commun, alors même que leur bénéfice et leur montant dépendent du nombre de personnes à charge dans le foyer fiscal au sens de l'impôt sur le revenu.

La modification du nombre de personnes à charge permet désormais 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.

3. Quotient familial

11. 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 allègement de taxe foncière ou de taxe d'habitation. Cet allègement, qui devait jusqu'ici être remis en cause avant l'expiration du délai d'un an prévu au premier alinéa de l'article L. 173 du LPF, peut désormais être rectifié dans le délai triennal de reprise prévu au second alinéa de cet article.

C. Allègements 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

12. Etaient initialement seules visées 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).

13. Sont désormais aussi susceptibles d'être repris dans le cadre du délai général de trois ans :

- 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 art. 1414 B).

14. L'article 1605 bis.-7° 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 de l'article 1605 bis.-2° 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.

Section 2 : Conditions de mise en œuvre du délai spécial de reprise

A. Suppression de la condition tenant à l'existence d'un supplément d'impôt sur le revenu

15. L'article L. 173 du LPF prévoyait, jusqu'à présent, que le rehaussement de taxe foncière sur les propriétés bâties ou de taxe d'habitation devait être mis en recouvrement dans le même délai que le supplément d'impôt sur le revenu résultant d'une rectification du revenu imposable.

Le délai triennal de reprise ne pouvait donc être mis en œuvre qu'en présence d'un supplément d'impôt sur le revenu.

16. 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 n'est plus subordonnée à l'existence d'un rappel d'impôt sur le revenu. Le délai allongé de reprise peut donc désormais s'appliquer lorsque la rectification envisagée n'a aucune incidence sur le montant de cet impôt (cas notamment des contribuables demeurant non imposables).

B. Calcul du délai de reprise

17. 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 2009, compte tenu du niveau de son revenu de référence 2008. Il fait ultérieurement l'objet d'une rectification de son quotient familial de l'année 2008 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 2011.

Le droit de reprise en matière de taxe d'habitation pourra être exercé dans ce même délai, soit jusqu'au 31 décembre 2011. 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.

Section 3 : Entrée en vigueur

18. Ces dispositions s'appliquent à compter des impositions de taxe foncière sur les propriétés bâties, de taxe d'habitation et de contribution à l'audiovisuel public établies au titre des années 2009 et suivantes.

Le Chef de Service

Jean-Pierre LIEB

•

Annexe

Article L. 173 du LPF avant l'adoption de l'article 37 de la loi 2009-1674 du 30 décembre 2009

Art. L. 173. - 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 taxe professionnelle et de ses 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.

Toutefois, lorsque le revenu imposable à raison duquel le contribuable a bénéficié d'une exonération, d'un dégrèvement ou d'un abattement en application des articles 1391, 1414, 1414 A et du 3 du II de l'article 1411 du code général des impôts fait ultérieurement l'objet d'un rehaussement, l'imposition correspondant au montant du dégrèvement ou de l'exonération accordés à tort est établie et mise en recouvrement dans le même délai que l'impôt sur le revenu correspondant au rehaussement.

Article 37 de la loi 2009-1674 du 30 décembre 2009

Article 37. - I. - Le second alinéa de l'article L. 173 du LPF est ainsi rédigé : « Toutefois, 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, 1391 B, 1391 B bis, 1414, 1414 A, 1414 B et des 1 et 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 présent Livre. »

II. - Le I s'applique aux impositions de taxe d'habitation et de taxe foncière sur les propriétés bâties établies au titre des années 2009 et suivantes.