

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-CF-IOR-10-50-10-20210519

Date de publication : 19/05/2021

CF - Procédures de rectification et d'imposition d'office - Procédure de rectification contradictoire - Effets de la proposition de rectification et de la réponse du contribuable - Effets de la proposition de rectification

Positionnement du document dans le plan :

CF - Contrôle fiscal

Procédures de rectification et d'imposition d'office

Titre 1 : Procédure de rectification contradictoire

Chapitre 5 : Effets de la proposition de rectification et de la réponse du contribuable

Section 1 : Effets de la proposition de rectification

Sommaire :

I. Interruption de la prescription

A. Principe

B. Conséquences

1. Ouverture d'un nouveau délai de reprise

a. Principe

b. Cas particuliers

1° Omissions révélées par une procédure judiciaire, par une procédure devant les juridictions administratives, ou par une réclamation contentieuse

2° Cas où l'administration a accordé d'office la décharge d'imposition correspondant aux rehaussements notifiés : persistance de l'effet interruptif de la prescription

2. Limites de l'effet interruptif de la proposition de rectification

C. Date d'interruption de la prescription

II. Ouverture d'un délai de réponse à la proposition de rectification pour le contribuable

A. Point de départ et computation du délai de réponse du contribuable

1. Point de départ du délai

2. Computation du délai et notion de délai franc

3. Appréciation de la recevabilité de la réponse

4. Demandes de renseignements

B. Prorogation de trente à soixante jours du délai accordé au contribuable pour répondre à la proposition de rectification

1. Champ d'application de la prorogation

2. Conditions d'application de la prorogation

III. Fixation des limites de l'imposition

A. Principe

B. Substitution de base légale

C. Interdiction de renouveler le contrôle

Actualité liée : 19/05/2021 : CF - Prescription du droit de reprise de l'administration et garanties du contribuables - Délais de reprise en cas d'omission ou d'insuffisance d'imposition révélée par une procédure judiciaire, par une procédure devant les juridictions administratives ou par une réclamation contentieuse (loi n° 2015-1786 du 29 décembre 2015 de finances rectificative pour 2015, art. 92)

1

La proposition de rectification comporte trois effets :

- elle interrompt le cours de la prescription applicable au droit de reprise de l'administration ;
- elle ouvre un délai de réponse de trente jours, prorogé sur demande du contribuable de trente jours, qui s'impose en principe tant au contribuable qu'à l'administration ;
- elle fixe les limites de l'imposition à établir à l'issue de la procédure.

5

S'agissant de l'obligation prévue au deuxième alinéa de l'article L. 49 du livre des procédures fiscales (LPF), il convient de se reporter au BOI-CF-PGR-30-25.

I. Interruption de la prescription

A. Principe

10

Aux termes de l'article L. 189 du LPF, la prescription est interrompue par la notification d'une proposition de rectification. Toutes les propositions de rectification régulièrement faites dans les conditions prévues à l'article L. 55 du LPF interrompent donc la prescription.

Il en est de même aux termes de l'article L. 76 du LPF, pour les impositions d'office. En effet, sauf dans les cas prévus au deuxième alinéa de l'article L. 67 du LPF, il y a lieu d'informer le contribuable des motifs de la procédure retenue ainsi que des bases ou des éléments servant au calcul des impositions arrêtées d'office, qu'il s'agisse de taxation ou d'évaluation d'office (BOI-CF-IOR-50-20).

20

Il suffit, pour que la prescription soit interrompue, que la proposition de rectification parvienne au redevable, notamment par voie postale ou remise en main propre, au plus tard le jour de l'expiration du délai de reprise, c'est-à-dire au plus tard le 31 décembre de la dernière année de ce délai.

La remise directe le 31 décembre interrompt valablement la prescription alors même que la notification par voie postale, effectuée parallèlement, ne serait parvenue que le 2 janvier (CE, décision du 1^{er} décembre 1982, n° 27387).

30

En revanche, la prescription ne peut être regardée comme interrompue :

- par une proposition de rectification contenue dans un pli recommandé remis à la poste le 30 décembre de l'année d'expiration du délai de répétition, alors que c'est seulement le 2 janvier de l'année suivante que l'administration des postes a laissé au domicile du contribuable un avis l'informant que la lettre dont il s'agit était à sa disposition au bureau de poste (CE, décision du 5 octobre 1973, n° 87519) ;

- par une proposition de rectification expédiée par lettre recommandée le 30 décembre de l'année d'expiration du délai de répétition, qui a été présentée au domicile du contribuable le lendemain, mais qui, en l'absence de ce dernier, n'a pas donné lieu de la part du préposé des postes au dépôt d'un avis d'instance et n'a été effectivement délivrée au redevable que le 2 janvier de l'année suivante (CE, décision du 21 novembre 1973, n° 87265).

40

À l'intérieur du délai de reprise, l'administration a la possibilité de notifier successivement plusieurs rectifications. Le délai dont elle dispose ensuite pour mettre en recouvrement l'ensemble des impositions supplémentaires court à compter de la dernière notification (dernier acte interruptif de prescription).

Par ailleurs, une proposition de rectification reçue avant l'expiration du délai de reprise interrompt valablement la prescription même si elle a été remplacée ensuite par une nouvelle proposition (CAA Nantes, décision du 9 février 1994, n° 92NT00469).

B. Conséquences

1. Ouverture d'un nouveau délai de reprise

a. Principe

50

Conformément au droit commun, l'interruption de la prescription a pour conséquence de faire courir, à compter de la date où la proposition de rectification a été effectuée, un nouveau délai de même nature et de même durée que celui qui a été interrompu.

La durée de ce nouveau délai est donc toujours égale à celle du délai de reprise applicable au cas d'espèce et a pour point de départ l'année au cours de laquelle la proposition de rectification est effectuée (notamment en matière de droits d'enregistrement : [I-A-3-a-3° § 150 du BOI-CF-PGR-10-40](#)).

60

L'imposition supplémentaire consécutive aux rehaussements proposés doit donc être mise en recouvrement avant l'expiration du délai susvisé, faute de quoi la prescription est acquise au contribuable.

Exemple : C'est ainsi qu'une proposition de rectification intervenue le 15 mars N en matière d'impôts sur les revenus ou taxes sur le chiffre d'affaires et portant sur l'année N-2 a ouvert un nouveau délai venant à expiration le 31 décembre N+3. La mise en recouvrement de l'imposition correspondant à cette proposition devra intervenir au plus tard le 31 décembre N+3.

70

En ce qui concerne la date de mise en recouvrement, il y a lieu de retenir la date effective de mise en recouvrement du rôle telle qu'elle a été fixée par décision administrative ([code général des impôts \(CGI\), art. 1659](#)) ou la date de notification de l'avis de mise en recouvrement.

L'émission d'impositions supplémentaires s'appliquant à plusieurs années successives et atteignant un chiffre élevé peut être échelonnée pour permettre à un contribuable éprouvant des difficultés de paiement d'acquitter l'intégralité de sa dette.

Cet échelonnement peut être accordé à la demande des contribuables, par priorité à ceux dont la bonne foi est reconnue et si les droits du Trésor sont suffisamment garantis, sur une durée qui ne saurait normalement excéder dix-huit mois.

En cas de circonstances exceptionnelles, la période pourra être étendue à deux ans.

b. Cas particuliers

1° Omissions révélées par une procédure judiciaire, par une procédure devant les juridictions administratives, ou par une réclamation contentieuse

(80)

90

Conformément aux dispositions de l'[article L. 188 C du LPF](#), les omissions ou insuffisances d'impositions révélées par une procédure judiciaire, par une procédure devant les juridictions administratives, ou par une réclamation contentieuse, notamment à l'occasion de l'application des règles posées par l'[article L. 204 du LPF](#) concernant les compensations, peuvent être réparées jusqu'à l'expiration de l'année suivant celle de la décision qui a clos la procédure et au plus tard, jusqu'à la fin de la dixième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due ([BOI-CF-PGR-10-75](#)).

95

Les dispositions de l'article L. 188 C du LPF s'appliquent à l'ensemble des impositions omises ou minorées.

100

La conjugaison de ce texte avec les dispositions de l'[article L. 189 du LPF](#) relatives à l'interruption des prescriptions par des propositions de rectification appelle les précisions suivantes qui sont données sous forme d'un exemple en matière d'impôt sur le revenu.

Exemple : Le délai général de reprise de l'impôt sur le revenu dû au titre de N expire le 31 décembre N+3 ([LPF, art. L. 169, al. 1](#)).

Si l'insuffisance d'imposition au titre de l'année N est révélée par une procédure close ou une réclamation contentieuse ayant fait l'objet d'une décision en N+3, cette insuffisance peut être réparée dans le délai spécial de l'article L. 188 C du LPF venant à expiration le 31 décembre N+4.

Or, conformément au principe énoncé au [I-B-1-a § 50 et suivants](#), la proposition de rectification fait courir une prescription semblable à celle qu'elle a pour effet d'interrompre.

Il en résulte les deux situations suivantes :

- si l'insuffisance est notifiée dès N+3, elle interrompra le délai général et ouvrira à l'administration, pour mettre en recouvrement l'imposition supplémentaire, un nouveau délai prenant fin le 31 décembre N+6 (dans cette hypothèse, le délai spécial serait couvert par le délai général) ;

- si l'insuffisance n'est notifiée qu'en N+4, c'est le délai spécial prévu par l'article L. 188 C du LPF qui sera interrompu, le délai général étant expiré. Par suite, le nouveau délai dont disposera le service pour mettre en recouvrement la cotisation supplémentaire s'achèvera dès le 31 décembre N+5.

Il convient de noter que si la décision était rendue en N+4, après l'expiration du délai général de répétition, deux nouvelles situations seraient susceptibles de se présenter dans le cadre du délai spécial ouvert par l'article L. 188 C du LPF :

- si la notification de l'insuffisance est effectuée en N+4, l'imposition correspondante doit être mise en recouvrement dans le délai prévu par l'article L. 188 C du LPF, c'est-à-dire au plus tard le 31 décembre N+5 ;

- si la notification de l'insuffisance est effectuée en N+5, un nouveau délai de durée égale à celui prévu par l'article L. 188 C du LPF est ouvert, et l'imposition doit être mise en recouvrement au plus tard le 31 décembre N+6.

2° Cas où l'administration a accordé d'office la décharge d'imposition correspondant aux rehaussements notifiés : persistance de l'effet interruptif de la prescription

110

L'effet interruptif de prescription, attaché à la proposition de rectification, reste acquis, même dans le cas où l'administration, après avoir mis en recouvrement l'imposition correspondant aux rehaussements, en accorde ultérieurement d'office la décharge. Par suite, l'administration est en droit de procéder à l'établissement d'une nouvelle imposition, dans la limite du rehaussement notifié, et ce jusqu'à l'expiration du délai de répétition qui a recommencé à courir à compter de la notification (CE, décision du 17 décembre 1969, n° 73350).

À cet égard, il est toutefois précisé que lorsque l'administration a prononcé un dégrèvement, elle ne peut établir sur les mêmes bases une nouvelle imposition sans avoir, préalablement, informé le contribuable de la persistance de son intention de l'imposer (CE, décision du 8 avril 1991, n° 67938).

2. Limites de l'effet interruptif de la proposition de rectification

120

La proposition de rectification n'a d'effet interruptif qu'au regard des impôts qui y sont visés et qu'à l'encontre, en principe, du contribuable qui en est le destinataire.

130

Toutefois, dans le cas des sociétés soumises au régime fiscal des sociétés de personnes (CGI, art. 8), le Conseil d'État a jugé que, dès lors que la procédure de

vérification des déclarations doit être suivie directement entre l'administration et la société (CGI, art. 60 et LPF, art. L. 53), la proposition de rectification faite à cette dernière des rectifications du bénéfice social interrompt la prescription à l'égard de tous les associés pour l'impôt sur le revenu afférent à leur quote-part de bénéfices dans la société (CE, décision du 20 février 1974, n° 83452 ; CE, décision du 8 avril 1994, n°s 60405 et 65876).

Jugé également que la proposition de rectification adressée à une société civile immobilière est interruptive de prescription à l'égard de l'associé mis en demeure, sur le fondement de l'article 2 de la loi du 16 juillet 1971, de payer solidairement l'impôt dû par cette société à la suite d'un contrôle fiscal (CE, décision du 9 décembre 1985, n° 54469).

140

En outre, la proposition de rectification n'interrompt la prescription qu'à concurrence du montant des rectifications proposées. L'administration ne peut donc, après l'expiration du délai de reprise, mettre en recouvrement un complément d'impôt établi sur des bases supérieures à celles ayant fait l'objet d'une proposition de rectification interruptive de prescription (CE, décision du 27 avril 1960, n° 47013 et CE, décision du 3 février 1984, n° 38320).

L'imposition ainsi établie ne saurait être régulière que dans la mesure du rehaussement proposé avant l'échéance du délai normal de prescription (CE, décision du 29 avril 1964, n° 58496).

150

Enfin, l'effet interruptif de la prescription qui découle d'une proposition de rectification est indépendant des motifs qui justifient ces rectifications. Par suite, lorsque ayant reconnu l'inexactitude de ces motifs, l'administration procède, après l'expiration du délai normal de reprise, à une nouvelle proposition des mêmes rectifications en invoquant un autre fondement, ce changement de motifs ne prive pas la première proposition de rectification de l'effet interruptif de prescription qui lui est attaché (CE, décision du 19 mars 1975, n°89867 ; CE, décision du 30 mai 1979, n° 10430 ; CE, décision du 17 mai 1982, n° 19339 et CE, décision du 12 juin 1992, n° 72194).

C. Date d'interruption de la prescription

160

La prescription est interrompue dès le jour où la proposition de rectification est réalisée ou réputée réalisée.

170

Dans tous les cas, que le pli ait été retiré ou non par le contribuable, l'interruption de la prescription prend effet à la date de la présentation à domicile (II-B § 60 et suivants du BOI-CF-IOR-10-30).

180

Par ailleurs, lorsque le contribuable a déménagé, changé le lieu de son exploitation ou transféré son siège sans avoir accompli auprès de l'administration postale les formalités nécessaires pour la réexpédition de son courrier ou sa remise à un fondé de pouvoir, la prescription sera interrompue par la présentation du pli à l'adresse figurant dans les dernières déclarations et communications fiscales

du contribuable. Il en sera ainsi non seulement lorsque le contribuable n'aura pas été atteint par le pli, mais également lorsque l'enquête des services postaux aura permis l'acheminement de ce dernier et sa distribution à la nouvelle adresse de l'intéressé (en cas d'absence temporaire, [III-B-3 § 600 du BOI-CF-IOR](#) ; dans le cas de remise directe de la proposition de rectification, [II-B § 80 du BOI-CF-IOR-10-30](#)).

II. Ouverture d'un délai de réponse à la proposition de rectification pour le contribuable

A. Point de départ et computation du délai de réponse du contribuable

190

Aux termes de l'[article R*. 57-1 du LPF](#), dans la proposition de rectification, l'administration invite le contribuable « à faire parvenir son acceptation ou ses observations dans un délai de trente jours à compter de la réception de la proposition ».

Aux termes du deuxième alinéa de l'[article L. 57 du LPF](#) « sur demande du contribuable reçue par l'administration avant l'expiration du délai mentionné à l'[article L. 11 du LPF](#), ce délai est prorogé de trente jours ».

L'ouverture, au profit du contribuable, d'un délai de trente jours pour répondre à la proposition de rectification, éventuellement prorogé de trente jours, comporte des conséquences à la fois pour l'intéressé et pour l'administration.

1. Point de départ du délai

191

Il convient de distinguer selon que le destinataire a retiré ou non le pli dans le délai d'instance :

- le pli a été retiré : la date à retenir est celle du retrait effectif ([CE, décision du 28 mars 1984, n° 49304](#)) ;

- le pli n'a pas été retiré : la date à retenir est celle de la présentation à domicile (avis d'instance) ; [CE, décision du 21 novembre 1985, n° 56917](#) ; [CE, décision du 4 mai 1987, n° 66110](#)).

2. Computation du délai et notion de délai franc

192

Le délai de réponse de trente jours, éventuellement prorogé, doit, dans le silence de la loi, être considéré comme un délai franc. Dès lors, pour son calcul, il doit être fait abstraction du jour du point de départ du délai et de celui de son échéance. Ainsi, une réponse à une proposition de rectification reçue par le contribuable le 2 avril qui serait adressé au service le 3 mai soit le trente et unième jour suivant, doit être considérée comme recevable.

De plus, lorsque le dernier jour où le contribuable peut présenter sa réponse est un samedi, dimanche ou un jour férié, le délai est prorogé jusqu'au premier jour ouvrable suivant.

3. Appréciation de la recevabilité de la réponse

194

Pour apprécier la recevabilité de la réponse à l'égard du délai, il convient de retenir comme date celle de l'envoi des observations à l'administration ([LPF, art. L. 286](#)).

4. Demandes de renseignements

196

Dans le cas où une demande de renseignements concernant les rectifications a été formulée par le contribuable, le délai de réponse dont il dispose pour répondre à la proposition de rectification ne se trouve ni interrompu, ni suspendu.

B. Prorogation de trente à soixante jours du délai accordé au contribuable pour répondre à la proposition de rectification

1. Champ d'application de la prorogation

200

La prorogation de trente jours bénéficie à tous les contribuables, quelle que soit la nature du contrôle mis en œuvre, contrôle sur pièces ou contrôle externe, et concerne le délai imparti au destinataire de la proposition de rectification pour formuler ses observations en réponse, en application de l'[article L. 57 du LPF](#).

Sont donc uniquement concernées les réponses aux rectifications effectuées dans le cadre de la procédure de rectification contradictoire.

210

Ainsi, sous réserve des mesures de tempérament précisées au **II-A-1 § 220**, la prorogation n'est pas applicable aux réponses du contribuable faisant suite notamment :

- aux rectifications notifiées dans le cadre d'une procédure d'imposition d'office ;
- aux notifications des sanctions fiscales qui relèvent de l'[article L. 80 D du LPF](#) ;
- à la lettre portant réponse aux observations du contribuable (imprimé n° **3926-SD**) ;
- aux demandes de désignation de bénéficiaires des rectifications qualifiées de revenus distribués par l'administration ;
- aux rehaussements d'impôts locaux, exclus de la procédure de rectification contradictoire.

220

Par mesure de tempérament, il sera admis que le contribuable bénéficie du délai supplémentaire de trente jours dans les situations suivantes.

Bien qu'exclus du champ d'application de la mesure, les contribuables qui sont taxés d'office en application de l'[article L. 69 du LPF](#) à l'issue d'un examen de situation fiscale personnelle (ESFP) pourront bénéficier de la prorogation pour répondre à la proposition de rectification s'ils le demandent expressément avant l'expiration du délai de trente jours initial.

230

Lorsque le contribuable bénéficie du délai prorogé pour répondre aux rectifications proposées par le service, il dispose de ce même délai pour présenter ses observations sur les sanctions motivées dans la même proposition de rectification.

En revanche, lorsque des sanctions fiscales sont motivées séparément, elles continuent de relever des dispositions de l'article L. 80 D du LPF qui ouvre un délai de trente jours pour présenter ses observations.

240

Pour donner son plein effet à la mesure, le contribuable qui entend solliciter la prorogation pour répondre aux rectifications qualifiées de revenus distribués ([CGI, art. 117](#)) pourra disposer de cette prorogation pour désigner les bénéficiaires de ces distributions.

2. Conditions d'application de la prorogation

250

L'application de la prorogation est de droit en procédure de rectification contradictoire et si la demande a été formulée dans le délai par le contribuable.

Selon le deuxième alinéa de l'[article L. 57 du LPF](#), le délai est prorogé de trente jours sur demande du contribuable reçue par l'administration avant l'expiration du délai mentionné à l'[article L. 11 du LPF](#).

260

En pratique, le bénéfice de la prorogation de délai résulte d'une demande expresse du contribuable présentée ou expédiée avant l'expiration du délai de réponse de trente jours initial, le cachet de La Poste faisant foi en cas d'envoi postal.

270

Les demandes de prorogation du délai de réponse présentées après l'expiration du délai initial ne sont pas recevables sauf circonstances exceptionnelles invoquées par le contribuable.

(280 - 830)

Précision : Les commentaires du II-B § 280 à 420 relatifs aux suites données par le contribuable à la proposition de rectification sont transférés au [BOI-CF-IOR-10-50-20](#).

Les commentaires du II-C § 430 à 770 relatifs aux conséquences pour l'administration de la réponse du contribuable à la proposition de rectification sont transférés au [BOI-CF-IOR-10-50-30](#).

Les commentaires du II-D § 780 à 830 relatifs au point de départ et à la computation du délai de réponse du contribuable sont repris au [II-A § 190 à 196](#) du présent document.

III. Fixation des limites de l'imposition

A. Principe

840

Une imposition établie sur des bases excédant celles qui ont été proposées au contribuable serait irrégulière à concurrence de la fraction de l'impôt correspondant à la partie non proposée, à moins, bien entendu, que l'excédent échappe à l'obligation de notifier le rehaussement correspondant.

850

L'administration est en droit d'établir l'imposition sur une base inférieure à celle qui a été notifiée sans adresser au contribuable une nouvelle proposition de rectification et sans l'inviter à faire connaître ses observations (CE, décision du 12 juin 1974, n° 89749).

Toutefois, dans le cadre d'une procédure de vérification externe (vérification de comptabilité, ESFP ou examen de comptabilité), lorsque, après envoi de la proposition de rectification, l'administration renonce à une partie des rappels initialement proposés selon la procédure contradictoire, elle doit, avant la mise en recouvrement des droits issus de la vérification, informer le contribuable des conséquences définitives de ce contrôle.

Cette information n'ouvre pas un débat contradictoire avec le contribuable, la mise en recouvrement des rappels pouvant intervenir sans délai, une fois l'information fournie ([II § 90 et suivants du BOI-CF-PGR-30-10](#)).

B. Substitution de base légale

860

Le service peut, en outre, rectifier les omissions et erreurs commises dans les propositions de rectification ou changer les motifs de ces rectifications tant que le délai de reprise n'est pas expiré. Il peut donc substituer par une nouvelle proposition de rectification motivée, de nouvelles bases d'imposition à celles qui avaient été précédemment proposées et contestées par le contribuable (CE, décision du 16 juin 1971, n° 81427 ; CE, décision du 11 janvier 1978, n° 87894 et CE, décision du 27 février 1985, n° 41471).

Le contribuable bénéficie alors d'un nouveau délai de trente jours, éventuellement prorogé, pour formuler ses observations.

C. Interdiction de renouveler le contrôle

870

Il est rappelé que lorsqu'une vérification de comptabilité ou un examen de comptabilité est achevé pour une période déterminée et à l'égard d'un impôt ou d'un groupe d'impôts, les dispositions de l'[article L. 51 du LPF](#) interdisent à l'administration, sauf exceptions limitativement énumérées, de renouveler cette vérification ou cet examen de comptabilité pour la même période et le même impôt ou groupe d'impôts. Les propositions de rectification qui feraient suite à des vérifications effectuées au mépris de cette règle seraient nulles ([IV § 230 du BOI-CF-PGR-20-40](#)).

De même, lorsque l'administration a procédé à un ESFP d'un contribuable au regard de l'impôt sur le revenu, les dispositions de l'[article L. 50 du LPF](#) lui interdisent de procéder à des rectifications pour la même période et pour le même impôt, à moins que le contribuable n'ait fourni des éléments

incomplets ou inexacts ([III-A § 20 et suivants du BOI-CF-PGR-30-30](#)).