

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts
DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-CF-IOR-10-50-20120912

Date de publication : 12/09/2012

Date de fin de publication : 04/02/2015

CF - Procédures de rectification et d'imposition d'office - 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

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 en matière d'impôts directs et de taxes assimilées par une réclamation contentieuse ou par une instance devant les tribunaux

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 de trente jours pouvant être prorogé de trente jours

A. 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

B. Conséquences pour le contribuable

1. Acceptation des rectifications

a. Acceptation formelle

b. Acceptation tacite

c. Effet de l'acceptation à l'égard du contribuable

2. Présentation des observations

a. Forme des observations

b. Nature des observations

c. Droit du contribuable ayant présenté des observations dans le délai

d. Observations tardives

3. Personnes ayant qualité pour répondre à la proposition de rectification

C. Conséquences pour l'administration

1. Suite à donner aux observations du contribuable
2. Délai de réponse de l'administration aux observations du contribuable en cas de vérification de comptabilité
 - a. Champ d'application
 - 1° Contribuables concernés
 - 2° Contrôles concernés
 - 3° Cas d'extension par mesure de tempérament
 - b. Conséquences du défaut de réponse dans le délai de soixante jours
 - c. Non-application du délai de réponse en cas de graves irrégularités privant la comptabilité de valeur probante
 - 1° Notion de graves irrégularités formelles privant de valeur probante la comptabilité
 - 2° Comptabilité régulière en la forme mais considérée comme irrégulière au fond
 - d. Portée de la garantie
 - e. Mise en œuvre de la garantie
 - 1° Appréciation du chiffre d'affaires ou recettes de l'entreprise
 - 2° Appréciation du délai de soixante jours

3. Établissement de l'imposition

4. Compensations demandées par le contribuable et application de la cascade

D. 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

III. Fixation des limites de l'imposition

A. Principe

B. Conséquences

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.

I. Interruption de la prescription

A. Principe

10

Aux termes de l'article L189 du livre des procédures fiscales (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 L55 du LPF interrompent donc la prescription.

Il en est de même aux termes de l'article L76 du LPF, pour les impositions d'office. En effet, sauf dans les cas prévus au 2e alinéa de l'article L67 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 (cf BOI-CF-IOR-50-20).

20

Il suffit, pour que la prescription soit interrompue, que la proposition de rectification parvienne au redevable 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. Toutes les précautions utiles devront être prises par le service pour que la proposition de rectification, qu'elle soit faite par la poste ou directement, puisse être considérée comme réalisée à cette date.

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, arrêt du 1er décembre 1982, req. 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, arrêt du 5 octobre 1973, req. n° 87519, RJ, n° IV, p. 103) ;

- 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, arrêt du 21 novembre 1973, req. n° 87265, RJ, n° IV, p. 119).

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, arrêt du 9 février 1994, n° 92469).

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 (cf. notamment en matière de droits d'enregistrement le [BOI-CF-PGR-10-40 § 150](#)).

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'attention des agents est appelée sur l'intérêt qui s'attache à ce que, dans la pratique, les impositions afférentes à des rehaussements proposés dans le délai de reprise soient mises en recouvrement à une date aussi proche que possible de celle de la proposition de rectification.

L'émission d'impositions supplémentaires s'appliquant à plusieurs années successives et atteignant un chiffre élevé peut, toutefois, être échelonnée pour permettre à un contribuable éprouvant des difficultés de paiement d'acquitter l'intégralité de sa dette mais il convient, dans ce cas, de veiller à ce que, pour chacune des années considérées, la date de mise en recouvrement prévue soit largement antérieure à celle de l'expiration du délai de prescription qui a commencé à courir à compter de la notification de la proposition de rectification.

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.

Bien que les autres contribuables ne soient pas systématiquement exclus du bénéfice de cette mesure, pour autant qu'il n'en résulte pas de risque accru d'insolvabilité pour le Trésor, le service est invité à se montrer plus strict dans l'octroi des mesures d'échelonnement à l'égard des redevables de mauvaise foi.

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

b. Cas particuliers

1° Omissions révélées en matière d'impôts directs et de taxes assimilées par une réclamation contentieuse ou par une instance devant les tribunaux

80

Le délai général de reprise de l'administration, au regard de l'impôt sur le revenu, de l'impôt sur les sociétés et des taxes assimilées visées aux [articles L169 et L169 A du LPF](#) expire en principe le 31 décembre de la troisième année suivant celle au titre de laquelle l'imposition est due.

90

Toutefois, conformément aux dispositions de l'[article L170 du LPF](#), les omissions ou insuffisances d'impositions révélées, pour les mêmes impôts et taxes, soit par une instance devant les tribunaux, soit par une réclamation contentieuse, notamment à l'occasion de l'application des règles posées par l'[article L204 du LPF](#) concernant les compensations, peuvent être réparées jusqu'à l'expiration 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 (cf. [BOI-CF-PRG-10-20-I-C-2](#)).

100

La conjugaison de ces deux textes avec les dispositions de l'[article L189 du LPF](#) relatives à l'interruption des prescriptions par des propositions de rectification appelle les précisions suivantes qui sont données sous forme d'exemple.

Le délai général de reprise pour les impositions dues au titre de N expire le 31 décembre N+3.

Si l'insuffisance d'une déclaration de revenus de l'année N est révélée par une instance 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 L170 du LPF](#) venant à expiration le 31 décembre N+4.

Or, conformément au principe énoncé au [I-B-1-a](#), 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 L170 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 L170 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 L170 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 L170 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, arrêt du 17 décembre 1969, req. n° 73350, RJCD, 2e partie, p. 152).

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, arrêt 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. L53), 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, arrêt du 20 février 1974, req. n° 83452, RJ, n° IV, p. 36 ; CE, arrêt du 8 avril 1994 n^{os} 60405-65876).

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, arrêt 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, arrêts des 27 avril 1960, req. n° 47013, RO, p. 64 et 3 février 1984, plén. 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, arrêt du 29 avril 1964, req. 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, arrêts des 19 mars 1975, req. n° 89867, RJ, n° IV, p. 12 ; 30 mai 1979, n° 10430, 17 mai 1982, n° 19339 et 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 (cf. [BOI-CF-IOR-10-30-II-B](#)).

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 du préposé de la Poste aura permis l'acheminement de ce dernier et sa distribution à la nouvelle adresse de l'intéressé (en cas d'absence temporaire, cf. [BOI-CF-IOR-10-30-III-B-3](#) ; dans le cas de remise directe de la proposition de rectification, cf. [BOI-CF-IOR-10-30 § 80](#)).

II. Ouverture d'un délai de réponse de trente jours pouvant être prorogé de trente jours

190

Aux termes de l'[article R*57-1 du LPF](#), lors de 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 de l'[alinéa 2 de l'article L57 du LPF](#) « sur demande du contribuable reçue par l'administration avant l'expiration du délai mentionné à l'[article L11 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.

A. 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 §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 L80 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 L69 du LPF](#) à l'issue d'un examen de situation fiscale personnelle 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 du seul [article L80 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 l'[alinéa 2 de l'article L57 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 L11 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.

B. Conséquences pour le contribuable

280

Pendant le délai, le contribuable ou une personne habilitée à répondre pour son compte peut, soit accepter les rectifications, soit présenter des observations. À défaut de réponse dans le délai, le contribuable est réputé avoir accepté.

On envisagera successivement : l'acceptation, la présentation des observations et les règles applicables aux personnes ayant qualité pour répondre.

1. Acceptation des rectifications

L'acceptation peut être formelle ou tacite. Ses effets sont les mêmes dans les deux cas.

a. Acceptation formelle

290

L'acceptation est formelle lorsque le contribuable a, dans le délai, acquiescé par écrit et d'une manière non équivoque aux rehaussements proposés.

300

Lorsque l'acquiescement du contribuable se trouve subordonné à la conclusion d'une transaction, les propositions de l'administration sont établies et notifiées dans les conditions précisées au [BOI-CTX-GCX](#). Si, à la suite de cette procédure, la transaction apparaît impossible ou ne se réalise pas, le rehaussement doit être considéré comme refusé (la commission est alors éventuellement saisie du différend). Il en est de même lorsque toute autre condition posée à l'acquiescement (par exemple, mise en recouvrement de l'imposition correspondante après un certain délai ou encore admission de la bonne foi du contribuable) se trouve rejetée par le service.

Remarque : Une demande de transaction formulée dans le délai de trente jours, éventuellement prorogé, de la proposition des rectifications sans prise de position nette sur ces dernières peut être assimilée à une acceptation sous réserve de transaction.

310

L'acceptation expresse peut fort bien n'être que partielle, auquel cas ses effets se limitent aux rectifications qui en font l'objet.

b. Acceptation tacite

320

Le contribuable est considéré comme ayant tacitement accepté les rectifications lorsqu'il ne fournit aucune réponse dans le délai de trente jours, éventuellement prorogé de trente jours.

Il en est de même lorsque la réponse parvenue dans le délai de trente jours, éventuellement prorogé de trente jours ne peut être considérée comme constituant des « observations » au sens de l'article L57 du LPF (cf. § 370).

330

Comme l'acceptation expresse, l'acceptation tacite peut n'être que partielle. Il en est ainsi lorsque le contribuable n'a répondu, dans le délai, qu'à certaines seulement des rectifications proposées.

c. Effet de l'acceptation à l'égard du contribuable

340

L'acceptation totale, qu'elle soit formelle ou tacite, met fin à la procédure de rectification contradictoire. Exception faite du cas où une transaction aurait été conclue et exécutée par le redevable, il conserve le droit de réclamer contre l'imposition après la mise en recouvrement du rôle ou la notification de l'avis de mise en recouvrement. Mais la charge de la preuve lui incombe.

2. Présentation des observations

a. Forme des observations

350

Aucune condition de forme n'étant imposée par la loi, le contribuable peut présenter ses observations oralement ou par écrit. Dans l'éventualité d'une formulation orale, l'agent qui a reçu le contribuable annote immédiatement le dossier de l'intéressé des observations et de leur date. En cas de formulation écrite, la réponse doit comporter la signature du contribuable ou d'une personne habilitée à répondre en son nom.

b. Nature des observations

360

Les observations peuvent consister en un refus pur et simple ou comporter une argumentation à laquelle le service devra répondre.

Il y a lieu de considérer que le contribuable a suffisamment manifesté son désaccord lorsqu'il s'est borné à demander que la commission départementale ou la Commission nationale soit saisie pour avis, même si ces dernières ne sont pas compétentes.

370

En revanche, une simple demande de prorogation du délai de réponse de 30 jours ou de 60 jours formulée par le contribuable en vue de prendre ultérieurement position sur les rectifications proposées ne peut être assimilée à la présentation d'observations et en avoir les effets. Dans cette hypothèse, la base notifiée est considérée comme acceptée tacitement à l'expiration du délai prorogé à 60 jours et la charge de la preuve en cas de réclamation contentieuse incombe au contribuable (transposition des arrêts du CE des 15 mai 1968, req. n° 72361, RJCD, p. 166 ; du 31 mars 1971, req. n^{os} 73813, 73814 et 73815, RJ, n° IV, p. 60 et 8 octobre 1980 n° 15286 au nouveau délai de réponse de 60 jours).

De même, une simple demande de renseignements ne constitue pas des « observations ».

c. Droit du contribuable ayant présenté des observations dans le délai

380

Le contribuable qui a présenté des observations dans le délai légal peut, en principe, demander l'intervention de la commission dans les cas prévus par la loi et les limites fixées par la jurisprudence (cf. [BOI-CF-IOR-10-60](#)).

Le contribuable qui, dans le cadre de la procédure contradictoire, a exprimé son désaccord sur l'ensemble des rehaussements mais n'a formulé des critiques qu'à l'égard de certains d'entre eux doit être regardé comme ayant refusé la totalité des rehaussements notifiés.

Dans cette hypothèse, l'administration, si elle est amenée à saisir la commission, lui soumet l'ensemble des rehaussements proposés qui relèvent de sa compétence ([CAA Nantes, arrêt n° 92 NT00744 du 26 janvier 1994](#)).

390

Il peut également exercer son droit de réclamer contre l'imposition après sa mise en recouvrement. La preuve est alors à la charge de l'administration même dans le cas où la commission départementale ou nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires a été saisie et que l'imposition a été établie conformément à son avis. En effet, [l'article L192 du LPF](#) précise que l'avis de l'une de ces commissions n'a pas d'incidence sur la charge de la preuve en cas de procédure contentieuse ultérieure, sauf dans le cas où la comptabilité présentée par le contribuable a révélé de graves irrégularités et que l'imposition litigieuse a été établie conformément à l'avis de la commission. Dans ce cas, la preuve de l'exagération de l'imposition reste à la charge du contribuable mais il incombe à l'administration d'apporter, au préalable, la preuve des graves irrégularités qu'elle invoque.

De même, il est rappelé que la charge de la preuve appartient au contribuable lorsqu'il n'a pas présenté de comptabilité, alors même que la procédure de rectification contradictoire a été utilisée.

d. Observations tardives

400

Une réponse parvenue après l'expiration du délai de trente jours, ou de soixante jours en cas de prorogation de délai, ne peut, en principe, être prise en considération. Cependant, le service se montrera compréhensif à l'égard des contribuables qui justifieront avoir été, en raison d'un empêchement caractérisé, dans l'impossibilité de donner suite dans le délai imparti aux propositions de rectification qui leur ont été adressées. Il en sera ainsi, notamment, en cas de maladie ou à l'occasion des congés. En outre, le service devra éventuellement tenir compte des observations présentées tardivement si elles sont de nature, au regard d'une instance ultérieure, à mettre en cause le bien-fondé des impositions.

3. Personnes ayant qualité pour répondre à la proposition de rectification

410

Ont qualité pour répondre à la proposition de rectification (cf. [BOI-CF-IOR-10-30-III-A](#)) :

- le contribuable lui-même et toute personne qui, étant son représentant légal, pourrait, à la date de la réponse, être pris pour destinataire d'une proposition de rectification le concernant. Les autres

personnes n'auraient la possibilité de le faire que si elles justifiaient d'un mandat régulier délivré à cet effet ;

Remarque : Il est rappelé que les sociétés de personnes sont représentées par chacun de leurs membres, la signature de tous documents fiscaux par l'un d'entre eux engage la société et est opposable aux autres associés.

- en matière d'impôt sur le revenu :

- le titulaire du revenu, lorsque les rehaussements envisagés concernent un revenu catégoriel (BIC, BA, BNC, [article 62 du CGI](#)),
- l'un ou l'autre des conjoints, lorsque les rehaussements, proposés au nom de l'époux précédé de la mention « Monsieur ou Madame », concernent d'autres revenus ou les personnes fiscalement à charge.

En ce qui concerne les personnes fiscalement à charge, les observations valant refus éventuellement présentées par la personne titulaire des revenus, sont susceptibles d'être prises en considération par le service sans mandat préalable.

420

Les réponses fournies par des personnes n'ayant pas qualité pour le faire doivent être considérées comme inexistantes.

C. Conséquences pour l'administration

430

Les conséquences pour l'administration de l'ouverture du délai de réponse imparti au contribuable sont relatives à la suite à donner aux observations présentées par celui-ci, au délai imparti dans certains cas pour y répondre en cas de vérification de comptabilité et à l'établissement de l'imposition.

1. Suite à donner aux observations du contribuable

440

Lorsque des observations ont été présentées par le contribuable, les propositions de l'administration sont modifiées dans la mesure où ces observations apparaissent valables.

450

Dans tous les cas où l'envoi d'une proposition de rectification a pour conséquence d'ouvrir le dialogue entre le contribuable et le service, il convient non seulement de répondre au contribuable qui a formulé des observations, mais encore de motiver clairement comme ont dû l'être les rehaussements dans la proposition de rectification, les raisons qui justifient le rejet des observations présentées, que ce rejet soit total ou partiel.

Bien entendu, ces indications pourront être succinctes si les réponses du contribuable à la proposition de rectification sont sans rapport avec les motifs des rehaussements.

A ainsi été jugé que viole l'article L57, alinéa 3 (devenu alinéa 5 du LPF), le tribunal qui, pour considérer comme insuffisamment motivée la réponse de l'administration aux observations du contribuable ayant reçu une proposition de rectification, estime que cette réponse ne répond pas aux points précis soulevés

par l'intéressé dans sa correspondance, alors que ledit courrier se bornait à faire valoir le caractère déprimé du marché immobilier local et comportait une lettre rédigée par un notaire faisant état d'observations présentées par des tiers auxquelles l'administration n'était pas tenue de répondre (Cass. com. 19 décembre 2000, n° 98-12260).

D'une part, la Cour de cassation précise l'étendue de l'obligation de motivation de la réponse adressée au contribuable ayant présenté des observations à la suite de l'envoi d'une proposition de rectification.

Au cas particulier, pour contester le rehaussement de la valeur vénale d'un bien immobilier recueilli par succession, l'intéressé s'était borné à évoquer le caractère déprimé du marché immobilier local et à joindre un courrier de son notaire faisant état d'observations d'éventuels acheteurs quant à la nécessité de travaux et à la configuration particulière du bien. Le service avait répondu que l'évaluation tenait compte des particularités du marché local et que la difficulté rencontrée par le notaire à vendre le bien n'établissait nullement le caractère exagéré de l'évaluation.

Le jugement qui reprochait au service de ne pas avoir répondu aux points précis soulevés par le contribuable est censuré par la Cour Suprême.

Celle-ci tient d'abord implicitement pour vague et générale, et donc n'appelant pas une réponse particulière, la remarque relative au marché immobilier.

À cet égard, la Cour de cassation avait déjà jugé suffisante une réponse qui s'abstenait de prendre en considération une argumentation sans portée au regard de l'objet du litige ou marquée par une imprécision telle que l'administration n'était pas en mesure d'y apporter une réponse circonstanciée (Cass. Com., 8 juillet 1997, n° 1787 D).

D'autre part, la Cour indique que l'administration n'est pas tenue de répondre à des observations formulées par des tiers.

Il s'ensuit que le simple fait pour le contribuable d'annexer à ses propres remarques un document contenant de telles observations ne suffit pas à établir qu'il ait voulu s'en approprier le contenu, de sorte que le service est fondé à ne pas en tenir compte.

Il n'en irait autrement que s'il résultait de manière certaine des termes de la réponse du contribuable et de la nature du document annexé (exemple : un rapport d'expertise) que celui-ci a expressément entendu en faire une composante indissociable de ses observations.

460

Dans l'hypothèse où le contribuable peut demander l'avis de la commission, il y aura lieu de lui accorder un délai de trente jours à compter de la réception de la réponse de l'administration à ses observations afin de lui permettre de saisir cet organisme (LPF, art. L59).

À défaut, la procédure serait viciée et l'imposition devrait être allouée en dégrèvement.

470

Au surplus, même si le contribuable refuse l'ensemble des rehaussements proposés et demande la saisine de la commission, l'administration doit motiver la réponse par laquelle elle rejette ses observations présentées dans le délai légal de réponse à la proposition de rectification (CE, arrêt du 14 mars 1990, n° 68604).

480

Les rectifications proposées sont abandonnées lorsque les observations du contribuable sont entièrement justifiées. Il est rappelé à cet égard que les contribuables faisant l'objet d'un ESFP ou d'une vérification de comptabilité doivent être informés lorsque l'ensemble des rectifications est abandonné.

2. Délai de réponse de l'administration aux observations du contribuable en cas de vérification de comptabilité

490

L'[article L57 A du LPF](#) prévoit une obligation pour l'administration en cas de vérification de comptabilité de répondre dans un délai de soixante jours aux observations du contribuable faisant suite à la proposition de rectification mentionnée au premier alinéa de l'[article L57 du LPF](#).

Le défaut de notification d'une réponse de l'administration dans ce délai équivaut à l'acceptation des observations du contribuable.

Le délai de soixante jours contraignant ne s'applique pas en cas de graves irrégularités privant de valeur probante la comptabilité.

a. Champ d'application

1° Contribuables concernés

500

La garantie prévue à l'[article L57 A du LPF](#) s'applique :

- aux entreprises qui exercent une activité industrielle ou commerciale et dont le chiffre d'affaires annuel est inférieur à 1 526 000 € hors taxes lorsqu'ils ont pour commerce principal la vente de marchandises, objets, fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place ou la fourniture de logement, ou à 460 000 € hors taxes s'il s'agit d'autres entreprises ;
- aux contribuables qui se livrent à une activité non commerciale et dont le chiffre d'affaires ou le montant annuel des recettes brutes est inférieur à 460 000 € hors taxes.

510

La garantie s'applique quelles que soient la forme d'exploitation de l'activité (exploitation individuelle, personnes morales, sociétés de fait, etc.) et les règles d'imposition des bénéfices (impôt sur le revenu, impôt sur les sociétés).

520

Sont également concernées par la mesure les personnes morales et les sociétés visées à l'[article 238 bis M du CGI](#) (sociétés en participation) qui détiennent des participations financières et dégagent des produits financiers dès lors qu'elles réalisent un chiffre d'affaires même non significatif.

530

En revanche, ne sont pas concernées les sociétés civiles immobilières de gestion dont l'activité de location ne relève ni des bénéfices industriels et commerciaux, ni des bénéfices non commerciaux.

2° Contrôles concernés

540

Les dispositions de l'[article L57 A du LPF](#) s'appliquent en cas de vérification de comptabilité au sens de l'[article L13 du LPF](#).

550

L'application de la garantie est étendue à la procédure de contrôle spécifique en matière de TVA des redevables soumis au régime simplifié de liquidation des taxes sur le chiffre d'affaires prévu à l'[article L16 D du LPF](#) dans la mesure où elle est engagée dans les mêmes conditions et selon les mêmes garanties qu'une vérification de comptabilité.

560

Sont exclus du champ d'application du dispositif :

- le contrôle sur pièces;
- l'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle ;
- le contrôle sur demande prévu aux [articles L 13 C et L13 CA du LPF](#).

3° Cas d'extension par mesure de tempérament

570

Les sociétés civiles immobilières de gestion sont en principe exclues du champ d'application du dispositif dans la mesure où leur activité de location ne relève ni des bénéfices industriels et commerciaux ni des bénéfices non commerciaux.

Toutefois, dans un souci de qualité de service et dans la mesure où elles bénéficient, en cas de vérification sur place, des mêmes garanties qu'en matière de vérification de comptabilité, les dispositions de l'[article L57 A du LPF](#) leur sont étendues.

580

Bien que non prévu par l'[article L57 A du LPF](#), le dispositif s'appliquera également aux entreprises qui se livrent à une activité agricole et dont le montant annuel des recettes brutes n'excède pas le double de la limite prévue au [b du II de l'article 69 du CGI](#).

b. Conséquences du défaut de réponse dans le délai de soixante jours

590

L'absence de notification d'une réponse de l'administration dans le délai de soixante jours équivaut à une acceptation des observations du contribuable.

L'acceptation tacite des observations du contribuable résultant du défaut de réponse de l'administration dans le délai de soixante jours emporte abandon des rectifications contestées et met fin à la possibilité de mettre en recouvrement les impositions correspondantes.

600

Le non-respect de la garantie entache la procédure d'imposition d'une irrégularité substantielle. Toutefois, cette irrégularité n'affecte que les impositions issues de la procédure de rectification contradictoire et sur lesquelles le contribuable a présenté des observations au sens de l'[article L57 du LPF](#) (cf. [II-C-2-d](#)).

Ainsi, en cas d'application sur la même proposition de rectification de la procédure de rectification contradictoire et d'une procédure d'imposition d'office, l'absence de réponse dans le délai de soixante jours n'affecte pas la régularité des rehaussements taxés d'office.

De même, le défaut de réponse dans le délai de soixante jours est sans incidence sur la validité des impositions correspondant aux rehaussements acceptés, expressément ou tacitement, par le contribuable.

610

L'abandon des rectifications résultant de l'acceptation tacite des observations du contribuable, ne constitue pas une prise de position formelle engageant l'administration et susceptible d'être invoquée sur le fondement des [articles L80 A et L80 B du LPF](#) en cas de contrôles et de rectifications ultérieures de même nature.

c. Non-application du délai de réponse en cas de graves irrégularités privant la comptabilité de valeur probante

620

Selon les dispositions de l'[article L57 A du LPF](#), le délai de réponse de soixante jours ne s'applique pas en cas de graves irrégularités privant de valeur probante la comptabilité.

La notion de graves irrégularités recouvre les irrégularités formelles mais également les irrégularités au fond de la comptabilité qui peut être régulière en apparence.

En pratique, le délai de réponse de soixante jours sera écarté dans tous les cas où l'absence de valeur probante de la comptabilité conduit le service à la rejeter et à procéder à la reconstitution du montant du bénéfice ou du chiffre d'affaires.

1° Notion de graves irrégularités formelles privant de valeur probante la comptabilité

630

Une comptabilité est irrégulière lorsqu'elle est incomplète ou n'est pas correctement tenue, c'est-à-dire est entachée de négligences, erreurs ou lacunes de nature à la rendre impropre à justifier les résultats déclarés.

A par exemple été considérée comme non probante par la jurisprudence :

- la comptabilité présentée au vérificateur qui ne comporte ni le livre de recettes avec les justificatifs, ni le livre journal, ni le livre d'inventaire, ni le détail des stocks et des prélèvements de l'exploitant (CAA Paris, 27 janvier 1995, n° 93-1238) ;

- la comptabilité qui ne comporte pas de livre d'inventaire ni de livre d'achats sur une période de huit mois, le grand livre est incomplet et divers chèques n'ont pas été inscrits (CAA Bordeaux 27 juin 1994, n° 92-1046).

Le procès-verbal prévu par l'[article L13 A du LPF](#) pour constatation de défaut de présentation de la comptabilité peut être dressé dans ce cas.

640

Une comptabilité ne doit pas être écartée si elle n'est entachée que d'irrégularités insuffisantes pour lui enlever toute valeur probante. D'une manière générale, le juge de l'impôt considère qu'ont un

caractère véniel et ne retirent pas à la comptabilité sa valeur probante, les irrégularités qui peuvent être aisément identifiées et rectifiées par l'administration, les irrégularités ou anomalies purement formelles, celles qui n'affectent pas la sincérité des écritures d'achats et de ventes, celles qui sont d'un très faible montant, celles qui ont pu être justifiées et ne résultent pas d'une volonté de dissimulation, celles qui n'apparaissent qu'accidentellement.

Le défaut de valeur probante ne peut résulter que d'irrégularités ayant un caractère de gravité indiscutable : balances inexactes, erreurs répétées de report, enregistrement non chronologiques des opérations, absence de pièces justificatives, comme par exemple :

- la comptabilisation globale en fin de journée des recettes non appuyées de justificatifs (CAA Lyon 17 avril 1996 n° 94-1257) ;

- une comptabilité qui enregistre globalement les recettes sans distinction entre les règlements par chèques et les règlements en espèces et dont le solde de caisse présente des soldes créditeurs de façon répétée (CE 17 novembre 1997 n° 145295 ; CE 9 novembre 1994 n° 129632).

2° Comptabilité régulière en la forme mais considérée comme irrégulière au fond

650

Même si elle est régulière en la forme et appuyée de justifications apparemment suffisantes, une comptabilité peut être rejetée pour défaut de valeur probante lorsque des présomptions précises et concordantes permettent d'en contester la sincérité et d'établir que le bénéfice déclaré est inférieur au bénéfice effectivement réalisé.

Ces présomptions peuvent résulter d'une insuffisance du taux de bénéfice brut calculé à partir des données de la comptabilité accompagnée d'autres irrégularités ou d'indices d'insincérité comme par exemple des apports de caisse inexpliqués et des écarts entre les dépenses personnelles connues de l'exploitant et les prélèvements dans l'entreprise (CE 29 juillet 1983, n° 33123, 7e et 8e s.-s.) ou l'absence d'inventaire détaillé (CE 17 mai 1989, n° 62199, 9e et 8e s.-s.).

Dans ces situations la comptabilité sera considérée comme comportant de graves irrégularités dans le sens où elle n'est pas de nature à refléter le véritable résultat réalisé.

Ainsi, l'obligation pour l'administration de répondre dans un délai de soixante jours n'est pas applicable dans le cas d'une comptabilité régulière en la forme mais considérée comme non probante.

d. Portée de la garantie

660

L'administration est réputée avoir mis en œuvre régulièrement la garantie prévue par l'article L57 A du LPF lorsqu'elle adresse sa réponse aux observations du contribuable par lettre n° 3926-SD avant l'expiration du délai de soixante jours à compter de la réception de ces observations.

670

Il résulte des dispositions de l'article L57 A du LPF que l'obligation pour l'administration de répondre dans le délai de soixante jours est limitée aux observations formulées à la suite de la proposition de rectification mentionnée à l'article L57 du LPF.

680

Le délai de réponse de soixante jours ne porte que sur les observations relatives aux rectifications effectuées dans le cadre de la procédure de rectification contradictoire.

L'administration n'est donc pas liée par ce délai :

- en cas de rectifications notifiées dans le cadre d'une des procédures d'imposition d'office mentionnées aux [articles L65 et suivants du LPF](#) ;
- en matière d'impôts locaux dans la mesure où ils sont exclus de la procédure de rectification contradictoire par [l'article L56 du LPF](#).

690

Seules les observations du contribuable faisant directement suite à la proposition de rectification (imprimé 3924-SD) font l'objet d'une réponse de l'administration dans le délai de soixante jours. N'ouvrent donc pas droit au bénéfice de la garantie prévue à [l'article L57 A du LPF](#) les observations que le contribuable formule en réponse à la lettre de l'administration portant réponse aux observations du contribuable (lettre 3926), ou à un autre courrier adressé ultérieurement, l'administration n'ayant aucune obligation de poursuivre le débat contradictoire après l'envoi de cette lettre.

700

Le délai de soixante jours porte sur les observations au sens de [l'article L57 du LPF](#).

Il s'agit des observations écrites présentées par le contribuable sur le bien-fondé des rectifications proposées et parvenant dans le délai de trente jours mentionné à [l'article R*57-1 du LPF](#), éventuellement prorogé.

Ainsi, ne constituent pas des observations susceptibles d'ouvrir droit à la garantie :

- la lettre dans laquelle la société se borne à désigner les bénéficiaires des revenus distribués ;
- des observations complémentaires présentées après l'expiration du délai de trente jours, éventuellement prorogé, au-delà duquel les rectifications sont réputées acceptées ;
- les observations orales ;
- les observations présentées sur les pénalités qui elles relèvent de [l'article L80 D du LPF](#) ;
- les observations présentées sur la procédure d'imposition ;
- une simple demande de prorogation du délai de réponse en application du [2ème alinéa de l'article L 57 du LPF](#) ou de délais supplémentaires en vue de prendre ultérieurement position sur le rehaussement, celle-ci étant assimilée à une réponse d'attente ;
- la lettre par laquelle le contribuable annonce l'envoi ultérieur de ses observations, également assimilée à une réponse d'attente ;
- d'une manière plus générale, les réponses du contribuable regardées comme une acceptation tacite des rectifications.

e. Mise en œuvre de la garantie

1° Appréciation du chiffre d'affaires ou recettes de l'entreprise

710

La garantie s'apprécie par référence au chiffre d'affaires ou recettes réalisées annuellement par l'entreprise.

Les chiffres d'affaires (ou recettes brutes) à prendre en considération sont déterminés selon les règles suivantes :

- ils s'établissent par année civile ou exercice de douze mois et pour leur montant hors taxe, à l'exception des entreprises relevant des bénéficiaires agricoles dont le chiffre d'affaires est retenu toutes taxes comprises pour l'appréciation des limites d'application des régimes d'imposition (cf. [BOI-BA-REG](#)) ;
- en cas de création ou de cessation d'activité en cours d'année, le montant du chiffre d'affaires réalisé ou des recettes brutes encaissées par l'entreprise est ajusté au prorata du temps d'exploitation au cours de l'année civile ou de l'exercice calculé sur une période de douze mois ;
- le chiffre d'affaires ou recettes à comparer aux limites s'entend du chiffre d'affaires global réel, déclaré par l'entreprise et le cas échéant rectifié par l'administration après contrôle.

720

Le chiffre d'affaires à prendre en considération est celui de l'exercice vérifié, après prise en compte des rectifications opérées par l'administration et des observations formulées par le contribuable dans sa réponse.

Ainsi, lorsque les rectifications ont eu pour effet le franchissement du seuil au delà duquel le délai de soixante jours ne s'applique pas, il est retenu, pour l'application de la garantie, le chiffre d'affaires corrigé après prise en compte des observations du contribuable.

Lorsque, à la suite des observations adressées ultérieurement à la lettre 3926, le chiffre d'affaires est ramené au-dessous des limites prévues par l'[article L57 A du LPF](#) pour l'application de la garantie la procédure d'imposition est considérée comme régulière dès lors qu'au moment de confirmer le chiffre d'affaires rectifié, le délai de réponse de soixante jours n'était pas applicable.

2° Appréciation du délai de soixante jours

730

Le délai de soixante jours se calcule à compter de la réception des observations du contribuable faisant suite à la proposition de rectification.

Pour apprécier le délai de réponse, il convient de retenir :

- pour point de départ, la date de réception du courrier comportant les observations du contribuable (date de signature par l'administration de l'accusé de réception postal ou timbre à date du jour de réception du service en cas d'envoi en courrier simple) ;
- pour point d'arrivée, la date de réception de la lettre 3926-SD qui correspond à la date de présentation du pli postal telle qu'elle résulte de l'accusé de réception postal quelle que soit sa date de réception effective, ou à la date de remise en direct au contribuable.

S'agissant d'un délai franc, il est fait abstraction du jour du point de départ et celui de son point d'arrivée.

Exemple : La réponse du contribuable à la proposition de rectification adressée par courrier du 16 mai N est reçue par le service vérificateur le 22 mai. Le délai de réponse expire le 22 juillet N.

3. Établissement de l'imposition

740

L'administration doit attendre l'expiration du délai imparti au contribuable pour répondre à la proposition de rectification avant de procéder à l'établissement de l'imposition. En conséquence, à peine d'irrégularité de la procédure, le visa de l'avis de mise en recouvrement ou l'homologation du rôle ne saurait intervenir avant l'échéance de ce délai (CE, arrêt du 17 mai 1989, n° 62199).

750

Si le contribuable se borne à demander des précisions sans prendre parti, le service doit répondre et attendre l'expiration du délai.

760

Il convient, d'autre part de signaler les points suivants :

- lorsque le service a accueilli une demande de transaction présentée dans le délai de réponse de trente jours du contribuable, éventuellement prorogé, ou du moins avant que l'imposition ait été arrêtée, celle-ci ne doit être établie qu'après l'acceptation par le contribuable des propositions notifiées dans les conditions prévues à l'article R*247-3 du LPF ou, à défaut d'acceptation de ces propositions par l'intéressé dans le délai de trente jours prévu audit article, qu'après l'expiration, soit de ce délai soit, s'il expire postérieurement à ce dernier, du délai de réponse du contribuable ;

Remarque : Dans le cas d'une transaction devant être approuvée par le Ministre, il conviendra, sauf circonstances particulières, de différer jusqu'à cette approbation la mise en recouvrement de l'imposition.

- lorsque la commission départementale, la Commission nationale ou le Comité de l'abus de droit fiscal est saisi, l'imposition ne peut être établie qu'après notification de l'avis formulé, du moins pour la partie qui concerne les rehaussements soumis à l'appréciation de l'organisme consulté.

4. Compensations demandées par le contribuable et application de la cascade

770

Les règles concernant la suite à donner aux demandes concernant la cascade et aux demandes de compensation formulées par le contribuable à l'occasion d'une proposition de rectification sont indiquées respectivement aux [BOI-CF-PGR-30-40](#) et [BOI-CF-PGR-30-50](#).

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

780

Aux termes de l'article R*57-1 du LPF, 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, prorogé le cas échéant, dans les conditions prévues au deuxième alinéa de cet article ».

1. Point de départ du délai

790

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, arrêt 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, arrêt du 21 novembre 1985, n° 56917 ; CE, arrêt du 4 mai 1987, n° 66110).

2. Computation du délai et notion de délai franc

800

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.

810

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

3. Appréciation de la recevabilité de la réponse

820

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 (le cachet de la Poste faisant foi [article L286 du LPF]). Afin d'éviter des litiges en cette matière, il convient de conserver, à l'appui de la réponse adressée par le contribuable, l'enveloppe utilisée par ce dernier.

4. Demandes de renseignements

830

Dans le cas où une demande de renseignements concernant les rectifications a été formulée par le contribuable, le délai de réponse dont il dispose ne se trouve ni interrompu, ni suspendu. En pareille hypothèse, le service doit répondre à la demande et attendre l'expiration du délai.

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 proposer le rehaussement correspondant.

B. Conséquences

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, arrêt du 12 juin 1974, req. n° 89749).

Toutefois, dans le cadre d'une procédure de vérification externe (vérification de comptabilité ou ESFP), 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 (cf. [BOI-CF-PGR-30-10-II](#)).

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, arrêts des 16 juin 1971, req. n° 81427, RJ, n° IV p. 107 ; 11 janvier 1978, req. n° 87894 et 27 février 1985 n° 41471).

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

870

Il est rappelé que lorsqu'une vérification de comptabilité est achevée pour une période déterminée et à l'égard d'un impôt ou d'un groupe d'impôts, les dispositions de l'[article L51 du LPF](#) interdisent à l'administration, sauf exceptions limitativement énumérées, de renouveler cette vérification 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 (cf. [BOI-CF-PGR-20-40-IV](#)).

De même, lorsque l'administration a procédé à un examen contradictoire de la situation personnelle d'un contribuable au regard de l'impôt sur le revenu, les dispositions de l'[article L50 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 (cf. [BOI-CF-PGR-30-30-III-A](#)).