

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-CF-IOR-10-40-20120912

Date de publication : 12/09/2012

Date de fin de publication : 04/10/2017

CF - Procédures de rectification et d'imposition d'office - Règles relatives au contenu 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 4 : Règles relatives au contenu de la proposition de rectification

Sommaire :

I. Renseignements préliminaires

A. Impôts et périodes concernés

B. Délai de réponse

C. Assistance d'un conseil

II. Exposé des propositions de rectification

A. Nature des rectifications

1. Règles générales

2. Cas particulier des opérations de contrôle n'ayant pas abouti à des rectifications

B. Motifs des rectifications

1. Principes généraux

2. Rejet de comptabilité

3. Règles particulières aux droits d'enregistrement

a. Citation des articles sur lesquels repose le rehaussement

b. Cas de l'application de l'article L17 du LPF

4. Décisions jurisprudentielles

5. Information du contribuable et obligation de lui communiquer, à sa demande, les renseignements ou documents recueillis auprès de tiers

C. Montant des rehaussements

III. Signature, date, identification du service d'origine et de l'agent signataire

1

La proposition de rectification est soumise à certaines règles relatives à son contenu.

Ces règles concernent :

- les renseignements préliminaires ;
- l'exposé des propositions de rehaussements ;
- la signature, la date, l'identification du service d'origine et de l'agent signataire.

I. Renseignements préliminaires

A. Impôts et périodes concernés

10

Avant l'exposé des rectifications, l'administration doit faire connaître sommairement quels sont les impôts, déclarations, actes, faits ou périodes en cause.

Lorsque les rehaussements notifiés sont consécutifs à une vérification de comptabilité, il devra être fait mention de cette circonstance ainsi que des dates de début et de fin des opérations sur place. Si la vérification de comptabilité a été partielle ou ponctuelle, les opérations auxquelles elle a été limitée ou celles qu'elle n'a pas concernées devront être précisées.

S'il s'agit d'un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle (ESFP) et en cas de prorogation du délai d'un an, la proposition de rectification doit expressément rappeler les motifs qui ont permis de proroger le délai, ainsi que la durée de cette prorogation.

De même, dans le cas où la durée de l'ESFP est portée à deux ans (cf. [BOI-CF-PGR-20-30-II-B](#)), les informations sur les circonstances de la découverte de l'activité occulte ou sur la mise en œuvre des [articles L82 C](#) ou [L101 du livre des procédures fiscales \(LPF\)](#) seront reprises et complétées, s'il y a lieu, dans la proposition de rectification.

B. Délai de réponse

20

Dans tous les cas, la proposition indique au contribuable qu'il dispose d'un délai de trente jours, prorogé de trente jours supplémentaires sur demande, à compter de sa réception pour adresser son acceptation ou ses observations (cf. [BOI-CF-IOR-10-50](#)).

C. Assistance d'un conseil

30

À peine de nullité de la procédure, la notification d'une proposition de rectification doit obligatoirement comporter une mention informant le contribuable qu'il peut se faire assister d'un conseil de son choix pour discuter la proposition de rectification ou y répondre ([LPF](#), [art. L54 B](#) ; cf. [BOI-CF-PGR-30-10](#)).

II. Exposé des propositions de rectification

40

Aux termes de l'[article L57 du LPF](#), les propositions de rectification doivent être motivées de manière à mettre le contribuable en état de pouvoir formuler ses observations ou faire connaître son acceptation. Le législateur oblige donc l'administration à indiquer de façon claire, dans les

propositions, les motifs de droit ou de fait des rehaussements, de telle sorte que le contribuable puisse, le cas échéant, prendre position en toute connaissance de cause.

L'administration doit, en conséquence, faire connaître au redevable la nature, les motifs et le montant des rehaussements envisagés.

Elle doit, en outre, motiver les pénalités qu'elle se propose d'appliquer (cf. [BOI-CF-INF-30-20](#)).

A. Nature des rectifications

1. Règles générales

50

Chaque chef de rehaussement doit être mentionné de manière distincte.

Éventuellement, il est fait état des compensations qui pourraient être effectuées au profit du contribuable (cf. [BOI-CF-PGR-30-50](#)).

60

Une proposition de rectification peut être établie pour un impôt déterminé ou pour une ou plusieurs catégories d'impôts. Dans ce dernier cas, elle comporte la mention de tous les impôts auxquels les rehaussements s'appliquent, étant entendu que lorsque les bases sont différentes, chaque impôt doit faire l'objet d'un développement spécial. Une proposition de rectification peut également pour un même impôt ou groupe d'impôts concerner plusieurs périodes d'imposition, mais les rehaussements afférents à chaque période doivent alors apparaître distinctement.

70

En matière d'impôt sur le revenu, lorsque le service entend contester l'imputation ou le report d'un déficit déclaré au titre d'une année ou d'un exercice déterminé, la procédure de rectification contradictoire doit être suivie à concurrence de la fraction contestée, pour la détermination du revenu global imposable des années ou exercices supportant les imputations ou reports.

2. Cas particulier des opérations de contrôle n'ayant pas abouti à des rectifications

Sur ce point, il convient de se reporter au [BOI-CF-PGR-30-30](#).

B. Motifs des rectifications

1. Principes généraux

80

À peine de nullité, la proposition de rectification doit obligatoirement comporter l'indication des motifs de droit ou de fait sur lesquels se fondent les rehaussements.

Ces motifs peuvent être exposés succinctement mais de manière à éclairer suffisamment le contribuable pour qu'il puisse prendre position en toute connaissance de cause. Lorsqu'il existe plusieurs chefs de rehaussement pour une même imposition, chacun d'eux doit faire l'objet d'une motivation particulière.

2. Rejet de comptabilité

90

En cas de rejet de comptabilité, la proposition de rectification doit mentionner les raisons du rejet ainsi que les éléments retenus et la méthode suivie pour déterminer la base d'imposition redressée.

3. Règles particulières aux droits d'enregistrement

a. Citation des articles sur lesquels repose le rehaussement

100

En matière de droits d'enregistrement, la Cour de cassation, par un arrêt du 28 janvier 1992 n°90-10465, confirme le principe énoncé par l'arrêt du 15 décembre 1987 n°86-15872 selon lequel « l'administration est tenue de préciser le fondement du rehaussement en droit comme en fait, et spécialement, de mentionner les textes sur lesquels elle s'appuie ».

110

Dès lors que l'article 683 du code général des impôts (CGI) – qui fixe le régime normal d'assujettissement aux droits d'enregistrement des mutations de propriété à titre onéreux d'immeubles suite à la remise en cause du régime de faveur prévu à l'article 1115 du CGI –, visé dans la proposition de rectification critiquée, renvoie expressément à l'article 1594 D du CGI, ladite proposition est régulière au regard des règles de motivation (Cass. Com., 5 décembre 2000, n° 97-20591).

Aux termes de cet arrêt, la Cour de cassation précise ses exigences en matière de motivation des propositions de rectification. Elle n'exige pas la retranscription littérale du texte relatif au mode de calcul des taux applicables au droit départemental d'enregistrement dès lors que l'article qui concerne les conséquences du rehaussement (en l'occurrence l'article 683 du CGI) renvoie à ce texte. Au cas particulier, les articles 1115 et 683 du CGI qui concernaient la cause et les conséquences des rehaussements étaient expressément cités dans la proposition de rectification.

120

En revanche, il résulte des dispositions de l'article L57 du LPF que les textes qui ne concernent ni la cause, ni les conséquences des rectifications n'ont pas à être mentionnés dans la proposition de rectification (Cass. Com., 3 juin 1998, n° 96-13883).

Au cas particulier, le texte dont l'absence de visa était reprochée à l'administration était l'ancien article 121 K ter de l'annexe IV au CGI qui définit le lieu de dépôt de la déclaration souscrite par les personnes morales redevables de la taxe annuelle de 3 % prévue à l'article 990 D du CGI.

b. Cas de l'application de l'article L17 du LPF

130

L'administration tient de l'article L17 du LPF le pouvoir de rectifier suivant la procédure de rectification contradictoire l'insuffisance des prix exprimés ou des évaluations fournies dans les actes ou déclarations donnant ouverture aux droits d'enregistrement et à la taxe de publicité foncière ou à la taxe sur la valeur ajoutée lorsqu'elle est due aux lieu et place de ces droits ou taxes.

Dans deux [arrêts des 16 juin 1998 n° 95-15689](#) et [29 juin 1999 n° 96-15558](#), la Cour de cassation confirme la possibilité pour l'administration d'utiliser les dispositions de l'article L17 du LPF pour rectifier la valeur de cessions d'actifs réalisées dans le cadre d'une procédure collective sous réserve de tenir compte des conditions particulières de telles opérations (cf. [BOI-CF-DG-40-20](#)).

140

La Cour de cassation a toujours exigé que l'administration indique, dans les propositions de rectification opérées en cette matière, les éléments chiffrés et les termes de comparaison justifiant les rehaussements envisagés ([Cass. com. arrêt du 26 mai 1971, n° 69-11696](#)).

150

Cette exigence est renforcée par le [deuxième alinéa de l'article L17 du LPF](#) qui dispose que l'administration est tenue d'apporter la preuve de l'insuffisance des prix exprimés et des évaluations fournies dans les actes ou déclarations par rapport à la valeur vénale réelle du bien concerné.

À cet égard, il est précisé :

- une insuffisance de prix ou de valeur déclarés est établie par le recours à la méthode d'évaluation par comparaison. Il existe cependant des exceptions notamment en cas de comparaison impossible lorsqu'il n'existe aucun bien présentant des similitudes avec celui en cause ([Com. 10 mai 1988, n° 87-13554, Bull. IV, n° 154, p. 108](#)) ou en cas d'évaluation de titres non cotés. Dans un [arrêt du 27 octobre 2009, n°08-11362](#), la Cour de cassation rappelle que l'administration a la possibilité d'écarter la méthode d'évaluation par comparaison lorsqu'il n'existe pas de marché de biens intrinsèquement similaires en faits et en droits et juge que la prise en compte de restrictions à la disponibilité du bien par le biais de simples abattements appliqués à l'évaluation résultant des termes de comparaisons produits n'est pas de nature à faire perdre leur caractère pertinent aux références invoquées ;

- que par un [arrêt du 28 janvier 1992 \(n° 89-19385, Bull. civ. IV, n° 42, p. 33\)](#), la Cour de cassation a jugé que, dans le cadre d'un rehaussement pour insuffisance de prix ou d'évaluation fondé sur la méthode d'évaluation par comparaison, il appartient à l'administration de justifier son estimation au moyen de termes de comparaison tirés de la cession, avant la mutation litigieuse, de biens intrinsèquement similaires. Cet arrêt confirme la jurisprudence antérieure de la Cour ([Cass. com. 19 juin 1990, n° 89-14192, Bull. civ. IV n° 183, p. 125](#)) selon laquelle l'administration n'est pas en droit de s'appuyer sur un élément de référence dont la date est postérieure au fait générateur de l'impôt. Corrélativement, le redevable qui conteste l'évaluation opérée par le service n'est pas recevable à faire état d'une mutation postérieure à la cession incriminée ([Cass. com. 24 novembre 1992, pourvoi n° 90-20500](#)) ;

- que, dans un [arrêt du 1er mars 1994, n°92-13643](#), la Cour de cassation a précisé les limites des exigences des [articles L17 et L57 du LPF](#) en estimant que les éléments de comparaison ne peuvent être écartés au motif qu'aucune pièce ne permet de justifier les dires de l'administration et de les comparer avec le bien litigieux ;

- que, selon un [arrêt du 4 décembre 2007, n° 06-17683, Bull. IV, n° 257](#), la Cour de cassation a jugé qu'une erreur dans l'adresse d'un des termes de comparaison ne suffit pas à rendre la motivation irrégulière, si, par ailleurs, les autres termes de comparaison ne sont pas critiquables ;

160

Les termes de comparaison doivent être mentionnés avec suffisamment de précision pour que le contribuable puisse les discuter, étant toutefois observé, qu'ils ne doivent pas comporter d'indications susceptibles de porter atteinte aux règles du secret professionnel prévues à l'[article L103 du LPF](#).

Remarque : La Cour de cassation n'exige pas que les biens pris en considération soient strictement identiques, dans le temps, dans l'environnement et dans l'emplacement à celui qui est l'objet du litige ([Cass. Com. 12 janvier 1993 n° 90-21494](#) ; [Bull. IV, n° 6, p. 3](#)).

Afin de concilier les impératifs de motivation et de secret professionnel, le [quatrième alinéa de l'article L57 du LPF](#) précise l'étendue de l'obligation de motivation des rehaussements portant sur la valeur vénale des fonds de commerce ou des clientèles lorsque l'administration met en œuvre la méthode d'évaluation par comparaison.

Ainsi, la proposition de rectification doit comporter les indications suivantes :

- date des mutations à titre onéreux ;
- adresse des fonds ou lieux d'exercice des professions ;
- nature des activités exercées ;
- prix de cession, chiffres d'affaires ou bénéfices, si ces informations sont soumises à une obligation de publicité ou, dans le cas contraire, des moyennes de ces données chiffrées concernant les entreprises citées comme éléments de comparaison.

Ces indications nécessaires à une motivation de fait correcte ne dispensent pas, bien entendu, le service de l'obligation de motiver en droit le rehaussement.

S'agissant de la communication des données chiffrées visées au dernier alinéa , les précisions suivantes sont apportées.

Les informations soumises à l'obligation de publicité doivent être communiquées en l'état. Il s'agit d'une part du prix de cession des fonds de commerce (cf. [article L141-13 du code de commerce](#)), mais non du prix de cession des clientèles et, d'autre part, des chiffres d'affaires ou bénéfices réalisés par des sociétés à responsabilité limitée ou par des sociétés par actions (cf. respectivement les [articles L232-22 et L232-23 du code de commerce](#)).

En revanche, seules des moyennes des informations non soumises à publicité sont portées à la connaissance des redevables.

Il s'agit des chiffres d'affaires ou bénéfices des entreprises individuelles et des sociétés autres que les sociétés par actions ou les SARL.

Ces moyennes aboutissent, pour chaque catégorie de données chiffrées en cause (prix de cession, chiffres d'affaires, bénéfices), à retenir un chiffre global concernant l'ensemble des entreprises citées à titre d'éléments de comparaison. La même règle sera observée pour le coefficient ou pourcentage à appliquer aux chiffres d'affaires ou aux bénéfices.

*Pour l'application de ces principes, la Cour de cassation rappelle qu'il ne peut être exigé de l'administration qu'elle indique dans la proposition de rectification des éléments qui ne sont pas visés à l'[article L57 alinéa 4 du LPF](#) et notamment les spécificités des termes retenus à titre de comparaison tenant à leur surface, leur état ou leur emplacement précis ainsi qu'aux stipulations particulières de l'acte de cession ([Cass. com. 31 mai 2005 n° 03*16378](#) . [Bull. IV n° 122 p. 130](#)).*

En matière de charge de la preuve et plus particulièrement de l'application de l'article R 194-1 du LPF (Cass. Com., arrêt du 12 février 2002, pourvoi n° 99-10647), par un arrêt rendu le 28 septembre 2004, la cour de cassation a précisé que les dispositions de l'article R*194-1 du LPF n'ont pas pour effet de dispenser l'administration de justifier de la régularité formelle de la proposition de rectification lorsque celle-ci est contestée par l'usager.*

Tel est notamment le cas lorsque l'usager critique le degré de précision des indications figurant dans cette proposition et destinées à établir le caractère intrinsèquement similaire des biens pris comme termes de comparaison.

Remarque : En revanche, l'usager qui conteste la pertinence des termes de comparaison cités par la proposition de rectification critique le bien-fondé du rehaussement et non sa régularité formelle (arrêt de la cour de cassation du 24 mars 1998).

Cour de cassation, arrêt du 28 septembre 2004, n° 1375 F-D

« Attendu, selon l'arrêt attaqué, que l'administration des impôts a notifié à M. X un redressement de droits d'enregistrement fondé sur la remise en cause de la valeur d'un appartement dont ses parents lui avaient fait donation de la nue-propriété ; que M. X a fait assigner le directeur des services fiscaux devant le tribunal de grande instance, qui a annulé la notification de redressement au motif qu'elle ne citait pas de termes de comparaison pertinents ;

Sur le moyen unique, pris en sa première branche :

Vu l'article L57 du LPF ;

Attendu qu'aux termes de ce texte, la notification de redressement doit être motivée de manière à lui permettre de formuler ses observations ou de faire connaître son acceptation ;

Attendu que pour infirmer le jugement et rejeter la demande de M. X, l'arrêt retient que les caractéristiques des biens immobiliers retenus pour l'évaluation de l'appartement sont, par leur situation géographique, objectivement comparables ;

Attendu qu'en statuant par de tels motifs, impropre à établir que la notification de redressement précisait, de façon à permettre à son destinataire de prendre son parti au vu de ses seules indications, les circonstances établissant le caractère intrinsèquement similaire des biens pris comme éléments de comparaison dans les conditions usuelles sur le marché réel considéré, la cour d'appel a privé sa décision de base légale ;

Et sur le moyen unique, pris en sa seconde branche :

*Vu les articles L57 et R*194-1 du LPF ;*

Attendu que, pour statuer comme il l'a fait, l'arrêt retient encore que, dans sa réponse à la notification de redressement, M. X a reconnu le caractère insuffisant de la valeur par lui déclarée ;

Attendu qu'en statuant ainsi, alors que l'accord donné par le contribuable au redressement n'a pas pour effet de dispenser l'administration fiscale de justifier, si elle est contestée, la régularité formelle de la notification de redressement, la cour d'appel a violé les textes susvisés ;

PAR CES MOTIFS : Casse et annule ».

Solutions particulières :

1 - La valeur de titres non cotés en bourse doit être appréciée en tenant compte de tous les éléments dont l'ensemble permet d'obtenir une évaluation aussi proche que possible de celle qu'aurait entraîné le jeu de l'offre et de la demande dans un marché réel (Cass. com., 21 octobre 1997 n° 95-13769, Bull. IV, n° 275, p. 238 et 16 décembre 1997 n° 95-20712, Bull. IV, n° 345, p. 299). Aux termes de ces deux arrêts qui confirment une jurisprudence constante (cf. Cass. com. 28 janvier 1992 n° 90-11459, Bull. IV, n° 44, p. 34 et 7 décembre 1993 n° 91-21795, *ibid.* IV, n° 460, p. 334), il résulte que la valeur d'actions ou de parts sociales non cotées en bourse est appréciée à partir d'une analyse comptable, puis déterminée à partir de l'estimation globale de l'entreprise.

Dans l'arrêt du 21 octobre 1997 n° 95-13769, la Cour de cassation a jugé que la valeur des titres dépend directement de la valeur du fonds inscrit à l'actif de l'entreprise et, partant, de la valeur de l'ensemble de ses éléments constitutifs, dont, notamment, le droit au bail, puisqu'il est indéniable que la valeur d'une entreprise dépend, en tout premier lieu, de la valeur vénale des éléments de son actif.

Au cas particulier, la société requérante soutenait que l'administration opérait une confusion entre cession de parts sociales et cession de droit au bail, lequel, en ce qu'il constitue un élément du fonds de commerce dont la valeur n'est pas nécessairement significative, ne pouvait être pris en considération pour l'évaluation des parts cédées qui, selon elle, ne saurait dépendre que de l'actif net de la société cédante. La Cour en a décidé autrement en estimant que dès lors que la société cédante exploitait un fonds de commerce, la valeur des parts cédées était « essentiellement fonction de la valeur du fonds » dont le droit au bail constitue un élément.

Dans l'arrêt du 16 décembre 1997 n° 95-20712, la Cour de cassation a annulé le jugement qui s'était borné à énoncer, pour écarter l'évaluation des titres non cotés en bourse proposée par l'administration, que cette dernière aurait dû fournir les éléments de comparaison permettant d'apprécier la valeur des actions d'une entreprise aux caractéristiques similaires à celles de la société en cause.

Elle confirme que l'évaluation des titres non cotés en bourse doit être appréciée en tenant compte de tous les éléments disponibles.

2 - Les juges peuvent déterminer la nature d'un bien, pour fixer sa valeur aux fins de taxation d'une mutation, aussi bien à partir de faits antérieurs que de faits contemporains ou, s'ils révèlent des circonstances connues du contribuable lors de l'opération litigieuse, de faits postérieurs à cette mutation (Cass. com., 16 novembre 1999, n° 97-13179).

Dès lors, se fondant tant sur les « conditions particulières » d'un acte de donation relatives à l'octroi de contrats de foretage que sur la promesse conditionnelle de contrat de foretage qui lui était antérieure et sur l'octroi de l'autorisation administrative d'ouverture de carrières (condition de la promesse de contrat de foretage) qui était postérieure à l'acquisition des terrains et à la donation, le tribunal a pu retenir que les biens, objets de ces mutations (l'acquisition des terrains et la donation de la nue-propriété à l'origine du rehaussement de valeur notifié par l'administration) étaient non pas des terres agricoles mais des terrains exploitables pour l'extraction de divers matériaux.

Pour ces biens, la méthode d'évaluation par comparaison était inadaptée.

Les circonstances de l'affaire (deuxième solution particulière exposée ci-dessus) sont les suivantes.

Un agriculteur, titulaire de baux ruraux à long terme, a signé le 8 octobre 1990 une promesse de vente portant sur les terres qu'il louait et, le lendemain, a conclu une promesse de contrat de foretage (droit d'exploiter une carrière) sous condition suspensive de l'obtention des autorisations administratives d'ouverture de carrières.

Il a acquis les terres le 13 décembre suivant. Le même jour, cet acquéreur a également consenti la donation en avancement d'hoirie à ses trois enfants de la nue-propiété desdits biens, se réservant la faculté de signer tous contrats de foretage du type de celui en cours de négociation.

L'autorisation d'exploiter la carrière a été accordée le 14 octobre 1991.

L'administration a rehaussé la valeur des terrains taxés lors de leur acquisition puis de leur donation.

La Cour de cassation admet que l'autorisation administrative pourtant postérieure aux actes de vente et de donation, objets du rehaussement pour insuffisance de prix, soit prise en compte pour qualifier les biens en cause.

Or, il est constant que la valeur vénale du bien doit être appréciée au jour du fait générateur de l'impôt. Ce principe général n'est pas remis en cause.

En l'occurrence, la prise en compte d'un élément postérieur au fait générateur des impositions paraît justifiée, d'une part, parce que cette circonstance était connue du redevable puisqu'il en était à l'origine, et, d'autre part, en raison de l'antériorité de la promesse conditionnelle de contrat de foretage confortée par la réalisation de la condition suspensive par rapport aux actes de vente et de donation qui fixent la date du fait générateur.

En outre, la Cour de cassation confirme la possibilité, dans certains cas, d'écartier la méthode d'évaluation par comparaison (rapproch. [Cass. Com. 26 janvier 1999 n° 97-10403](#) ; [Bull. IV n° 25, p. 21](#)).

4. Décisions jurisprudentielles

190

Le Conseil d'État a jugé irrégulière, parce que, insuffisamment motivée, la proposition de rectification :

- qui comporte pour seule motivation au regard de la détermination, selon le régime du bénéfice réel, de bénéfices industriels et commerciaux, le mot « insuffisances » (CE, arrêt du 5 novembre 1962, req. n^{os} 34445 et 37937, BO, p. 188) ;

- qui contient simplement, en matière de bénéfices non commerciaux imposés d'après le régime de la déclaration contrôlée, l'énumération des postes sur lesquels portaient les rehaussements envisagés et la base chiffrée correspondante, la référence, dans cette lettre, à des motifs communiqués verbalement au contribuable n'ayant pas pour effet de pallier le défaut de motivation entachant l'avis de notification (CE, arrêt du 26 novembre 1965, req. n° 62890, RO, p. 446) ;

- qui, adressée à un contribuable et fondée sur le caractère excessif des salaires perçus par l'intéressé et son épouse en qualité de PDG et de directeur général adjoint d'une SA, ne distingue pas le cas de chaque époux. Cette insuffisance de motivation n'est pas couverte par un renvoi de la proposition aux détails donnés par ailleurs dans la proposition de rectification adressée à la SA (CE, arrêt du 10 décembre 1982, req. n° 30732) ;

- qui se borne à indiquer la méthode administrative extra-comptable de restitution du chiffre d'affaires de l'entreprise, sans mentionner les motifs qui ont conduit le vérificateur à écarter la comptabilité (CE, arrêt du 12 février 1992, n^{os} 69324 - 69325 - 79965 - 79966 ; à rapprocher CE, arrêt du 10 juillet 1991, n° 70956) ;

- qui, portant sur une omission de régularisation de TVA, se borne à exposer le mode de calcul des rectifications envisagées sans indiquer les motifs de droit de nature à justifier le principe de l'imposition et le mode de calcul retenu (CE, arrêt du 9 octobre 1992, n° 89130) ;

- dans laquelle l'administration indique seulement que ses recherches lui permettent de qualifier de revenus de capitaux mobiliers certaines sommes perçues par le contribuable (CE, arrêt du 9 octobre 1992, n° 86531) ;

- qui impose les profits de construction réalisés par un contribuable ayant déjà acquitté le prélèvement de 25 % dès lors qu'elle ne se réfère pas au versement du prélèvement et qu'elle n'indique pas les motifs pour lesquels elle refuse le caractère libératoire du prélèvement (CE, arrêt du 29 janvier 1993, n° 80759).

En outre, lorsque l'administration tire les conséquences de rehaussements apportés aux résultats d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés en ce qui concerne la situation personnelle des associés au regard de l'impôt sur le revenu, la proposition de rectification adressée à ces derniers doit être suffisamment motivée ; elle doit en conséquence reproduire les motifs qui ont justifié les rehaussements sociaux.

Il a été jugé que l'imposition établie, dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, au nom d'un associé d'une société civile à la suite de l'assujettissement de cette dernière à l'impôt sur les sociétés n'est pas suffisamment motivée, dès lors que la proposition adressée à cet associé ne précisait ni les raisons pour lesquelles la société était passible de l'impôt sur les sociétés, ni les textes dont il était fait application et ne le mettait pas, dans ces conditions, à même de contester utilement le bien-fondé de cette rectification (CE, arrêt du 5 mars 1980, req. n° 17773 ; à rapprocher, arrêt du 22 mai 1992, n° 79982).

Jugé dans le même sens qu'une proposition de rectification adressée, en matière d'impôt sur le revenu, au bénéficiaire des revenus distribués, est insuffisamment motivée si elle ne mentionne pas les raisons de fait ou de droit pour lesquelles l'administration a estimé devoir rehausser les bases d'imposition de la société, même si le bénéficiaire de ces sommes est le dirigeant et principal associé de l'entreprise (CE, arrêts des 16 février 1987, n° 46651 et 1er juillet 1987, n° 52983).

En fait, il y a lieu de considérer que la proposition de rectification à l'impôt sur le revenu adressée, consécutivement à une vérification de comptabilité, au bénéficiaire de revenus réputés distribués doit obligatoirement reproduire les motifs qui ont justifié les rehaussements sociaux sans distinguer selon la qualité du bénéficiaire, qu'il s'agisse d'un associé non informé des affaires sociales ou d'un associé dirigeant ayant déjà eu connaissance par ses fonctions des rehaussements sociaux.

En revanche, la Haute Assemblée a décidé que la proposition était suffisamment motivée dans les cas suivants :

- lorsque l'administration a, au cours de la procédure contentieuse, justifié les rehaussements apportés à la déclaration d'un contribuable en se fondant sur des motifs différents de ceux qui étaient indiqués dans la proposition de rectification (CE, arrêt du 4 février 1970, n° 74423, RJ, n° IV, p. 18) ;

- lorsque l'administration fait état d'un jugement rendu en matière pénale et couvert par une loi d'amnistie, dès lors qu'elle ne mentionne ni l'infraction poursuivie, ni la condamnation prononcée (CE, arrêt du 13 mars 1974, req. n° 90216) ;

- lorsque l'administration se réfère pour des rehaussements relatifs à la taxe sur les salaires, aux résultats d'un contrôle effectué par un organisme de Sécurité sociale, duquel il ressortait que des indemnités pour frais de déplacement allouées au personnel de l'entreprise devaient être considérées comme des salaires pour l'assiette des cotisations de Sécurité sociale (CE, arrêt du 28 janvier 1981, req. n° 15087).

5. Information du contribuable et obligation de lui communiquer, à sa demande, les renseignements ou documents recueillis auprès de tiers

210

L'article L76 B du LPF met à la charge de l'administration deux obligations, distinctes mais liées :

- informer le contribuable sur la teneur et l'origine des renseignements et documents obtenus auprès de tiers, sur lesquels elle s'appuie pour motiver des rectifications ;

- communiquer au contribuable, qui en fait la demande avant la mise en recouvrement des impositions, les documents qu'elle a ainsi invoqués.

Le non-respect par l'administration de l'une ou l'autre de ces deux garanties, qui sont attachées au respect des droits de la défense dans le cadre des opérations de contrôle, constitue une erreur substantielle. Il entache la procédure d'irrégularité, et entraîne la décharge des impositions fondées sur l'utilisation de ces renseignements et documents.

Pour de plus amples informations sur ce point, il convient de se reporter au [BOI-CF-PGR-30-10](#).

C. Montant des rehaussements

220

Le montant de chaque rehaussement est chiffré en « éléments servant de base au calcul de l'impôt ».

La proposition de rectification n'a pas à comporter d'indications relatives au supplément de droits simples exigible et aux pénalités susceptibles d'être appliquées, sous réserve des exceptions suivantes :

- l'article L48 du LPF rend obligatoire l'information du contribuable sur le montant des droits et des pénalités résultant des rehaussement proposés. Ces dispositions ne s'appliquent qu'à l'issue d'une vérification de comptabilité ou d'un ESFP et sont étudiées au [BOI-CF-PGR-30-10](#) ;

- s'agissant des droits et taxes recouverts par avis de mise en recouvrement, la proposition de rectification ainsi que, le cas échéant, les pièces de procédure subséquentes lorsque le montant des droits initialement notifié est ultérieurement modifié, contient des éléments de calcul (base, taux, etc.) relatifs aux droits, pénalités et intérêts de retard qui seront mis en recouvrement.

Il est rappelé qu'en matière de taxes sur le chiffre d'affaires, les droits constatés à la suite du dépôt de déclarations non suivies de paiement immédiat n'ont pas à être repris dans les propositions de rectifications qui interviendraient ultérieurement, notamment à l'issue d'une vérification de comptabilité.

230

Lorsque le contribuable (avant l'établissement des impositions supplémentaires consécutives à la vérification) formule une demande de transaction à laquelle l'administration donne suite, l'intéressé est informé du montant de l'impôt en principal et des pénalités par la notification du projet de transaction.

III. Signature, date, identification du service d'origine et de l'agent signataire

240

La proposition de rectification doit être datée et porter la signature de l'agent chargé de sa rédaction ainsi que l'indication de son nom et de son grade.

Le Conseil d'État a jugé à cet égard que la proposition qui ne comporte pas la signature manuscrite de son auteur mais seulement l'indication dactylographiée du nom d'un agent et de son titre ne peut constituer une proposition de rectification au sens de l'article L189 du LPF et n'est pas en conséquence interruptive de prescription (CE, arrêt du 17 février 1988, n° 56130 ; à rapprocher : CE, arrêt du 12 décembre 1990 n° 57510).

Il en a jugé de même en ce qui concerne une proposition revêtue d'une signature manuscrite ne correspondant ni à celle de l'agent dont le nom et le titre sont dactylographiés sur le document ni à celle d'aucun autre agent de l'administration ayant qualité pour établir une proposition de rectification (CE, arrêt du 17 février 1988, n° 56129).

De plus, pour permettre au contribuable de répondre utilement à la proposition ou de s'informer, la lettre doit également comporter l'indication du service d'origine, de l'adresse des bureaux et du numéro de téléphone.