

Procédures fiscales

2018 **Commissions des impôts :
un nouveau souffle ?**

Étude par

Isabelle ROBLOT-MINSEN,*responsable à la CCIP des relations avec les commissions
des impôts*

et

Mirko HAYAT,*professeur affilié HEC Paris*

Les modifications apportées au fonctionnement des commissions départementales des impôts et la création de la Commission nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires n'ont sans doute pas encore eu tous les effets attendus en terme d'efficacité. Les explications en sont multiples.

1 - Les rapports que les français entretiennent avec l'impôt sont encore souvent conflictuels, même si l'on note une amélioration du consentement des citoyens à leur contribution aux charges publiques. Les pouvoirs publics se sont fixé comme objectif de modifier cet état de fait. Aussi l'administration fiscale déploie-t-elle depuis de nombreuses années, avec des bonheurs divers, d'importants efforts pour améliorer ses relations avec les contribuables, et tenter de limiter le volume des réclamations contentieuses. De son côté, le législateur a eu à cœur de renforcer les garanties offertes au contribuable. Ces efforts ont pu se développer parce que dans le même temps on a constaté un progrès significatif du respect par les contribuables de leurs obligations déclaratives. Plus précisément, pour ce qui est des entreprises, et même des plus petites d'entre elles, les comptabilités sont présentes et probantes dans la plupart des cas, les défaillances relevant désormais de l'exception.

Ce double mouvement a eu des répercussions considérables sur le rôle et le fonctionnement des commissions départementales des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires (ci-après CDI) qui sont une pièce importante pour la réalisation de ces objectifs d'amélioration du climat fiscal. Elles sont en effet chargées, lorsqu'un désaccord persiste entre l'Administration et le contribuable à la suite d'une procédure de redressement, de donner un avis sur ce qu'elles estiment devoir être l'issue de ce litige. Elles représentent la dernière étape du dialogue entre les deux protagonistes, étape arbitrée par des tiers. Leur fonctionnement a fait l'objet de nombreux aménagements¹, toutefois leur efficacité n'apparaît pas toujours évidente. Les développements qui suivent ont pour but de convaincre le lecteur de l'intérêt d'utiliser cette voie procédurale de conciliation, lorsqu'un litige persiste entre les deux parties, à l'issue d'un redressement fiscal, en rappelant que le champ d'intervention des CDI a été en constante

évolution (1), même si une pratique et des décisions jurisprudentielles récentes semblent vouloir limiter l'impulsion donnée par le législateur (2)...

1. Un champ d'intervention en constante évolution

2 - Conçue initialement comme organisme de taxation, de consultation et d'appel, la CDI a vu ses rôles évoluer et se préciser.

3 - Sa fonction d'organisme de taxation n'est maintenue que pour la détermination des forfaits collectifs des bénéficiaires de l'exploitation agricole, pour lesquels elle rend une décision et non un avis, dans le cadre de la procédure d'imposition annuelle et obligatoire (LPF, art. L. 1). Mais elle a disparu pour les régimes forfaitaires BIC et BNC lorsqu'ils ont eux-mêmes été supprimés² à partir de 1999. Jusque là, la CDI était en effet appelée à prendre une décision à la suite des désaccords relatifs à la conclusion des forfaits individuels de bénéficiaires industriels et commerciaux ou de taxes sur le chiffre d'affaires, ou d'évaluations administratives de bénéfices non commerciaux³.

4 - Sa fonction d'appel se manifeste pour trancher les contestations consécutives aux décisions de la commission communale des impôts directs en matière d'évaluation des propriétés bâties et non bâties⁴ lorsque représentants de l'Administration et commissaires communaux n'ont pu se mettre d'accord sur une valeur locative, ainsi qu'en ce qui concerne le classement des exploitations de polyculture (LPF, art. L. 4).

5 - Elles doivent aussi obligatoirement être saisies par l'Administration en cas de demande gracieuse d'un contribuable portant sur les

1. V. notamment L. n° 87-502, 8 juill. 1987, dite loi Aicardi votée sur la base des travaux d'une commission présidée par Maurice Aicardi.

2. L. n° 98-1266, 30 déc. 1998 : JO 31 déc. 1998, p. 20050.

3. DB 13 M 22, chap. 2, pt 2.

4. DB 6-B 232.

pénalités applicables en l'absence de bonne foi ou à l'occasion de manœuvres frauduleuses.

6 - Enfin et surtout, les CDI ont principalement désormais un rôle consultatif, qu'elles assument soit lorsque subsiste un désaccord entre le contribuable et l'Administration à l'issue d'une procédure de rectification contradictoire, soit à la suite d'une taxation d'office effectuée en application de l'article L. 69 du LPF⁵, et qu'elles sont saisies par l'une des parties. Dans ce cadre, elles rendent un avis que l'Administration est libre de suivre ou non.

Pour 2008, les avis émis par la CDI de Paris ont été suivis par l'Administration en totalité pour 89,7 % des cas, suivis partiellement pour 6,5 % des cas et pas suivis du tout pour 3,8 %⁶. Cette statistique doit être rapprochée du sens des avis rendus par la commission.

REMARQUE

Ce tableau indique les pourcentages recalculés par la CCIP, déduction faite des absences du contribuable, un contribuable absent ou non représenté entraînant systématiquement un avis de maintien du redressement.

Sens des avis hors avis d'incompétence et hors avis émis en cas d'absence	2008
Avis de maintien du redressement	60,9 %
Avis d'abandon partiel du redressement	30,4 %
Avis d'abandon total du redressement	8,6 %

7 - C'est sur ce rôle consultatif que porteront essentiellement les développements qui suivent. En revanche, nous n'abordons pas ici le cas des commissions de conciliation, compétentes pour les litiges portant sur les droits d'enregistrement et l'impôt de solidarité sur la fortune, et qui n'ont pas fait l'objet des mêmes modifications.

A. - Le champ de compétence est clarifié et étendu

8 - De nombreuses améliorations ont été apportées au fonctionnement des CDI, à la suite des propositions du rapport de Bruno Gibert⁷ qui ont pour un grand nombre d'entre elles trouvé une suite législative avec la loi de finances rectificative pour 2004 du 30 décembre 2004⁸.

9 - Les domaines d'intervention des CDI étaient initialement limités à l'examen des litiges portant sur les matières suivantes :

- montant du bénéfice industriel et commercial, du bénéfice non commercial, du bénéfice agricole ou du chiffre d'affaires, déterminé selon un mode réel d'imposition ;
- valeur vénale des immeubles, des fonds de commerce, des parts d'intérêts, des actions ou des parts de sociétés immobilières servant de base à la taxe sur la valeur ajoutée en application soit du 6° de l'article 257 du Code général des impôts (TVA sur la marge), soit du 1° de l'article 257 du même code (TVA immobilière) ;
- application du 1° du 1 de l'article 39 et du d de l'article 111 du Code général des impôts relatifs aux rémunérations non déductibles

pour la détermination du bénéfice des entreprises industrielles et commerciales ou de l'article 39, 5° du même code concernant les dépenses qui doivent être mentionnées sur le relevé des frais généraux prévu à l'article 54 quater du code précité.

10 - Cette rédaction est assez rapidement apparue restrictive, puisque les redressements se traduisant par une réduction des déficits n'étaient pas toujours examinés par les CDI, car le litige ne portait pas sur le montant du bénéfice, mais sur le montant du déficit !

De même, les redressements opérés par l'Administration quand elle refusait l'application du régime de l'exonération des bénéfices des entreprises nouvelles, ne pouvaient non plus être examinés car le litige ne portait pas sur le montant du bénéfice, mais sur le fait de savoir si ce bénéfice pouvait être exonéré.

11 - Ces obstacles importants ont été levés par l'article 26 de la loi de finances rectificative pour 2004, puisque le terme de « bénéfice » est remplacé par celui de « résultats ».

Le nouvel article L. 59 A, I, 1° du Livre des procédures fiscales est désormais ainsi rédigé : « I. - La commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires intervient lorsque le désaccord porte :

1° Sur le montant du résultat industriel et commercial, non commercial, agricole ou du chiffre d'affaires, déterminé selon un mode réel d'imposition (...) ».

De même, les compétences des CDI sont étendues aux désaccords portant : « Sur les conditions d'application des régimes d'exonération ou d'allègements fiscaux en faveur des entreprises nouvelles, à l'exception de la qualification des dépenses de recherche mentionnées au II de l'article 244 quater B du Code général des impôts (...) » (LPF, art. L. 59 A, I, 2°). On notera que la loi ne définit pas de périmètre précis à cette nouvelle disposition, mais en donne une définition générale. La rédaction du texte est donc suffisamment large pour permettre aux CDI de se saisir le cas échéant de litiges portant sur de nouveaux régimes d'exonération.

12 - Ainsi, en l'état actuel des textes, sont concernés les régimes d'exonération mentionnés aux articles 44 sexies à 44 terdecies du Code général des impôts⁹.

13 - Ces extensions notables laissent néanmoins toujours de côté quelques sujets dont au moins un selon nous devrait en toute logique pouvoir être examiné par les CDI. Il s'agit des redressements portant sur le montant des droits à déduction de la TVA qui demeurent toujours exclus de leur champ de compétence.

B. - La nature des désaccords concernés est précisée et élargie

14 - Traditionnellement seuls les désaccords portant sur des « questions de fait » pouvaient être soumis aux CDI, à l'exclusion donc des « questions de droit ».

Par question de droit, on entend une question dont la solution implique soit l'appréciation de la portée des textes fiscaux, soit la qualification juridique d'actes ou d'opérations, soit enfin l'interprétation de la loi¹⁰. Même si cet énoncé peut paraître clair l'expérience prouve qu'il est souvent très difficile de démêler le droit du fait, la position de la CDI à cet égard pouvant varier selon la formulation de la saisine. Face à ce qui paraissait être une question de droit, soit l'Administration refusait de saisir la CDI, soit elle se déclarait elle-même incompétente.

15 - De nombreuses jurisprudences sont venues conforter cette position de l'Administration. Or, comme on l'a déjà dit, cette distinction est souvent délicate à établir. Au fil du temps des pratiques très différentes se sont mises en place selon les CDI, certaines ayant une

5. Dans le cadre d'un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle d'un contribuable pour défaut de réponse à une demande d'éclaircissements ou de justifications prévue à l'article L. 16 du Livre des procédures fiscales.

6. Source : Direction spécialisée des impôts pour la région Ile-de-France et Paris (DSIP).

7. Rapp. au ministre d'État, ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie : Améliorer la sécurité juridique du droit fiscal pour renforcer l'attractivité du territoire : Documentation Française, sept. 2004.

8. L. fin. rectific. pour 2004, n° 2004-1485, 30 déc. 2004, art. 26 : JO 31 déc. 2004, p. 22522.

9. BOI 13 M-01-05, 18 avr. 2005, n° 5 et n° 6.

10. V. La pratique de la vérification de la comptabilité : éd. F. Lefebvre.

attitude restrictive, d'autres beaucoup plus souple, certaines encore acceptant de siéger et de prendre position pour éclairer le juge lors d'une éventuelle suite du litige devant les tribunaux, sans qu'il s'agisse pour autant d'un avis. Et surtout, certaines d'entre elles, soutenues par l'Administration, refusaient d'examiner des litiges où la qualification juridique d'une opération était dépendante d'une appréciation des faits.

16 - La loi de finances rectificative pour 2004 a, là encore, apporté éclaircissements et améliorations. Certes le principe selon lequel les CDI ne sont compétentes que pour les « questions de fait » y est réaffirmé. Mais il est aussitôt complété par les deux ajouts suivants.

« D'une part, la CDI est compétente pour apprécier les faits qui participent à la qualification juridique d'une opération.

Ainsi, après s'être rassurée en faisant remarquer que : « (...) le texte légalise la règle jurisprudentielle selon laquelle, dans les matières où elle est appelée à formuler un avis, la commission départementale est compétente pour l'examen des seules questions de fait, à l'exclusion des questions de droit »¹¹, l'Administration note néanmoins que : « Dans les matières relevant de sa compétence, toutes les questions de fait sont susceptibles d'être examinées par la commission, même lorsque les faits sont directement liés à l'application du droit. Ainsi, la commission peut examiner et apprécier des faits, objets du désaccord qui lui est soumis, et émettre un avis sur ces faits, sans en tirer de conclusions au regard du droit. Il n'est plus nécessaire de s'interroger sur le caractère "de droit" du rehaussement. Si le désaccord porte sur l'appréciation des faits qui ont conduit à l'application de la règle de droit, la commission est compétente »¹². On verra par la suite¹³ (cf. infra page 7) que certaines CDI n'ont pas pris pleinement la mesure de cette nouvelle approche.

« D'autre part, la CDI est compétente pour la qualification juridique de certaines opérations.

Mais, comme si le législateur avait pressenti que cette extension risquait d'être insuffisante et ne levait pas toutes les ambiguïtés, il a tenu à préciser que dans certaines situations, le fait et le droit étant étroitement liés et l'examen des faits aboutissant implicitement à régler la question du droit, il convenait d'en prendre acte. C'est pourquoi, le deuxième alinéa du II de l'article L. 59 A étend le pouvoir de la commission à la qualification juridique des opérations suivantes :

- le caractère anormal d'un acte de gestion ;
- le principe et le montant des amortissements et des provisions ;
- le caractère de charge déductible des travaux immobiliers.

17 - Enfin, le législateur a profité de ce toilettage en profondeur pour améliorer les conditions de saisine des CDI.

C. - Des modifications de la compétence territoriale des commissions

18 - La compétence territoriale a été modifiée sur trois points.

Saisine de la CDI d'un autre département pour des motifs de confidentialité. - Jusqu'en 2004, cette faculté était réservée aux contribuables qui contestaient les conclusions d'un examen d'ensemble de leur situation fiscale personnelle (ESFP). Pour des motifs tirés de la protection de la vie privée, ils avaient la possibilité de demander la saisine de la commission d'un autre département.

Désormais, pour les mêmes motifs de confidentialité, cette faculté s'applique à tous les contribuables, particuliers et entreprises, sous réserve que les conditions préalables à la saisine soient remplies et que le litige entre dans le champ de compétence de la commission départementale¹⁴.

Saisine d'une seule CDI en cas de rehaussements fondés sur les mêmes motifs et notifiés à des sociétés membres d'un groupe intégré fiscalement. - Il s'agit d'une possibilité nouvelle offerte par la loi de finances rectificative pour 2004 qui s'interprète comme une mesure de simplification permettant un règlement global du litige.

Création de la Commission nationale des impôts (CNI) : une réplique de la CDI pour les grandes entreprises. - La place privilégiée des CDI dans le dialogue fiscal s'affirme une nouvelle fois au travers de l'évolution de la législation avec la création de la CNI qui constitue une réponse aux nouvelles réalités commerciales et fiscales.

Cette nouvelle commission, prévue par l'article 16 de la loi de finances rectificative pour 2007 du 25 décembre 2007¹⁵, se substitue aux commissions départementales des impôts pour les entreprises dont le montant du chiffre d'affaires hors taxe excède 50 000 000 € pour celles dont le commerce principal est la vente de marchandises ou la fourniture de logement et 25 000 000 € pour les autres. Son rôle et son fonctionnement sont précisés dans une instruction 13 L-6-09 du 28 mai 2009 parue le 4 juin 2009¹⁶.

19 - Son régime est calqué sur celui de la CDI. Comme elle, elle intervient dans la procédure contradictoire avant toute procédure contentieuse pour donner un avis sur les faits suite à un désaccord avec l'Administration ayant effectué un contrôle fiscal. Toutefois, la saisine de la CNI réservée aux grandes entreprises¹⁷ concerne uniquement les litiges de celles qui exercent une activité industrielle ou commerciale. Les entreprises dont l'activité est libérale ou agricole doivent donc continuer à porter leurs litiges devant les commissions départementales qui siègent dans une formation spécifique.

20 - La composition reste paritaire. Y siègent des représentants de l'administration fiscale, des représentants des contribuables (chefs d'entreprise, experts-comptables) et elle est présidée par un magistrat du Conseil d'État désigné par son vice-président. Les représentants des entreprises sont désignés par l'organisme fédérateur des CCI, l'ACFCI¹⁸ qui s'adresse aux organismes professionnels nationaux, aux CCI d'Ile de France notamment celle de Paris¹⁹ puisque le siège de la CNI se tient à Paris. Enfin, il est toujours possible de faire appel à un représentant de substitution et le recours à l'expertise est évoqué pour la première fois dans l'instruction dédiée à la CNI. C'est le président qui peut solliciter, sur demande du contribuable et aux frais de celui-ci, toute personne dont l'expertise est susceptible d'éclairer la commission (CGI, art. 1651 M). Le cadre d'intervention de cet expert devrait faire l'objet prochainement d'une instruction.

21 - La création de la CNI répond à un triple objectif :

- prendre en compte les spécificités des litiges des grandes entreprises concernant la détermination du bénéfice et du chiffre d'affaires avec des problématiques qui ont trait notamment aux prix de transfert, aux provisions et aux régimes de groupes de sociétés, etc. ;

- répondre à certaines attentes des entreprises et de leurs conseils en spécialisant en quelque sorte les représentants des contribuables pour offrir une certaine homogénéité d'appréciation des dossiers des grandes entreprises sur tout le territoire et éviter les impressions de traitement disparate des litiges. La faculté d'une « appréciation locale » du litige reste possible avec éventuellement le recours par l'entreprise au membre de substitution ;

15. L. fin. rectific. pour 2007, n° 2007-1824, 25 déc. 2007 : JO 28 déc. 2007, p. 21482, cod. CGI, art. 1651 H à 1651 L ; CGI, ann. III, art. 348 B et 348 C ; LPE, art. 59 C.

16. Dr. fisc. 2009, instr. 14122.

17. Ou celles qui lui sont liées, à savoir les sociétés membres d'un groupe ou bénéficiaires d'une rémunération excessive et qui souhaitent un règlement global du litige.

18. Assemblée des chambres françaises de commerce et d'industrie.

19. V. le site Internet retraçant l'activité de la CCIP en matière de commissions départementales ou nationale des impôts (<http://www.etudes.ccip.fr/cdi/index.html>).

11. Ibid. n° 13 et n° 14.

12. Ibid.

13. V. § 26 et s.

14. DB 13 M-1-05, n° 28.

- inciter les grandes entreprises à se tourner vers ce mode de règlements des litiges.

22 - En tout état de cause, les parties prenantes se montrent très intéressées par cette déclinaison nationale d'une garantie des contribuables dont les entreprises n'ont nul intérêt à se priver.

23 - On notera que la création de la CNI semble parachever le changement de nature des CDI. Conçues à l'origine en 1941 pour atténuer l'effet dévastateur de certaines reconstitutions de recettes et pour fixer les forfaits BIC/BNC/BA, elles acquièrent aujourd'hui pleinement le statut d'instances précontentieuses indépendantes pouvant traiter les sujets les plus complexes.

24 - Pour mesurer toute la portée de cette initiative, il faudra attendre quelque peu puisque la première séance de la CNI s'est tenue fin mai 2009. À cet égard, il sera intéressant d'apprécier si la présidence par un magistrat du Conseil d'État aura une incidence sur une éventuelle harmonisation des avis rendus par les commissions départementales, pour aller notamment à l'encontre d'un émiettement de l'interprétation de la compétence de la commission.

2. Une interprétation restrictive de la compétence des CDI

25 - L'examen tant des avis délivrés par les commissions que de jurisprudences récentes montre que la compétence de la commission fait l'objet d'une application et d'une interprétation en retrait et en contradiction avec l'esprit des réformes successives, notamment celle de 2004 et celle de 2007 avec la création de la CNI.

En effet, plusieurs avis et arrêts montrent un frein à l'évolution « libérale » de la commission qui depuis 1959²⁰ se traduit par un développement de ses compétences et constitue ce que d'aucuns ont appelé une « heureuse synthèse des expériences passées ».

Deux exemples illustrent cette tendance.

A. - Premier exemple : un examen des faits non systématique en commission

26 - En pratique, certaines commissions ne permettent pas l'examen des faits directement liés à l'application d'une règle de droit en raison de la rédaction de l'article L. 59 A, II du Livre des procédures fiscales qui utilise l'expression « peut examiner ».

Cet argument n'est pas sans rappeler le comportement de certaines CDI face au mot bénéfice qui s'entendait majoritairement d'une catégorie de revenu, et non de « l'antithèse de déficit »²¹.

27 - La possibilité pour la commission de se prononcer sur les faits même si ces derniers relèvent d'une question de droit sans que cette question soit elle-même tranchée est pourtant une innovation essentielle issue de la loi de finances rectificative pour 2004²², permettant de mettre fin, dans la plupart des cas au dilemme « questions de droit/questions de fait ».

Il est à cet égard instructif de rappeler ce qu'avait déclaré Pierre-François Racine, alors président de la cour administrative d'appel de Paris, lors d'un colloque organisé à la Chambre de commerce et d'industrie de Paris en 2005 sur la nouvelle formulation de la frontière entre le droit et le fait. Il indiquait : « je dirais qu'à part les cas très rares où le débat porte sur la pure interprétation de la loi, il y aura toujours du fait quelque part. Et je n'ai donc guère d'inquiétude sur l'aptitude qu'aura la commission à sélectionner les points sur lesquels elle peut

dire quelque chose d'utile en laissant de côté ce qui revient naturellement aux juges »²³.

28 - À l'issue de ces quatre ans, cette conception semble perdre du terrain.

En effet, cette marge de manœuvre laissée par le texte conduit certaines CDI à ne pas examiner les faits entourant une question de droit lorsqu'ils portent par exemple sur le caractère lucratif de l'activité d'une association, sur la réalité de la consistance de travaux ou sur les justifications des livraisons à l'étranger pour l'exonération de TVA. Cela conduit à une double difficulté :

- la frontière de la compétence est encore plus difficile à définir que par le passé ;

- l'hétérogénéité des attitudes des commissions conduit à une inégalité de traitement des dossiers.

29 - Dans ce contexte et pour respecter l'esprit dans lequel a été adoptée la loi, il nous semble important de proposer qu'il soit précisé ou acté que la compétence de la commission s'étend à l'examen systématique des faits lorsqu'ils sont susceptibles d'éclairer le règlement d'une question de droit.

30 - Cette proposition permettrait une application plus uniforme de l'article L. 59 A, II du Livre des procédures fiscales par les CDI en considérant que l'utilisation « du verbe pouvoir » signifie que la commission a le devoir d'examiner les faits pour autant qu'ils éclairent la question de droit en discussion.

L'objectif est avant tout pour cette commission d'émettre un avis susceptible de faciliter la compréhension et donc la résolution des litiges ce qui passe forcément par un examen des faits. Pour ce faire, nul besoin de modifier la loi mais il suffit de se référer à l'esprit du texte tel qu'il transparait dans la loi et le rapport de la commission des Finances de l'Assemblée nationale²⁴.

B. - Deuxième exemple : une distinction jurisprudentielle entre montant et principe de l'imposition, les effets de l'arrêt TMUA

31 - Certaines CDI limitent leur compétence d'attribution « ou matière » en considérant beaucoup de litiges hors champ d'application de l'article L. 59 A du Livre des procédures fiscales.

La distinction entre les litiges portant sur le montant du résultat industriel, commercial ou du chiffre d'affaires (considérés dans le champ de la commission) et les litiges afférant au principe même de l'imposition (considérés hors champ) a été retenue par le Conseil d'État notamment dans l'arrêt TMUA rendu en matière d'exonération d'entreprises nouvelles.

1° Focus jurisprudentiel chronologique

32 - Rappel des faits de l'arrêt TMUA rendu par la cour administrative d'appel de Paris le 2 juillet 2004²⁵. - La société TMUA, créée le 8 juillet 1985, exerçait une activité de commercialisation de produits de polissage, de vente de machines et de vente de pièces détachées rachetées à la société Van der Windt mise en liquidation judiciaire. L'administration fiscale lui ayant refusé le bénéfice du régime des entreprises nouvelles, la société TMUA s'était présentée devant la CDI qui s'est déclarée incompétente. Pour cette raison notamment, elle s'est pourvue devant le tribunal administratif de Paris (n° 941781/1) qui a rejeté sa demande tendant à la décharge de cotisations d'impôt sur le revenu.

20. Date à laquelle elles deviennent réellement indépendantes, la présidence étant dévolue à un magistrat de l'ordre administratif et non plus à l'Administration.

21. V. § 8 et s.

22. L. fin. rectific. pour 2004, n° 2004-1485, 30 déc. 2004.

23. « La CCIP et les commissions départementales des impôts dans un nouveau contexte » (http://www.etudes.cci.fr/cdi/pdf/colloque_cdi_20050530.pdf).

24. Rapp. AN n° 1976 de M. Gilles Carrez sur le PLFR de 2004.

25. CAA Paris, plén., 2 juill. 2004, n° 99PA004187, SA TMUA : JurisData n° 2004-248822.

La cour administrative d'appel a considéré que la CDI avait décliné à tort sa compétence sur le point de savoir s'il y avait entre la société TMUA et la société Van der Windt une identité ou une similitude d'activité, de clients, de fournisseurs ou de dirigeants.

Elle a estimé que :

« la remise en cause par l'administration d'un régime d'exonération totale ou partielle du bénéfice sous lequel une entreprise s'est placée (...) se traduisait par la notification d'un montant de bénéfice imposable qui pouvait donner naissance à un désaccord entrant dans les prévisions de l'article L. 59 A du LPF ».

Elle a ajouté,

« il appartient à l'administration, si le contribuable le demande, de convoquer la commission et que cette dernière doit se prononcer, sans trancher de question de droit, sur les questions de fait propres au litige (identité ou similitude d'activité, de clients, de fournisseurs, de moyens de production ou de dirigeants) en laissant à l'administration, sous le contrôle du juge de l'impôt, le soin de déduire des faits ainsi constatés la qualification juridique appropriée ; qu'ainsi c'est à tort que la CDI, saisie du litige à la demande de la société TMUA, a décliné sa compétence sur le point de savoir s'il existait entre elle et la société Van der Windt une identité ou une similitude d'activité, de clients, de fournisseurs ou de dirigeants ».

Enfin, la Cour a précisé :

– « Qu'en vertu des dispositions des articles L. 59 et L. 192 du Livre des procédures fiscales, le sens de l'avis émis par la commission ne peut avoir pour effet que de modifier la dévolution de la charge de la preuve dans certaines circonstances.

– L'erreur commise par la commission régulièrement saisie par l'administration, n'affecte pas la régularité de la procédure d'imposition et ne peut légitimer la décharge de l'imposition demandée par la société TMUA ».

33 - En résumé, cet arrêt avait apporté un nouvel éclairage sur la compétence de la CDI tout en réaffirmant quelques principes notamment sur la portée de son avis :

– la CDI est compétente en matière d'exonération d'entreprises nouvelles ;

– la CDI est compétente sur les questions de fait même si l'appréciation des faits engendre une qualification juridique ;

– Le sens de l'avis ne peut avoir d'autre effet que de modifier la charge de la preuve en se référant à l'article L. 192 du Livre des procédures fiscales.

34 - Ces principes ont trouvé leur traduction législative avec la loi de finances rectificative pour 2004, mais l'arrêt *TMUA* a eu des suites jurisprudentielles paradoxales.

35 - L'arrêt du Conseil d'État du 30 mars 2007, *Sté TMUA*. – Dans un arrêt du 30 mars 2007²⁶, le Conseil d'État n'a pas suivi l'arrêt de la cour administrative d'appel en considérant que la remise en cause de l'exonération de bénéfice avait trait au principe même de l'imposition et non au montant du bénéfice et que dès lors cette question ne relevait pas de la compétence de la commission.

36 - Même si l'arrêt a pris acte de la modification législative qui désormais reconnaît expressément à la commission une compétence en matière d'exonération d'entreprises nouvelles, cette interprétation constitue un frein à l'efficacité de la commission et à l'appréciation de la compétence telle qu'elle avait été retenue par la cour

administrative d'appel de Paris²⁷ dont s'étaient prévalus d'autres tribunaux pour d'autres thématiques telles :

- l'exonération de la TVA des livraisons intracommunautaires²⁸ ;
- l'exonération de certaines prestations immatérielles réalisées au profit de clients établis hors UE²⁹ ;

- la remise en cause par l'Administration du bénéfice de l'exonération de l'IS et de la TVA d'une association³⁰.

Pour ces tribunaux, ces sujets impliquaient tous la notification d'un montant de bénéfices et/ou de CA qui pouvait donner naissance à un désaccord entrant dans les prévisions de l'article L. 59 A du Livre des procédures fiscales et qu'à ce titre, la commission pouvait se prononcer sur des éléments de faits propres au litige en laissant à l'administration fiscale le soin de déduire des faits constatés la qualification juridique appropriée.

37 - On peut se demander si l'attitude des CDI évoquée ci-dessus³¹ n'est pas induite par la controverse entre la cour administrative d'appel de Paris et le Conseil d'État au sujet de l'affaire *TMUA*.

Évidemment on note que les décisions rendues par les cours administratives d'appel depuis 2007 s'alignent sur cette interprétation. À titre d'exemples, on citera les décisions suivantes.

38 - L'arrêt de la cour administrative d'appel de Paris du 15 février 2008. – Le 15 février 2008, la cour administrative d'appel de Paris³² a sanctionné le tribunal administratif de Paris qui retenait la compétence de la CDI pour les différends relatifs aux livraisons intracommunautaires. Le différend portait sur la question de savoir si des livraisons de biens étaient exécutées au bénéfice de clients domiciliés dans d'autres États membres de l'Union européenne et ouvraient droit à une exonération de TVA au regard des preuves apportées par les contribuables, sur le fondement de l'article 262 *ter*, 1^o du Code général des impôts.

La cour administrative d'appel a estimé que ce litige portait sur le principe même de l'imposition et non sur le montant du chiffre d'affaires évoqué à l'article L. 59 A du Livre des procédures fiscales.

Elle a considéré qu'une telle question de droit ne relevait pas de la compétence de la CDI bien que sa solution dépende de l'appréciation de questions de fait. Elle retenait d'ailleurs une partie des justifications matérielles (facture, bon de livraison) comme de nature à justifier une exonération partielle. Mais, elle a considéré que le tribunal administratif de Paris s'était fondé à tort sur la compétence de la commission pour accorder au contribuable la décharge du rappel de TVA.

39 - L'arrêt du 21 octobre 2008. – Dans un arrêt du 21 octobre 2008³³, la cour administrative d'appel de Versailles a indiqué que le litige opposant l'Administration à l'entreprise, à savoir l'exonération de TVA d'une livraison intracommunautaire d'une grue à un fournisseur allemand, portait sur le principe même de l'imposition de TVA au regard de l'article 262 *ter* du Code général des impôts.

27. CAA Paris, plén., 2 juill. 2004, *préc.*

28. CAA Paris, 11 oct. 2005, n° 1351 et 1357, *Sarl Boutonnerie Saint-Denis* – le régime d'exonération du chiffre d'affaires en faveur des livraisons intracommunautaires (CGI, art. 262).

29. TA Paris, 14 déc. 2004, n° 98-12361, *Sarl Forgeot weeks* : *JurisData* n° 2004-265105, l'assujettissement à la TVA de prestations immatérielles (CGI, art. 259 B et C), telles que l'appréciation des justificatifs produits par la société pour établir qu'elles sont bien effectuées au profit de clients hors UE.

30. CAA Paris, 26 janv. 2007, n° 02-4113, *Assoc. amicale des infirmières et assistantes sociales de la croix rouge française (AIAS)*, sur l'assujettissement d'une association à l'IS et à la TVA eu égard au caractère lucratif de ses activités. La doctrine administrative considère que la commission est compétente pour apprécier les éléments de fait qui déterminent le caractère de lucrativité d'un organisme.

31. V. § 22 à 31.

32. CAA Paris, 7^e ch., 15 févr. 2008, n° 06PA01209, *Min. Éco.*

33. CAA Versailles, 21 oct. 2008, n° 07VE00261, *Mebrouck*.

26. CE, 30 mars 2007, n° 271787, *Sté SA TMUA* : *JurisData* n° 2007-081106.

Il n'est pas illogique de penser que la CDI aurait pu émettre un avis sur les justifications matérielles de la réalité de la livraison intracommunautaire, problématique qu'avait à résoudre l'arrêt.

40 - L'arrêt du 9 octobre 2008. – Le 9 octobre 2008³⁴, la cour administrative d'appel de Paris a remis en cause l'exercice du droit à déduction de la TVA d'amont payée par la société à plusieurs fournisseurs après avoir considéré que la société « ne pouvait ignorer la fraude à laquelle elle a participé » :

- compte tenu de la rapidité de la circulation des lots entiers de marchandises revendus dans les mêmes quantités, du faible nombre d'intervenants au montage et de la circonstance que la somme des marges bénéficiaires des différentes sociétés impliquées correspond exactement au montant de la TVA facturée et non reversée par les sociétés fournisseurs ;

- compte tenu de ses acquisitions effectuées auprès de sociétés, nouvellement créées, ne disposant d'aucun moyen matériel et humain, ayant pour siège des domiciliations commerciales, compte tenu de la rapidité de circulation des marchandises et de la circonstance que les marges financières des différentes sociétés correspondent exactement au montant de la TVA facturée et non reversée par les sociétés ;

- compte tenu de la possession par la société des extraits K bis des trois sociétés fournisseurs dirigées par la même personne avec pour siège social la même domiciliation commerciale, le même contact identifié par un prénom avec un numéro de téléphone portable...

Pour le sujet qui nous intéresse, la cour a considéré que le différend opposant la société à l'Administration portant sur la TVA déductible n'entraîne pas dans le champ de compétence de la CDI et que l'omission de sa saisine n'entachait pas la régularité de l'imposition.

41 - Tous ces arrêts considèrent la CDI incompétente alors même que la solution du litige dépend de l'appréciation de questions de fait et qu'il y a eu notification d'un montant de chiffre d'affaires qui peut donner naissance à un désaccord entrant dans les prévisions de l'article L. 59 A du Livre des procédures fiscales.

2° Un handicap pour la conciliation avec une sensation de « déjà vu »

42 - Actuellement, les avis montrent que l'Administration a choisi de transmettre ces litiges devant la CDI ce qui nous paraît un comportement moins frileux que celui adopté par quelques CDI et très constructif pour la conciliation.

En revanche, l'interprétation extensive du hors champ donne lieu à des distorsions de traitement des contribuables selon les CDI et est contraire à l'esprit de la réforme qui a étendu la compétence des commissions à des sujets nouveaux. Par ailleurs, elle renvoie à ce qui s'est passé pour les dispositifs d'exonérations des entreprises nouvelles pour lesquels la commission se déclarait incompétente en considérant d'abord que c'était une question de droit pour ensuite la considérer comme hors champ !

43 - Or, si le nombre d'avis d'incompétence se réduit, celui-ci demeure trop élevé car il est très souvent regrettable pour les entreprises comme pour les représentants consulaires, l'administration fiscale ou les magistrats, que la séance se traduise par un avis d'incompétence.

Conclusion

44 - Les apports essentiels de la réforme de 2004 poursuivie en 2007 avec la création de la commission nationale, méritent d'être appliqués de manière homogène et, en toute logique, avec l'objectif constant de réduire le contentieux et de renforcer la sécurité juridique.

Pour ce faire et sur un plan très pragmatique à court terme, il paraît donc pertinent que la commission examine les faits et mentionne les éléments du débat dans l'avis afin qu'ils puissent éclairer le litige et être utiles à l'Administration ou aux tribunaux³⁵. Encore faut-il que l'incompétence ne soit pas soulevée avant l'examen du dossier !

Il est donc important « d'objectiver » le plus possible la frontière de l'incompétence afin qu'elle ne soit pas dépendante de la présentation du litige ou de la rédaction de la saisine.

45 - Pour ce faire, trois voies d'amélioration sont possibles en précisant que l'extension de la compétence ne soulève pas vraiment d'obstacles juridiques puisque les CDI rendent un avis et non une décision.

- **Étendre la compétence de la commission à des sujets nouveaux** à l'image de ce qui s'est passé en 2005 pour les « entreprises nouvelles ».

Cela impliquerait de constituer une liste thématique « à la Prévert » de questions où les faits sont déterminants. Elle comprendrait notamment les livraisons intracommunautaires. L'adoption de cette proposition serait seulement un progrès conjoncturel nécessitant une intervention législative nouvelle, face à toute matière non initialement prévue.

- **Apprécier plus largement la notion de « chiffre d'affaires » qui s'entend d'une base imposable et ne se réduit pas à la notion de « recettes ».**

Cette orientation présenterait plusieurs avantages.

- **Abaisser le nombre d'avis d'incompétence** actuellement plus important en TVA qu'en IS.

Si les règles relatives à la déduction de la TVA sont souvent complexes, certaines sont très liées aux faits et déterminantes pour le montant du chiffre d'affaires puisqu'elles conditionnent le droit à déduction ou le choix du taux de TVA. Certaines CDI émettent, d'ailleurs, un avis sur les faits au vu des preuves apportées et apprécient l'existence d'attestations pour les travaux, la nature de travaux, la notion de ventes à emporter, la notion de livre, la qualification du transport pendant que d'autres commissions se déclarent incompétentes en considérant que la question porte sur le taux ou sur la déductibilité de TVA.

- **Supprimer un traitement incohérent d'un même fait et homogénéiser les pratiques.**

Il faut reconnaître l'illogisme pour certaines CDI à ne pas se prononcer sur la TVA déductible alors que les conséquences d'une TVA non déductible seront examinées au travers des résultats en matière d'IS.

- **Élargir la compétence de la commission sans distinguer les questions relatives au principe ou au montant de l'imposition dès lors que les litiges concernent les impôts cités par l'article L. 59 A du Livre des procédures fiscales.**

Cette option revient à considérer que tout sujet qui implique la notification d'un montant de bénéfices et/ou de chiffre d'affaires peut donner naissance à un désaccord entrant dans les prévisions de l'article L. 59 A du Livre des procédures fiscales. À ce titre, la commission peut se prononcer sur des éléments de faits propres au litige en laissant à l'administration fiscale le soin de déduire des faits constatés la qualification juridique appropriée. Il ne s'agit pas de doter la commission d'un pouvoir juridictionnel général mais de l'autoriser à émettre un avis sur tout litige ayant une influence sur le résultat en examinant les faits.

Cette solution nécessite un revirement de la jurisprudence du Conseil d'État ou une intervention du législateur qui pourrait prévoir

34. CAA Paris, 9 oct. 2008, n° 07PA00069, Min. c/ Sté Linden technology.

35. V. § 25 et s.

la mise en place de cette proposition au travers d'une expérimentation de deux ou trois ans puis la généraliser si elle est concluante³⁶.

C'est cette dernière proposition qui a notre préférence.

46 - Bien évidemment, les avis d'incompétence ne disparaîtront pas totalement car ils demeureront pour les questions :

- qui exigent l'interprétation de la loi ;
- qui concernent une législation non encore finalisée qui implique par exemple le recours à une question préjudicielle posée auprès de la Cour de justice des Communautés européennes (pour qualifier une opération de livraison ou de prestations de services) ;
- qui concernent une législation décalée et en retard sur la pratique (pour l'évaluation de certains éléments incorporels ou pour l'évaluation d'une provision très complexe).

47 - Pour terminer, on notera simplement pour mémoire que le rapport *Fouquet*³⁷ s'est penché sur une proposition nettement plus radicale. Les rapporteurs se sont en effet posé la question de reconnaître à la commission une compétence encore plus étendue compte tenu de son extension récente à des questions de fait déterminantes

pour la qualification juridique. Cette voie envisagée n'a pas été poursuivie³⁸.

48 - Même si des progrès notables ont été effectués sous l'impulsion du législateur et de l'administration fiscale, ces avancées n'ont pas toujours donné lieu dans les faits à tous les prolongements qu'on aurait pu espérer afin que la commission soit en mesure de mieux désamorcer les conflits.

Les réserves évoquées ci-dessus ne doivent pas cependant dissuader le contribuable en désaccord avec l'administration fiscale de saisir les CDI ou la CNI car la tendance générale depuis de très nombreuses années est au renforcement du rôle des CDI et à l'amélioration de leur fonctionnement. On rappelle simplement que pour Paris et les départements de la petite couronne, chaque année entre 40 et 50 % des contribuables qui saisissent la CDI voient l'imposition en litige diminuer voire être supprimée. Ils sont donc chaque année entre 500 et 700 à obtenir partiellement ou totalement satisfaction.

MOTS-CLÉS : *Procédures fiscales - Commissions des impôts - Commissions départementales - Commission nationale - Appréciation et propositions*

36. Proposition formulée par Pierre-François Racine lors du colloque « Un nouvel élan pour la commission départementale des impôts » organisé à la CCIP (http://www.etudes.ccip.fr/cdi/pdf/colloque_cdi_20031124.pdf).

37. *Rapp. au ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique, « Améliorer la sécurité juridique des relations entre l'Administration fiscales et les contribuables : une nouvelle approche », 2008.*

38. V. dans le même sens le rapport parlementaire d'information n° 1064 déposé le 23 septembre 2003 par M. Jean-Yves Cousin sur « les relations entre l'administration fiscale et les contribuables ».