

# Actes du colloque du 12 octobre 2010

## Les commissions fiscales de conciliation : Quel intérêt ?

CDI  
*Commission Départementale des Impôts*

Véritable garantie offerte par le législateur aux contribuables, les commissions fiscales de conciliation conjuguent la volonté de l'administration fiscale et celle des magistrats de réduire les réclamations et le contentieux. Elles peuvent être considérées comme un élément de civisme fiscal puisqu'elles vont dans le sens du dialogue, donc d'une meilleure compréhension. Quelles sont les entreprises qui les saisissent, pour quelles raisons et avec quels résultats ? Comment sont-elles perçues par les différents interlocuteurs ?

CNI  
*Commission Nationale des Impôts*

Cette rencontre placée sous le signe de la convivialité et de l'échange a pour ambition de répondre à ces questions en faisant le point sur les CDI et le bilan de la première année d'activité de la commission nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires (CNI) dont relèvent les grandes entreprises. Dans cet esprit, il est incontournable d'écouter Magistrat, Administration fiscale, Expert-comptable et Chef d'entreprise qui, avec vous, font vivre ces institutions.

J'espère vivement avoir le plaisir de vous accueillir à la 4<sup>ème</sup> édition de ces rencontres.

CC<sup>o</sup>  
*Commission de Conciliation*

**Claudie PAYET**  
Élue de la CCI de Paris  
chargée des questions de CDI relatives à la déontologie,  
et au suivi des évolutions réglementaires

CDI  
*Commission Départementale des Impôts*

### Allocution d'ouverture

**Georges NECTOUX**, membre de la CCIP

### Les représentants des entreprises au travers de l'enquête 2010

**Claudie PAYET**, membre de la CCIP

### L'administration fiscale : un nouveau cadre

**Sylvie SANCHEZ**, responsable du Pôle de Gestion Fiscale de Paris Centre et services spécialisés de la DRFIP

### CDI-CNI-Conciliation : les spécificités de ces commissions

**Didier KLING**, membre de la CCIP

### Faut-il un expert-comptable en commission ?

**Jean-François PESTUREAU**, conseiller supérieur de l'Ordre des experts comptables

### Les grandes entreprises en CNI : déjà une nouvelle approche un an après la première séance

**Olivier SIVIEUDE**, directeur de la Direction des Vérifications Nationales et Internationales

Témoignage d'une entreprise ayant saisi la CNI

### Réflexions sur les propositions de l'enquête, après un an d'expérience de la CNI

**Bruno MARTIN LAPRADE**, conseiller d'État, Président de la CNI

### Débats

### Dossier



## Allocution d'ouverture : Georges NECTOUX,

Membre de la CCIP

Tout d'abord, quelques mots pour vous dire qui nous sommes et ce que nous faisons à la Chambre de commerce et d'industrie de Paris. La CCIP est un établissement public qui a l'originalité d'être dirigé par des chefs d'entreprise élus. Elle couvre 4 départements, représente environ 340 000 entreprises et exerce **quatre grandes activités**.

La première est **l'enseignement** qui mobilise une grande partie des 4 000 collaborateurs qui forment des professionnels dans divers métiers, au travers de nos 13 centres de formation et de nos 12 écoles notamment de commerce dont HEC Paris et l'ESCP Europe.

La seconde, est la **mission consultative**, mission historique de la CCI. Nous produisons divers études ou rapports de notre propre initiative ou sur demande pour des autorités publiques qui peuvent aller des communes à la commission européenne.

Notre troisième fonction est une **mission d'appui** principalement apportée aux petites et moyennes entreprises. Nous les accompagnons de la création à la transmission et à chaque étape de leur développement en leur ouvrant de nouvelles opportunités notamment à l'international.

La quatrième activité est plus commerciale. Nous sommes associés à UNIBAIL pour les activités de **congrès et salons** ; en matière immobilière nous détenons la quasi totalité des surfaces d'expositions à Paris, dont le parc des expositions Paris Nord Villepinte, et le Palais des Congrès.

En ce qui concerne notre actualité, au mois de novembre se dérouleront les élections consulaires qui permettent aux entreprises de désigner leurs représentants au sein des CCI.

A propos du sujet d'aujourd'hui, je voudrais dire un mot de mes expériences en commission, et ce de manière très libre. Avant tout, je considère qu'il y a aujourd'hui une administration fiscale exemplaire qui a su se réformer, améliorer sa productivité, considérer le contribuable comme un client et utiliser les moyens modernes de communication.

Sur la commission départementale, j'y participe depuis 6 ans dans le Val de Marne et j'ai constaté que sur 100 cas, 25 ne se présentent pas, 50 ne sont pas défendables et 25 ont un dossier sur lequel il y a matière à dire et donc à siéger.

Première réflexion, les absences ne sont pas acceptables. Pour les diminuer, il conviendrait d'instaurer un système de caution versée par le contribuable et conservée en cas d'absence et/ou demander un mémoire rédigé par un avocat...

Sur les dossiers sans espoir, j'ai constaté et je m'en félicite que les représentants des entreprises ne défendent pas les dossiers indéfendables. Pour accroître la productivité, il suffirait de communiquer aux représentants des entreprises les rapports fiscaux qui sont souvent très clairs. Ces représentants décideraient de défendre ou de ne pas défendre le dossier devant la commission, ce qui aurait pour conséquence de limiter « l'encombrement » des commissions. Un dossier non « défendu » ayant comme conséquence la rédaction d'un avis de maintien.

Pour les vrais dossiers sur lesquels il est possible d'argumenter, je m'interroge sur la nécessité qu'il y ait deux représentants de l'administration fiscale dans la mesure où je considère que la personne qui emporte la décision est le magistrat qui préside. En matière de commission nationale, en toile de fond, il y a l'impôt sur les sociétés. Nous ne sommes pas très compétitifs, notre taux est assez dissuasif mais la détermination de la base d'impôt est plus accommodante que celle de nos voisins.

En commission nationale, face à une entreprise qui est un bon contribuable, ne prenons pas une décision qui l'exaspère et provoquera au total une perte de recettes pour l'Etat du fait du risque d'une délocalisation des bases fiscales...

En résumé, allez voter aux élections consulaires, améliorons la productivité des commissions départementales et introduisons un peu de marketing dans la commission nationale.





## Les représentants des entreprises au travers de l'enquête 2010

Claudie PAYET, membre de la CCIP

**J'interviens dans les commissions départementales et nationales depuis 2001.**

**Mes objectifs :**

**En tant que membre de ces commissions, je souhaite participer à un échange argumenté aboutissant à un avis consensuel qui évite le recours au contentieux. En tant qu'élu référent sur ces questions, j'entends faciliter ce mode de règlement des litiges par une action auprès des représentants des contribuables et des entreprises avec notre département fiscal. Les chefs d'entreprise doivent savoir que les commissions sont un lieu de dialogue où les membres prennent du recul pour apprécier le litige.**

1- Comme le prévoit le code général des impôts, la Chambre de commerce et d'industrie de Paris **désigne près de 190 représentants des contribuables** chefs d'entreprise en faisant appel aux organisations professionnelles. Ces représentants assistent, dans l'année, à près de 300 séances de commission (86 % concernent les CDI, 11 % les commissions de conciliation et 3 % la CNI). Ils mettent bénévolement leurs compétences au service des commissions pour éclairer le débat, établir la matérialité des faits. Lors de la discussion entre membres de la commission, nous intervenons avec notre expérience. Le bon sens et l'objectivité nous obligent à ne pas défendre l'indéfendable pour conserver notre crédibilité.

Les représentants doivent appartenir à des entreprises de toutes tailles et de tous secteurs. Il faut que ce mandat reste compatible avec leur emploi du temps déjà chargé. Pour eux, il s'agit d'un investissement en temps pour étudier les dossiers, assister aux séances et effectuer un bref compte-rendu où sont précisés le secteur d'activité, la nature du litige principal, la présence du contribuable et le sens de l'avis. En 2009, les comptes-rendus des représentants ont formalisé plus de 70 % des séances.

Les représentants sont désignés sur la base du volontariat, de la connaissance du monde de l'entreprise et de la nature de l'activité exercée. Chaque Chambre de commerce présente une liste à l'administration fiscale. Pour 2011, aux côtés des anciens qui souhaitent poursuivre leurs missions seront désignés, soit par la Chambre de commerce soit par les organisations professionnelles, les nouveaux qui respectent des conditions rappelées sur le site Internet et prescrites par le code de commerce et le code général des impôts : [http://www.etudes.ccip.fr/cdi/cdi/elaboration\\_listes\\_regles\\_designation.htm](http://www.etudes.ccip.fr/cdi/cdi/elaboration_listes_regles_designation.htm)

**2- L'enquête 2010** a été réalisée auprès de 161 représentants des contribuables titulaires d'une adresse électronique. Nous avons eu 132 réponses, soit un taux de retour de 82 %.

L'exploitation des questionnaires donne des indications sur leur perception du fonctionnement actuel et les évolutions possibles des commissions des impôts directs et des TCA. Elle nous permet de vous livrer notre doctrine récente en matière de commission et de la soumettre pour échanges avec les autres parties prenantes de ces commissions.

De manière globale, les représentants ont une appréciation positive quant au délai de transmission et contenu du rapport et quant au caractère contradictoire de la procédure comme vous le lirez sur les tableaux des résultats dans [le dossier](#).

La nécessité de la présence du contribuable a été relevée. Le rôle central du président a été souligné dans le déroulement de la séance comme dans sa lecture des textes pour l'appréciation de la compétence de la commission ; Il est toujours regretté par beaucoup de représentants de ne pas être destinataires de l'avis. (L'Internet devrait contribuer à satisfaire cette demande dont le coût était rédhibitoire).

Il faut rappeler aux entreprises qu'elles peuvent se rapprocher des représentants *via* la CCIP pour leur expliciter leur problème. Il faut souligner l'effet néfaste du recours tardif à un conseil, lequel a rarement l'historique, voilà pourquoi il est important que le contribuable soit présent. Dans les bonnes pratiques, certains représentants ont indiqué arriver quelques minutes avant la convocation pour échanger sur le sujet.

Pour les propositions de fonds, elles sont accueillies favorablement. Le taux d'acquiescement le plus fort concerne celles portant sur l'extension de compétence.

La **proposition** sur laquelle je m'arrête quelques instants est celle **destinée à réduire l'absentéisme**. Elle a été plébiscitée par 70,3 % d'avis plutôt et très favorables contre 16 % plutôt ou pas du tout favorables. Elle a étonné certains représentants. Quel est le contexte ?

En 2009, un contribuable sur quatre ne s'est pas présenté en commission départementale à Paris. Pour lutter contre ce comportement, nous avons déjà souligné :

- l'accélération par l'administration fiscale de l'examen du dossier qui rend moins « intéressante » la saisine dilatoire ;
- l'avis de maintien du redressement avec mention de l'absence du contribuable qui peut être versé au dossier contentieux par l'administration fiscale.





Nous vous soumettons aujourd'hui **un renversement de la charge de la preuve pour le contribuable absent ou non représenté** (sans motif) en séance qui pourrait s'ajouter aux cas de renversement déjà prévus par l'article 192 du LPF dont notamment l'absence de présentation de la comptabilité après une mise en demeure de 30 jours de l'administration ou l'irrégularité de comptabilité combinée à une imposition établie conformément à l'avis de la commission.

Afin de ne pas porter atteinte aux garanties de l'entreprise, le renversement de la charge de la preuve ne s'appliquerait pas aux désistements formulés par exemple dans le délai de 30 jours de la réception de la lettre de demande de désignation d'un représentant émanant d'une organisation professionnelle spécifique. Ce courrier pourrait à cet égard rappeler la sanction attachée à l'absence ou au désistement tardif.

Ce **désistement encadré** permettrait ainsi à l'entreprise ayant saisi la commission à des fins conservatoires ou dilatoires d'y renoncer sans incidence sur la preuve si cette démarche respecte ce délai facile à identifier. Ce renversement de la charge de la preuve attaché à l'absence ou au désistement tardif permettrait à notre sens de concentrer les efforts de l'administration comme ceux des magistrats, experts-comptables et chefs d'entreprise sur les dossiers qui peuvent véritablement être examinés et débattus en commission.

Certains représentants ont songé à réduire ce délai qui pourrait être ramené à 15 jours ou voir imposer une caution ou supprimer le sursis de paiement en cas de contentieux. La question est posée de manière concrète. Il s'agit pour nous de ne pas décourager les représentants afin qu'ils n'aient pas à étudier des dossiers qui ne seront pas discutés en séance ou à attendre des chefs d'entreprise qui ne se présenteront pas. Il s'agit de consacrer du temps aux dossiers souhaitant la conciliation et donnant lieu à un dialogue verbal ou écrit.

Les autres propositions portant sur la compétence seront développées plus tard ; elles ont pour ambition d'améliorer l'efficacité de la commission, qui à mon sens dispose d'une marge de manœuvre parfois plus large que celle du juge.

Quelques mots sur la direction régionale des finances publiques qui sera présentée dans ces murs plus longuement par Monsieur CONRIE début novembre. Cette Direction née le 1<sup>er</sup> septembre 2010, regroupe notamment les 5 anciennes Directions territoriales de Paris, la Direction spécialisée des impôts pour la région Île-de-France et Paris (DSIP). Dans cette nouvelle structure, il existe trois pôles fiscaux, celui du NORD EST, celui du SUD OUEST et celui de PARIS CENTRE et des services spécialisés dont je suis la responsable et qui a en charge les anciennes missions de la DSIP dont les commissions fiscales de conciliation.

Claudie PAYET a été très concrète dans sa description du fonctionnement des commissions, cette expérience respire le vécu et rejoint celui de l'administration à bien des égards. Ces commissions sont des espaces de discussions, d'écoute, d'analyse qui associent magistrats, administration fiscale et représentants d'origines différentes. Ce qu'on appelle le secrétariat est constitué, sous le pilotage d'un inspecteur principal des impôts, d'une équipe de professionnels, inspecteurs des impôts, assistés de contrôleurs et d'agents qui sont un appui important au niveau informatique. Les dossiers sont analysés, préparés pour que ressortent tous les éléments de façon la plus complète et objective possible.

Ce secrétariat gère trois commissions : la commission départementale et nationale pour l'impôt sur le revenu ou sur les sociétés, la TVA et la commission de conciliation.

Quelques chiffres :

1- Pour la **commission départementale de Paris**, nous constatons sur le 1<sup>er</sup> semestre 2010, une baisse sensible de 22 % des saisines. Cette baisse est liée à l'amélioration des délais des traitements réalisée par l'Administration qui réduit l'intérêt des demandes dilatoires.

Quant aux sens des avis ; à fin septembre 2010, ils sont favorables à l'administration dans 78 % des cas, partiellement favorables dans 16 % des cas et enfin défavorables à concurrence de 6 %. Les avis partiellement favorables sont nombreux en CDI compte tenu de l'importance du nombre de redressements par dossiers.

Cette année, il faut relever l'importance du taux d'absentéisme égal à 36,3 % et qui se décompose de la manière suivante : 15,5 % des contribuables se désistent quelques heures avant la séance et 20,8 % sont absents sans explication. C'est un chiffre énorme étant donné le travail réalisé en amont. Il est malheureusement difficile de trouver des sanctions du fait de l'objectif de conciliation de ces commissions.





Tout au mieux, il faut relever dans l'instruction contentieuse de l'administration que l'absence du contribuable à la séance de la commission sera indiquée, ce qui ne sera pas du meilleur effet auprès des magistrats.

Je rappellerai que le dossier complet des contribuables est consultable avant la séance sur place, par les représentants des contribuables et de l'administration au secrétariat de la commission.

**2- La commission de conciliation** traite plus spécifiquement des rehaussements des valeurs soumises aux droits d'enregistrement. Nous constatons une stabilisation des saisines depuis 2009 après une augmentation sensible en 2008.

Les avis favorables sont de 38 %, ceux partiellement favorables s'élèvent à 57 % et totalement défavorables à 5 %. L'importance des avis partiellement favorables s'explique par la matière, la commission discute et modifie le prix du mètre carré en matière immobilière.

**3- La commission nationale**, créée par l'article 16 de la loi de finances rectificative pour 2007 est compétente pour les litiges des entreprises qui exercent une activité industrielle ou commerciale et dont le chiffre d'affaires hors taxes excède 50 000 000 euros pour les entreprises qui vendent des marchandises, fournissent du logement, ou 25 000 000 euros pour les autres. La première séance s'est tenue le 28 mai 2009 soit près d'un an après les projets de rectification éligibles à la CNI c'est-à-dire ceux adressés à compter du 1<sup>er</sup> juillet 2008. Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2010, 45 affaires ont été reçues, et 8 séances ont été tenues. 84,5 % des affaires sont relatives à L'IS et 15,5 % à la TVA. 22 dossiers sont actuellement en stock.

La nature des dossiers est conforme à nos attentes (prédominance de l'IS par rapport à la TVA) comme la typologie (minoration de recettes, provisions, article 57, charges à immobiliser, charges déductibles, insuffisance de TVA collectée, remise en cause de régime spécial, TVA intracommunautaire).

Pour 2010, l'origine de 40 % des dossiers provient de la DVNI. Le sens des avis est plus difficile à déterminer car il existe souvent un seul chef de redressement. Les avis sont favorables ou majoritairement favorables pour l'administration à plus de 87 %, 13 % seulement sont défavorables ou majoritairement défavorables. Globalement ces commissions permettent d'apaiser le débat. Donner des chiffres du contentieux postérieur est malaisé car il importe de mettre en place une longue traçabilité et le contentieux peut être long. Pour terminer sur le problème de l'absentéisme, il faudrait affiner la cause pour être en mesure de trouver des solutions susceptibles de le résoudre sans pour autant priver les entreprises de cette garantie du contribuable.

Ces commissions sont un outil de dialogue dont il ne faut pas se priver et qui pour bien fonctionner doivent bénéficier de conditions favorables, sur un plan psychologique et technique.

Sur un plan psychologique, il est impératif d'éviter une confrontation entre l'administration et les contribuables. Chacun doit donc regarder le problème avec objectivité.

Sur le plan technique, ce qui est frappant c'est que les dossiers n'arrivent pas tous dans un état de préparation suffisant. Il convient de rappeler que cette instance n'a pas faculté de décider. C'est une instance de conciliation qui formule un avis, les contribuables et leur conseil peuvent donc présenter les éléments du dossier aux représentants qui tout en gardant leur liberté d'appréciation et d'intervention au cours de la séance pourront prendre connaissance en amont des éléments de la cause et indiquer ceux qui leur semblent intéressants à développer ou à creuser ou au contraire peu pertinents dans une commission.

La **commission de conciliation** intervient dans des domaines d'évaluation. Evaluation pour laquelle il existe très souvent un malentendu qu'il s'agisse d'évaluation de titres de sociétés ou d'évaluation immobilière. Ce malentendu est lié pour une partie non pas aux intervenants mais aux textes qui posent difficultés.

En matière immobilière, il existe un conflit entre l'évaluation de l'administration qui utilise le cadastre pour cibler des transactions récentes dans un périmètre proche de l'immeuble, et la réponse du contribuable qui est de souligner (avec souvent une expertise à l'appui) les éléments particuliers à son immeuble que le représentant de l'administration n'a pas forcément en tête puisqu'il n'y a pas eu accès pour le visiter. S'en suit une situation de blocage avec des écarts importants eu égard aux références totalement opposées. Il faudrait donc une évolution sur ce projet.

Pour les titres, l'administration évalue avec les outils dont elle dispose. Elle a les bilans des entreprises, soit le passé de l'entreprise. Ces méthodes sont intéressantes mais aujourd'hui, ce ne sont plus celles utilisées pour évaluer une entreprise. Car dorénavant, ce sont les résultats à venir qui permettent d'évaluer l'entreprise, la capacité de l'entreprise à dégager de la trésorerie... Sur ce conflit, l'administration a tendance à dire qu'elle n'a pas eu accès au plan d'affaire, au *business plan*. Alors, on se retrouve ici sur un conflit de méthodes qu'il est difficile de concilier.





La seule conciliation possible est l'argument que soutient l'administration, en général la méthode serait plus favorable au contribuable... mais il conviendrait d'évoquer davantage ce problème...

Quant aux autres **commissions sur les impôts directs et les taxes sur le chiffre d'affaires**, j'ai bien entendu la proposition destinée à diminuer l'absentéisme et il importe qu'elle reste dans les esprits et donne lieu à échanges notamment aujourd'hui puisqu'il ne faut pas ignorer la réalité d'un absentéisme trop important.

Mais ce qui me frappe le plus est que l'on se heurte en permanence à l'affirmation que les commissions sont compétentes pour les faits et les juridictions pour le droit, qu'il ne doit pas y avoir empiètement. Ce sont la jurisprudence et les textes qui sont venus en préciser les subtilités.

A ce propos, une décision intéressante est intervenue à propos de la SARL La Boutonnerie de Saint-Denis<sup>2</sup> qui exerce une activité de grossiste en mercerie à Paris. La société, qui exportait ses produits, avait soutenu devant la cour administrative d'appel que la procédure suivie à son égard avait été irrégulière du fait qu'elle aurait été indûment privée de la possibilité de saisir la commission départementale pour le différend sur le montant de ses exportations exonérées de TVA.

Le tribunal avait indiqué qu'on était en face d'une question de droit, la Cour d'Appel a accepté la compétence de la commission mais a été censurée par le Conseil d'Etat, le 9 décembre 2009. Il a considéré que la remise en cause d'un régime d'exonération dans lequel une entreprise s'est placée, tel que celui prévu par les articles 262 du CGI et 74 de l'annexe II au même code, **a trait au principe même de l'imposition de ces opérations et non au montant du chiffre d'affaires** mentionné à l'article L. 59 A du livre des procédures fiscales.

Il a donc jugé qu'une telle question ne relevait dès lors pas de la compétence de la commission départementale alors même que sa solution dépendait de l'appréciation de questions de fait. Il faudrait imaginer dans cette situation des solutions intermédiaires afin que les commissions puissent intervenir pour qualifier les faits uniquement, et laisser les magistrats juger l'affaire. Or certaines commissions refusent de statuer sur des sujets de cette nature. Je pense que l'on pourrait aller plus loin si une instruction générale était donnée dans ce sens. **Sans doter la commission** d'un pouvoir juridictionnel général, il s'agirait de l'autoriser à émettre un avis sur tout litige **ayant une influence sur le résultat en examinant les faits**.

2. 2009-12-09 CE n° 299474 et 10<sup>ème</sup> s.s SARL Boutonnerie de Saint-Denis.

Autre sujet, il est récurrent que les avis d'incompétence sont plus nombreux sur les problèmes relatifs à la TVA et notamment en ce qui concerne la déductibilité de la TVA. Or, il existe une relation évidente entre la déductibilité et la question du chiffre d'affaires correspondant lui-même soumis à TVA.

Sans aller au-delà de l'interprétation des faits, la commission pourrait contribuer plus puissamment à dépassionner le débat et éclairer ceux qui ont vocation à trancher le litige en droit si comme cela paraît logique la compétence de la commission était **étendue à la TVA déductible en considérant que la notion de « chiffre d'affaires » s'entend d'une base imposable à la TVA et ne se réduit pas à la notion de « recettes »**.

Voici les propositions que je souhaitais vous exposer en ce domaine.

Je conclurai sur ces chiffres. 78 % des avis sont favorables à l'administration et 6 % au contribuable avec deux interprétations. On peut se demander si nous travaillons pour 6 % en se disant c'est déjà cela... ou s'il est au contraire légitime de ne travailler « que » pour ces 6 % compte tenu du soin, de l'intérêt et de la disponibilité que nous y consacrons ? Honnêtement, je suis étonné de ces chiffres qui ne correspondent pas au ressenti que j'ai en participant à ces commissions. **Hormis les cas atypiques où il arrive qu'on puisse s'interroger sur l'intérêt de notre présence, généralement ce sont des solutions intermédiaires qui sont décidées en fonction de la qualité de la présentation des dossiers**. Je me suis souvent interrogé sur l'option de présentation du dossier pour lequel **un dialogue préalable et une présentation différente aurait permis d'être plus convaincant à l'égard des parties prenantes de ces commissions** dont nous souhaitons non seulement le maintien mais également le développement.

**Sylvie SANCHEZ** : Je voudrais ajouter deux remarques.

La première est que je vous rejoins sur la problématique relative à la qualification des faits. En commission, nous nous demandons souvent s'il convenait ou non de se prononcer sur les faits qui fondaient le principe de droit. L'attitude du magistrat est à cet égard décisive.

Ensuite, par rapport aux chiffres que vous avez relevés et à la question de savoir si ces commissions travaillent uniquement pour les 6 % d'avis favorables aux contribuables, je dirais que l'on travaille pour 100 % des avis car vous êtes des contribuables et que l'on arrive à un accord ou à un désistement, on travaille également pour 100 %.

**Didier KLING** : En commission nationale les choses se passent de manière différente. Les dossiers sont moins nombreux et tous mieux préparés, mieux élaborés, plus complets et bien structurés avec des justifications qui permettent de se prononcer dans des conditions avec plus de sérénité.





## Faut-il un expert-comptable en commission ?

**Jean-François PESTUREAU,**

Conseiller supérieur de l'Ordre des experts-comptables

Voici la question à laquelle je vais essayer de répondre le plus simplement possible. La profession est associée depuis très longtemps aux commissions.

A la question de savoir si l'expert-comptable doit accepter un rendez-vous avec le contribuable, la profession a eu une attitude médiane. Une enquête réalisée en 2003 avait montré un refus quasi-unanime de la profession au nom du souci d'indépendance. Certes, il défend le contribuable mais seulement lorsque son cas est défendable, avec un souci d'objectivité et de technicité. La profession s'est très souvent vu adresser le reproche de ne pas défendre suffisamment le contribuable mais il faut rappeler qu'il intervient en tant que technicien.

Je reviens sur un propos de la présidente Claudie PAYET selon lequel certains font reproche à l'expert-comptable de ne pas connaître l'entreprise... Cela me laisse perplexe. Je suis d'accord pour dire qu'il ne connaît pas tous les métiers, mais l'expert-comptable a indéniablement une connaissance du fonctionnement de l'entreprise.

**Claudie PAYET** : Il s'agit effectivement des différents secteurs d'activité auxquels je faisais référence. Je pense notamment aux cas où les entreprises ont une comptabilité qui ne reflète pas leur activité réelle. Cela peut s'expliquer par le fait que les entrepreneurs ne sont pas familiers avec la comptabilité. La notion comptable au sens strict n'est pas toujours celle appliquée.

**Jean-François PESTUREAU** : Me voilà rassuré. Revenons à l'étude. Je note que 96 % des sondés sont satisfaits du contradictoire. Mais d'un autre côté, plus de 90 % déplorent l'absentéisme récurrent du contribuable. Plus de 60 % souhaitent recevoir l'avis sur demande. Ils souhaitent connaître l'avis non pas seulement par simple souci de formation fiscale, mais aussi par souci d'aller jusqu'au bout du processus : quel sort est-il en définitive réservé à l'avis émis ?

Sinon d'un point de vue général, il en ressort une frustration. Les confrères considèrent majoritairement que les contribuables ne préparent pas assez bien leurs dossiers. Il reste donc encore beaucoup à dire pour que le contribuable optimise le formidable « facilitateur de dialogue » et « amortisseur de conflit » que sont les commissions.

Sur l'extension de la compétence des commissions, un professionnel sur deux y était opposé. Ceux qui étaient favorables avaient le souci d'éviter un conflit pour aller au fond de l'affaire et le résoudre efficacement et rapidement. Leurs rapports avec la parité professionnelle se placent sous le rôle de la complémentarité. Cela se fait souvent pendant la séance et non en amont. Pour participer depuis plus de dix ans aux commissions, j'avoue avoir collaboré à de nombreuses reprises de façon très constructive avec des représentants des professionnels. Le vrai problème est l'inexploitation du contribuable de ces commissions, je répète qu'il devrait mieux préparer son dossier.

Le dialogue fiscal-comptable s'établit généralement de manière fructueuse avec l'administration et j'en profite pour souligner sa compétence et son honnêteté intellectuelle croissantes. En pratique, l'échange se fait également avec le président, lorsque l'expert-comptable est sollicité ou s'il juge qu'il peut avancer quelques éléments pertinents. A la conclusion de ce parcours vécu, ma conviction est que l'expert-comptable est carrément indispensable. Les critiques, certes, sont toujours possibles, des choses peuvent sans doute être améliorées mais son apport fait l'objet d'une approbation quasiment unanime des gens de bonne foi.

**Didier KLING** : Je rajouterai qu'il apporte un éclairage utile et pertinent sur les dossiers. Je vous remercie pour votre réponse. Vous avez insisté sur l'importance de la préparation du dossier. Je voudrais dire qu'avec un dossier solide, il peut même arriver que les représentants de l'administration décident le retrait du dossier.





## Les grandes entreprises en CNI : déjà une nouvelle approche un an après la première séance Olivier SIVIEUDE, Directeur de la DVNI

En tant qu'utilisateur des commissions départementales et maintenant de la commission nationale pour des dossiers d'entreprises et généralement à fort enjeu, je me suis posé trois questions ?

### 1- Est-ce que les commissions ont encore du sens en 2010 au regard de l'objectif recherché par la création de ces commissions ?

La fiscalité est complexe. Parce qu'il faut connaître et analyser les faits et ensuite connaître et analyser le droit. Les désaccords peuvent porter sur les faits et sur le droit. Pour le droit, l'arbitre c'est le juge. Pour les faits c'est-à-dire les questions d'évaluation, de politique de rémunération et de prix de transfert par exemple, il est assez naturel de recourir à un expert indépendant, pluridisciplinaire connaissant bien le monde de l'entreprise. Celui-ci peut donner un avis autorisé qui va mettre d'accord les parties ou à défaut éclairer le juge.

C'est l'objectif recherché par la mise en place des commissions départementales. Avoir l'avis d'un organisme composé d'experts sur les faits.

D'une certaine manière le recours à la commission est un peu un constat d'échec du dialogue au cours du contrôle. Celui ci devrait, en effet, évacuer tout différend sur les faits. C'est la raison pour laquelle l'administration fiscale insiste beaucoup sur la qualité du dialogue sur place puis avec le supérieur hiérarchique, voire l'interlocuteur départemental (15 % des dossiers DVNI vont jusqu'au stade de l'interlocution départementale). De même, l'administration fiscale donne les moyens aux services de contrôle pour éviter des litiges sur les faits et leurs conséquences chiffrées. C'est le cas, par exemple, en matière de prix de transfert ou sur des questions de valorisation de stocks et de calcul des provisions. Il existe des consultants informatiques et des consultants sur les problématiques internationales et financières qui viennent assister les contrôleurs.

Mais malgré ces efforts, il existe encore des cas où en toute bonne foi les parties n'ont pas réussi à se mettre d'accord. La commission est alors pleinement dans son rôle. Mais elle ne va faire autorité que si certaines conditions sont remplies.

### 2- Quelles sont les conditions à remplir pour que les commissions jouent parfaitement leur rôle ?

- Que le recours aux commissions ne prolonge pas anormalement la procédure

Le recours à la commission a pour effet de suspendre la mise en recouvrement des rappels sans application d'intérêts de retard. Il peut donc être tentant pour une entreprise de saisir la commission à des fins dilatoires pour gagner du temps.

Ainsi, certaines entreprises saisissent la commission alors même qu'il est évident qu'il s'agit d'une question de droit et non d'une question de fait.

Certains conseils vont même jusqu'à recommander à l'entreprise de saisir la commission après la confirmation des redressements puis, en cas d'avis défavorable de la commission, de solliciter un recours hiérarchique puis une interlocution. Il s'agit alors d'une forme de détournement de procédure.

En effet, la commission doit à mon sens intervenir après la phase administrative du contrôle lorsqu'un désaccord persiste. Saisir la commission avant la fin du dialogue n'est pas logique et demander à renouer le dialogue après une décision défavorable n'est pas respectueux envers la commission et l'administration.

Il reste que pour éviter les tentations de recours dilatoire le mieux est que la commission donne rapidement un avis. Ce qui suppose que l'administration fasse rapidement son rapport et que la commission se réunisse rapidement. Force est de reconnaître que des progrès sensibles ont été réalisés sur les délais ce qui limite les manœuvres dilatoires. La rapidité et le barrage qui peut être fait par l'administration de ne pas saisir la commission sont à mes yeux le meilleur moyen de limiter le dilatoire pour le futur.

- Que les commissions fassent preuve d'impartialité

En parler peut paraître provocateur mais le risque existe. La commission porte un avis sur des dossiers d'entreprises du même département. Ce sont généralement des entrepreneurs connus et parfois des employeurs importants. Ce qui peut influencer les membres de la commission.





Cette question de l'objectivité concerne aussi les membres de la parité administrative. J'ai la faiblesse de penser que la meilleure façon d'avoir une parité administrative impartiale c'est de mandater des experts de haut niveau connaissant bien les dossiers. Ils sont alors en capacité de juger que l'administration a pu se tromper.

Des arrêts du Conseil d'état ont jugé qu'un interlocuteur départemental ne peut siéger dans une CDI car il a pris une position sur le dossier en revanche l'inverse est possible, un interlocuteur ayant siégé en commission peut effectuer une interlocution départementale.

- Que les commissions fassent preuve d'une réelle compétence technique

Les questions posées portent sur des sujets divers et par définition complexes puisque les parties ne se sont pas mises d'accord. Le professionnalisme, la pluridisciplinarité de la commission me paraissent importants et s'imposent au contribuable qui ne peut vous récuser. Je ne cache pas mon admiration pour certains avis qui sont rendus et qui nécessitent de connaître les faits et de bien connaître la fiscalité pour être en mesure de donner un avis pertinent.

Ainsi, certaines questions sur les prix de transfert nécessitent de bien connaître les travaux de l'OCDE, certains dossiers sur la déductibilité des provisions nécessitent de connaître les finesses du régime d'intégration fiscale voire les subtilités des règles prudentielles en matière d'assurance, et ainsi de suite.

La fiscalité est probablement de plus en plus complexe et l'environnement juridique, comptable, financier, informatique de plus en plus sophistiqué. La tâche de la commission est donc difficile.

- Que les commissions prennent des positions harmonisées

Sur des sujets à fort enjeu, il ne faudrait pas que les positions des commissions départementales divergent. En termes d'équité et de crédibilité, ce serait regrettable. D'autant qu'en l'espèce, il n'y a pas de procédure d'appel.

### 3- La commission nationale permet-elle de remplir plus sûrement ces conditions pour les dossiers à fort enjeu ?

La commission nationale permet par construction et par principe de remplir trois des conditions énumérées que je viens d'énumérer :

- l'impartialité car le dossier est « délocalisé » à Paris et il est examiné par des experts qui sont habitués à traiter des dossiers à fort enjeu ;
- La compétence technique car les experts des deux parités sont choisis en fonction de leur connaissance des sujets pointus abordés ;
- L'harmonisation des positions puisqu'une seule instance est désormais compétente.

Le seul risque était que la commission ne traite pas rapidement les dossiers et que la procédure soit encore allongée. Mais il faut donner un coup de chapeau à la commission nationale car elle traite rapidement les dossiers.

J'ajoute que ses avis vont nous aider à progresser en constituant un corps de doctrine extrêmement précieux notamment sur des sujets comme les prix de transfert (l'article 57 du CGI).

Je vous félicite pour votre travail et en particulier la commission nationale qui fait un travail remarquable. **Les commissions ont encore de beaux jours devant elles, même si on fait tout pour que vous soyez moins sollicités !**

**Didier KLING** : Merci, je voudrais ajouter un mot à propos des divergences des commissions départementales. Les incohérences en matière de commission peuvent survenir mais assez souvent nous en avons connaissance et les membres de la commission reçoivent ces avis pour éviter ces incohérences.

Ensuite, en ce qui concerne l'éventualité d'une base de données, c'est très intéressant, il ne serait pas illogique qu'il n'y ait pas uniquement l'Administration qui bénéficie de ces éléments d'informations. Peut-on considérer que dans un souci d'équilibre, cette base de données soit mise à disposition des entreprises ?

**Olivier SIVIEUDE** : Pour l'instant je pense que ce n'est pas possible car les avis ne peuvent être connus que de l'entreprise concernée.





## Réflexions sur les propositions de l'enquête, après un an d'expérience de la CNI

**Bruno MARTIN LAPRADE,**  
Conseiller d'Etat, président de la CNI

**Bruno MARTIN LAPRADE :** Oui, je comprends qu'il n'est pas possible de permettre aux contribuables d'avoir accès aux avis complets, mais il doit être possible de garder les avis sous le sceau de l'anonymat.

**Claudie PAYET :** Je voudrais mentionner une expérience supplémentaire de dialogue avec l'Administration fiscale qui prend la forme d'un accueil d'élèves vérificateurs dans l'entreprise. Cette expérience est riche et importante à développer. Elle permet de favoriser la connaissance mutuelle des deux milieux.

**Didier KLING :** Depuis le début de la séance, nous parlons du contribuable. Peut-être serait-il intéressant d'entendre le témoignage d'un contribuable.

### Témoignage d'une entreprise ayant saisi la CNI Catherine NOEL-FIACRE

Appartenant à un groupe de sociétés, j'ai été amenée à saisir la commission départementale comme la commission nationale. Bien qu'il y ait eu un dialogue avec l'administration avant d'aller devant ces commissions comme l'a relevé Olivier SIVIEUDE, nous étions arrivés à un point où nous étions enfermés dans un dialogue bilatéral où chacun restait sur ses positions. La commission a permis de débloquer la situation. Nous avons rencontré un représentant des contribuables pour expliciter notre litige très spécifique à notre activité d'édition. Nous avons dû répondre à des questions et faire preuve de pédagogie pour détailler notre métier.

Je voudrais souligner que nous avons été écoutés aussi bien en CDI qu'en CNI. J'ai pu expliquer la nature du litige qui avait trait à un problème de valorisation de stock de livres qui était une question de fait. Il s'agissait de savoir si certains coûts se rattachaient à une phase de développement ou création éditoriale ou au contraire de duplication ou de reproduction industrielle. La commission départementale et la commission nationale ont rendu un avis allant dans le même sens. Nous nous sommes donc classés dans la catégorie des « 6 % et des 13 % ». Une troisième société de notre groupe ayant été redressée sur ce même litige, j'ai saisi une nouvelle fois la CDI ; il a donné lieu à un désistement de l'administration sur ce point précis.

En qualité de Président, je voudrais vous faire part de mon expérience et de mon point de vue sur la commission nationale. Les dossiers sont bien préparés, le travail est très intéressant. Les problèmes sont consistants de fait et de droit.

Il est vrai qu'une jurisprudence faisant une distinction entre les questions liées au **principe et au montant de l'impôt** s'est élaborée, tendant finalement à réduire comme peau de chagrin les questions de fait, à étendre beaucoup le domaine d'incompétence de la commission au profit des questions de droit pour notamment dire que chaque fois que l'examen des faits fondait une qualification en droit, cela sortait du champ de compétence de la commission : c'est regrettable.

Cette jurisprudence existait, existe encore, l'arrêt de la Boutonnerie de Saint-Denis en est un témoignage ; mais à mon sens le législateur a décrispé cette problématique avec une loi de 2004. En effet, le II de l'article L59A du livre des procédures fiscales permet à la commission de se prononcer sur les faits. Le paragraphe qui nous concerne est écrit de la manière suivante : « *II. - Dans les domaines mentionnés au I, la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires peut, sans trancher une question de droit, se prononcer sur les faits susceptibles d'être pris en compte pour l'examen de cette question de droit* ».

Ce texte est applicable aux redressements notifiés à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2005 et ne s'appliquait donc pas dans l'arrêt la Boutonnerie.

On est typiquement dans un cas où les évolutions de jurisprudence (tentées par certaines juridictions du fond) sont difficiles eu égard à leur portée nécessairement rétroactive : en effet, lorsque la commission a été saisie et porte une appréciation erronée sur sa compétence, c'est sans incidence sur la régularité de la procédure. Il n'en va pas de même si l'administration, se fiant à une jurisprudence « rétrograde », a cru pouvoir refuser de saisir la commission : si le juge modifie sa jurisprudence en indiquant qu'il fallait saisir la commission, l'absence de saisine fait tomber l'imposition.

**Il faut donc saluer le II de l'article L59 qui me paraît régler la question à cet égard pour l'avenir, et pour moi la question est entendue sur ce point.**





En revanche, sur les questions de compétence, je reconnais que le texte qui indique que la commission est compétente pour **le montant du chiffre d'affaires, a toujours été interprété comme portant sur la seule TVA d'aval, ce qui exclut que la commission se prononce sur la TVA d'amont.** C'est regrettable : il **faudrait une évolution législative** et accueillir la proposition de la CCIP : on voit bien l'ampleur des questions de fait sur la déductibilité de TVA d'amont : secteurs distincts, prorata, etc.

On a évoqué les présidents « omnipotents » (du fait de leur voie départageante)... C'est vrai que, mathématiquement on imagine mal un avis contraire à la position du président. Etant donné le nombre, la configuration des commissions (3 représentants des contribuables et 2 pour l'administration), c'est presque systématiquement l'avis du président qui l'emporte.

Mais on ne doit pas faire fi de la collégialité. On est appelé à travailler ensemble à se revoir. Il y a des évolutions au cours de la séance.

En CNI, je ne sais s'il existe beaucoup de rencontres préalables entre les contribuables et les représentants CCI. En tout cas, pour ma part, je veille avant de faire rentrer le contribuable et le vérificateur à ce qu'il y ait un petit échange sur notre compréhension du dossier afin de voir quels sont les points qui vont accrocher. Ensuite, nous discutons avec les intéressés et j'ai vu des positions bouger au cours de l'audience (y compris la mienne...).

Sur le **bilan de cette expérience en CNI**, elle est courte.

**En chiffres**, la première séance s'est déroulée en mai 2009, j'ai présidé les 7 séances de 2009 pour me faire une idée de cette commission que j'ai en quelque sorte installée. Pour l'année 2010 jusqu'au 30 septembre, nous avons tenu 8 séances dont j'ai partagé la présidence avec Frederik BATAILLE.

Nous essayons d'aller vite. Nous avons 22 voire 25 affaires en stock (prêtes à passer en commission ou en attente de rapport de l'Administration) ce qui équivaut au rythme actuel à une activité d'une année. Nous avons prévu d'accélérer les séances afin d'éviter les saisines dilatoires. Il faudrait au moins deux séances par mois et pas plus de 6 mois de stock.

Sur le contenu, je ne veux pas vous lasser, mais je ne peux résister à vous livrer **quelques exemples d'avis.**

Je vais commencer par un dossier concernant une société française tête d'un groupe qui détient des filiales à l'étranger.

Ce groupe avait constitué **un GIE de recherche dont les frais étaient copartagés en fonction du chiffre d'affaires des différentes filiales.** L'une d'elles ne pouvait déduire sa quote-part de refacturation, en vertu de son droit fiscal national. La société mère française qui avait cru pouvoir supporter (et déduire) cette quote-part a été redressée au titre de l'article 57 du CGI (acte anormal de gestion).

Le dirigeant de cette société était ulcéré d'être accusé d'avoir fait quelque chose « d'anormal », et d'avoir opéré une « distribution occulte ».

D'une manière très balancée, la commission a constaté :

- que la société X concourait au développement de ses filiales dans des conditions parfaitement normales ; que notamment la prise en charge des dépenses supportées dans l'intérêt commercial de ses filiales n'a pas été sans contrepartie pour elle dès lors qu'elle augmentait ainsi leur rentabilité et, partant, leur capacité distributive ainsi que la valeur des titres figurant à son bilan ;
- que toutefois la circonstance que la réglementation étrangère ait fait obstacle à la refacturation de ses dépenses aux dites filiales ne saurait justifier au nom d'un intérêt de groupe la méconnaissance des règles de territorialité résultant de l'article 209 du CGI ; qu'on peut seulement se demander si dans ce cas particulier, ces dépenses ne constitueraient pas en réalité plutôt qu'une distribution occulte visée par l'article 109, un supplément extra comptable du prix de revient de sa participation susceptible de minorer le montant imposable de la plus-value qui serait réalisée lors de sa cession. Le contribuable est reparti rasséréné sur ce qu'il avait perçu comme une accusation de fraude.

Autrement dit, plutôt qu'une distribution occulte, il a été convenu de requalifier le grief qui était reproché au groupe. La situation s'est débloquée d'elle-même. La société a pu préserver son image et l'administration a pu contester de manière efficace cette opération.

Nous avons également eu à examiner des affaires de **redevances intragroupes, de TVA non facturée sur les livraisons intracommunautaires.** Deux cas me viennent à l'esprit :

Dans la 1<sup>ère</sup> affaire, la commission a donné tort au contribuable. Nous avons rappelé que, selon l'arrêt TELEOS de la CJCE <sup>3</sup>, une livraison intracommunautaire ne peut bénéficier de l'exonération de TVA si l'exportateur est impliqué dans une fraude commise par le destinataire, ou ne pouvait l'ignorer.

3. CJCE Arrêt TELEOS affaire C-409/04 du 27 septembre 2007.





La commission a relevé :

- que la société X, qui n'effectuait auparavant que des prestations de services, s'était récemment tournée vers le négoce, activité nouvelle entièrement apportée par une personne physique et exclusivement destinée à des clients non résidents et intracommunautaires : X aurait dû s'inquiéter des motifs pour lesquels les fournisseurs que lui apportait cette personne préféraient lui facturer des marchandises avec la TVA pour lui laisser le soin de les refacturer aussitôt avec marge mais en franchise de taxe à des clients intra communautaires avec lesquels ils eussent pu tout aussi bien rentrer en relation directe puisqu'elle n'était pas elle-même spécialisée dans ce métier ;
- qu'elle n'eut pas manqué de réaliser que ces motifs résidaient dans son aptitude structurelle, eu égard à l'importance de ses activités taxables en France et à la nature de prestation de services de son activité, à imputer sur ses déclarations de TVA collectée en aval, le surcroît de TVA d'amont sans TVA d'aval correspondante, générée par son activité de négoce ;
- qu'eu égard aux procédures de contrôle interne normalement en vigueur dans les sociétés cotées de sa surface, elle aurait dû relever le défaut de correspondance entre d'une part, l'objet social de certains de ses clients lorsqu'il était mentionné dans la base de données mise à disposition de l'entreprise et d'autre part, la nature et l'ampleur des achats effectués : que ces anomalies l'auraient incitée à renoncer à l'ensemble de ses opérations ; que dès lors et compte tenu des éléments objectifs relevés par le service, l'administration a été fondée à remettre en cause l'exonération.

A l'inverse dans la seconde affaire, nous avons une grande société de location de voiture Y, qui vendait des voitures d'occasion à des acheteurs communautaires, lesquels revendaient dans un 3<sup>ème</sup> pays de la communauté à des particuliers (commerce triangulaire). La commission a pris acte :

- que Y avait cessé tout commerce triangulaire avant l'engagement de la vérification ;
- que l'administration reconnaît que le fichier européen des assujettis intracommunautaires a présenté dans le passé des imperfections en ce que notamment jusqu'à une période récente une administration nationale ne pouvait en retirer un fraudeur sans intervention préalable d'une décision de justice ;
- que si Y semble avoir mis en place des procédures de contrôles internes assez strictes pour s'assurer de la bonne moralité de ses clients, il ressort cependant du dossier qu'à plusieurs reprises, elle a manqué de vigilance, qu'elle aurait pu relever notamment que d'après la base de données mise à sa disposition, l'objet social de la société N ne correspondait pas à la nature de transaction effectuée, qu'il lui appartenait de vérifier que les sociétés P et Q avec lesquelles elle commerçait avait une substance effective ne se réduisant pas à l'inscription au fichier des assujettis communautaires et à la boîte aux lettres d'une personne physique...;

- qu'au vu des éléments objectifs et compte tenu des moyens importants que confère sa position pour connaître les intervenants sur le marché de la voiture d'occasion, Y aurait dû détecter le comportement frauduleux probable de ces sociétés N, P et Q. Par suite, la commission a considéré que l'administration était fondée à remettre en cause l'exonération de TVA appliquée aux livraisons à destination de ces sociétés mais que pour les autres transactions (beaucoup plus nombreuses), l'administration n'a pas suffisamment prouvé que la société ne pouvait ignorer qu'elle participait à un processus frauduleux et a donc proposé l'abandon des réintégrations.

En matière de TVA intracommunautaire, le domaine est complexe, les redressements de TVA peuvent être très lourds, l'entreprise aura à payer avec des pénalités des sommes qu'elle n'aura jamais perçues et qui peuvent être importantes. On comprend par ailleurs que l'administration doit être vigilante compte tenu des enjeux.

Je ne résiste pas à citer à **propos de fait et de droit** un avis commençant par dire que le litige qui nous est soumis tient très largement à 3 questions de droit sur lesquelles nous ne sommes pas compétents :

- a) celle de savoir si le contribuable est libre de choisir par une décision de gestion opposable au service de réintégrer dans son tableau de passage du résultat comptable au résultat fiscal une provision comptablement constituée, alors même que celle-ci remplirait les conditions prévues par le 5<sup>o</sup> de l'article 39 du CGI sur la déduction ;
- b) dans la négative sur la 1<sup>ère</sup> question, celle de savoir si l'actif net du bilan d'ouverture du 1<sup>er</sup> exercice non prescrit, dont le 4bis de l'article 38 du CGI permet au contribuable d'invoquer l'intangibilité, lorsqu'il est surévalué, est l'actif net ressortant du bilan comptable ou l'actif net du « bilan fiscal » tel que reconstitué après les corrections apportées par le contribuable dans le tableau de passage du résultat comptable au résultat fiscal ; (en effet la décision mentionnée en a) avait été prise en période prescrite : à l'ouverture de la période non prescrite, l'actif net comptable se trouvait donc diminué par les provisions comptables, dont la réintégration dans l'actif net fiscal rehaussait ce dernier ;
- c) celle de savoir si le contribuable est en droit d'invoquer, lorsqu'elles lui sont favorables, les règles de détermination du résultat fiscal du 1<sup>er</sup> exercice non prescrit prévu par le 4bis de l'article 38 pour l'application du 2 de cet article, alors même que le redressement notifié par le service serait exclusivement fondé sur les dispositions du 1 de l'article 38 et du 5<sup>o</sup> du 1 de l'article 39 du CGI.





Autrement dit, dès lors qu'il existe deux définitions du résultat imposable (le résultat des opérations de l'exercice et la variation de l'actif net), est-ce qu'un redressement qui serait seulement fondé sur la première fait obstacle à ce que le contribuable invoque la nécessaire coïncidence des deux notions ?

**Dans cette affaire, une seule question de fait** (seule de la compétence de la commission), **se posait, celle de savoir si les événements en cours à la clôture des exercices a, b, c prescrits rendaient probables des pertes nettement précisées** qui auraient motivé la déduction de la provision alors constituée par X pour déprécier la valeur comptable des titres de sa filiale Y : la commission a répondu affirmativement. Je vous laisse le soin de juger si, ce faisant, la commission a ou non donné satisfaction à l'Administration...

**En ce qui concerne les statistiques** qui vous ont été données, il convient de les pondérer car à côté des avis totalement favorables à l'Administration ou au contribuable, il existe les avis intermédiaires partiellement favorables ou défavorables qu'on peut mettre au crédit ou au débit... **Il faut surtout insister sur le fait que ce sont des avis indépendants.**

J'aimerais aussi vous dire un **mot de l'informatique** : j'ai découvert que dans notre métier de juriste notamment, les notes gagnaient à être étayées de documentations (aisément collectables sur les bases de données) dans lesquelles la navigation était rendue très confortable par des liens hypertextes, que les logiciels permettent d'annoter des documents pdf et de les structurer par des « signets » de navigation, que le traitement de texte permettait aussi de corriger les projets en gardant la trace de la nature, de la date et de l'auteur des corrections, etc. en sorte que le passage au tout numérique présentait de très grands avantages pour améliorer aussi bien la circulation des décisions et les processus décisionnels que la qualité de la collégialité : c'est ainsi que, pendant les 3 années que je viens de passer à la CAA de Paris, j'ai pu convaincre les 54 magistrats et 60 agents qui la composent de réduire considérablement l'utilisation du papier. Cela suppose certes de la formation et un investissement matériel (notamment pour autoriser la consultation simultanée de plusieurs documents sur les écrans). C'est donc tout naturellement que j'ai demandé que les dossiers de la CNI nous soient adressés sous forme numérique. Ils nous sont donc adressés par des entreprises par CD-Rom, par clé, par mail si les documents sont inférieurs à 3,5 millions d'octets, ou consultables sur des sites protégés avec nom de code communiqué par les contribuables. De même, les projets d'avis sont « circularisés » par voie de mails.

Il y a là une marge d'évolution pour la DGFIP (par exemple en envisageant de créer un site externe sécurisé d'échange et de consultation des pièces de procédures, comme la banque de France est en train de le faire pour la commission des sanctions de l'Autorité de Contrôle Prudentiel (que je préside)...

Je terminerai en citant ce petit poème, un peu leste, écrit au 18<sup>ème</sup> siècle par l'abbé de GRÉCOUR, intitulé « le fait et le droit » :

Le fait, le droit qui, sur le formulaire,  
depuis longtemps partagent les esprits,  
faisaient grand bruit et on traitait l'affaire  
avec chaleur, lorsque l'on fut surpris  
de voir Alix terminer la querelle  
et sur le champ trouver ce tour adroit :  
Tant qu'il est droit il n'est pas fait, dit-elle,  
et quand il est fait il cesse d'être droit...

**Didier KLING** : Merci Monsieur le Président de cette citation, de cet apport technologique merci d'avoir superbement illustré à la fois la nature des dossiers soumis à la CNI et la subtilité des avis rédigés à cette occasion. Je me tourne vers l'auditoire pour vous proposer de nous poser des questions.

**Léo ATTIAS** : Bonjour, depuis que je siège à la commission départementale j'insiste sur la nature des dossiers à l'ordre du jour qui doivent correspondre au secteur d'activité du représentant des contribuables. Dans le cas où il s'agit d'autres activités que la mienne, ce n'est pas nécessaire que je sois présent. J'insiste sur le fait qu'il faut nous convoquer pour des dossiers qui relèvent de nos secteurs d'activité. La complémentarité permet d'apporter une fluidité dans l'explication.

**Didier KLING** : Je crois que le secrétariat de commission s'efforce de rassembler des professionnels qui sont plus à l'aise avec tel ou tel secteur d'activité et je reçois des appels en ce sens.

**Pierre HAAS** : Bonjour à tous, voilà plus de 29 ans que je siège à la commission, je voudrais féliciter la commission qui évolue dans le bon sens avec le temps pour s'adapter. Sur les chiffres, il faut relativiser les 6 % qui sont à rapprocher du taux d'absence des contribuables (36,3 %) et des dossiers sérieux (la moitié des 63,7 %) ce qui nous permet de considérer que le contribuable avec un dossier sérieux voit sa situation s'améliorer totalement dans 20 % des cas.





**Sylvie SANCHEZ** : Je ferai une remarque dans la mesure où face à des absences du contribuable, les magistrats ont un comportement différent. Certains écoutent et tranchent dans son sens et d'autres non. C'est à peu près moitié moitié.

**Pierre HAAS** : J'aimerais revenir sur un point, le passif du contribuable redressé. Il faudrait que l'on puisse savoir s'il y a déjà eu des redressements antérieurs portant sur les mêmes problématiques et si le contribuable est un habitué des redressements. Cela pourrait changer notre opinion et faciliter la lutte contre les recours dilatoires. Mais je note que l'administration refuse systématiquement au nom du secret fiscal.

**Sylvie SANCHEZ** : Cette proposition de casier fiscal est délicate. En tant que membre de la commission, vous devez donner un avis sur cet affaire-là et pas sur d'autres. Et il ne serait pas juste de dire que l'affaire serait identique car vous n'avez aucun moyen de le vérifier.

**Didier KLING** : Effectivement, cela pose problème, car on accèderait non pas aux faits soulignés à la commission mais au dossier fiscal du contribuable. Des faits précis sont soumis à l'avis de la commission, les dossiers d'autres natures n'ont rien à voir. Par contre, leur connaissance pourrait avoir une influence sur l'avis qui va être rendu. La réflexion reste entière.

### **Sandrine RUDEAUX,**

**1<sup>er</sup> conseiller au tribunal de Cergy-Pontoise et président de la CDI de Nanterre**

Bonjour à tous, comme vous nous avez fait l'honneur d'inviter quelques magistrats, en leur qualité de présidents de commission départementale, j'aimerais faire quelques remarques.

Au début de cette réunion, lors de la séance introductive, le rôle prédominant du magistrat dans l'élaboration de l'avis de la commission a été évoqué, et il lui a été reproché de ne pas respecter une certaine forme de collégialité du délibéré. Ce constat, qui ne correspond pas à la pratique des magistrats présents aujourd'hui, a fort heureusement été largement atténué par le sondage dont vous nous avez ensuite communiqué les résultats.

Parmi les pistes d'évolution qui ont été évoquées, quelques-unes appellent des observations. Vous envisagez la possibilité, pour la commission, de se prononcer sur des points de droit. Or, si une telle proposition était adoptée par le législateur, cela renforcerait, de fait, le rôle du magistrat, et cela me semble s'inscrire à l'opposé de la tendance qui a été dénoncée en introduction.

En outre, la présence de l'expert-comptable a été débattue. Celle-ci me paraît fondamentale, et l'idée de la supprimer n'est pas pertinente, car les commissions y perdraient beaucoup d'un point de vue technique notamment. De plus, elle irait à l'encontre d'un mouvement actuel qui tend à élargir le nombre des membres et à augmenter l'expertise des comités ou commissions en matière fiscale, comme l'illustre la récente réforme du comité de l'abus de droit.

En ce qui concerne l'absence des contribuables lors des commissions, et les « repréailles » en termes de renversement de la charge de la preuve qui ont été suggérées, il est pour le moins étonnant que cette proposition émane des représentants des entreprises, alors que l'administration elle-même est assez modérée sur le sujet. Cette formule présenterait un inconvénient majeur : la difficulté à déterminer où commence l'attitude dilatoire. Ainsi, certains contribuables ne viennent pas lors de la réunion, mais envoient en amont des mémoires très complets et circonstanciés, en indiquant qu'ils ne pourront être présents. Dans ce cas, comment distinguer la frontière entre les recours dilatoires et les autres ?

J'aimerais ajouter, pour prendre du recul par rapport à nos débats, qu'il faut garder à l'esprit que les avis rendus en commission sont certes importants, mais nous invitent à l'humilité dès lors que l'administration n'est pas tenue de les suivre. Mon expérience de magistrat montre d'ailleurs que quelques avis favorables aux contribuables, qui n'ont pas été suivis par la DVNI, ont ensuite fait l'objet d'un contentieux favorable à l'administration en première instance et en appel.

Enfin, la dernière proposition évoquée, relative à la possibilité, voire l'obligation d'informer la commission du « passif » du contribuable et son comportement antérieur, apparaît, pour l'ensemble des magistrats présents dans cette salle, contraire à toute déontologie, à l'exception des hypothèses, prévues par le législateur, où la commission est compétente pour connaître d'une demande de remise gracieuse des pénalités pour manquement délibéré, auparavant appelées de mauvaise foi.

Cette commission départementale, de par sa composition même, se réunit pour qu'il y ait une égalité des armes, et le « passif » du dossier du contribuable porterait atteinte à cet équilibre. Même le juge administratif, saisi d'un litige fiscal, ne connaît pas ces éléments, ou s'il en a connaissance, il ne s'en sert que pour apprécier la bonne ou la mauvaise foi du requérant.

**Didier KLING** : Merci Madame pour ces réflexions qui constituent une excellente synthèse des travaux livrés cet après-midi et merci à tous qui avez bravé les difficultés dues à la grève et merci à tous les participants de cette table ronde qui nous ont fait bénéficier de leur compétence qui est grande.

