

ACTES DU COLLOQUE DU 24 NOVEMBRE 2003

« UN NOUVEL ELAN POUR LA COMMISSION DEPARTEMENTALE DES IMPOTS »

1. OUVERTURE DE LA SEANCE

par Michel FRANCK, Président de la CCIP

2. ETAT DES LIEUX ET PROPOSITIONS DE LA CCIP

par Jean-Paul VERMES, Président de la commission fiscale de la CCIP et Vice-Président de TMP/Hudson Global Ressources

3. LE ROLE DE L'EXPERT-COMPTABLE

par Jean Claude Spitz, Président du Conseil régional Paris Ile de France de l'Ordre des experts-comptables

4. LE JUGE ADMINISTRATIF : PRESIDENT DES CDI

par Sylvie VIDAL, Conseiller au Tribunal administratif de Paris

5. REFLEXIONS D'UN MAGISTRAT SUR DES EVOLUTIONS POSSIBLES DES COMMISSIONS DEPARTEMENTALES

par Victor HAÏM, Premier Conseiller à la Cour d'appel de Paris

6. LE POINT DE VUE DE L'ADMINISTRATION FISCALE

par Janine PECHA, Directeur des services fiscaux, Direction spécialisée des impôts pour la région Ile de France et Paris

7. SYNTHESE DES TRAVAUX ET PERSPECTIVES D'AVENIR

par Pierre-François RACINE, Président de la Cour administrative d'appel de Paris

1. OUVERTURE DE LA SEANCE PAR MICHEL FRANCK, Président de la CCIP

C'est avec un grand plaisir, que nous réunissons aujourd'hui à la CCIP les représentants des entreprises qui siègent dans les commissions des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires des Hauts de Seine, de Seine Saint Denis, du Val de Marne et de Paris. C'est l'occasion pour moi, au nom des 64 élus et des 310 000 ressortissants de notre circonscription, de vous remercier pour le précieux travail que vous effectuez bénévolement au sein de nos cinq commissions. C'est souvent une lourde tâche et nous en sommes conscients.

J'ai souhaité associer à cette manifestation les autres membres des commissions départementales des impôts à savoir la juridiction administrative, l'administration fiscale et le Conseil régional Paris Ile de France de l'Ordre des experts-comptables. De même que nous travaillons ensemble au jour le jour pour la résolution amiable des litiges fiscaux, nous pouvons ensemble réfléchir au devenir des commissions départementales.

Cette réunion témoigne aussi de l'importance que la Chambre de commerce et d'industrie de Paris attache à la commission départementale des impôts qui est une institution originale fondamentale dans une société qui veut privilégier l'échange entre la sphère civile et la sphère administrative. Je dois dire que c'est avec plaisir que nous constatons, que l'administration fiscale sous l'impulsion du législateur ou de sa propre initiative entend améliorer les relations entre l'administration fiscale et les contribuables, relations qui sont par essence plutôt conflictuelles. Cette volonté se manifeste à plus d'un titre par des efforts déployés pour l'accueil du public, par un large mouvement de simplifications administratives avec par exemple de plus en plus de formulaires disponibles sur Internet ou par les ordonnances PLAGNOL mais aussi par l'existence d'espaces de dialogue comme la commission départementale des impôts.

Cet organisme constitue une garantie fondamentale du contribuable, présent, à un moment clé de la procédure puisque c'est la dernière chance avant la phase contentieuse. Il tire sa spécificité de sa composition tripartite. Les appréciations personnelles, techniques et la prise en compte de l'expérience concrète des chefs d'entreprises sont très utiles à l'appréhension des questions fiscales par les autres parties à cette instance à savoir les représentants de l'administration fiscale et le magistrat qui préside la commission départementale des impôts. Il va s'en dire que les représentants des entreprises n'ont pas systématiquement à défendre les contribuables mais à faire preuve de bon sens et d'objectivité : le respect de cette démarche empêche d'appuyer un dossier indéfendable afin de conserver une crédibilité et donc une influence au sein de la commission pour d'autres dossiers.

La CCIP est donc heureuse de prêter son concours et son appui à cette importante institution en désignant 160 représentants des contribuables sans compter les 80 experts-comptables dont les coordonnées nous sont communiquées par l'Ordre. Mais cette action va au delà de cette simple

désignation puisque notre département fiscal à l'instar de ce qui existe en province propose une réunion préparatoire qui poursuit trois objectifs :

- sensibiliser les chefs d'entreprise au fonctionnement de la commission,
- favoriser un certain équilibre au sein de cette commission,
- et répondre au souhait de chefs d'entreprises et avocats.

Plus généralement, nous avons pour ambition, par une information, une animation et une écoute des représentants, de faciliter l'accomplissement de leur tâche.

J'espère que cette réunion contribuera à conforter une vision efficace de votre mission. Je tiens à mentionner l'importance de votre rôle pour les entreprises de notre circonscription lorsqu'elles sont soumises à un contrôle fiscal et qu'elles ont saisi la commission départementale pour essayer de régler leurs différends avec l'administration .

Avant de laisser la parole à nos intervenants, j'aimerais également saluer votre excellente participation à l'enquête 2003, menée à l'initiative de Jean-Paul VERMES. Il a souhaité connaître votre expérience au sein de cette commission pour affiner notre doctrine consulaire et améliorer un service effectué à l'égard de nos ressortissants. Cette enquête a par ailleurs été effectuée en parallèle par le Conseil régional Paris Ile de France de l'Ordre des experts-comptables.

Je souhaiterais maintenant vous présenter les intervenants que j'ai le plaisir d'accueillir à la tribune en respectant l'ordre dans lequel ils s'exprimeront.

En premier lieu, c'est **Jean-Paul VERMES**, Président de la commission fiscale de la CCIP qui s'exprimera sur le rôle des représentants des contribuables en présentant un état des lieux et les propositions de la CCIP sur ce thème. Elles font suite à l'enquête diligentée auprès des représentants des contribuables qui a donné lieu à un rapport adopté le 6 novembre par notre assemblée générale. Sans dévoiler le propos, je peux vous indiquer que les propositions principales visent à lever les incertitudes qui pèsent sur le champ d'intervention de la commission.

C'est ensuite, Monsieur **Jean-Claude Spitz**, Président du Conseil régional Paris Ile de France, que je remercie d'avoir répondu favorablement à notre invitation qui nous présentera le rôle de l'expert comptable.

A l'issue de cette intervention nous écouterons deux magistrats Madame **Sylvie VIDAL**, Conseiller au tribunal administratif de Paris qui présentera le rôle fondamental des présidents de commissions qui règlent l'ordonnancement des débats et veillent au caractère contradictoire de la procédure.

Monsieur **Victor HAÏM**, Premier Conseiller à la Cour administrative d'appel de PARIS consacrera, son intervention à la compétence de la commission en nous présentant ses réflexions sur les évolutions possibles sur ce thème.

La parole sera ensuite donnée à Madame **Janine PECHA**, Directeur des services fiscaux à la Direction spécialisée des impôts pour la région Ile de France et Paris, qui fera connaître le point de vue de l'administration fiscale.

J'aimerais d'ailleurs à cette occasion, Madame le Directeur, souligner le prix que nous attachons à la collaboration confiante qui s'est établie au sein de chacune des commissions départementales entre les représentants de l'administration et de la CCIP. A cet égard, je tiens à saluer notamment les secrétaires des commissions avec lesquels les services de la CCIP collaborent efficacement et qui font un travail remarquable.

A l'issue de ces cinq interventions, un débat permettra de donner la parole aux représentants afin qu'ils puissent interroger nos invités et également indiquer ce qu'ils attendent de l'institution consulaire.

Enfin, c'est à **Pierre-François Racine**, Président de la Cour administrative d'appel de Paris que reviendra la lourde tâche de synthétiser les travaux et de dresser des perspectives d'avenir des commissions qui évoluent au fil des ans tant au niveau du cadre juridique que des pratiques.

Monsieur le Président, je vous remercie d'avoir accepté notre invitation et nous serons très intéressés par votre avis sur les différentes interventions prononcées à cette tribune. Je sais que ce sujet est loin de vous laisser indifférent. J'ai à l'esprit notamment un colloque organisé, il y a trois ans sous l'égide de la Cour d'appel administrative de Paris sur la prévention et le règlement des litiges fiscaux à l'amiable, qui je crois avait constitué un temps fort sur la réflexion sur les relations entre l'administration et les contribuables.

2. ETAT DES LIEUX ET PROPOSITIONS DE LA CCIP

PAR JEAN-PAUL VERMES, Président de la commission fiscale de la CCIP et Vice-Président de TMP/Hudson Global Ressources

Pour lancer le débat sur le thème qui nous intéresse aujourd'hui, j'ai choisi d'exposer devant vous les propositions contenues dans le rapport adopté par notre assemblée générale « Pour un nouvel élan des commissions départementales ». Ce rapport qui a été présenté au nom de la commission fiscale par mon ami Jean-Pierre MELOT s'inscrit dans la mission consultative de la CCIP qui a pour vocation de défendre les intérêts des entreprises auprès des pouvoirs publics et j'espère qu'il correspondra à vos attentes telles qu'elles se sont manifestées dans vos réponses à notre enquête 2003.

Tout d'abord un état des lieux rapide.

Comme vous le savez, ces commissions sont généralement saisies par les contribuables ayant fait l'objet d'un contrôle fiscal et en désaccord avec les conséquences de ce contrôle. Elles ont un rôle dans la prévention des litiges puisqu'elles ont vocation à les régler en dehors des tribunaux moyennant un avis consultatif qui ne s'impose pas à l'administration fiscale, mais qu'elle suit totalement ou partiellement dans de nombreux cas.

Victimes ou rançons de leur succès, ces commissions engendrent des aspirations:

- De la part des entreprises qui souhaiteraient une application plus large et plus homogène des droits des contribuables ;
- De la part des magistrats qui semblent favorables à une diminution du contentieux et donc à un accroissement du rôle préventif de ces commissions dans le règlement des litiges ;
- De la part de l'administration fiscale qui ne peut que se rallier à cette démarche puisqu'elle tente actuellement d'instaurer une nouvelle relation avec les usagers notamment au travers de l'opération « faciliter l'impôt ». Cet objectif avait été rappelé par le Directeur général des impôts, Bruno Parent présent dans nos murs le 15 septembre dernier à l'occasion de la présentation de l'avant dernier rapport du conseil de impôts ;
- et enfin de la part des représentants des contribuables et des experts-comptables puisque vous soulignez, au travers notamment des enquêtes effectuées par voie de questionnaires, votre volonté de renforcer l'efficacité de ces instances.

Une chose est sûre : un large consensus semble se dégager pour que s'estompent les incertitudes du champ d'application des commissions moyennant une appréciation plus large de sa compétence.

Aussi, c'est avec un vif intérêt que je vous livre aujourd'hui nos propositions. Elles procèdent :

- de vos remarques et des réponses formulées dans l'enquête,

- de travaux déjà effectués par la CCIP lors d'un rapport en 1996 qui ont trouvé un large écho et dernièrement dans le 20ème rapport du Conseil des Impôts publié en 2002.

Certaines nécessitent une modification du cadre légal ou réglementaire, alors que d'autres impliquent surtout une modification des comportements. Autrement dit, certaines constituent des propositions de fond qui donneraient un nouvel élan à cette instance, pendant que les autres apporteraient des améliorations ponctuelles mais sensibles au fonctionnement et notamment à l'équilibre de ces commissions.

En tout état de cause, les propositions sont dictées par la nécessité que la commission tienne son rôle qui consiste à émettre un avis éclairé tel qu'il lui est dévolu par le législateur.

Trois difficultés sont généralement recensées :

- une lecture littérale des textes du code général des impôts qui vient limiter leur capacité à résoudre les litiges,
- la jurisprudence des tribunaux qui vient accentuer ce phénomène,
- et la pratique qui amène à une diversité de traitement des contribuables.

Notre réponse s'articule autour de propositions centrées sur trois thèmes :

1^{er} thème - Elargir la compétence de la commission quant aux matières traitées

La compétence de la commission est strictement limitée par la loi et notamment par l'article L59 A du livre des procédures fiscales. Pour résumer, la commission départementale intervient en matière de TVA, d'impôt sur les sociétés et d'impôt sur le revenu pour la détermination du chiffre d'affaires ou des bénéficiaires.

Or, l'interprétation littérale de cet article implique que la commission se déclare incompétente sur des matières pour lesquelles l'examen des faits peut être essentiel.

Il s'agit donc pour nous d'étendre la compétence de la commission sur des matières telles que par exemple :

- **le crédit d'impôt-recherche**

actuellement, ce litige n'est pas considéré comme un désaccord portant sur la détermination du montant du bénéfice mais comme un litige sur une modalité de paiement de l'impôt ; or les circonstances de fait sont ici prépondérantes ;

- **l'exonération des entreprises nouvelles**

jusqu'en 1999, ces différends déclenchaient l'incompétence pour question de droit (la qualification du caractère nouveau de l'activité revenait à donner une qualification juridique à des faits) Actuellement, les litiges sont considérés hors champ d'application de la CDI en vertu d'une lecture littérale de l'article L59 A du LPF ;

Je rajouterai simplement pour mémoire notre souhait de voir cette liste élargie aussi aux litiges qui portent :

- sur **le montant des déficits**

actuellement la commission se déclare incompétente puisque les textes ne font mention que des bénéficiaires.

- sur **le droit à déduction en TVA**
- sur **un impôt local comme la taxe professionnelle.**

2^{ème} axe - Etendre la compétence quant à la nature la question

Sur la base de la compétence « matières », se superpose une règle jurisprudentielle qui vient limiter le champ d'intervention de la commission.

Elle est simple à énoncer : « la commission est compétente pour les questions de fait et incompétente pour les questions de droit ». En revanche, son application reste délicate.

Tout d'abord, il n'existe pas de définition générale des notions de question de droit et de fait. Elles font l'objet de listes de décisions de jurisprudence. Par ailleurs, la frontière entre les questions est loin d'être évidente pour les opérations où le fait et le droit s'entremêlent.

En principe, la question de fait s'attache au contrôle de la matérialité ou de l'appréciation des faits alors que la question de droit existe lorsque la solution du litige passe par une appréciation des textes fiscaux ou la qualification juridique d'acte ou d'opération.

Il peut-être difficile de distinguer la qualification des faits qui pose une question de droit des faits eux mêmes.

Un exemple :

Concernant les dépenses effectuées sur des camions :

- la commission n'est pas compétente pour les qualifier de charge d'investissement ou de dépenses de frais généraux puisqu'il s'agit de rattacher une opération particulière à une catégorie définie par la loi fiscale,
- en revanche, elle est compétente pour évaluer si les travaux ont prolongé la durée de vie du camion selon la nature de la dépense effectuée, l'âge, le kilométrage du véhicule. Or, la réponse à ces questions permettra de savoir si les dépenses doivent être immobilisées pour être amorties ou passées en frais généraux.

C'est pourquoi, afin de réduire les cas d'incompétence et l'hétérogénéité des pratiques en cours nous sommes favorables à deux propositions.

Dans l'immédiat : que les commissions se prononcent systématiquement sur tous les éléments de faits même s'ils participent à la qualification juridique des opérations.

Des commissions apprécient déjà l'intérêt pour l'entreprise de la dépense et répondent donc indirectement à l'existence ou non d'un acte anormal de gestion.

Il est clair que l'adoption d'une telle mesure marquerait un pas important dans la gestion des difficultés d'interprétation quant à la détermination des questions de droit et de fait. Elle constituerait, de plus, une avancée considérable vers le règlement des litiges à l'amiable. Il n'est pas anodin d'indiquer qu'elle a été reprise par le Conseil des impôts dans son 20ème rapport.

A terme plus lointain, nous proposons que l'on puisse envisager de se diriger vers une compétence élargie aux questions de droit. A tout le moins, un groupe de travail pourrait être créé à notre initiative pour étudier la pertinence de la frontière que nous connaissons aujourd'hui.

Des arguments, provocateurs quelquefois, en faveur d'une disparition de cette distinction existent à savoir :

- le droit n'est pas l'apanage des seuls magistrats, le contribuable apprécie sa situation au regard de la loi fiscale pourquoi les membres de la commission ne pourraient-ils pas faire la même chose ?
- la commission n'est pas par nature exclue de toute question de droit puisqu'elle est autorisée à en juger lorsqu'elle fixe le bénéficiaire par exemple en matière de forfait ;
- l'avis n'a pas d'influence sur la charge de la preuve et sur le déroulement de la procédure d'imposition. Il n'y a donc pas d'inconvénient à ce que la commission émette un avis erroné sur une question de droit dans la mesure où l'administration n'est pas obligée de le suivre et peut légitimement corriger le tir dans sa notification ;
- trancher la délicate ligne de partage entre fait et droit revient à prendre une position en droit. Si la commission n'est pas compétente sur les questions de droit, elle n'est elle-même pas compétente pour procéder à cet arbitrage.

Enfin 3^{ème} volet de propositions : améliorer le fonctionnement des commissions pour un meilleur équilibre au sein de cette instance

Un certain nombre d'écueils pratiques ont été mentionnés dans les enquêtes dont les résultats vous ont été communiqués dans le dossier. A cet égard, je tiens à souligner l'excellente participation des représentants des contribuables avec un taux de réponse égal à 82%.

Le rôle de l'administration est ici primordial et nous serions favorables qu'elle accède aux souhaits des contribuables ou des représentants des contribuables qui prouvent la motivation pour leur mission. Il importerait en effet :

1. d'améliorer la situation du contribuable par notamment :
 - une transmission plus rapide du rapport de l'administration ;
 - un ordre du jour quelquefois moins chargé des séances des commissions ;cette exigence pourrait être associée à une utilisation de toutes les formes de recours avec l'administration avant de présenter le litige à une instance extérieure, en l'occurrence la commission départementale, afin qu'elle ne soit pas encombrée d'affaires qui auraient pu être réglées au sein de l'administration fiscale.

- une meilleure information des contribuables pourrait également réduire les saisines dilatoires et les dossiers mal préparés, cette dernière remarque est aussi l'affaire de la CCIP ;
- 2. de satisfaire l'information des représentants des contribuables avec :
 - une lecture de l'avis en séance après rédaction et
 - une transmission de l'avis signé par le Président aux représentants des contribuables ;
- 3. d'accroître pour tous la lisibilité de l'action des commissions par une connaissance des suites données à l'avis par les services fiscaux. Une comparaison pourrait être effectuée entre :
 - les propositions de notifications,
 - les montants proposés par la commission,
 - les résultats notifiés.la connaissance de recours contentieux permettrait également de mieux apprécier le rôle préventif de la commission.
- 4. Je terminerai par le souhait de prévoir la consultation d'une seule commission pour les affaires connexes

Il s'agit ici de tenir compte du fait que des affaires connexes peuvent donner lieu à intervention de deux commissions pour le même litige. C'est le cas lorsque le dirigeant habite dans un autre département que celui du siège social de la société et que sa rémunération est qualifiée d'excessive.

Enfin, la création en 2002 de la DGE (Direction des grandes entreprises) dissocie le lieu de dépôt des déclarations et le lieu du siège social des sociétés importantes ou de leurs filiales. Celle-ci n'a pas eu d'incidence sur la compétence des commissions départementales des impôts attachée au lieu d'implantation de la société puisqu'il n'y a pas eu de modification de la définition du lieu d'imposition. L'administration fiscale sollicitée a confirmé cette situation. Invoquant la réglementation en vigueur, elle nous a précisé que lorsque le nombre d'affaires le justifie, le Président peut, sur requête du Directeur des services fiscaux, faire fonctionner plusieurs commissions dans le même département. Sans aller jusque là ne pourrait-on pas d'ores et déjà envisager que les affaires soient examinées par des formations spécifiques ?

Pour conclure, nous estimons que ces propositions répondent largement aux souhaits de nombreux participants à ces commissions et aux trois objectifs généraux que sont :

- L'accroissement du rôle préventif des commissions dans le règlement des litiges fiscaux ;
- La défense des intérêts généraux des entreprises par une application équitable des garanties du contribuable ;
- Et l'intégration des commissions à l'opération menée par l'administration fiscale « faciliter l'impôt » ou plus généralement aux lois sur la simplification.

3. LE ROLE DE L'EXPERT-COMPTABLE

par Jean-Claude SPITZ, Président du Conseil régional Paris Ile de France de l'Ordre des experts-comptables

Avant toute chose je souhaite remercier Jean-Paul VERMES, Président de la Commission fiscale de la CCIP qui, assisté de ses services avec lesquels nous avons pu travailler étroitement, nous a permis de nous associer à l'étude sur le rôle et le fonctionnement des commissions départementales des impôts. C'est ainsi que, parallèlement à l'enquête que menait la Chambre auprès de ses représentants, nous avons nous-mêmes interrogé en des termes quasiment identiques, mais adaptés à nos spécificités professionnelles et déontologiques, les 168 confrères et consœurs experts-comptables siégeant dans les Commissions départementales de Paris et des sept départements limitrophes. Les résultats témoignent d'une remarquable convergence de vues au sein de la parité professionnelle. Mais avant de les aborder, j'aimerais vous présenter quelques réflexions sur le statut et le rôle ou, si l'on veut, pour reprendre une distinction classique du droit civil des personnes, l'état et la capacité de la Commission Départementale des Impôts et Taxes sur le Chiffre d'Affaires telle qu'elle existe aujourd'hui. Ces réflexions s'articulent autour de l'idée d'ambiguïté.

Ambiguïté de quoi ? Et bien, tout d'abord de la nature même de la commission. Organisme relevant de la DGI, géré au quotidien par celle-ci, il relève à l'évidence du pouvoir exécutif. C'est pour cette raison, on le sait, que la commission émet un « avis », qui n'est pas une « décision » de l'administration, et encore moins un « jugement » qui dirait le droit, cette prérogative relevant d'un autre pouvoir de la République. La Commission n'est donc pas une juridiction mais le résultat hybride d'une curieuse manipulation de génétique institutionnelle : relevant du pouvoir exécutif, et de son bras séculier, l'administration, mais présidée par un magistrat et associant des membres de la société civile !

Et pourtant, c'est bien cette étrange frontière-là sur laquelle, en quelque sorte, se tient, comme en équilibre, l'organisme consultatif qu'est la commission, qui est en jeu lorsque se posent des questions aussi délicates que l'autorité de l'avis (il ne lie pas l'Administration, mais pourtant celle-ci s'y range sans trop de mauvaise grâce, semble-t-il) ou le périmètre de compétences de facto ou de jure de la commission. C'est encore cette ambiguïté qui me paraît être à la base des critiques qui s'élèvent actuellement d'une façon de moins en moins vive à l'encontre de cette institution plus que sexagénaire, pourtant plus d'une fois liftée et relookée par des textes dont les derniers en date remontent aux fameuses lois Aicardi du 8 juillet 1987. Certaines voix vont même jusqu'à en stigmatiser l'inutilité, la commission se trouvant alors accusée de ne plus remplir une fonction de garantie procédurale. C'est effectivement une situation que l'on pourrait être tenté de déplorer, par exemple à la lecture de l'arrêt rendu par le Conseil d'Etat dans l'affaire APBP¹ du 2 avril dernier déniait la qualité de vice de procédure à une erreur de délimitation de compétence entre questions de droit et de fait, la Haute Juridiction ne faisant en l'occurrence que rester cohérente avec elle-même en se conformant en l'espèce aux termes de son très net Avis du 23 avril 1997 qui spécifiait déjà que « lorsque la commission se déclare

¹ Société d'Edition des Artistes Peignant de la Bouche et du Pied, CE 02-04-2003 n°237751, 237753, 8^{ème} et 3^{ème} sous-sections

incompétente pour examiner les questions de fait qui lui ont été soumises en les regardant à tort comme des questions de droit, et se méprend de la sorte sur l'étendue du domaine d'intervention que lui attribuent, notamment, les dispositions du premier alinéa de l'article L59 A du Livre des Procédures Fiscales, cette erreur n'affecte pas la régularité de la procédure d'imposition et n'est, par suite, pas de nature à entraîner la décharge de l'imposition contestée ».

C'est, pour le coup, un principe que n'affecte aucune ambiguïté et que la Haute Juridiction a voulu poser avec d'autant plus d'autorité qu'en l'espèce, elle suit bien les conclusions de son Commissaire du Gouvernement, Guillaume Goulard, pour qui « l'erreur de droit commise par la commission départementale est une question de légalité interne de l'avis qui reste, en tout état de cause, sans incidence sur la légalité de la décision d'imposition prise » par l'administration « postérieurement à la position prise par l'organisme consulté », mais un principe que le Conseil d'Etat généralise dans la dernière phrase de sa consultation : « Il en serait, d'ailleurs, de même dans le cas où l'avis émis par la commission serait entaché d'un vice de forme ». Cette solution qu'a choisie le Conseil d'Etat, outre qu'elle assure la continuité avec sa jurisprudence antérieure à l'intervention des lois Aicardi, présente l'intérêt de bon sens de ne pas faire supporter à l'administration fiscale les conséquences d'une erreur commise par un organisme indépendant d'elle. Mais n'aboutit-elle pas, en fait, à une certaine « déresponsabilisation » de l'avis dont l'autorité ne dépend plus alors que de sa seule qualité, laquelle ne repose plus que sur la perspicacité toute contingente de la commission qui statue en l'espèce, et sur la tendance plus ou moins prononcée qu'aura telle ou telle de ses formations à « botter en touche » plus ou moins facilement une question à elle soumise en la qualifiant de question de droit hors de sa compétence ? On le voit, les ambiguïtés demeurent sur le statut de la commission et sur le rôle réel que le contribuable et ses conseils entendent lui voir jouer. Je n'en veux pour ultime preuve que la formulation, avisée et circonspecte, du même Commissaire du Gouvernement Goulard qui, dans ses conclusions à l'avis précité, qualifie la commission d'« organisme sui generis ».

Cette première ambiguïté, de principe pourrait-on dire, se double d'une autre qui concerne le rôle de l'expert-comptable au sein de la commission. Notre profession est en effet, on le sait, associée au sein de la parité professionnelle, mais à titre technique. Les membres de l'Ordre sont ainsi confrontés dans leur pratique à cette ambiguïté qui se décline dans des situations aussi concrètes que, par exemple, celles de savoir s'ils doivent accepter un contact préalable avec le contribuable, ou s'ils doivent participer à une réunion préparatoire avec les représentants des CCI ou des Chambres de Métiers, questions qui, au Conseil Régional de l'Ordre de Paris, nous sont parfois posées. C'est une attitude sans équivoque que la profession a, jusqu'à présent, adoptée. Les réponses qui nous sont parvenues, 152 au total sur les 168 interrogations que j'évoquais tout à l'heure, ce qui prouve, s'il en était encore besoin, le vif attachement de la profession à son implication au sein des CDI, ces réponses, dis-je, témoignent d'un refus quasiment unanime de rencontrer préalablement le contribuable au nom de l'indépendance qui est un des principes fondamentaux de notre exercice professionnel. Ce souci d'indépendance continue de se manifester au cours de la séance : nos confrères ont certes conscience de défendre la position du contribuable mais, tiennent-ils à préciser, sous l'angle technique et dans la mesure où cette position est défendable ! Et c'est là, alors une réponse non

ambiguë à un reproche que la profession s'est vue récemment adresser selon laquelle elle ne défendrait pas suffisamment le contribuable et n'interviendrait pas de façon suffisante en technique ! Pour notre part, nous tenons cette critique pour excessive, même si nous n'avons pas manqué de la prendre en compte et d'y réfléchir de façon approfondie et concertée².

C'est en dépit de ces ambiguïtés que l'expert-comptable s'efforce de remplir son rôle. Le regard qu'il porte sur la Commission est serein : le délai de communication des documents, 15 jours minimum, le satisfait et ce n'est que rarement, un cas sur dix, qu'il nous faut procéder à une consultation sur place du dossier. Quatre confrères sur cinq sont convaincus que la CDI est indépendante de l'administration fiscale dans son fonctionnement. Les rapports étudiés en séance suffisent à deux tiers des confrères pour se forger une intime conviction, et 96% d'entre eux sont satisfaits du caractère contradictoire de la procédure. Ils ont aussi, à 91%, le sentiment d'être utiles et de pouvoir influencer les débats et 80 % disent participer activement à la rédaction de l'avis en séance. Ils déplorent par contre de trop nombreuses défections des contribuables en séance, ce qui génère des temps morts, et des saisines dilatoires auxquelles la commission est parfois confrontée. Les propositions 4 et 5 du rapport présenté par Jean-Pierre Melot au nom de la Commission fiscale de la CCIP et approuvé lors de votre Assemblée générale du 6 novembre dernier, visent à remédier à ces avatars. Nous ne pouvons qu'y souscrire en insistant pour que la réflexion s'attache à combattre les saisines dilatoires.

C'est sans doute cette forte implication en séance qui justifie la frustration qu'éprouvent 88 % des confrères à ne plus être informé des suites de l'avis. 60 % souhaitent recevoir l'avis, sinon systématiquement, mais du moins qu'il leur soit possible de l'obtenir sur demande, et par courrier électronique à des fins de simplification. Et c'est 90% des confrères qui veulent même aller plus loin en souhaitant connaître les suites données par l'administration à l'avis de la commission, et si le contrôle a donné lieu à contentieux. La profession souscrit donc sans grande hésitation aux propositions 6 à 10 du rapport de Jean-Pierre MELOT : lire l'avis, ou du moins ses phrases-clés en séance, recevoir l'avis après signature du Président, connaître les suites à la notification et les éventuels développements contentieux, enfin élargir la compétence territoriale des commissions pour les affaires connexes. Mais ce souci d'exhaustivité et d'approfondissement dans le suivi d'une affaire dont nos confrères ont eu à connaître en mettant bénévolement au service de la justice fiscale leur temps et leurs compétences, et dont le suivi purement informatif subséquent ne relèverait peut-être pas, après tout, que d'une simple courtoisie fiscale, ce souci recoupe une autre ligne de force qui s'est dégagée des réponses qui nous sont parvenues.

C'est en effet au nom d'un souci de technicité fiscale que les experts-comptables souhaitent pouvoir « suivre » le développement ultérieur des affaires : sur quels fondements l'administration a-t-elle ou non suivi l'avis ? Le contribuable était-il motivé à défendre une position fondée en droit à ses yeux ou n'était-ce qu'un souci dilatoire qui l'animait ? Un contentieux s'est-il engagé ? Sur quelles bases ? Comment le juge de l'impôt s'est-il prononcé ? etc....

² notre réunion du 7 janvier 2003 au Sup

C'est encore en vertu d'un pur souci d'efficacité technique que nos confrères déplorent, en des termes parfois vifs, l'insuffisante connaissance qu'a le contribuable du rôle et du fonctionnement de la commission, et en particulier de ce qu'on attend de lui : près de 70% estiment que le contribuable prépare mal sa défense et presque autant, 67%, que les éléments matériels apportés sont peu pertinents. C'est donc ici un effort de communication et de sensibilisation de la part de l'administration qu'ils appellent de leurs vœux. Pour notre part, nous y contribuons à l'instar de ce que la CCIP fait elle-même de son côté. Une rubrique consacrée à la CDI, initiée en son temps par mon prédécesseur Agnès Bricard, est ainsi disponible sur la partie publique du site informatique. Une présentation de l'institution, un court vade-mecum de son mode d'emploi, les atouts à valoriser et les erreurs à ne pas commettre, un lien avec le propre site de la CCIP, voilà ce qu'on y trouve pour un bon usage de la commission. Il y a bien évidemment aussi la possibilité de nous interroger sur telle ou telle incertitude qu'un confrère ou un contribuable pourrait rencontrer quant à son implication dans cette procédure.

Ce même souci d'efficacité technique se manifeste encore à l'occasion de la très sensible question d'une extension de la compétence de la commission aux questions de droit. Un professionnel sur deux y est opposé, bien conscient que « dire le droit » est l'exclusivité du juge. Mais ce qui motive l'assentiment à une extension de compétence dont témoigne l'autre moitié des réponses, c'est le souci d'aller jusqu'au fond de l'affaire, de la résoudre, et d'éviter ainsi un contentieux. Cette moitié des confrères qu'on pourrait dire « maximaliste » est néanmoins bien consciente des difficultés d'une telle extension, et ont évoqué, pour ce qui concerne l'intervention d'un membre de l'Ordre, les limites concrètes, voire matérielles, à sa mise en œuvre que sont le bénévolat de la participation aux séances, ce qui en réduit en l'état actuel des choses le rythme à 3 à 5 par an, ainsi que l'exigence d'une compétence fiscale approfondie à la hauteur de celle d'un authentique juge de l'impôt. La profession souscrit donc à 86 % à la proposition 2 du rapport MELOT qui vise à généraliser la pratique, déjà sporadique, d'examen des questions de fait environnant une question de droit mais, sur la délicate question d'une extension aux questions de droit qui fait l'objet de la proposition 3 de ce même rapport, elle juge prudent, en l'état actuel des choses, et partagée qu'elle est par moitié comme on l'a vu, d'assurer les membres d'un tel groupe de travail éventuel de sa disponibilité pour s'associer à leurs travaux.

La première proposition du rapport MELOT ayant trait à un élargissement du périmètre de compétence défini par l'article L 69 A du Livre des procédures fiscales reçoit quant à elle une large approbation de la profession, allant de 65 à 86 %, ce qui n'est guère surprenant puisque les matières envisagées sont, elles aussi, le « pain quotidien » si j'ose dire, de notre activité : ainsi le crédit d'impôt-recherche, l'exonération des entreprises nouvelles dont nous sommes bien placés pour connaître les aléas de mise en œuvre, les déficits, le droit à déduction en matière de TVA, les rémunérations non déductibles des BIC, la déductibilité des indemnités et allocations forfaitaires versées aux dirigeants, tous sujets que nous rencontrons aussi en pratique.

* * *

En conclusion, le nouvel élan que les propositions de la CCIP visent à promouvoir, paraît nécessaire mais aussi d'actualité car conforme à l'état d'esprit animant aujourd'hui la DGI qui s'attache, dans son fonctionnement, à passer d'une logique d'adversaire entre l'administration et le contribuable à une dynamique de partenaire, ce qui implique, le Conseil des Impôts l'a rappelé dans son 20ème Rapport, de lutter contre le sentiment d'infériorité du contribuable face à l'administration et de favoriser les solutions non contentieuses de règlement des conflits. Les propositions vont bien en ce sens.

Mais il est encore une information que je voudrais vous livrer et que j'ai réservée pour la fin car elle concerne tout particulièrement la Chambre. Outre les interrogations communes à nos deux enquêtes, j'ai aussi posé à mes confrères deux questions sur leur attitude vis-à-vis des autres membres de la parité professionnelle. Et voici ce qu'ils m'ont répondu. A la question : êtes-vous favorable à une collaboration avec les représentants des CCI et CDM avant la séance de la commission ? un confrère sur deux s'est dit favorable. Autant l'expert-comptable est attaché à son indépendance, ce qui le conduit, comme on l'a vu, à éviter tout contact préalable avec le contribuable, autant donc il est partant pour un travail conjoint au sein de la parité professionnelle, au nom du souci d'efficacité technique que j'évoquais tout à l'heure. A la deuxième question : vos rapports en séance avec les représentants des CCI et CDM vous semblent-ils fructueux pour constituer efficacement une parité professionnelle ? 70 % de nos confrères répondent d'ores et déjà par l'affirmative ! C'est dire la complémentarité technique qui règne au sein de cette parité, mais c'est aussi, et surtout, assurer la CCIP qui nous reçoit ce soir que les experts-comptables impliqués avec elle dans les commissions départementales non seulement partagent les mêmes soucis et les mêmes perspectives qu'elle, mais aussi sont disponibles et se tiennent prêts à l'accompagner dans son ambitieux projet.

Je vous remercie.

4. LE JUGE ADMINISTRATIF : PRESIDENT DES CDI par Sylvie VIDAL, Conseiller au Tribunal administratif de Paris

On m'a demandé de vous parler ici du fonctionnement des commissions des impôts.

Je ne souhaite pas vous ennuyer avec un long discours circonstancié sur les modalités de la procédure devant la commission des impôts, que vous connaissez au demeurant tous très bien, sans aucun doute et je me contenterai de rappeler brièvement les principaux éléments de cette procédure, pour vous parler ensuite de mon expérience de son fonctionnement, expérience brève, puisque cela fait à peine un an et quelques mois que je préside une telle commission, mais dont la brièveté permet justement de nourrir encore quelques espoirs, des attentes et peut être quelques réflexions de néophyte en la matière. Je ferai enfin quelques remarques sur les propositions qui ont été présentées par le président de la chambre de commerce propositions dont l'objectif est d'améliorer le fonctionnement de ces commissions afin de leur donner un nouvel élan.

I- Les commissions départementales des impôts et des taxes sur les chiffres d'affaires sont composées paritairement de fonctionnaires de l'administration fiscale et de représentants des contribuables. Elles sont présidées par un magistrat administratif, soit du tribunal administratif soit de la cour administrative d'appel. Leur compétence est géographique, départementale et elle est celle du département où sont déposées les déclarations.

La saisine de la commission, à l'initiative du contribuable ou de l'administration, est dépourvue de tout formalisme mais elle doit obéir à certaines conditions de fond.

Elle intervient le plus fréquemment dans le cadre d'une procédure contradictoire en cas de redressement non accepté par le contribuable dans les matières énumérées par la loi, l'article L 59 du LPF et de manière exceptionnelle, en cas de taxation d'office pour défaut de réponse à une demande d'éclaircissement ou de justifications à l'issue d'un examen de situation fiscale personnelle (ESFP) en vertu de l'article L 76 du LPF.

L'intervention de la commission départementale dans les matières concernées est donc subordonnée à trois conditions :

- la procédure de redressement contradictoire ou la taxation d'office en application de l'article L 69 du LPF suite à un ESFP doivent trouver à s'appliquer;
- les procédures ne doivent pas être closes;
- le désaccord doit persister.

La commission intervient dans ce cadre en tant qu'organisme consultatif pour délivrer des avis sur les litiges opposant l'administration fiscale et le contribuable.

Elle peut également intervenir pour donner des décisions s'agissant de la fixation des bénéfices agricoles forfaitaires et en matière d'impôts directs locaux : elle agit alors en tant qu'organisme de taxation, et pour l'évaluation des propriétés bâties et non bâties, elle agit en tant qu'organisme d'appel. Mais elle fonctionne principalement comme organisme consultatif.

Cette saisine est exempte de tout formalisme : il peut s'agir d'une simple lettre adressée par le contribuable au service des impôts ou au secrétariat de la commission.

Mais elle obéit à des règles de recevabilité, de temps : ainsi, le contribuable qui a reçu une notification de redressement et qui a formulé des observations écrites qui ont été rejetées partiellement ou totalement par l'administration, dispose d'un délai de 30 jours pour soumettre son différend à la CDI à compter de la date à laquelle il a été avisé du maintien partiel ou total du redressement.

La saisine a pour effet de suspendre la mise en recouvrement de l'impôt.

La procédure devant la commission est essentiellement contradictoire et elle repose sur le rapport qui est établi par l'administration. Le contribuable est bien entendu invité à produire des observations écrites ou orales sur ce rapport qui lui est transmis au moins 20 jours avant la séance ainsi que tout document justificatifs aussi bien avant la tenue de la commission que pendant celle-ci. L'expérience montre qu'il est préférable de produire ces informations le plus tôt possible, car en règle générale, il n'est pas possible à la commission d'examiner en séance un nombre important de documents comptables. En un mot, on ne peut lui demander de refaire une vérification de comptabilité, quelles que soient l'expérience et la compétence des membres et de l'expert comptable.

La notification de l'avis au contribuable autorise alors la mise en recouvrement de l'impôt.

Voici pour la piqûre de rappel s'agissant du fonctionnement de la CDI.

Il- en ce qui concerne mon expérience, ce qui m'a le plus frappée, c'est que j'ai eu l'occasion en discutant avec chacun d'entendre, à vrai dire, un double son de cloche au demeurant non contradictoire s'agissant du rôle de la CDI : certains voyaient la CDI comme un des éléments de la procédure fiscale, située après la saisine éventuelle de l'interlocuteur départemental et avant l'établissement de l'impôt, un moment dont la particularité serait finalement celle où le contribuable a la garantie que son point de vue sera entendu pour la première fois par des représentants extérieurs à l'administration fiscale : une sorte de catharsis comme le diraient certains. Cette vision des choses est parfaitement envisageable puisque la saisine de la commission s'apparente par certains aspects à une procédure consultative classique. Le fait essentiel étant à cet égard que l'avis de la commission est émis avant la décision définitive de l'administration, soit l'établissement de l'impôt, le fait aussi que cet avis soit purement consultatif, même s'il est très largement suivi par l'administration dans les faits.

Dans cette optique, l'avis de la commission peut être tout autant envisagé comme un élément de la procédure contentieuse, un rapport établissant la matérialité de certains faits sur lequel pourra s'appuyer le juge ultérieurement.

Il existe une autre vision de la CDI et qui a ma faveur, parce qu'elle est à mon sens plus pragmatique :

- du moins pour le débutant, car les vieux routiers peuvent avoir une autre vision du pragmatisme-, c'est celle qui consiste à considérer la commission comme une véritable instance de conciliation qui joue un rôle clé dans la prévention du contentieux. Cette préoccupation est naturellement très forte pour un magistrat au TA de Paris qui est affecté en section fiscale , lorsque l'on sait que les délais de jugement sont de 6 ans. (Actuellement, je suis en train de traiter les requêtes de l'année 1997, en espérant si tout va bien pouvoir les finir en 2004).

Outre ces considérations pratiques liées à l'encombrement du contentieux , d'autres raisons plus juridiques militent en ce sens. Comme le rappelait Monsieur Goulard dans ses conclusions sous l'avis SA SABE du 23 avril 1997, la composition de la commission et notamment le fait que les représentants de l'administration y soient minoritaires, et qu'elle soit présidée par un magistrat, la circonstance aussi que la commission ne soit consultée que si l'une des deux parties le demande (en vertu de l'article L 59 du LPF), la règle selon laquelle la procédure devant la commission est contradictoire (selon l'arrêt CE 9 décembre 1992 SA Chéreau-Carré). Tous ces indices incitent à voir dans la CDI une instance de conciliation. C'est du reste le nom qui a été donné à l'organe équivalent en matière de droits d'enregistrement. Par ailleurs, dans l'étude que le Conseil d'Etat avait consacrée en 1993 au thème "Régler autrement les conflits", la commission des impôts apparaissait bien dans le paragraphe consacré à la conciliation.

Cette deuxième vision de la CDI a, comme je vous l'ai dit, ma préférence, même si je sais qu'elle n'est peut être pas partagée par tous. Au premier chef, du reste, par certains contribuables qui se désistent au dernier moment, sans que ce désistement soit lié à un quelconque règlement du litige mais plutôt à une utilisation de la procédure dans un sens purement dilatoire. Les chiffres à cet égard sont éloquentes : j'en veux pour preuve un taux d'absentéisme de 25,1 % en 2002 , alors qu'il était de 20,5 % en 1999. D'autres contribuables poussent le raffinement jusqu'à demander un report pour se désister ultérieurement. Ces raffinements ne leur sont cependant guère utiles dès lors que les taux de reports de dossiers acceptés en moyenne par les présidents sont très faibles et assez constants depuis quelques années, soit environ 2 % des dossiers traités.

Pour donner un rôle pleinement efficace à la commission, il faut, me semble t'il, la considérer comme un temps fort, celui de la conciliation, et non comme un des nombreux éléments de la procédure, ce qui signifie pour chacun des participants, commissaires ou présidents de savoir se départir de son rôle habituel, qui finalement ne conduit jamais qu'à n'être que le défenseur de sa profession, celle de juge, celle de vérificateur, de fonctionnaire des impôts, ou celle que l'on

exerce lorsque l'on est représentant des contribuables et essayer de traiter immédiatement et dans la mesure du possible le litige, en se donnant chacun une certaine marge de souplesse. Je ne parle pas de l'expert comptable qui est le seul à ne pas être schizophrène.

Je dois dire qu'en tant que présidente, j'ai toujours pu constater que les commissaires ont joué ce jeu avec beaucoup de compétence et d'efficacité, en développant des éléments propres à éclairer les choix de la commission et relatifs à des pratiques professionnelles, voire à une éthique professionnelle ou en informant des difficultés du contrôle ou en donnant des éléments de contexte ou pour l'expert comptable en éclairant la commission sur les arcanes de la comptabilité. Je n'ai donc pas eu l'occasion, contrairement à certains de mes collègues, d'exercer mes talents en matière de police des réunions, ni de rappeler à l'ordre tel ou tel qui se lançait dans un plaidoyer pro domo ou se lançait dans la défense de sa chapelle, ni à m'opposer à l'expression d'opinion dissidente qui souhaitait être reconnue comme telle dans l'avis. Oublier son rôle habituel, c'est sans doute la seule façon de parvenir à ce qui me semble être l'objectif d'un organe de conciliation, le consensus.

Je finirai en disant que concevoir la CDI comme un organe de conciliation ne signifie en aucun cas, on l'aura compris, la concevoir comme un pré-tribunal. Mais on touche là à la question des compétences.

III-J'en viens maintenant aux propositions qui ont été faites par le président de la chambre de commerce et qui sont articulées autour de quatre points:

1- Dans le cadre de l'amélioration de la situation du contribuable, il est proposé d'une part de transmettre plus rapidement le rapport de l'administration au contribuable et d'autre part d'alléger l'ordre du jour des séances des commissions : je n'ai sur ces deux propositions qui relèvent de la compétence de l'administration aucune remarque particulière à faire, si ce n'est que j'ai cru comprendre que cet ordre du jour avait été déjà diminué au cours du temps. 4 affaires pour une séance ne me paraît pas excessif.

2- Satisfaire l'information des représentants des contribuables par une lecture de l'avis en séance et par une transmission de cet avis aux représentants des contribuables.

Sur le 1^{er} point, je crois qu'en l'espèce c'est une pratique effective, puisqu'il appartient au président de dégager à la fin des débats concernant chaque affaire les motifs des conclusions qui ont été arrêtées. Il le fait naturellement avec l'aide des commissaires qui peuvent préciser certains points et bien entendu avec celle du secrétaire de commission.

Quant à la notification de l'avis, je voudrais rappeler que ces avis sont tenus à la disposition des représentants des contribuables au secrétariat de la commission. Prévoir leur notification systématique aux représentants des contribuables nécessiterait peut être un texte et en tout cas présenterait le risque, à mon sens, que ces avis puissent être tout naturellement utilisés comme des

précédents, ce qui serait faire perdre à la commission ce qui est son originalité et sa force, à savoir que chaque cas est une espèce particulière qui ne peut se prévaloir d'aucun précédent. Car le précédent c'est aussi ce qui limite la marge de manœuvre de chacun des commissaires.

3- Accroître la lisibilité de l'action des commissions en permettant aux membres de connaître des suites données à l'avis par les services fiscaux ainsi que l'existence de recours contentieux. Je suis évidemment tout à fait favorable à ces deux propositions, même s'il me semble que la seconde est plus difficile à mettre en œuvre compte tenu des délais inhérents à l'engagement des recours contentieux.

4- Elargir la compétence territoriale des CDI pour les affaires connexes : cette dernière proposition me paraît difficile à mettre en œuvre. En effet, il a été plusieurs fois jugé qu'est incompétente, une commission départementale de province se prononçant sur des litiges relatifs à l'impôt sur le revenu du bénéficiaire de ces rémunérations, lorsque celui-ci est domicilié à Paris : CE 1er juin 1983. De même lorsque la commission est incompétente, son avis n'est pas opposable au contribuable.

Je ne vois pas, dès lors, comment nous pourrions revenir sur ce principe.

5. REFLEXION D'UN MAGISTRAT SUR DES EVOLUTIONS POSSIBLES DES COMMISSIONS DEPARTEMENTALES

par Victor HAÏM, Premier Conseiller à la Cour d'appel de Paris

Puisque cette tribune m'en donne l'occasion, je voudrais me livrer devant vous à un exercice assez périlleux pour un magistrat puisqu'il s'agit de mesurer la pertinence du droit qui existe et qu'il me faut appliquer à l'aune d'un droit qui n'existe pas et dont je m'imagine qu'il serait bon qu'il soit.

Avant d'exposer, à titre personnel, les évolutions qui me semblent souhaitables ou, au contraire, à éviter s'agissant de la compétence matérielle (II), je ferai deux propositions sur les réformes possibles concernant la compétence territoriale (I).

I. Compétence territoriale

La CDID compétente est en principe celle du département dans lequel le contribuable est tenu de déposer ses déclarations.

Impôt sur les sociétés. Pour l'I.S., la commission compétente est donc celle du département du lieu d'exercice de la profession, du siège de la direction de l'entreprise ou du lieu du principal établissement.

Revenus catégoriels. S'agissant des revenus catégoriels (BIC, BNC, BA), ce sont les déclarations spéciales à chacune de ces catégories de revenus qui sont prises en considération.

T.V.A. Pour la TVA, la commission compétente est celle du lieu d'imposition. En cas de désaccord sur la valeur vénale d'un immeuble (assiette de la TVA), la commission compétente est donc celle du département dans lequel se situe l'immeuble.

Revenus d'origine indéterminée. Enfin, s'agissant des revenus d'origine indéterminée, la CDID compétente est aussi celle du département dans lequel le contribuable dépose ses déclarations de revenus imposables à l'I.R.

Sauf erreur, aucun texte ne fixe expressément les règles applicables à la détermination de la compétence territoriale.

Elle se déduit des articles 1651 A et suiv. du CGI relatifs à la désignation des représentants des contribuables et du 2^e al. de l'art. 1651 F du Code qui autorise le contribuable à demander, pour des motifs tirés de la protection de sa vie privée, la saisine de la commission d'un autre département – qui est choisi par le président du tribunal administratif dans le ressort de ce tribunal.

Deux évolutions me semblent souhaitables.

1° On pourrait envisager de regarder la procédure comme irrégulière lorsque le différend a été porté devant la CDID territorialement compétente alors que le contribuable avait demandé la saisine de la commission d'un autre département

en justifiant du bien fondé de sa demande – au contraire de ce qu'a jugé la CAA Paris par un arrêt A. Embarek du 31 mai 2000 (req. n° 96PA01345) logiquement confirmé par le Cons. d'Etat par une décision A. Embarek du 25 juin 2003 (req. n° 224.328, RJF 10/2003, n° 1133)³.

Je voudrais ouvrir ici une parenthèse.

Le sens de l'avis et les motifs déterminants sont évidemment discutés et adoptés collégalement. Ainsi, tout commissaire connaît la position qui a été adoptée.

Cela lui confère-t-il un droit à communication de l'avis écrit et signé tel qu'il est notifié au contribuable ?

A mon sens – et sur ce point je partage pleinement l'analyse et le point de vue de ma collègue, Mme S. VIDAL – la réponse à cette question doit être négative. Plus précisément, si je ne vois aucune raison de ne pas communiquer à tous les commissaires le « dispositif » de l'avis, j'en vois de très sérieuses pour que cette communication ne s'étende pas aux motifs. En effet, l'avis doit être suffisamment explicite et, donc, motivé. Or, il n'est pas toujours possible d'éviter, dans la motivation, toutes références à des éléments regardant la vie privée ou le secret des affaires, voire même la mention de faits concernant des tiers avec lesquels il entretient des relations professionnelles ou personnelles (ex. concubin). Mais, d'une part, si l'administration doit communiquer à la commission tous les documents dont elle fait état pour appuyer sa thèse (LPF, art. L. 60 et L. 136), aucune disposition législative spécifique aux CDID n'interdit aux commissaires de communiquer les avis à des tiers. D'autre part, les informations concernant les contribuables et les personnes avec lesquelles ils sont en relations nous semblent ne pas pouvoir être communiquées hors les hypothèses et dans les circonstances définies par la loi n° 78-753 du 17 juillet 1978.

En définitive la communication des motifs de l'avis ne me semble ni légale, ni opportune et attentatoire aux droits au respect de la vie privée du contribuable auquel on autorise de demander que son affaire passe devant une commission autre que celle territorialement compétente « pour des motifs tirés de la protection de sa vie privée » sans conséquence lorsque sa demande est bafouée. Fermons la parenthèse.

2° et surtout, pour revenir aux évolutions, il me paraît souhaitable que la compétence territoriale soit assouplie dans le cas d'une connexité entre des affaires relevant territorialement de la compétence de CDID différentes. Tel est le cas :

³ « Cons. qu'il résulte des dispositions des articles L. 59 et L. 192 du LPF que, lorsqu'un contribuable demande que le différend qui l'oppose à l'administration et qui relève de la compétence de la CDID au titre notamment du 1°) de l'art. L. 59 A du LPF, soit soumis à cette commission, l'administration est tenue de la saisir ; qu'elle satisfait à cette obligation en procédant à une saisine régulière de la commission ; que les vices de forme ou de procédure, postérieurs à cette saisine, dont serait entaché l'avis de la commission n'affectent pas la régularité de la procédure d'imposition ; qu'il ressort des pièces du dossier soumis à la cour que, après que l'administration eut soumis, le 25 octobre 1990, à la commission départementale territorialement compétente les redressements contestés par M. X, ce dernier a demandé, par lettre du 14 novembre 1990 adressée au président de cette commission, la saisine de la commission d'un autre département pour des motifs tirés de la protection de sa vie privée, comme le prévoit le 2nd alinéa de l'art. 1651 F du CGI ; qu'il résulte de ce qui précède qu'en jugeant que la circonstance, propre à la procédure devant la commission saisie par l'administration, que son président n'avait pas donné suite à la demande du contribuable était sans influence sur la régularité de la procédure d'imposition, la cour n'a pas commis d'erreur de droit »

1/ Lorsque le choix existe, pour un même contribuable, entre :

- le lieu d'exercice de la profession, celui du siège de la direction de l'entreprise et celui du principal établissement,
- le lieu de déclaration de ses différents revenus catégoriels
- le lieu de situation des différents immeubles au titre desquels il est soumis à la TVA.

Dans ces cas, le contribuable devrait pouvoir exiger que tous les litiges soient portés devant une même commission.

2/ Réciproquement, l'administration devrait pouvoir imposer aux contribuables de choisir une CDID pour connaître de l'ensemble des litiges ayant entre eux des liens matériels ou personnels sur les points à soumettre à l'avis de l'instance consultative.

Les avantages d'une réforme en ce sens sont évidents :

- Meilleure connaissance/compréhension du dossier par les membres de la commission ;
- Allègement et rapidité des procédures pour le contribuable et pour l'administration.

II. Compétence matérielle

Actuellement, la CDID peut intervenir :

- avec un pouvoir de décision dans la fixation du bénéfice agricole forfaitaire (LPF, art. L. 1 à L. 4) ;
- dans le cadre de la procédure contradictoire (LPF, art. L. 59) ;
- dans le cadre de la procédure unilatérale (LPF, art. L. 76) ;
- dans le cadre de l'examen des demandes de remises de majorations de droits (LPF, art. L. 250)

Bénéfice agricole forfaitaire. L'art. 7-I de la loi n° 98-1266 du 30 décembre 1998 a supprimé le forfait B.I.C., évaluation administrative B.N.C. et, en matière de T.V.A. les régimes du forfait, de la franchise en taxe et de la décote. La CDID n'intervient donc avec un pouvoir de décision que pour la fixation du bénéfice agricole forfaitaire.

Je n'ignore pas que si une réforme de la fiscalité locale est en cours d'examen (depuis une bonne vingtaine d'années, sinon plus) elle ne paraît pas se diriger dans un sens qui pourrait donner un intérêt à mon propos, mais peu importe ! Il me semble que, compte tenu de l'importance pratique de la détermination de la valeur locative des biens immobiliers, il serait bon que la CDID puisse la fixer par voie de décision.

En effet, en 1^{er} lieu, la valeur locative intervient, notamment, pour :

- la détermination du revenu imposable des étrangers et des personnes n'ayant pas leur domicile fiscal en France (CGI, art. 164 C) ;

- l'évaluation forfaitaire minimale du revenu imposable d'après certains éléments du train de vie (CGI, art. 168) ;
- la détermination de l'assiette de la taxe annuelle sur les logements vacants instituée par la loi n° 98-657 du 29 juillet 1998 (art. 51 codifié à l'art. 232 du CGI) ;
- la taxe sur les propriétés foncières bâties (CGI, art. 1388) ;
- la taxe foncière sur les propriétés non bâties (CGI, art. 1396) ;
- la taxe d'habitation (CGI, art. 1409) ;
- la taxe professionnelle (CGI, art. 1467).

Je rappelle, incidemment, qu'elle est aussi prise en compte pour la détermination des loyers commerciaux (C. Comm. L. 145-33 et décret n° 53-960 du 30 septembre 1953 relatif aux baux commerciaux) ou dans le régime de la location-gérance (C. Comm., art. L. 144-11 et L. 144-12). Ceci n'est pas sans incidence fiscale.

En 2nd lieu, il s'agit d'impositions qui sont étrangères à la procédure contradictoire même lorsqu'elles reposent sur une base déclarative comme la taxe professionnelle (C.E., Avis, 4 novembre 1992, SA Lorenzy-Palanca, req. n° 138.380, RJF 1/1993, n° 103 concl. J. GAEREMYNCK p. 7)⁴.

S'agissant pour l'essentiel, d'évaluations par voie d'indices et de comparaisons, je pense que la CDID pourrait intervenir avec un pouvoir de décision lorsque le contribuable entend établir que la valeur locative du bien est de 10, 15 ou 20% inférieure (ou supérieure) à celle retenue par l'administration pour établir l'imposition litigieuse sur une période de deux ou trois ans.

Des bases « collant » à l'évolution de la valeur locative me semblent plus objectives, exactes ou fidèles que des bases arrêtées au moment des mutations.

Revenus d'origine indéterminée. De même, il me paraît que la possibilité de saisir la CDID en cas de taxation de revenus d'origine indéterminée ouverte par la loi du 8 juillet 1987 (art. 9-V modifiant l'art. L. 76) doit être conservée en l'état.

Actuellement aucun texte n'oblige l'administration à informer le contribuable de la possibilité de saisir la CDID lorsqu'elle lui notifie les bases d'une imposition effectuée en application de l'art. L. 69 du LPF » (CAA Bordeaux, 14 mars 2000, R. Gerson, req. n° 96BX01684).

On pourrait envisager de rendre cette information obligatoire, le cas échéant en la liant à un montant de redressement plancher.

⁴ La règle selon laquelle un redressement ne peut intervenir sans que l'intéressé ait pu être à même de faire valoir ses observations (droits de la défense) est applicable à la taxe professionnelle qu'il s'agisse de :

- rehaussements d'éléments déclarés (C.E. sect., 7 décembre 2001, SA Ferme de Rumont, req. n° 206.145, RJF 2/2002, n° 180, BDCF 2/2002, n° 24 concl. F. SENERS, RJF 4/2002, p. 287 chron. J. MAÏA ; - 5 juin 2002, Simoens, req. n° 219.840, RJF 8-9/2002, n° 934, BDCF 8-9/2002, n° 113 concl. J. COURTIAL, RJF 12/2002, p. 951 chron. L. OLLEON.
- impositions en l'absence de déclaration (C.E. 2 juillet 2003, Guth, req. n° 233.944, RJF 10/2003, n° 1110, BDCF 10/2003, n° 119 concl. G. GOULARD.

Mais il ne s'applique pas aux autres impôts locaux. Ainsi jugé pour la TFPB (CAA Paris, 31 déc. 2002, SA Sofimurs et SCI La Courneuve, RJF 6/2003, n° 717, BDCF 6/2003, n° 81 concl. F. BATAILLE)

Majorations. En revanche, si un toilettage était envisagé, il ne devrait pas épargner l'art. L. 250 du LPF aux termes duquel « Les demandes présentées par les contribuables en vue d'obtenir la remise des majorations de droits prévues par les articles 1729, dans les cas où la mauvaise foi du contribuable est établie, et 1757 du CGI pour les personnes qui n'ont pas indiqué séparément dans leur déclaration de revenus les revenus qu'elles ont encaissés hors de France, sont soumises pour avis à la CDID lorsque ces majorations sont consécutives à des redressements relevant de la compétence de cette commission, telle qu'elle est définie aux articles L. 59 et L. 59 A ».

Pour que la possibilité d'une intervention de la CDID présente un quelconque intérêt, il faudrait que l'administration soit tenue 1) d'informer le contribuable de l'opportunité que lui offre l'art. L. 250 et 2) de saisir la commission s'il en fait la demande. Ou, mieux, que la CDID soit systématiquement appelée à se prononcer sur le bien fondé des pénalités lorsqu'elle est saisie en application de l'art. L. 59 du LPF.

Cette dernière formule aurait l'avantage, sinon de priver définitivement le vérificateur de ce moyen de pression - éthiquement très contestable - qui consiste en une promesse d'abandon des pénalités en échange d'une acceptation de redressements, en tout cas de réduire le nombre des questions portées devant le juge.

Redressement contradictoire. Reste la saisine de la CDID dans le cas d'un désaccord persistant visée à l'art. L.59 – c'est-à-dire spécifiquement dans le cadre de la procédure contradictoire.

Elle est aujourd'hui limitée ou encadrée par un système d'exclusions en cascade ou intégrées les unes aux autres :

- seulement si le désaccord persiste ;
- seulement certaines impositions ;
- s'agissant de ces impositions, seulement certaines questions relevant de l'appréciation factuelle ou économique ;
- enfin, s'agissant de ces questions, uniquement lorsqu'elles jouent un rôle en amont, pour la détermination de l'assiette de l'impôt et jamais en aval, lorsqu'elles permettent une réduction de la pression fiscale.

Voyons ces quatre points.

1° Existence d'un désaccord.

Aujourd'hui la saisine de la CDID n'est possible que s'il existe un désaccord portant sur l'une des matières de la compétence de la commission. Il en résulte que la procédure n'est pas irrégulière du seul fait que l'administration a refusé de la saisir en l'absence de désaccord ou dans le cas où le désaccord porte sur une matière qui n'entre pas dans le champ de sa compétence (CAA Nantes, 16 nov. 1999, *Denis*, req. n° 98NT1952 ; CAA Paris, 2 déc. 1999, *Société Nationale de Communication*, req. n° 97PA03326 ; CAA Bordeaux, 23 oct. 2001, *Mme A.*

Lefevre, req. n° 98BX01988 ; CAA Douai, 12 février 2002, *MEF c/ F. Skovron*, req. n° 98DA02241).

Il n'y a aucune raison de modifier cette règle.

2° Impositions pour lesquelles l'intervention de la CDID est possible.

Les impositions entrant dans le champ de compétence de la CDID lorsqu'elle intervient dans le cadre d'une procédure contradictoire sont limitativement énumérées par l'art. L. 59 du LPF. Le désaccord doit porter sur les B.I.C, les B.N.C., les B.A., l'I.S. ou la T.V.A.

Les catégories de revenus qui ne sont pas expressément visés au texte sont hors champs de compétence. Tel est le cas, par exemple, de :

- **Imposition du revenu global.** La CDID n'est pas compétente lorsque le désaccord se situe au niveau de la détermination du revenu global, qu'il concerne, par exemple, les charges directement déductibles de ce revenu (CAA Nantes, 1^{er} déc. 1998, *J.-Fr. Soul*, req. n° 95NT00534 ; CAA Nantes, 16 nov. 1999, *Denis*, req. n° 98NT01952) ou son évaluation forfaitaire d'après certains éléments du train de vie, prévue par les dispositions de l'art. 168 du code (CAA Bordeaux, 2 avril 1991, *F. Larcher*, req. n° 89BX00600).
- **Revenus de capitaux mobiliers.** La commission n'est pas compétente « en cas de contestation portant sur des revenus de capitaux mobiliers » (C.E., 29 nov. 1982, req. n° 23.683, R.J.F. 1/83, n. 64 ; - 26 avril 1989, *Bovyn*, req. n° 61.819, R.J.F. 6/89, n. 689 ; CAA Paris, 19 janvier 1993 *Smadja*, req. n° 91-102: D.F. 1994, n. 7, c. 296 ; CAA Nantes, 1^{er} décembre 1998, *J.-Fr. Soul*, préc. ; - 25 avril 2003, *Min. c/ Krupa*, req. n° 181.719, RJF 7/2003, n° 796, BDCF 7/03, n° 86 concl. G. BACHELIER) ;
- **Revenus fonciers** : C.E., 15 nov. 1985, req. n° 45.378, R.J.F. 1/86, n. 85 ;
- **Traitements et salaires.**

A priori, il n'y a aucune raison pour que, dans le cadre de la procédure de redressement contradictoire, la compétence de la CDID soit limitée aux impositions visées à l'art. L. 59 du LPF.

On pourrait trouver raisonnable que la compétence de la CDID soit étendue dans deux directions :

1/ Elle pourrait, d'abord, être étendue à tous les redressements effectués suivant la procédure de redressement contradictoire définie aux articles L.57 à L.61 A du LPF :

- *examen contradictoire de l'ensemble de la situation fiscale des personnes physiques au regard de l'impôt sur le revenu ;*
- *vérification de comptabilité ;*
- *demande de justification non satisfaite même si elle n'est pas liée à un ESFP.*

A ce propos on peut souligner qu'en vertu des dispositions de l'art. L. 59 A du L.P.F. la commission peut être compétente lorsque le désaccord porte sur la question de savoir si des salaires présentent le caractère de rémunération excessive (C.E., 28 déc. 1988, S.A. "Cabinet d'Ormane", req. n° 57.847: R.J.F. 3/89, n. 342) et, notamment, s'ils correspondent ou non à un travail effectif (CAA Paris, 10 février 2000, Monti, req. n° 97PA01498 conf. par C.E., 15 juin 2001, MEF c/ Monti, req. n° 22.090).

Par ailleurs, il a été jugé que la CDID est compétente pour connaître d'un litige portant sur des frais réels en cas d'option pour ce régime par un contribuable percevant à la fois des traitements et salaires et des BNC imposables suivant le régime des traitements et salaires (C.E. 19 février 2003, Mme Ribeiro-Demoulin, req. n° 197.768, D.F., 18-19/2003 c. 357 concl. P. COLLIN).

La moitié du chemin vers une extension de la compétence de la CDID aux traitements et salaires est déjà parcourue.

2/ On pourrait ensuite admettre un effet translatif de l'avis et lui permettre de produire automatiquement des effets sur la procédure à l'égard des tiers

3° Questions relevant de la compétence de la CDID.

La commission est compétente pour connaître des désaccords relatifs à des données économiques et/ou techniques à l'exclusion de ceux relatifs à la qualification en droit fiscal ou, *a fortiori*, de l'interprétation de la loi fiscale.

Ainsi sont hors de la compétence de la CDID les désaccords portant sur :

1/ l'interprétation ou l'appréciation de la légalité des textes qui ont fondé le redressement litigieux.

2/ la qualification des faits au regard de la loi fiscale.

Tout le monde s'accorde à reconnaître que la distinction entre l'appréciation ou l'interprétation des faits et leur qualification juridique est une "des difficultés les plus subtiles du droit administratif " pour citer J. GAEREMYNCK sur C.E., Sect., 5 juill. 1991, Sté "Mondial auto" (RFDA 1991 p.949 concl. et Dr. fisc. 11/1992, p. 522 concl.)⁵. Voir aussi C.E., Sect., 5 juin 1992, Min. de l'Equip., logem., transp. et mer c/ M et Mme Cala, Rec. p. 224, RFDA 1993 p. 67 concl. G. LE CHATELIER, AJDA 1992 p.696, chron. C. MAUGÜE et R. SCHWARTZ p.650).

La question n'est donc pas ici de savoir si la Commission peut se pencher sur la qualification juridique un peu comme M. Jourdain fait de la prose : sans le savoir et presque par accident. Pour l'heure, il est acquis que la CDID procède à l'examen de questions qui n'entrent pas dans son champ de compétence, parfois implicitement (de facto), plus rarement volontairement et avec la claire conscience de ce qu'elle sort de son rôle. La question est de savoir s'il est

⁵ J. GAEREMYNCK proposait au Conseil de dire qu'il n'y a pas appréciation des faits, mais qualification juridique chaque fois que n'est pas "seulement en cause la stricte conformité d'une situation de fait à la règle de droit" (l'adéquation entre la situation et La règle de droit) mais, plus fondamentalement, le choix de cette règle et, à travers ce choix, celui du régime juridique applicable.

souhaitable d'étendre sa compétence à la question de la qualification juridique des faits – ce qui est une revendication ancienne et constante.

*Voir, par exemple, l'intervention de G. ORSINI lors du colloque sur le thème « Prévenir et régler à l'amiable les litiges fiscaux » du 9 mars 2000).
Sur ce point je ferai trois observations.*

1/ Relève de la qualification des faits au regard de la loi fiscale le classement d'éléments achetés en frais généraux ou en immobilisation qui sera le plus souvent sans grande difficulté. Mais pas toujours ainsi qu'en témoigne, par exemple, le problème du « statut » fiscal des indemnités versées à des sociétés étrangères afin de mettre fin à un litige relatif à l'utilisation d'une marque qualifiées par la Cour d'immobilisations incorporelles (CAA Paris, 9 mars 2000, Min. c. Sté La Chemise Lacoste D.F. 3/01, c. 13 concl. V.H., R.J.F. 6/00, n. 750 et BDCF 6/00 n° 69 concl. V.H.) confirmé par le Cons. d'Etat (C.E., 20 février 2002, Sté La Chemise Lacoste, req. n° 221.437, D.F. 16/2002, c. 343 concl. E. MIGNON).

Mais si le choix entre frais généraux et immobilisations ne pose pas de gros problèmes, la règle est contraire lorsqu'il s'agit de déterminer la nature juridique d'une profession ou d'une activité ou la catégorie de rattachement d'un revenu qui peuvent être très délicates.

Voir, par exemple, pour les revenus tirés d'une activité de « créateur d'événement » qualifiés par la CAA de BNC par un arrêt du 9 mars 2000, Klemeniuk, (D.F. 8/01, c. 153 concl. V.H. et BDCF 6/00, n° 74 concl. V.H., RJF 6/00, 762) annulé par le Cons. d'Etat (C.E., 8 juin 2001, Mme Klemeniuk, req. n° 220.978, D.F. 3/2002, c. 17 concl. F. SENERS)

2/ Les membres de la commission ne sont pas tous des spécialistes de la question.

Les représentants des contribuables sont rarement juristes et les représentants de l'administration comme le président peuvent être confrontés à la spécialisation qui n'a pas (ne peut pas avoir) d'incidence sur la capacité à apprécier les faits, mais qui peut avoir des conséquences très importantes qui ne sont pas toutes positives sur leur qualification au regard de la loi fiscale.

3/ Dire le droit et concilier sont deux attitudes antinomiques : si la commission prétend se mêler de droit – à quelque niveau que ce soit – elle doit renoncer à se prononcer hors le droit et, notamment, en ignorant la rigueur des règles de preuve. En outre et, selon moi, surtout, la prétention à dire le droit et une compétence limitée à la possibilité d'émettre des avis font bon ménage au café du commerce. Mais uniquement là.

C'est à l'administration, sous le contrôle du juge chargé de veiller à l'application uniforme de la règle de droit, qu'il appartient de procéder à la qualification juridique des activités auxquelles se livrent les contribuables et il n'est pas sain ni raisonnable que des personnes qui n'ont ni les connaissances, ni le recul nécessaires, viennent donner leur avis sur la question.

Je ne vois donc que des inconvénients à cette évolution.

4° Compétence limitée à la détermination des produits et des charges à prendre en compte pour l'assiette de l'impôt.

Les litiges qui ne se rattachent pas à la détermination des bases d'imposition ne sont pas de la compétence de la commission.

Ainsi, la CDID ne peut intervenir lorsque le litige porte sur la nouveauté d'une activité au sens des art. 44 bis et suiv. du C.G.I. car il porte alors sur le principe même de l'imposition et non sur le montant du BIC imposable (CAA Paris, 2 décembre 1999, *Sté Nationale de Communication*, req. n° 97PA03326, RJF 2/00, n° 174, Dr. fisc. 38/00 c. 690 concl. V. HAÏM ; C.E., 30 juillet 2003, *Lesueur*, req. n° 234.706, RJF 11/03, n° 1274)

De même, le crédit d'impôt recherche institué par l'art. 244 quater B constituant "une modalité particulière de paiement de l'impôt dû par le contribuable", le litige concernant les éléments à prendre en compte pour son calcul est étranger à la détermination du résultat de l'entreprise et ne relève donc pas de la compétence de la commission (CAA Lyon, 13 juin 1990, *Turfait*, D.F. 5/91, c. 144 ; CAA Nancy, 4 juillet 2002, *Boutillier*, req. n° 97-1917, D.F., 29/2003 c. 553)¹.

De même, enfin, un litige qui porte exclusivement sur le bien fondé du redressement résultant de la remise en cause du bénéfice de l'exonération prévue en faveur des exportations par les articles 262 et suivants du CGI, et non sur le montant du chiffre d'affaires réalisé (CAA Lyon, 1^{er} mars 2001 SA *Sté d'exploitation du domaine Pothier-Rieusset*, req. n° 97LY20159 et *EARL Domaine Harmand-Geoffroy*, req. n° 97LY20161 (2 esp.).

Pas d'objection de principe à une extension de la compétence de la CDID à l'appréciation des faits sans rapport avec la détermination des résultats du contribuable.

L'intérêt de cette évolution me semble cependant particulièrement limité à la fois compte tenu de l'importance de la place qu'occupe la qualification juridique et de ce que le fardeau de la preuve pèse exclusivement et définitivement sur le contribuable.

Nature de la compétence.

Faut-il revoir la nature de la compétence de la CDIC et faire une place plus grande à son pouvoir de décision ?

*Compte tenu des règles légales en matière de charge de la preuve et de l'interprétation qu'en a donnée le Cons. d'Etat (C.E. sect., 20 juin 2003, *Sté Etablissements Lebreton*, RJF 10/2003 n° 1140 Concl. P. COLLIN, p. 754, BDCF 10/2003, n° 125 concl.), lorsqu'elle intervient dans le cadre de la procédure contradictoire, la CDID ne semble pas pouvoir avoir d'autre rôle que consultatif.*

Le pouvoir décisionnel doit rester cantonné aux forfaits et à la détermination de la valeur locative.

Voilà les quelques réflexions – parfois iconoclastes - que je voulais exposer devant vous.

6. LE POINT DE VUE DE L'ADMINISTRATION FISCALE

Par Mme Janine PECHA, Directeur des services fiscaux, Direction spécialisée des impôts pour la région Ile de France et Paris

INTRODUCTION

Entre 6 000 et 7 000 affaires sont traitées chaque année en France par les Commissions départementales des ID/TCA (CDI). Rapporté aux opérations de contrôle sur place (VC et ESFP), ce sont en moyenne 13% des vérifications (chiffre non négligeable) qui sont examinées par cette institution, dont l'origine est fort ancienne.

L'article L.59 A du LPF résulte d'un décret-loi du 15 octobre 1926, et l'arrêt de principe qui opère une distinction entre question de droit et de fait date de 1932.

La CDI est un organisme paritaire, où siègent à égalité des représentants de chaque partie. Cette association de magistrats, de représentants des contribuables et de l'Administration constitue une composition originale et qui se doit d'être harmonieuse. Chacun des membres (en particulier de la parité professionnelle) a pour fonction d'apporter sa connaissance technique d'un sujet déterminé ou son expérience du secteur d'activité du contribuable en cause. Et sur ce point, c'est le rôle du secrétariat administratif de la CDI de rechercher une composition de séance la plus élaborée possible susceptible d'éclairer les débats, bien entendu en fonction des facultés offertes par « l'origine » et la disponibilité des personnalités désignées par les CCI, les ordres professionnels ou l'Administration.

Chaque membre de la parité, administrative comme professionnelle, doit conserver à l'esprit que la CDI est avant tout un organe de prévention du contentieux, chargé dans la mesure du possible de concilier des positions divergentes. A ce titre, l'objectif est de parvenir à une solution mesurée, débouchant sur un avis rendu en commun, l'article 1651 du CGI donnant voix prépondérante au président en cas de partage.

La notion essentielle qui me paraît caractériser cet organisme est celle « d'équilibre ». Equilibre d'autant plus accentué depuis l'évolution introduite par les dispositions de la loi Aicardi du 8 juillet 1987, dont l'objectif principal, pour le fonctionnement des CDI, a été de rééquilibrer les droits du contribuable à l'égard de ceux dont disposait l'Administration.

Rappel : les aménagements principaux de ce texte ont consisté à :

- allonger les délais de convocation des contribuables,
- renforcer la technicité de la CDI (présence d'un expert-comptable, faculté de substitution d'un membre),
- élargir la compétence de la CDI à la taxation d'office dans le cadre d'une ESFP,

- *modifier la dévolution des règles de preuve (désormais à la charge de l'Administration sauf exceptions prévues par l'art. L.192 du LPF, c.a.d. en cas de TO à l'issue d'un ESFP et lorsque la comptabilité présente de graves irrégularités).*

La Commission de Paris traite chaque année près de 20%⁶ des affaires examinées par les Commissions en France (alors que les contrôles fiscaux spécifiques à Paris n'atteignent pas 15%⁷ des vérifications opérées sur le territoire national). Cela représente donc un poids important, ce qui permet de considérer que tout ce qui concerne la CDI de Paris a une valeur significative au regard de l'institution elle-même.

C'est pourquoi l'objet de cette réunion « Un nouvel élan pour les CDI » intéresse, tout comme vous, la DSIP, et au delà, la DGI.

J'évoquerai avec vous trois thèmes qui me paraissent caractériser actuellement la relation administration fiscale et commission départementale :

- Un principe essentiel à respecter : l'indépendance de la CDI/DGI.
- Une préoccupation prioritaire : la satisfaction des besoins des usagers.
- Un objectif à atteindre : réduire les délais de traitement des dossiers.

I. Un principe à respecter : l'indépendance de la CDI

On entend parfois dire que la CDI serait acquise à l'Administration fiscale... C'est une opinion à combattre car elle ne correspond pas à la réalité.

Comment est garantie concrètement l'indépendance de la CDI à l'égard de la DGI ?

- L'indépendance de la CDI s'appuie en premier lieu sur les textes. Certes, la gestion en est confiée à la DGI, mais (art. 1651 du CGI) elle est présidée par un magistrat de l'ordre administratif, qui a voix prépondérante ; et (art. 348 I.2. Annexe III) le secrétariat agit « pour ordre et par délégation du président ».
- En second lieu, sur la pratique en séance. Chaque membre de la Commission peut poser les questions qu'il souhaite et s'exprimer librement pour convaincre ses collègues. Je n'ai pas connaissance sur ce plan de difficulté particulière.
- Au surplus, Paris se trouve dans une position spécifique originale. Dans une DSF traditionnelle, le secrétariat de la CDI est assuré par la Direction même du département. A Paris, la CDI est gérée par la DSIP,

⁶ 1998 : 18,6% ; 1999 : 19,3% ; 2000 : 18,2% ; 2001 : 18,8% ; 2002 : ? ND au niveau national.

⁷ 2000 : 14,1% ; 2001 : 13,8% ; 2002 : 13,5%

qui joue le rôle d'un prestataire de services pour l'ensemble des Directions (5 territoriales + 6 spécialisées) susceptibles d'œuvrer sur le ressort territorial de la commune.

Donc un personnel (actuellement composé de 17 personnes) totalement autonome par rapport aux Directions de contrôle même si, c'est l'évidence, des liens naturels existent. L'installation de la CDI est à Paris, dans un immeuble différent de celui de la DSF qui la gère : Saint Sulpice. On peut d'ailleurs comparer cette situation avec celle de certaines CDI qui tiennent leurs séances au tribunal administratif.

En définitive, nous fournissons un cadre (agents + locaux) à l'institution (comme prévu par les textes), mais nous ne sommes pas dépendants d'éventuels résultats à attendre sur le plan du contrôle fiscal, comme on pourrait (à tort bien sûr) le penser pour une DSF territoriale qui gère également son propre contrôle et se trouve directement intéressée par le dossier examiné en Commission.

S'il en faut une, la meilleure preuve de cette indépendance reste, à mon sens, l'examen des éléments chiffrés relatifs au sens des décisions de la CDI (les chiffres constituent une réalité tangible sur laquelle on peut s'appuyer).

Ainsi, en moyenne⁸ selon les années, un contribuable obtient gain de cause en Commission :

✓ Au plan national : pour la totalité de sa demande, dans 9% des cas ; partiellement dans 31% des cas ; soit un total de révision des redressements pour 40% des affaires traitées.

✓ A Paris, les chiffres sont assez proches : 6% pour l'abandon et 32% pour l'abandon partiel ; soit un total moyen de 38%.

En résumé, dans près de 40% des litiges, on peut en conclure que le contribuable a été bien inspiré de recourir à la CDI puisqu'il a obtenu satisfaction au moins en partie. J'ajoute que le succès remporté par les CDI est relevé par le Conseil des Impôts dans son dernier rapport 2002, lequel précise que l'Administration suit l'avis des Commissions dans 95% des cas.

II. Une préoccupation prioritaire : la satisfaction des besoins de l'usagers

Avec l'entrée dans le XXIème siècle, la DGI s'est engagée dans le cadre de contrats pluriannuels (d'objectifs et de moyens pour la période 2000-2002, de performance pour celle 2003-2005). En s'appuyant sur ses

⁸	1997	1998	1999	2000	2001	2002
National	9,6 + 34,8	8,6 + 32,3	8,4 + 30,8	9,5 + 29,9	10,7 + 28,8	ND
Paris	5,3 + 36,1	5,5 + 34,3	6,1 + 31,9	6,8 + 30,5	6,7 + 32,2	6,1 + 29,6

valeurs professionnelles, déontologiques et citoyennes, elle entend devenir une administration de service de référence, par une organisation centrée sur les usagers, par des comportements destinés à établir de nouvelles relations, et développer ainsi une véritable culture de qualité au service de la collectivité.

Les usagers, ce sont bien entendu les contribuables. Les textes concernant la CDI canalisent très précisément les obligations à respecter.

Dans ce cadre, nous cherchons à progresser dans l'accomplissement de notre mission. Ainsi, nous avons mis en place fin 2002 un document que nous joignons systématiquement aux convocations adressées à chaque contribuable. Il s'agit d'un feuillet recto-verso expliquant succinctement le fonctionnement de la CDI et donnant des recommandations sur la manière d'aborder la séance. Le but est de faciliter la démarche du contribuable isolé (sans conseil) qui se sentirait impressionné dans un cadre inconnu.

De la même manière, comme vous l'avez constaté, nous mentionnons depuis le 1er septembre le nom des membres commissaires sur des cavaliers en séance. Cette levée de l'anonymat est destinée à rendre plus humaine une comparution qui peut impressionner certains usagers.

Pour la CDI, les usagers, ce sont également les membres qui la composent. Et de ce point de vue, nous sommes à l'écoute de vos préoccupations, afin d'essayer de satisfaire vos souhaits.

Dans ce cadre, l'initiative de la CCI de Paris et de l'ordre régional des experts comptables qui, au travers d'un questionnaire, ont cherché à faire émerger des propositions d'évolution souhaitées par les membres des CDI, est particulièrement intéressante.

Vous avez fait plusieurs propositions pour faire évoluer la CDI (à cet égard, les interventions respectives des présidents VERMES et SPITZ sont instructives), c'est le signe de l'intérêt que vous portez à cette institution.

a) Certaines de ces demandes achevées et concrètes sont sans aucun doute réalisables, voire déjà réalisées.

Vos propositions réalisables

→ Je pense avant tout à celle qui consiste à connaître les suites données aux avis par les services vérificateurs (Propositions 8/9 et Q 13/14). C'est une restitution d'information que nous allons nous efforcer d'obtenir des Directions, et que nous vous répercuterons globalement⁹ avec les données chiffrées des bilans annuels. Je ne garantis pas que cela soit possible rétroactivement pour les résultats 2003¹⁰, mais je

⁹ Bien entendu, il ne s'agit pas de donner une information par dossier.

¹⁰ Selon les informations communiquées, ALPAGE ne peut restituer ce renseignement.

m'engage à instaurer cet indicateur à compter de 2004 (soit une restitution en 2005).

Nous devons encore y réfléchir mais il s'agira vraisemblablement d'un indicateur de décompte quantitatif d'affaires, permettant de dégager des pourcentages du type « Avis suivi par le service : en totalité, partiellement ou pas du tout ».

Quant à la mise en place d'un indicateur spécifique au suivi du contentieux, il faudra malheureusement patienter car nos structures et nos applications informatiques ne permettent pas des rapprochements de cette nature. Et il est difficile d'instaurer des indicateurs « manuels » lorsqu'on insiste par ailleurs sur des démarches de simplification...

➔ En ce qui concerne les transmissions de dossiers (rapport de l'Administration) :

Pour vous, membres commissaires, il est envisageable d'améliorer à terme ces transmissions par l'utilisation plus systématique des envois dématérialisés. Cela nécessite préalablement de modifier les modalités de transmissions de ces dossiers, notamment pour les rapports de saisine qui devraient être reçus de manière dématérialisée à la Commission pour être ensuite transmis de façon identique à chaque commissaire lorsque chacun d'eux sera équipé d'Internet.

Cela étant, un envoi comme actuellement (environ 20 jours avant la réunion) permet de joindre le cas échéant un mémoire produit par le contribuable, et évite ainsi de multiplier les envois.

Pour les contribuables (c'est votre Proposition 4), je ne vois pas d'inconvénient pour harmoniser le délai actuel de mise à disposition du dossier, qui est de 20 jours, avec celui du délai de convocation égal à 30 jours.

Cela dit, en pratique, il faut savoir qu'à Paris (mais c'est aussi vrai ailleurs, par exemple dans le 91 ou le 95), depuis décembre 1999, le secrétariat communique systématiquement le rapport de saisine avec la convocation du contribuable, qui est adressée environ deux mois avant la séance (pour prendre en compte les délais postaux de mise en instance).

Si vous ajoutez à ces deux mois le délai « moyen » de six mois dont bénéficie le contribuable entre sa demande de saisine et l'arrivée du dossier à la CDI, vous en conclurez qu'il dispose d'une durée largement suffisante pour préparer sa défense. D'autant que dans la quasi totalité des dossiers, les termes du litige n'ont absolument pas varié depuis la conclusion du contrôle sur place, et qu'ainsi le contribuable peut entreprendre dès cet instant la recherche de pièces justificatives.

➔ Autre proposition réalisable (la P 10) qui consiste à éviter les contradictions d'avis dans les affaires connexes.

Vous avez tout à fait raison sur ce point et le cas que vous citez en matière de rémunérations exagérées est significatif : il serait cohérent qu'une seule Commission soit saisie d'un litige strictement identique concernant d'une part l'IS, d'autre part l'impôt personnel du bénéficiaire.

Pour cela, il faudrait peut-être une adaptation réglementaire et non pas seulement une instruction administrative, comme vous le préconisez, car il s'agit de modifier la compétence territoriale de la CDI.

Mais attention, une modification de ce type pourrait présenter un inconvénient sur un plan pratique. Imaginez que la société versante soit imposée à Paris et que le bénéficiaire des versements soit domicilié à Nice (ce qui n'est pas un cas d'école). Faut-il obliger ce dernier à un coûteux déplacement devant la CDI de Paris pour plaider sa cause ? Ne serait-ce pas un frein à la défense de ses intérêts ?

Il s'agit donc d'une proposition empreinte de bon sens, pour laquelle il convient cependant de bien mesurer les conséquences, peut-être en prévoyant d'offrir au contribuable la faculté de choisir sa Commission. C'est un dispositif à voir avec le Service Juridique de la DGI.

➤ Votre proposition que l'on peut considérer comme déjà « réalisée », la n° 5 : celle qui consiste à disposer de davantage de temps pour examiner les affaires en séance.

Ce souhait (qui avait été également émis par certains présidents) a été largement pris en considération à la CDI de Paris.

Lorsque nous avons constaté en 1998-1999 une sévère augmentation du nombre de saisines, le secrétariat avait parallèlement augmenté l'ordre du jour des séances, afin d'absorber le flux, jusqu'à un chiffre moyen « d'affaires » (litiges en impôt et non « dossiers ») de 5,68. Depuis, ce chiffre a régulièrement diminué (5,32 en 2000 ; 5,28 en 2001 ; 5,13 en 2002) pour atteindre 4,75 au 31/10/2003, c'est à dire le taux le plus bas depuis près de dix ans¹¹.

En pratique, si l'on se réfère à la notion de « dossier », ce sont 4 dossiers, parfois 5, qui sont programmés au cours d'une séance. Lorsqu'on intègre le pourcentage de contribuables absents (entre 20 et 25% par an) où l'examen est forcément plus rapide, cela signifie qu'en moyenne ce sont plutôt 3 dossiers que la Commission étudie effectivement.

Dans ces conditions, sauf bien entendu, demande expresse en ce sens des présidents, je ne suis pas partisane de réduire davantage la

¹¹ Il faut remonter jusqu'en 1994 où on constate un taux de 4,70.

programmation quantitative. D'autant que les séances tardives (au-delà de 19h) demeurent relativement faibles. En tout cas, nous faisons le maximum en programmation pour éviter des débordements.

En outre, vous le verrez avec mon troisième thème, ce ne serait pas compatible avec l'un de nos objectifs majeurs.

Puisque nous sommes sur le sujet, je souhaite vous préciser également que je suis, pour ma part, opposée au souhait formulé Question 21 de l'enquête, où 70% des commissaires seraient favorables pour faciliter les reports de dossiers.

En effet, ce serait une porte ouverte aux conseils peu scrupuleux qui, toujours soucieux d'obtenir davantage de temps, font de la demande de report un mode de gestion courante. Le secrétariat y est confronté quotidiennement et il faut au contraire dissuader un tel comportement.

b) Vos autres demandes, j'ai déjà eu l'occasion de m'en entretenir avec le président VERNES lors d'un déjeuner le 8 septembre 2003, posent davantage de difficultés.

➤ Vous souhaitez une extension des compétences des CDI (Propositions 2 et 3; Q 15 à 19).

Vous n'ignorez pas que les attributions de la CDI sont fixées par la loi et toute extension relève du législateur ou suppose une évolution de la jurisprudence du Conseil d'Etat¹².

Les Commissions ont été créées en vue de recueillir le point de vue de professionnels indépendants, neutres, sur les aspects factuels et matériels concernant une activité professionnelle. L'exemple parfait est représenté par la reconstitution de recettes, où le professionnel va apporter sa connaissance concrète du domaine en cause, et critiquer ou approuver la méthode utilisée, fort de son expérience. Idem pour un litige où il convient d'analyser, sur un plan technique, des écritures comptables pour apprécier une incidence fiscale.

Le rôle des professionnels est donc d'offrir une expertise pratique, permettant si possible à la CDI de proposer une solution mesurée susceptible de prévenir un contentieux. Mais s'agissant d'une question juridique (Q 18), seul le juge peut donner son interprétation du droit.

Sur ce point, je ne peux que me référer à une récente réponse ministérielle faite à M. HENART¹³, selon laquelle une extension de compétence sur le droit porterait atteinte aux principes généraux du droit et à la séparation des pouvoirs.

¹² L'intervention de M. HAIM porte sur « les évolutions possibles des Commissions ».

¹³ J.O. Assemblée Nationale du 21/10/2002, page 3723 (question n° 2319 du 09/09/2002).

L'extension que vous souhaitez majoritairement sur les matières conduirait sans doute, à mon sens, dans nombre de situations, à examiner des points de droit. Sur un plan pratique la CDI se trouverait confrontée inévitablement à une augmentation des saisines, en devenant une sorte de premier degré de juridiction. Avons-nous, avez-vous les moyens humains pour absorber ce nouvel élan ? Il faut sérieusement s'interroger sur notre capacité à répondre à un éventuel accroissement du nombre de séances¹⁴.

Je pense en particulier aux « habitués » qui forment le noyau dur des commissaires largement sollicités. Pourraient-ils répondre à une multiplication des séances ?

Enfin, l'idée d'un avis « subsidiaire » (qui correspond à la proposition 2 ; Q 16), c'est à dire donner un avis sur les faits qui environnent une question de droit, m'apparaît quelque peu ambiguë. La distinction droit/fait est certes parfois malaisée, mais tout dépend en réalité de la nature même du désaccord soumis à la Commission. Lorsqu'il s'agit de qualifier des faits ou de les apprécier au regard de la loi fiscale, il est certain que la CDI ne peut se prononcer. Mais si le litige porte sur la matérialité ou l'appréciation de faits, elle doit émettre un avis, et les présidents le font, sauf s'ils considèrent que l'examen des faits est subordonné à l'analyse juridique du litige qui constitue un préalable.

En tout état de cause, il me semble très délicat (je parle sous le contrôle des magistrats présents) de vouloir réglementer en ce domaine, car la légalisation d'une pratique incertaine ne manquerait pas d'entraîner une confusion quant au rôle dévolu à la CDI. Effectuer systématiquement une analyse critique des faits sans émettre un avis sur la question de droit, n'est ce pas dériver vers un avis sur le droit ? La frontière est trop floue. Mieux vaut laisser chaque président agir au cas d'espèce, sans fixer de règles qui conduiraient peut-être à davantage d'interrogations qu'elles n'en résoudraient.

Cette réflexion m'engage seule. Il vous appartiendra de porter, si vous le souhaitez, devant le législateur vos propositions d'élargissement de compétence de la CDI.

➤ Vous demandez une lecture en séance et une communication de l'avis (Propositions 6 et 7 ; Q 22 et 23)

Je rappelle tout d'abord une évidence : le commissaire est forcément informé de la décision puisqu'elle résulte du délibéré auquel il a participé. Le secrétaire se borne à « habiller » la décision, en reprenant au mieux la motivation développée lors des débats, parfois même dictée par le président, qui veille bien entendu, lors du visa, à rectifier toute erreur ou omission éventuelle. Le risque d'erreur est donc minime.

¹⁴ La disponibilité de certains membres demeure un sujet réel.

A mon sens, il serait difficile, sans prendre le risque de trop allonger les débats, – et de retarder éventuellement le passage des affaires suivantes – d'envisager systématiquement une rédaction commune d'avis en séance. Je suis d'ailleurs sûre que lorsque l'affaire s'y prête, cette rédaction est arrêtée de concert.

En ce qui concerne la communication de l'avis, actuellement, le secrétariat peut répondre à une demande ponctuelle de votre part (c'est ce que prévoit la doctrine administrative). Mais compte tenu des moyens dont nous disposons, un envoi systématique des avis aux représentants des contribuables entraînerait une charge supplémentaire (environ 3000 documents composés d'un minimum de 2 feuillets, à mettre sous pli chaque année...) ¹⁵.

Dans le cadre du contrat triennal qui nous lie à la Direction du Budget, nous nous sommes engagés à limiter nos dépenses. Or, le budget de fonctionnement d'une Commission comme celle de Paris est très lourd. Si l'on prend en compte les charges de personnels et des locaux, on peut l'estimer à un montant global annuel de l'ordre de 1 070 000 € (soit environ 7 millions de F) ¹⁶.

Il ne serait pas sain d'augmenter nos frais d'envoi sans qu'une réelle valeur ajoutée soit obtenue. Une transmission ponctuelle des avis reste possible et, pour plus de souplesse, elle pourrait être réalisée par Internet pour les membres de la Commission disposant de cet outil.

Sur ce sujet, il ne faut pas écarter, je le rappelle, les difficultés réelles qui se posent : comment éviter les erreurs (au niveau de l'envoi, de la réception) pour respecter la confidentialité ? Comment éviter d'éventuelles analyses comparatives d'avis ¹⁷, qui je le rappelle, n'ont pas de valeur jurisprudentielle ? A quel moment transmettre, alors que le secrétariat n'a pas connaissance de la date de notification par le service du document, au contribuable ?

Il y a manifestement une réflexion à mener ensemble avant de s'engager plus systématiquement dans cette direction.

III. Un objectif à atteindre : réduire les délais de traitement des dossiers

➤ Parmi les idées force du contrat de performance que j'évoquais il y a quelques instants, figure pour tous services l'objectif d'améliorer les gains de productivité, toujours dans l'optique de réduire les coûts.

¹⁵ Environ 1000 avis/an aux 3 membres professionnels.

¹⁶ Chiffrage de l'évaluation :

a) Personnel (coût brut annuel moyen en €) : total = 833 000
 présidents : 207 séances x 130 = 27 000 ; cadre A+ : 69 000 ; cadre A : 57 000 x 9 = 513 000 ;
 cadre B : 38 000 x 2 = 76 000 ; cadre C : 35 000 x 5 = 175 000
 b) Locaux (coût annuel de la « location » en €) : 450 €/ m² x 456 m² = 205 000
 c) Mobilier, fournitures, divers : 5 000 €

¹⁷ On a évoqué dans le passé la constitution de recueils d'avis.

Comme toute grande entité, nous avons de multiples indicateurs et nous déterminons, dans nos bilans annuels d'activité, le délai moyen de traitement d'un dossier, à partir de l'instant où il est enregistré au secrétariat et celui où il le quitte à destination du service vérificateur pour établissement de l'imposition. Ce délai ne comprend donc pas celui propre au service correspondant à la transmission après demande du contribuable et notification de l'avis après réception.

Depuis 1997, où nous tenons cette statistique, ce délai est progressivement passé de près de 11 mois à 6 mois en 2002. Pour 2003, au vu des éléments mensuels dont nous disposons, on peut penser qu'il devrait encore baisser autour de 5,5 mois, voire moins.

5 mois de gagnés en 6 ans, c'est, vous en conviendrez, un réel effort d'autant que ce gain a été obtenu dans un cadre de diminution de moyens (4 agents/année sur la période).

Notre plus grande satisfaction, de ce point de vue, est d'entendre dire par les conseils sollicités par leurs clients afin de gagner des délais en terme de trésorerie : « ce n'est plus intéressant de saisir la Commission... ».

Bien entendu, il ne serait pas raisonnable de penser aller beaucoup plus loin, car il existe forcément une limite infranchissable. Il faut compter avec la réception du dossier, son enregistrement, son analyse, la programmation en séance, les délais de convocation, la rédaction de l'avis, la signature du président, la disponibilité du secrétaire de séance qui, pour des raisons évidentes, reste le seul à pouvoir suivre les affaires dont il a été chargé.

Nous avons atteint un stade où nous fonctionnons pratiquement à flux tendus. Notre objectif demeure de poursuivre dans cette voie et d'accélérer encore les phases qui peuvent l'être (le temps postérieur à la séance), pour faire en sorte d'informer le plus rapidement possible l'utilisateur du sens favorable ou non de la décision rendue.

➤ Un autre moyen de diminuer les délais est d'éliminer de l'ordre du jour des séances les affaires d'incompétence.

En l'état actuel de la jurisprudence, l'Administration n'est pas tenue de soumettre un désaccord à la CDI si elle estime qu'il ne relève pas de sa compétence.

Nous mesurons régulièrement le pourcentage de décisions pour lesquelles vous avez reconnu votre incompétence sur tous les points en litige, soit en définitive les dossiers que le service vérificateur pouvait éviter de transmettre. Si l'on exclut 1999 (taux de 9%), cet indicateur reste élevé : près de 20% avant 1999, proche de 15% depuis 2000¹⁸.

¹⁸ cf. chiffres dans le document « Données statistiques ».

Pour 2003, il atteint actuellement 11,3% ; c'est donc un net progrès. Nous avons cependant réalisé une étude détaillée portant sur les avis émis pour les années 2000 à 2002, afin de déterminer des marges de progression, d'insister sur les domaines techniques susceptibles d'amélioration pour guider la réflexion des Directions.

Les résultats de cette enquête ont été récemment restitués aux Directions et nous en attendons une prise de conscience salutaire, qui permettrait une sélection plus rigoureuse des affaires transmises à la CDI, l'objectif affiché étant de parvenir à un taux de 5%.

Dans notre esprit, il s'agit principalement d'éliminer toutes les demandes que l'on peut qualifier de dilatoires (matières exclues et désaccords sur la procédure).

Conclusion

Toutes les voies de progression que j'ai évoquées (suppression des saisines à caractère dilatoire, raccourcissement des délais, explication simple sur les conditions de fonctionnement de la CDI) devraient conduire nos usagers à se présenter réellement en séance. Une de mes préoccupations reste le taux élevé d'absence des contribuables (selon les années, entre 20 et 25% des affaires programmées¹⁹). Ce regret est réel puisque je suis personnellement très attachée à toute forme de dialogue avec les contribuables.

Je ne voudrais pas conclure mon propos sans remercier l'ensemble des professionnels pour leur participation bénévole (et de qualité) aux CDI.

Cette institution ne peut fonctionner et vivre en l'état que parce que des professionnels acceptent de consacrer une partie de leur temps pour réfléchir aux problèmes rencontrés par d'autres professionnels à l'occasion de contrôles fiscaux.

Soyez assurés, même si vous avez parfois le sentiment du contraire, que l'un de nos objectifs reste de satisfaire au mieux vos souhaits dans le cadre d'un service qui est rendu au public.

Je remercie les autorités de la CCIP pour leur invitation, qui m'a permis d'écouter vos suggestions et d'exposer mon point de vue en tant que responsable de l'organisation de la CDI de Paris sur un organisme qui, sans faire grand bruit, joue un rôle essentiel pour tenter de concilier des intérêts divergents, dans un contexte que je souhaite le plus possible apaisé.

¹⁹ cf. la fiche d'information jointe.

7. SYNTHÈSE DES TRAVAUX ET PERSPECTIVES D'AVENIR

par Pierre-François RACINE, Président de la Cour administrative d'appel de Paris

Je voudrais remercier la Chambre de Commerce de m'avoir invité à me livrer à cet exercice de trapèze qu'est la synthèse d'un débat aussi riche, que je dois aborder avec la modestie particulière de quelqu'un qui ne préside pas de CDI. Je réponds tout de suite à votre question, il faut d'urgence modifier la loi pour permettre aux membres du Conseil d'Etat de présider une CDI. En 1986, lorsque avec mon ami Alain Cadiou, je rédigeais le rapport Aicardi, j'avais glissé, en espérant qu'elle passerait inaperçue, une proposition tendant à confier que la présidence de la CDI de Paris à un Maître des requêtes au Conseil d'Etat... C'était sans doute trop transparent ! Le législateur n'a pas retenu cette suggestion là, mais il n'est pas trop tard pour réparer cette erreur.

Je vais donc parler avec une certaine prudence puisqu'il me manque l'expérience de terrain que vous avez tous.

Initialement, quand j'avais commencé à réfléchir à ce vaste sujet, je me proposais de recourir au binôme bien connu réconfortant - déconcertant.

Il est en effet réconfortant de parler de CDI, voilà un sujet qui fait l'unanimité, les représentants des contribuables sont heureux d'y être, ont le sentiment d'être utiles, beaucoup d'entre vous y siègent d'ailleurs très longtemps (comme en témoigne le sondage réalisé ; les experts-comptables se félicitent d'y être – bénévolement- et les magistrats fiscalistes de Paris ont tous vocation à être un jour président de CDI , beaucoup d'ailleurs le sont effectivement.

Mais, déconcertant parce que depuis un bon nombre d'années, peut-être dès 1986, en tout cas depuis les années 1990, on constate une insatisfaction tenant à la limitation du rôle des CDI.

J'ai renoncé à broder, outre mesure, sur ce binôme et, en guise de boutade, mais sérieuse, je dirai qu'il faut rebaptiser ou débaptiser la CDI, nous verrons à la fin comment et pourquoi. Mais en tout cas, il est clair qu'elle est mal nommée : on devrait l'appeler « Commission départementale compétente sur les aspects non juridiques de certaines matières relevant des impôts directs et taxes sur le chiffre d'affaires ». C'est probablement plus court que ce qu'il faudrait arriver à dire pour être précis. Elle est donc mal baptisée et il va falloir la rebaptiser.

Mais avant d'en venir au cœur du propos, il faut commencer par ce qui est plus modeste, et avant de voir comment on peut s'affranchir du dilemme question de droit –question de fait et de la limitation *ratione-materiae*, on ne peut pas se dispenser de déterminer quelles sont les améliorations pratiques que l'on peut apporter au fonctionnement de la CDI.

1) a) la première qui me vient à l'esprit est la connexité des cas : société-dirigeant. Il est clair qu'il faut modifier le texte avec grand soin car on ne peut pas improviser. Faut-il laisser au contribuable, personne physique, la faculté de

choisir que son cas soit examiné là où sera examiné le cas de la société ? Faut-il que la loi prévoie un ordre de priorité ? Personnellement, je penche plutôt pour la seconde solution afin d'éviter les stratégies consistant à choisir une commission plutôt qu'une autre. Mais il est clair qu'il faut une intervention du législateur.

b) Deuxième point : le délai accordé au contribuable, pour prendre connaissance du rapport, qui ne coïncide pas avec le délai de convocation. Je crois que tout le monde est d'accord pour qu'il passe de 20 jours à 30 jours. C'est l'affaire d'une modification de texte purement réglementaire qui ne devrait pas soulever de difficulté.

c) J'ai été plus surpris, mais sans doute parce que je n'ai pas l'expérience de terrain, d'entendre dire que dans 20 à 25% des cas le contribuable n'est pas là. C'est un vrai problème. De même qu'il est absurde de convoquer des personnes pour leur faire dire « nous sommes incompetents », il n'est pas tolérable non plus de les faire se réunir pour constater que le contribuable n'est pas là. Il faut absolument réagir contre ce genre de choses. Faut-il faire un effort de pédagogie, il existe déjà mais est-il suffisant ? S'il n'est pas suffisant il faudra agir car on ne peut pas laisser des CDI fonctionner avec un taux d'absence des contribuables atteignant 25%.

d) Des suggestions ont été émises sur la rédaction de l'avis : comment faut-il le rédiger ? Est-ce qu'il faut que ce soit fait en séance, collégalement ? On ne va pas ici dire aux présidents de CDI comment il faut qu'ils organisent leur commission, c'est typiquement une responsabilité qu'il faut laisser au président de commission et si je ne pense pas qu'il faille imposer la rédaction de l'avis en séance, je ne vois pas non plus de raison de l'interdire.

e) J'ai un peu plus d'hésitation sur la communication de l'avis aux membres, non pas pour le motif qui a été évoqué par Victor Haïm et tiré de la loi de 1978, puisque j'ai quelques difficultés à concevoir que l'on puisse opposer cette loi à quelqu'un qui a participé à l'élaboration du document dont la communication est en jeu. En revanche, je suis plus sensible à l'aspect relatif au secret professionnel : les magistrats sont soumis au secret professionnel, les représentants de l'administration et l'expert-comptable le sont également.

Comme je l'ignore, vous allez tout de suite me dire si les représentants des contribuables sont astreints au secret professionnel. Si c'est oui, il n'y a pas d'obstacle à la communication de l'avis. Pourquoi d'ailleurs ne pas aller jusqu'à communiquer les motifs sur demande, tout en reconnaissant que cela crée des problèmes matériels importants.

f) La communication des suites réservées à l'avis par l'administration ne devrait pas faire de problème. Madame PECHA a dit qu'en 2005 on disposerait de statistiques globales pour 2004. Je peux comprendre que ce soit frustrant pour une affaire déterminée de ne pas savoir si l'administration a suivi ou n'a pas suivi et on ne voit pas pourquoi, sinon pour des raisons matérielles, mais peut être surmontables, les commissaires ne pourraient pas connaître, à bref délai, la réaction de l'administration face à un avis.

2) J'en viens maintenant au cœur du sujet : les questions de compétences.

Avant de parler de la compétence *ratione materiae*, c'est à dire faut-il étendre la compétence de la Commission à d'autres matières que celles pour lesquelles elle est déjà compétente, il faut aborder la difficulté soulevée par la démarcation question de droit - question de fait.

Je vous rassure tout de suite, je n'ai pas de solution miracle, ce n'est pas ce soir en 5 minutes que l'on va vous dire où passe cette ligne. Ce n'est pas possible. Il n'y a pas de solution satisfaisante à ce problème et il n'y en a d'autant moins que le Conseil d'Etat étant devenu un juge de Cassation, fait varier la limite entre fait et droit comme cela l'arrange selon qu'il veut annuler un arrêt de Cour ou non. Cela rend les choses encore plus imprévisibles, y compris pour nous, juges du fond. Ce n'est pas de ce côté là qu'il faut chercher la solution.

Il y a une vieille règle épistémologique qui dit que quand on ne trouve pas la solution d'un problème, c'est que l'on ne l'a pas posé dans les bons termes. Je crois que l'on n'arrivera à rien, (d'ailleurs on n'est arrivé à rien depuis 10 ans que l'on en parle), si on veut continuer à poser le problème en terme « droit – fait » et à les opposer. D'autant qu'il existe des obstacles théoriques pertinents qui s'opposent à ce que l'on dise ou écrive que la Commission est désormais compétente pour toutes les questions de droit, ne serait-ce que l'impossibilité pour l'administration de renoncer au bénéfice de la loi fiscale.

Je pense que l'on peut se doter d'un « fil rouge » pour une recherche de solution permettant d'éliminer les frustrations en se disant que la CDI est d'abord une instance où l'on doit essayer de rapprocher les points de vue et contrairement à ce qui a été dit autour de la table, je pense que le mot « conciliation » ici peut être employé avec son un sens de rapprochement des points de vues dans les limites que l'exercice tolère.

Je suis à peu près sûr que si l'on disait que la Commission doit se prononcer sur tous les éléments de nature à favoriser la conciliation sans même préciser qu'il s'agit des éléments de fait, on éliminerait du débat les vraies questions de droit, car je ne vois pas une CDI se prononçant utilement, par exemple, sur la question de savoir si la taxe professionnelle doit être incluse dans le coût de revient des stocks ; question bien évidemment juridique, comptable d'ailleurs, juridique ensuite. Je ne vois pas ce qu'une CDI pourrait faire d'utile à cet égard parce que la réponse est blanc ou noir et il n'y a pas de conciliation possible. Donc, si on dit que la compétence de la Commission comprend tous les éléments, quelles qu'en soient la qualification et la nature, permettant de rapprocher les points de vues, on élimine les vraies questions de droit. Je serais assez partisan pour ma part, de faire confiance à la fois à la capacité juridique et au bon sens des présidents et des commissaires pour savoir à quel moment on va dérapier. Une bonne application du droit, c'est bien souvent une affaire d'instinct.

Je crois que c'est dans cette voie là qu'il faut chercher une solution, je ne dis pas que l'on va trouver, mais en tout cas on le risque ! Il faut se détourner de l'opposition droit et fait parce que c'est une aporie qui n'a pas de solution.

Je propose ce « fil rouge » qui est de dire que la compétence de la Commission s'étend à tous les éléments, sans dire lesquels, permettant d'opérer une conciliation. Il y aura bien sûr des limites parce que l'administration ne peut pas renoncer au bénéfice de la loi fiscale, mais cela s'applique surtout aux vraies questions de droit.

Il faut aussi, pour prendre un peu de recul, rester dans la logique de ce qui était la loi Aicardi en 1986. Lorsque l'on a déconnecté le rôle de la CDI de la charge de la preuve, c'était pour mettre fin à ce que l'on considérait à tort ou à raison comme une perversion : des saisines de la commission ayant pour seul objet de faire varier la charge de la preuve. Quel est en définitive le sens de la jurisprudence du Conseil d'Etat sur la commission : la CDI est une « bulle » qu'il faut préserver de toute incidence contentieuse excessive, la CDI n'est pas là pour donner un point décisif à une partie contre une autre, elle est là pour favoriser un règlement amiable, c'est pour cela qu'il ne faut pas trouver ou chercher la solution au problème en essayant d'inventer une frontière improbable entre le droit et le fait. J'ai essayé auparavant en tentant de distinguer qualification des faits, application inexacte de la règle de droit et interprétation de la règle de droit, j'y ai rapidement renoncé mais si quelqu'un y arrive je lui laisse volontiers mon rôle.

3 - C'est au bénéfice de cette réflexion que je viens de faire que je voudrais dire quelques mots sur la compétence *ratione materiae* parce que sur ce point là aussi s'expriment des frustrations face au rôle de la Commission.

Quel est le fil rouge ? :

Il faut désencombrer les tribunaux. Vous allez me dire : c'est le point de vue égoïste du juge qui voudrait que l'on allège sa tâche. C'est vrai mais il n'est pas du seul intérêt des juges que les tribunaux soient moins encombrés, cela veut dire aussi que les litiges s'arrêtent plus tôt ce qui est une économie de temps et d'argent pour tout le monde. Quels sont les litiges dans lesquels les tribunaux sont encombrés au delà de ce qui est raisonnable et pour lesquels on pourrait donc imaginer que la Commission puisse intervenir ?

a) premier domaine qui me vient à l'esprit : les entreprises nouvelles. Je dois dire que j'ai quelques difficultés à comprendre ce qui reste à dire en droit, après avoir vérifié si les salariés sont les mêmes dans l'activité ancienne ou nouvelle, si les clients sont les mêmes, si les fournisseurs sont les mêmes : pas grand chose. Je sais que sur ce point là, il n'y a pas d'unanimité parmi mes collègues mais vous m'avez demandé de faire une synthèse libre ; je le fais donc, persuadé que c'est un domaine dans lequel on pourrait donner une pleine compétence à la commission tant le fait l'emporte sur le droit. Or le fait se prête à la conciliation, pas le droit.

b) Je suis très sceptique sur le crédit d'impôt recherche. Soyons raisonnable : on ne va pas résoudre des problèmes de physique nucléaire au sein de la CDI. L'administration fiscale est d'ailleurs souvent conduite, avec la bénédiction de la loi à recourir à des experts d'une autre administration.

c) Sur le montant des déficits, je dirais oui, et ce d'autant que le législateur est sur le point de supprimer la distinction entre amortissements réputés différés reportables et déficits ordinaires reportables sur cinq ans seulement. Cela ouvre la voie à ce que la compétence de la CDI puisse connaître du montant des déficits sans s'exposer à des difficultés excessives.

d) La question qui se pose en matière de TVA me rend extrêmement perplexe. La commission n'est pas compétente pour les questions de déduction de TVA. Certains d'entre vous, sont peut être amenés à enseigner la TVA à des étudiants, je le fais aussi. J'arrive à peu près, non sans difficulté, à expliquer quel est le champ d'application de la TVA, mais j'ai les pires difficultés à expliquer de manière claire où commence le droit à déduction et où il s'arrête. J'ai peur que si on étend la compétence de la Commission aux questions de TVA déductible, on la fourvoie dans des questions épouvantablement compliquées où même la Cour de justice des communautés européennes a du mal à faire la lumière toute déférence gardée.

e) Revenus fonciers : pourquoi pas ? Il existe sans doute d'autres sujets pour lesquels on pourrait étendre la compétence de la Commission.

La composition de la Commission devra être revue en fonction des compétences nouvelles qu'on lui donne, je parle des compétences *ratione materiae*.

4) Reste un point sur lequel je voudrais insister, avant de revenir à la terminologie, ce sont les questions de méthode. Comment fait-on pour changer les choses ? Vous m'avez demandé : faut-il que le législateur intervienne ? Il y a des points sur lesquels il faut que le législateur intervienne, mais on est aujourd'hui à l'époque de l'expérimentation, de la dérogation, la Cour de Paris a d'ailleurs eu récemment l'occasion de le dire à propos de la filière d'accès des lycéens « ZEP » à Sciences-Po. Tout est possible à condition de préciser dans quel cadre on entend expérimenter ou déroger. Je serais résolument partisan d'une intervention du législateur autorisant une expérience d'élargissement de la compétence de la Commission pour 2 ou 3 ans avec examen en fin d'expérience et généralisation de l'expérience si elle réussit ou abandon si elle ne réussit pas : c'est une méthode souple qui permettrait de tester les choses avant de les généraliser et de supprimer le risque, par une généralisation hâtive, de noyer les CDI, risque qu'il ne faut pas négliger.

5) Enfin et je termine sur ce point, j'ai dit qu'il faut rebaptiser les CDI mais comment ? D'où vient le fait que seule la commission qui s'occupe des valeurs vénales et des évaluations s'appelle commission de conciliation et que la CDI ne s'appelle pas commission de conciliation ? Ma proposition est de rebaptiser la CDI en commission de conciliation des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires : cette nouvelle onction me paraissant d'autant plus nécessaire que l'on

voudrait s'abstraire de l'opposition entre droit et fait. Et c'est pourquoi je propose d'ajouter le mot de conciliation dans le titre de la Commission.

Excusez- moi d'avoir été sélectif, c'est le propre des synthèses mais je crois qu'il était nécessaire de concentrer la synthèse sur ce qui est vraiment essentiel c'est-à-dire les moyens de supprimer cette frustration pesante que l'on sent aujourd'hui chez les représentants des contribuables ainsi que chez les experts-comptables et qui naît d'une certaine limitation des compétences et de l'irritante et inféconde opposition entre le droit et le fait.
