ETUDE 625

La Commission départementale de conciliation

Par Manon SIERACZEK-ABITAN, Docteur en droit, Avocat à la Cour, Cabinet LANTOURNE, DURET, SIMON ASSOCIÉS

SOMMAIRE

Présentation 625-1

SECTION I
Une compétence strictement délimitée

Présentation 625-4
Sa compétence est limitée à certains impôts 625-6
Sa compétence est limitée aux litiges portant sur une insuffisance des prix ou des évaluations ayant servi de base aux impôts 625-8

SECTION II
La saisine de la Commission départementale de conciliation

Les conditions de saisine 625-10
La saisine de la commission est subordonnée à l'appréciation de l'administration fiscale 625-12

SECTION III
Les incidences de la saisine de la Commission départementale de conciliation

Au regard de la charge de la preuve 625-16
Au regard de la motivation des avis 625-20
Au regard des irrégularités 625-24
Conclusion 625-28

625 1 Présentation

La commission départementale de conciliation, profondément modifiée par la loi n° 87-505 du 8 juillet 1987, est un organe consultatif prévu à l'article L. 59 du LPF. Elle est compétente pour émettre un avis, dans le cadre de la procédure contradictoire, sur la valeur vénale des biens soumis à des droits proportionnels ou progressifs d'enregistrement ou à la taxe sur la publicité foncière, ou devant servir de base à l'impôt de solidarité sur la fortune.

Elle présente à certains égards des similitudes avec la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires.

En effet, au niveau de sa composition par exemple, celle-ci ne semble pas offrir de garanties particulières. Elle est composée d'un magistrat du siège désigné par arrêté du ministre de la justice qui assure les fonctions de président, du directeur des services fiscaux, de 3 fonctionnaires de la direction générale des impôts, d'un notaire et de 3 représentants des contribuables désignés par les chambres de commerce et d'industrie parmi les commerçants ou industriels éligibles au tribunal de commerce.

Par ailleurs, sa compétence est réduite puisque elle est limitée à certains impôts et aux litiges portant sur une insuffisance des prix ou des évaluations ayant servi de base aux impôts (voir 625-4 et s.).

Mais, à la différence de la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires, la commission départementale de conciliation propose davantage de garanties aux contribuables puisque sa saisine entraîne des effets non négligeables et, notamment, le contrôle du juge judiciaire sur les avis rendus (voir 625-10 et s.).

SECTION I

Une compétence strictement délimitée

625 4 Présentation

Le domaine de compétence de la commission départementale de conciliation est limité par l'article L. 59 B du LPF et ne porte que sur certains impôts et sur les litiges portant sur une insuffisance des prix ou des évaluations ayant servi de base aux impôts.

625 6 Sa compétence est limitée à certains impôts

Elle est compétente s'agissant des **droits d'enregistrement** et de la **taxe de publicité foncière** et peut être saisie pour tous les **actes constatant la transmission à titre onéreux** (ventes) ou à titre **gratuit** (successions, donations), des **partages**, des actes constatant des **apports en société** portant sur des immeubles, des meubles, des fonds de commerce, des bateaux ou des terrains.

Elle est également compétente pour la **détermination de l'assiette imposable** de l'**impôt de solidarité sur la fortune**. En revanche, elle demeure incompétente pour émettre un avis sur le caractère professionnel d'un bien au regard de cet impôt.

Certaines **matières** sont cependant **exclues** de la compétence de la commission départementale de conciliation. Il s'agit d'opérations soumises à un droit fixe d'enregistrement, d'opérations qui entrent dans le champ d'application de la TVA ou de dissimulations lorsque le comité de répression des abus de droit est compétent.

625 8 Sa compétence est limitée aux litiges portant sur une insuffisance des prix ou des évaluations ayant servi de base aux impôts

L'objet du désaccord entre l'administration fiscale et le contribuable peut porter sur l'insuffisance de prix ou l'évaluation ayant servi de base aux droits d'enregistrement, à la taxe de la publicité foncière dans les cas prévus par l'article 667-2 du CGI ou à l'impôt de solidarité sur la fortune.

Pour autant, la notion d'évaluation peut parfois donner lieu à des **difficultés d'interprétation**. En effet, il a été jugé que la réintégration des espèces retirées dans les 4 mois du décès d'un contribuable ne constitue pas une question d'évaluation de biens meubles taxables à l'actif successoral mais s'analyse seulement comme une omission. Il ne s'agit pas d'une insuffisance d'évaluation au sens de l'article L. 59 B du LPF (CA Paris, 26 sept. 2002, Consorts Brochet). La Cour de cassation a jugé que ce moyen n'est pas de nature à permettre l'admission du pourvoi (Cass. com., 23 juin 2004).

Or, on peut considérer que le litige porte en réalité non pas sur l'évaluation de biens meubles mais sur l'évaluation d'une omission de biens dont la valeur sert d'assiette aux droits d'enregistrement. Dans la mesure où les déclarants ont attesté que les deniers étaient compris dans la déclaration de succession, il ne peut s'agir que d'une contestation portant sur une évaluation conformément à l'article 667-2 du CGI.

En outre, lorsque la commission donne un avis sur l'insuffisance ou non de l'évaluation d'un immeuble successoral, elle procède à des comparaisons entre des immeubles dont la situation, la description et l'état d'entretien sont comparables. Les biens pris en considération ne doivent pas nécessairement être identiques, mais il doit s'agir de biens de même nature. D'une façon générale, la commission prend en considération les éléments de comparaison retenus par l'administration fiscale.

En revanche, certains litiges donnent lieu à peu de difficultés d'interprétation. La commission ne peut être saisie d'un litige relatif au régime préférentiel d'acquisition du bien et non à la valeur vénale de ce bien (Cass. com., 19 juin 2001, n° 98-17732, Sociétés Études ingénierie administrative). Il en est de même lorsque le redressement concerne uniquement des éléments de passif à prendre en compte ou non dans une déclaration de succession (Cass. com., 15 janv. 2002, n° 98-15.144). La commission départementale de conciliation est incompétente pour apprécier un redressement portant sur la déchéance du régime de l'article 1115 du CGI pour défaut de présentation du répertoire du marchand de biens dans la mesure où il n'y a pas de contestation sur la valeur du bien servant de base aux droits rappelés.

SECTION II

La saisine de la Commission départementale de conciliation

625 10 Les conditions de saisine

Lorsque l'administration fiscale constate que le prix ou l'évaluation ayant servi de base à l'ISF ou à une imposition progressive paraît inférieur à la valeur vénale des biens transmis, elle fait connaître au redevable la nature et le montant des redressements envisagés.

Dans l'hypothèse où le désaccord persiste, celui-ci peut être soumis à l'avis de la commission départementale de conciliation à l'initiative de l'administration ou à la demande du contribuable mais uniquement dans le cadre d'une **procédure de redressement contradictoire**.

La commission est dénuée de tous pouvoirs à l'égard des chefs de redressements acceptés par le contribuable.

Le contribuable dispose d'un **délai de 30 jours** pour saisir la commission départementale de conciliation à compter de la réception de la réponse aux observations au contribuable. Ce délai expire à la date d'envoi de la demande de la saisine.

Aucune forme particulière de saisine de la commission n'est prévue. Le contribuable peut saisir directement la commission par simple lettre adressée au secrétariat ou peut faire part de sa demande à l'administration fiscale.

Une fois que le contribuable a sollicité la saisine de la commission, c'est l'administration fiscale qui a proposé les rectifications qui établit un rapport dans lequel est mentionné l'étendue des points en litige, les arguments respectifs de chaque partie, tous les renseignements sur la valeur du bien considéré, ainsi que les termes de comparaison destinés à faire ressortir l'insuffisance de la valeur vénale.

Une fois le rapport établi, le secrétariat de la commission demande au contribuable de choisir un organe professionnel puis lui adresse une convocation indiquant qu'il dispose d'un délai de 30 jours avant la réunion de la commission pour prendre connaissance du rapport. Ce dernier est alors invité à faire parvenir des observations écrites avant la réunion de la commission en plusieurs exemplaires afin que chaque membre puisse prendre utilement connaissance du dossier.

Au cours de la séance, les contribuables peuvent se faire assister d'un conseil ou d'une personne dûment mandatée. Les observations orales auront bien évidemment davantage de portée si le contribuable est assisté d'un avocat fiscaliste. La procédure devant la commission départementale de conciliation est donc contradictoire.

Au cours de la séance, la commission départementale de conciliation dispose de divers moyens d'investigation. Elle peut en effet entendre toutes les personnes susceptibles de l'éclairer, se transporter sur les lieux et, si elle l'estime utile, entendre en séance tout fonctionnaire qui a pris part à la détermination de la base d'imposition qui fait l'objet du désaccord dont elle est saisie.

625 12 La saisine de la commission est subordonnée à l'appréciation de l'administration fiscale

Jusqu'en 1996, l'administration fiscale était tenue de donner suite à la demande d'un contribuable tendant à la saisine de la commission départementale de conciliation même si elle estimait que le litige était hors de sa compétence. Elle devait alors demander à la commission de se déclarer incompétente (Cass. com., 12 mars 1996, n° 552 D, DGI c/ Sté Euro garage). L'administration fiscale, partie à la procédure d'imposition, ne peut également se faire juge de la compétence des organismes dont la loi offre la saisine aux contribuables.

Or, récemment, la Cour de cassation a procédé à un revirement de sa jurisprudence. En effet, la saisine de la commission départementale de conciliation ne s'impose pas à l'administration fiscale lorsque la commission est incompétente pour donner un avis sur une question donnée (Cass. com., 18 févr. 2004, n° 01.02404, Époux Fillaud). L'administration n'est donc plus tenue de demander à la commission départementale de conciliation de se déclarer incompétente.

Mais cette solution conduit à méconnaître l'article 6-1 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales aux termes duquel :

« Toute personne a droit à ce que sa cause soit entendue équitablement, publiquement et dans un délai raisonnable, par un tribunal indépendant et impartial, établi par la loi, qui décidera soit des contestations sur ses droits et obligations de caractère civil, soit du bien-fondé de toute accusation en matière pénale dirigée contre elle (...) ».

Le droit à un procès équitable implique nécessairement le respect du principe d'égalité des armes. Ce principe consiste à reconnaître à toute partie la possibilité d'exposer sa cause dans des conditions qui ne peuvent la placer dans une situation désavantageuse par rapport à la partie adverse (C. EDH, 23 juin 1993, n° 02/1992/347/420, Ruiz Matéos c/ Espagne). Au demeurant, la Cour européenne a récemment rappelé que le principe d'égalité des armes est inhérent à la notion de procès équitable et doit être respecté par l'administration fiscale dans les instances entrant dans le champ conventionnel (C. EDH, 24 avr. 2003, n° 44962, Yvon c/ France).

La solution adoptée par la Cour de cassation aboutit à ce que le contribuable soit placé dans une situation désavantageuse par rapport à l'administration fiscale puisqu'il est finalement contraint à faire du contentieux pour faire contrôler par le juge le bien-fondé de l'appréciation de l'administration fiscale sur la compétence de la commission départementale de conciliation. Cette solution qui est contraire au principe d'égalité des armes, doit être remise en cause.

SECTION III

Les incidences de la saisine de la Commission départementale de conciliation

625 16 Au regard de la charge de la preuve

La commission départementale de conciliation rend un avis qui n'a aucune incidence sur la charge de la preuve depuis la loi du 8 juillet 1987. De plus, il s'agit d'un avis qui ne lie pas l'administration fiscale.

Mais, l'administration fiscale prescrit au service de tenir compte des observations formulées dans la mesure où elles sont de nature, au regard d'une éventuelle instance ultérieure, à mettre en cause le bien-fondé des impositions. En général, le service suit l'avis de la commission départementale.

625 20 Au regard de la motivation des avis

L'article R. 60-3 du LPF prévoit que l'avis rendu par la commission départementale de conciliation doit être motivé. Cette obligation de motivation n'est certainement pas formelle, eu égard au contrôle du juge judiciaire exercé sur le contenu des avis.

La Cour de cassation est particulièrement vigilante sur la motivation des avis de la commission départementale de conciliation. Elle a rappelé récemment que l'avis de la commission doit être motivé de manière à permettre aux parties de poursuivre utilement leur discussion devant le juge. Ainsi, la commission ne satisfait pas à son obligation de motivation lorsqu'elle se borne à mentionner le prix qu'elle estime devoir retenir sans indiquer les éléments ayant forgé son opinion (Cass. com., 13 nov. 2003, n° 01-16.712). Le juge ne peut se déterminer par des motifs impropres à caractériser la motivation de l'avis, mais doit se fonder sur des éléments pris en considération par la commission pour forger son opinion sur la valeur à retenir (Cass. com., 25 janv. 2005, n° 02-10453).

L'étendue de l'obligation de la motivation a également été précisée par l'administration fiscale : l'avis doit comporter l'énoncé des considérations qui en constituent le fondement et assurer l'information du redevable afin de lui permettre d'en contester le bien-fondé devant le juge de l'impôt (Instr. 5 juill. 2004, BOI 13 M-1-04).

La motivation doit permettre au contribuable de prendre connaissance et de vérifier la pertinence des considérations de fait ayant justifié le montant de l'impôt. Pour autant, il n'est pas nécessaire que l'avis justifie de manière exhaustive chacun des éléments constituant la motivation (Cass. com., 8 janv. 2003, n° 0016916).

En revanche, la motivation est considérée comme suffisante lorsque la commission fait référence à l'adresse du bien, au type de construction, à l'état d'entretien et à la situation locative du bien, ainsi qu'aux termes de comparaison portant sur 3 immeubles. Il suffit que l'avis fasse

référence aux termes de comparaison et aux caractéristiques propres de l'immeuble. Mais, la commission n'a pas à justifier sa position en portant même succinctement une appréciation propre sur l'adéquation des éléments de comparaison avec l'immeuble litigieux (Cass. com., 1er juill. 2003, n° 01-16577).

Mais, en tout état de cause, le défaut de motivation constitue une irrégularité qui a un effet absolu. Depuis 1997, l'obligation de motiver l'avis constitue une formalité substantielle dont l'omission entraîne l'annulation de l'avis de mise en recouvrement en application de l'article L. 80 CA du LPF et celle de la procédure d'imposition (Cass. com., 21 oct. 1997, n° 9517689 ; Cass. com., 13 nov. 2003, n° 01-16712).

625 24 Au regard des irrégularités

Dans certaines hypothèses, l'avis de la commission est irrégulier. Tel est le cas lorsque la commission n'a pas été régulièrement constituée, lorsque les règles de fonctionnement n'ont pas été respectées, lorsque la commission s'est prononcée sur point dont elle n'a pas été saisie.

En outre, certains vices de forme ou de procédure ont un effet relatif à plusieurs égards.

En effet, le refus de saisir ne constitue plus une irrégularité substantielle. Ainsi, après avoir jugé que le refus de saisir la commission est une irrégularité de caractère substantiel au sens de l'article L. 80 CA du LPF (Cass. com., 12 mars 1996, n° 94-17415, SCI Jacloret Les Bruyères), le juge judiciaire a procédé à un revirement de sa jurisprudence.

Dorénavant, le biffage de la mention informant le contribuable de la faculté de saisine ne constitue une irrégularité substantielle que si le litige relève de la compétence de la commission départementale (Cass. com., 2 juill. 1996, n° 94-17391, Nemazée ; Cass. com., 3 juin 1998, n° 96-16470, Roudaut ; Cass. com., 27 févr. 2001, n° 98-14735, Lambert).

Cette jurisprudence est constante. Une telle irrégularité ne constitue pas une atteinte aux droits de la défense du contribuable lorsque le litige ne porte pas sur l'insuffisance de prix ou d'évaluation (Cass. com., 14 janv. 2003, n° 00-14525, Société d'équipement foncier et immobilier Briarde).

En outre, le défaut de saisine de la commission départementale de conciliation sur un chef de redressement entrant dans le champ de sa compétence entraîne la nullité de la procédure d'imposition, mais uniquement à l'égard de ce seul chef de redressement. Il en est ainsi lorsque le vice de procédure retenu affecte l'évaluation d'un contrat d'assurance vie (Cass. com., 14 févr. 2004, n° 01-14884).

L'effet est relatif car l'irrégularité n'entache pas de nullité toute la procédure d'imposition.

Enfin, certaines irrégularités sont susceptibles d'être réparées. Tel est le cas en matière successorale puisque, à défaut de convoquer tous les héritiers débiteurs des droits de succession, la procédure est entachée d'irrégularité.

Mais, il a été jugé que cette irrégularité peut être réparée par une nouvelle réunion de la commission à laquelle tous les contribuables concernés sont convoqués (Cass. com., 4 déc. 2001, n° 2034, FS-D Dolbois).

625 28 Conclusion

En conclusion, on peut observer que la commission départementale de conciliation constitue pour le contribuable un contrepoids face aux pouvoirs de l'administration fiscale du fait du contrôle par le juge des avis rendus. En revanche, il serait souhaitable que la saisine de la commission ne soit plus subordonnée à l'appréciation de l'administration fiscale et ce, d'autant que la Convention européenne est largement invoquée en droit interne.