

**Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts**

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-CF-CMSS-20-40-20-12/09/2012

Date de publication : 12/09/2012

**CF - Commissions administratives des impôts - Fonctionnement de la
commission départementale des impôts directs et des taxes sur le
chiffre d'affaires - Tenue de la séance**

Positionnement du document dans le plan :

CF - Contrôle fiscal

Commissions administratives des impôts

Titre 2 : Commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires

Chapitre 4 : Fonctionnement

Section 2 : Tenue de la séance

Sommaire :

I. Tenue de la séance

A. Règles générales

B. Modalités particulières

C. Examen de l'affaire en séance

1. Exposé de l'affaire

2. Audition des contribuables

3. Audition des agents des Finances

4. Auditions diverses

5. Supplément d'information. Pluralité de séances

6. Délibération de la commission départementale des impôts

II. Motivation des avis ou décisions

A. Nature de la motivation

B. Portée de la motivation

1

La présente section est consacrée à l'étude des dispositions régissant la tenue de la séance de la commission et la motivation des avis.

I. Tenue de la séance

A. Règles générales

10

Les séances de la commission départementale ne sont pas publiques.

Conformément à l'[article 348-II-2 de l'annexe III au CGI](#), le président de la commission arrête sa composition pour chaque affaire. Il est seul maître de l'ordonnance des débats et décide, notamment, dans le respect des dispositions légales et réglementaires, les modalités de fonctionnement de la commission et de l'étude des affaires inscrites à l'ordre du jour.

Après examen de l'affaire en séance, ou, le cas échéant, nouvel examen consécutif à un supplément d'information, la commission délibère .

B. Modalités particulières

20

D'une manière générale, la commission se réunit en séance plénière. Mais le [paragraphe IV-1 de l'article 348 de l'annexe III](#) prévoit la possibilité de diviser la commission en sections.

Dans ce cas, la commission dont la composition est arrêtée par le président en fonction de la nature du dossier comprend, outre un magistrat du tribunal administratif, président, un représentant de l'Administration et deux représentants des contribuables.

Les sections connaissent des affaires qui leur sont renvoyées par le président de la commission.

Elles fonctionnent dans les mêmes conditions que la commission. En particulier, les dispositions générales de l'[article 1651 du CGI](#) prévoyant que l'un des représentants des contribuables est un expert-comptable sont applicables également lorsque la section délibère sur les matières visées aux [articles 1651 A et 1651 B du CGI](#).

C. Examen de l'affaire en séance

30

Afin de disposer des éléments d'information utile, la commission départementale des impôts, après avoir entendu un exposé de l'affaire par son secrétaire, recueille les observations du contribuable et, le cas échéant, des agents de l'administration qui ont participé à la préparation des impositions litigieuses.

1. Exposé de l'affaire

40

Au cours de la séance, le secrétaire, ou l'un des secrétaires adjoints, fait son rapport à la commission. Toutefois, cet exposé peut être fait par tout autre agent de l'administration (CE, arrêt du 16 mars 1959, req. n° 38433, RO, p. 380).

Le secrétaire fournit à la commission tous renseignements de nature à permettre aux commissaires de se prononcer en toute connaissance de cause et répond à leurs demandes d'explication.

Jugé qu'en demandant au contribuable, au demeurant avec l'accord du président, des précisions sur les conditions de fonctionnement de son entreprise au cours de la séance, le secrétaire n'excède pas les limites de sa mission, telles qu'elles sont définies par les textes (CE, arrêt du 21 juillet 1970, req. n°s 78463 et 78879, R.J, n° IV, p. 117).

50

Il est rappelé :

- qu'aux termes du 1er alinéa de l'article L113 du LPF, des dérogations à la règle du secret professionnel ont été accordées notamment au profit de diverses commissions ;
- que la dérogation instituée au profit de la commission départementale permet au service des impôts, en application de l'article L136 du LPF, de communiquer à ladite commission tous renseignements utiles pour lui permettre de se prononcer sur les désaccords qui lui sont soumis, y compris les éléments de comparaison extraits des déclarations d'autres contribuables (les modalités de communication de tels éléments sont développées ci-avant **DB 13 M 2522, n°s 6 et suiv.**) ;
- qu'en contrepartie, les membres non fonctionnaires de ladite commission sont eux-mêmes soumis, conformément au 2ème alinéa de l'article L113 du LPF, aux obligations du secret professionnel dans les termes des articles 226-13 du code pénal et 226-14 du code pénal. Ces obligations doivent leur être rappelées en début de séance ou lors d'un changement de représentant.

2. Audition des contribuables

60

Ainsi qu'il a été indiqué au **BOI-CF-CMSS-20-40-10, II. A**, le contribuable est invité trente jours au moins avant la réunion de la commission ou au moins dix jours avant si elle se réunit en application des articles 1503, 1510 et 1518 du CGI, à se faire entendre ou à faire parvenir ses observations écrites (LPF, art. R*60-1 ; CGI, ann. III, art. 348-III).

Sous réserve qu'il ait été dûment convoqué, le fait que le contribuable s'abstienne de présenter des observations ne rend pas la procédure irrégulière (CE, arrêt du 5 décembre 1973, req. n° 85347).

Le contribuable peut soumettre à la commission tous éléments d'appréciation en sa possession et faire état, notamment, de sa comptabilité : il appartient alors à la commission d'apprécier la valeur probante des éléments qui lui sont soumis.

70

S'agissant, plus particulièrement de la fixation des bénéfices forfaitaires agricoles, les représentants des agriculteurs peuvent, s'ils le désirent, présenter les comptes d'exploitation établis par leurs soins.

80

Mais aucune disposition légale ne prescrit à la commission d'examiner la comptabilité d'un contribuable ni à faire procéder à une contre-vérification (CE, arrêt du 13 juillet 1955, req. n° 18017, RO, p. 376). Il appartient au contribuable de présenter lui-même sa comptabilité, s'il le juge utile à la défense de ses intérêts (CE, arrêt du 25 mars 1987, n°s 48150 et 48151).

90

Par ailleurs, l'article R*60-2 du LPF autorise les contribuables à se faire assister par deux conseils de leur choix devant la commission.

Cette disposition doit être considérée comme autorisant également le maire de la commune, qui est obligatoirement convoqué devant la commission lorsque celle-ci est appelée à fixer le tarif des évaluations des propriétés non bâties de sa circonscription (CGI, art. 1510), à se faire assister par deux conseils de son choix (cf. BOI-CF-CMSS-20-40-10, II. A).

100

Enfin, le contribuable peut se faire représenter par un mandataire dûment habilité.

Les avocats ont qualité pour représenter leurs clients devant les administrations publiques sans avoir à justifier du mandat qu'ils sont réputés avoir reçu de ces derniers, dès lors qu'ils déclarent agir pour leur compte (arrêt du 5 juin 2002, 8ème et 3ème s.s., n° 227373 et avis 5 juin 2002, 8ème et 3ème s.s., n° 242862).

3. Audition des agents des Finances

110

L'article R60-2 A du LPF dispose qu'à la demande de l'un de ses membres, la commission peut, si elle l'estime utile, entendre en séance tout fonctionnaire ayant pris part à la détermination de la base d'imposition qui fait l'objet du désaccord dont elle est saisie ou, en cas d'absence ou de mutation, son successeur ou son remplaçant.

C'est ainsi que l'inspecteur principal ou divisionnaire pourra être entendu au même titre que l'agent directement concerné s'il a pris part à la détermination de la base d'imposition.

Lorsque la commission décide d'entendre un agent, sa décision, qui doit comporter l'indication de la date et de l'heure à laquelle l'audition doit avoir lieu, est transmise au directeur sous l'autorité duquel cet agent se trouve placé. Le directeur avise alors l'agent intéressé.

En cas d'absence ou de mutation, la commission est informée des motifs pour lesquels sa décision ne peut être exécutée. Elle est invitée soit à ajourner la date de l'audition, soit à entendre le remplaçant de l'agent convoqué, soit, en cas de mutation, à reporter son choix sur son successeur.

120

Il importe, pour la régularité de la procédure, que l'agent intéressé se borne à fournir les explications ou précisions qui lui sont demandées par le président ou les membres de la commission.

130

Au cas où tous les documents, dont l'agent des Finances peut être amené à faire état auprès de la commission pour étayer sa réponse aux questions qui lui ont été posées, n'auraient pas été tenus à la disposition du contribuable en cause au secrétariat pendant le délai légal de dix jours, il appartiendrait à la commission de prendre les mesures utiles - nouvelle audition du contribuable, supplément d'instruction ou tout autre moyen - pour que l'intéressé soit mis à même d'en prendre connaissance et, le cas échéant, de formuler des observations. Il en serait de même si, au cours de son audition, l'agent de l'administration invoquait de nouveaux arguments ou méthodes de calcul (CE, arrêt du 14 octobre 1970, req. n° 77231, RJ, n° IV, p. 126).

Remarque : arrêt rendu sous l'empire de l'ancien article 1651 bis du CGI. Actuellement le délai est de trente jours (LPF, R*60-1)

140

Le contribuable doit ainsi toujours être présent à cette audition, ou tout au moins avoir été invité à s'y rendre (CE, arrêt du 27 novembre 1963, req. n° 57573, RO, p. 449), afin de pouvoir exercer le droit de communication et de réponse que lui accorde expressément la loi.

150

Cependant, la circonstance que l'inspecteur qui a vérifié la situation fiscale du contribuable soit resté à la disposition de la commission après le départ du contribuable ou de ses représentants n'entache pas d'irrégularité l'avis émis par celle-ci dès lors que cet agent n'a pas été entendu hors de la présence des intéressés (CE, arrêt du 23 novembre 1966, req. n° 65260, RO, p. 271). De même, s'il apparaît que les explications données par l'agent aux membres de la commission ont comporté une inexactitude, cette erreur n'est pas de nature à vicier la procédure (CE, arrêt du 20 juin 1962, req. n° 55085, RO, p. 119).

160

À moins d'y être invité, l'agent des Finances ne doit, en aucun cas, intervenir dans la discussion qui peut s'engager entre la commission et le contribuable. Il ne peut, enfin, assister aux délibérations proprement dites .

4. Auditions diverses

170

En vue de la fixation des bénéfices agricoles forfaitaires (cf. BOI-CF-CMSS-20-10, I. A. 2. a), la commission recueille l'avis du directeur départemental de l'agriculture et de la forêt ou de son représentant (LPF, art. R*1-2).

5. Supplément d'information. Pluralité de séances

180

En principe, lorsqu'elle s'estime suffisamment informée par le premier examen de l'affaire auquel elle a procédé, la commission départementale des impôts prend sa décision ou émet son avis. Dans cette éventualité, elle n'est pas tenue d'ordonner le supplément d'instruction sollicité par le contribuable (CE, arrêt du 4 novembre 1969, req. n° 76082, RJ, 2ème partie, p. 119).

190

Mais aucune disposition légale n'interdit de compléter l'information en renvoyant le dossier à l'administration pour nouvel examen de l'affaire, si elle le juge utile ou si elle estime fondée la demande présentée dans ce sens par le redevable.

La procédure suivie devant la commission lorsqu'une deuxième présentation du litige a lieu après un supplément d'information est identique à la procédure suivie lors de la première présentation.

200

Ce principe appelle les précisions ci-après :

- Le résultat de la mesure, lorsqu'elle comporte une modification des propositions de l'Administration, doit être porté, à peine d'irrégularité de la procédure, à la connaissance du contribuable dix jours au moins avant la seconde réunion de la commission (CE, arrêt du 22 novembre 1965, req. n° 60493) ;

Remarque : arrêt rendu sous l'empire de l'ancien article 1651 bis du CGI. Actuellement le délai est de trente jours (LPF, art. R*60-1)

- Dans le cas où la commission ordonne une enquête administrative aux fins que lui soient précisés, pour l'instruction d'un litige consécutif à une vérification de comptabilité, les éléments de comparaison retenus par le service, l'enquête ainsi effectuée, et qui a eu pour objet la consultation, au siège de l'entreprise en cause, de certains documents comptables et statistiques ne constitue pas une nouvelle vérification des écritures comptables, au sens de l'article L51 du LPF), susceptible de vicier la procédure (CE, arrêt du 8 mai 1968, req. n° 71777, RJ, 2ème partie, p. 124).

210

Lorsque après avoir examiné l'affaire au cours d'une première séance, la commission n'a formulé son avis qu'au cours d'une séance ultérieure où la composition était différente, cet avis est dénué de valeur légale (CE, arrêt du 7 février 1958, req. n° 37263, RO p. 45).

220

Toutefois, la circonstance que cette composition est différente au cours des deux séances est sans effet sur la régularité de l'avis dès lors qu'il est constant que l'affaire a été entièrement reprise devant les membres de la commission qui ont rendu ledit avis (CE, arrêt du 3 décembre 1969, req. n° 76649, RJ, 2ème partie, p. 148).

6. Délibération de la commission départementale des impôts

230

La commission départementale des impôts délibère valablement en toutes matières à condition qu'il y ait au moins la moitié du nombre des membres appelés à siéger, y compris les membres prenant part aux débats au moyen d'une conférence téléphonique ou audiovisuelle, ou ont donné mandat, quelle que soit la formation (CGI, ann. III, art. 348-V et article 11 du décret n° 2006-672 du 8 juin 2006 relatif à la création, à la composition et au fonctionnement de commissions administratives à caractère consultatif).

240

Lorsque le quorum n'est pas atteint, la commission délibère valablement sans condition de quorum après une nouvelle convocation portant sur le même ordre du jour et spécifiant qu'aucun quorum ne sera exigé.

250

En cas de partage des voix, la voix du président de la commission est prépondérante (CGI, art. 1651).

260

La circonstance qu'un membre de la commission aurait quitté la salle de séance avant la fin de la délibération et n'a ainsi pas pu prendre part au vote, n'est pas de nature à entacher d'irrégularité la procédure dès lors que l'avis de ladite commission a été émis par un nombre suffisant de membres ayant tous participé aux débats (CE, arrêt du 13 mars 1967, req. n° 62397, RJ, 2ème partie, p. 77).

270

Sous réserve que soit respectée la condition précédente relative au quorum, aucune disposition n'exige que les représentants des contribuables et ceux de l'administration doivent y siéger en nombre égal (CE, arrêt du 10 mai 1967, req. n° 68595, RJ, 2ème partie, p. 107).

280

À cet égard, les représentants de l'administration disposent, dans les différentes formations de la commission chacun d'une voix délibérative. Afin de maintenir une certaine parité il pourra apparaître opportun, en cas d'absence d'un représentant des contribuables, que l'un des fonctionnaires ne participe pas à la décision. Bien entendu, cette solution est une règle de courtoisie qu'il conviendrait de ne pas suivre si cette situation était systématique et révélait une volonté de porter atteinte au fonctionnement normal de l'institution.

290

En outre, il importe de noter que les délibérations de la commission départementale n'étant pas publiques, la présence d'un fonctionnaire qui n'est ni membre ni secrétaire de cet organisme, en particulier, celle de l'agent qui a proposé les rehaussements examinés, comme d'une manière générale, de toute

personne étrangère à la commission, entraîne l'irrégularité de la procédure (CE, arrêts du 15 juillet 1960, req. n° 47720, RO, p. 142 et du 20 juin 1962, req. n° 55085, RO, p. 119).

Il convient, en conséquence, que l'agent qui est à l'origine du litige examiné et dont l'audition a été décidée par la commission se retire avant la délibération de celle-ci.

300

Le président dégage, à la fin des débats concernant chaque affaire, les motifs des conclusions qui ont été arrêtées et en fait prendre note par le secrétaire afin qu'ils puissent être reproduits dans la notification destinée au redevable .

310

Enfin, l'article 13 du [décret n° 2006-672 du 8 juin 2006](#) relatif à la création, à la composition et au fonctionnement de commissions administratives à caractère consultatif, prévoit que le membre d'une commission consultative qui a un intérêt personnel à l'affaire qui fait l'objet de la réunion ne doit pas prendre part à la délibération. Il doit donc ne pas assister à la séance ou se retirer lorsque l'affaire est évoquée (cf.[BOI-CF-CMSS-20-20-10, III. A.](#)).

II. Motivation des avis ou décisions

320

L'obligation de motiver ses avis ou décisions qui s'impose à la commission départementale des impôts ([LPF, art. R*60-3](#)) doit être analysée dans sa nature et quant à sa portée.

Le défaut de motivation, ou son insuffisance, entraîne l'irrégularité de l'avis ou de la décision et son inopposabilité au contribuable.

A. Nature de la motivation

330

L'obligation qui est faite à la commission départementale des impôts de motiver ses avis ne peut être comprise comme celle de fournir au contribuable un moyen de reconstituer mathématiquement les chiffres retenus mais comme celle de faire connaître la nature et le montant des divers rehaussements apportés au bénéfice déclaré et d'indiquer, pour chacun des dits rehaussements, l'ensemble des raisons qui ont emporté la conviction des commissaires, notamment en ce qui concerne les termes de comparaison utilisés, de sorte que l'intéressé soit en mesure de les discuter devant le juge de l'impôt.

340

Si aucune disposition n'oblige la commission à viser et analyser dans son avis les observations qui lui ont été présentées par le contribuable (CE, arrêts du 4 juin 1960, req. n° 46808, RO, p. 102 et du 18 décembre 1968, req. n° 74459, RJ, 2ème partie, p. 271), ce dernier doit être, notamment, informé :

- des motifs et procédés généraux sur lesquels elle s'est fondée pour rejeter une comptabilité et reconstituer le bénéfice ou le chiffre d'affaires retenu ;
- des éléments d'appréciation utilisés par cet organisme pour arrêter un forfait.

350

A ainsi été jugée insuffisante la motivation d'avis ou de décisions :

- se bornant à énumérer des rehaussements sans fournir la moindre justification (CE, arrêt du 3 juin 1964, req. n° 55006, RO, p. 108 et du 23 avril 1965, req. n° 64947, RO, p. 328) ;

- se référant purement et simplement, sans l'analyser, à un rapport de vérification qui n'a pas été communiqué au contribuable (CE, arrêt du 19 mars 1969, req. n°s 64119 et 72313, RJ, 2e partie, p. 41) ;

- faisant uniquement référence aux « conditions d'exploitation » de l'entreprise (CE, arrêt du 28 janvier 1966, req. n° 65418, RO, p. 43) ;

- se limitant à indiquer un pourcentage « préconisé » par l'inspecteur, alors d'ailleurs que celui-ci avait déclaré avoir fixé ce pourcentage par référence aux comptes d'exploitation d'entreprises similaires, sur l'identité et la nature desquelles aucune précision n'a été fournie (CE, arrêt du 9 juin 1971, req. n° 75856, RJ, n° IV, p. 88) ;

- se bornant, sans expliquer les raisons de son choix, à indiquer des taux d'amortissement d'immeubles ou d'installations, ou le montant des prélèvements en nature et des frais de voiture à réintégrer dans le bénéfice imposable (CE, arrêt du 10 avril 1974, req; n° 88037, RJ, n° IV, p. 45) ;

- se contentant, à propos de désaccords relatifs au montant des rémunérations allouées à des dirigeants de sociétés, de faire une appréciation globale des rémunérations de plusieurs dirigeants (CE, arrêts du 2 mai 1961, req. n° 45065, RO, p. 344 et du 17 mars 1976, req; n°s 91094 et 91847) ou, a fortiori, d'indiquer les chiffres auxquels il conviendrait de ramener lesdites rémunérations (CE, arrêt du 18 février 1976, req. n° 98297) ;

- se bornant à apprécier globalement les rémunérations versées par une société à deux de ses dirigeants, sans examiner, de façon distincte, la rémunération de chacun d'eux en fonction de son rôle personnel au sein de la société (CE, arrêt du 30 octobre 1981, n° 19037).

360

En revanche, ont été jugés suffisamment motivés les avis ou décisions :

- qui adoptent, après les avoir analysés, les motifs circonstanciés sur lesquels le service s'est fondé pour procéder à un rehaussement (CE, arrêt du 19 mars 1969, req. n°s 64119 et 72313 RJ, 2ème partie, p. 41 et du 21 juillet 1972, req. n° 72508, RJ, n° IV, p. 51) ;

- qui, en matière de rémunérations de dirigeants, se fondent sur l'importance de l'entreprise, de son chiffre d'affaires ou de ses bénéficiaires, ainsi que sur la compétence et les responsabilités des dirigeants en cause (CE, arrêts du 22 décembre 1969, req. n° 75612, et du 14 avril 1971, req. n°s 75687 et 75688, RJ, n° IV, p. 62) ;

- qui, pour écarter, comme dépourvue de valeur probante, une comptabilité et entériner le rehaussement de bénéfice brut proposé par l'administration, fait référence à un rapport détaillé de celle-ci, qui avait été communiqué au contribuable (CE, arrêt du 5 novembre 1971, req. n° 77471).

370

La commission n'est pas liée :

- par les avis qu'elle aurait émis précédemment sur la même question au sujet des bénéficiaires des années antérieures (CE, arrêt du 11 décembre 1957, req. n° 31876, RO, p. 479) ;

- ni par le détail de l'argumentation des parties, car elle a la faculté de se fonder sur des motifs non invoqués par celles-ci (CE, arrêt du 22 décembre 1967, req. n° 70027, RJ, 2ème partie, p. 258).

380

Enfin, la régularité de l'avis ou de la décision de la commission n'est pas altérée par la circonstance :

- qu'elle aurait mal apprécié les éléments d'information dont elle disposait (CE, arrêt du 11 décembre 1974, req. n° 90491) ;

- ou qu'elle aurait commis une erreur de raisonnement dans l'appréciation du bénéfice litigieux (CE, arrêt du 1er octobre 1975, req. n° 93194, RJ, n° IV, p. 59).

B. Portée de la motivation

390

L'appréciation de la commission doit demeurer dans le cadre juridique délimitant le litige. Ainsi, l'avis qu'elle rend sur le caractère exagéré des rémunérations versées par une société à l'un des associés, qualifié par l'administration de dirigeant est inopposable à ce dernier s'il est établi que l'intéressé exerçait en réalité les fonctions de représentant de commerce et qu'ainsi la commission s'est prononcée dans le cadre d'une situation juridique inexactement définie (CE, arrêt du 10 juillet 1974, req. n° 87905, RJ, n° IV, p. 94).

D'une façon générale, lorsque la commission se méprend sur l'objet même du désaccord, ou croit devoir émettre une opinion sur des impositions dont elle n'a pas été saisie, son intervention ne peut être considérée comme régulière (CE, arrêts du 15 juin 1949, req. n° 91632, RO, p. 192 et du 4 juin 1960, req. n° 46808, RO, p. 102).

400

Le principe de l'indépendance des procédures d'imposition entraîne l'inopposabilité à un associé de l'avis rendu en ce qui concerne sa société, lorsque celle-ci est passible de l'impôt sur les sociétés, dès lors que la commission n'a pas été saisie du différend concernant l'imposition personnelle de l'associé corrélative de celle de la société et que celui-ci n'a pas, bien entendu, accepté formellement ou tacitement, les rehaussements qui lui ont été notifiés en ce sens (CE, arrêts du 19 mars 1975, req. n° 91859, RJ-II, p. 44 et du 28 mai 1975, req. n° 92922 ; cf. aussi CF-CMSS-20-10).

410

Mais ce même principe ne fait pas obstacle à ce que l'administration retienne à l'égard du dirigeant des éléments d'appréciation ou termes de comparaison identiques à ceux qui ont été utilisés pour la société, dès lors qu'il n'est pas contesté que lesdits éléments ou termes ont été repris dans la procédure d'imposition conduite à l'encontre de l'intéressé et lui ont été communiqués afin qu'il soit en mesure d'en discuter le bien-fondé (CE, arrêt du 23 janvier 1974, req. n° 85592).

420

En revanche, le principe de l'indépendance des procédures d'imposition ne s'applique pas aux personnes morales non passibles de l'impôt sur les sociétés. En effet, la procédure de vérification des déclarations des sociétés visées à l'article 8 du CGI est, en vertu de l'article 60 du CGI, suivie directement entre l'Administration et lesdites sociétés. Aussi, lorsqu'une association en participation n'a pas opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux et que, par suite, ses associés sont personnellement soumis à l'impôt sur le revenu pour la part des bénéfices sociaux correspondant à leurs droits dans l'association, l'avis rendu à l'égard de cette dernière par la commission départementale est opposable à tous les associés en ce qui concerne l'impôt sur le revenu auquel ils sont personnellement assujettis (CE, arrêt du 20 février 1974, req; n° 83452, RJ, n° IV, p. 36).