

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-CF-CMSS-20-40-30-12/09/2012

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 - Conséquences de l'intervention de la commission

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 3 : Conséquence de l'intervention de la commission

Sommaire :

- I. Notification des avis et décisions et établissement d'un procès-verbal de séance
 - A. Notification des avis et décisions
 - B. Établissement d'un procès-verbal de séance
- II. Établissement de l'imposition suite à la notification de l'avis de la commission départementale
- III. Recours contre les avis ou décisions
 - A. Recours contre les décisions
 - B. Recours contre les avis
 - 1. Avis régulier
 - 2. Absence ou irrégularité de l'avis
 - a. Absence d'avis sur le désaccord
 - b. Irrégularité de l'avis
 - c. Conséquences de l'absence ou de l'irrégularité de l'avis
- IV. Conséquence de l'intervention de la commission départementale des impôts en matière de bénéfices agricoles forfaitaires et d'impôts directs locaux
 - A. Bénéfices agricoles forfaitaires
 - B. Évaluations foncières des propriétés bâties et non bâties

1

L'avis ou la décision de la commission est notifié au contribuable par l'administration.

Dans certains cas, la réunion de la commission départementale doit donner lieu à la rédaction d'un procès-verbal.

Dans les matières autres que les bénéfices agricoles forfaitaires et les évaluations foncières des propriétés bâties ou non bâties, la notification de l'avis ou de la décision de la commission a pour conséquence de permettre l'établissement de l'imposition.

Cette dernière opération sert, le cas échéant, de point de départ à la formation par le contribuable d'un recours devant la juridiction contentieuse.

En revanche, les décisions de la commission départementale au cours de la procédure de fixation des bénéfices agricoles forfaitaires ou d'évaluation des propriétés bâties ou non bâties ne comportent pas de conséquences directes sur l'établissement des impositions. Lorsqu'elle ne sont pas définitives, elle peuvent donner lieu seulement à des appels devant des commissions statuant au niveau national.

I. Notification des avis et décisions et établissement d'un procès-verbal de séance

A. Notification des avis et décisions

10

En règle générale, le secrétariat de la commission transmet à la direction compétente une ampliation de la minute de l'avis ou de la décision à laquelle est joint le dossier de l'affaire.

Les avis et décisions motivés de la commission sont consignés en minute sur des imprimés appropriés (modèles n°s 2219 à 2222). Le président et le secrétaire, apposent leur signature sur cette minute, qui est conservée au secrétariat pour être représentée au contribuable en tant que de besoin.

20

Le service notifie ensuite au contribuable l'avis ou la décision dans son intégralité (LPF, art. R*60-3). Cette notification est effectuée par la voie postale au moyen d'une lettre recommandée avec accusé de réception. Il utilise, à cet effet, des imprimés, modèles n°s 2224 et 2230 à 2233, adaptés à chaque type d'affaire.

Il est admis qu'en accord avec le président, une copie de la décision prise ou de l'avis rendu soit tenue par le secrétariat à la disposition des commissaires qui ont participé aux délibérations.

Enfin, lorsque les dispositions du 2ème alinéa de l'article 1651 F du CGI, sont appliquées, le secrétariat de la commission transmet à celui de la commission initialement saisie une ampliation de la minute de l'avis et le dossier de l'affaire. C'est ce dernier qui en fait renvoi au service.

Les règles concernant l'agent chargé de l'envoi des propositions de rectification, la signature, la date et l'identification du service, le destinataire et l'adresse à retenir exposées dans le BOI-CF-IOR-10 sont applicables en ce qui concerne les notifications d'avis et décisions, dûment motivés, de la commission.

30

Dans le cadre de la procédure de rectification contradictoire, le caractère incomplet ou irrégulier de l'avis (cf. III. B. 2. b.) ne dispenserait pas le service de procéder à sa notification.

40

En même temps qu'elle notifie l'avis de la commission et dans la même lettre, l'administration fait connaître au redevable, le chiffre qu'elle se propose de retenir comme base d'imposition LPF, art. R*59-1, 2ème alinéa). Ce chiffre, qui peut être supérieur à celui retenu par la commission (cf. III. B.), ne saurait excéder celui figurant dans la dernière correspondance du service.

50

La notification de l'avis ainsi effectuée n'ouvre au contribuable aucun délai de réponse. Toutefois, le service devrait éventuellement tenir compte des observations formulées dans la mesure où elles seraient de nature, au regard d'une instance ultérieure, à mettre en cause le bien-fondé des impositions.

60

S'agissant de bénéficiaires agricoles forfaitaires, l'[article R1-3 du LPF](#) fait obligation au président de communiquer à chacun des membres de la commission, une copie des procès-verbaux des réunions auxquelles ils ont assisté.

La rédaction d'un procès-verbal constitue donc une condition indispensable à la validité de la procédure suivie pour la fixation des bénéficiaires agricoles forfaitaires.

70

Le procès-verbal préparé, en principe, par le secrétaire dans les conditions indiquées dans le [BOI-BASE-10-20-20](#), est signé par le président et par le secrétaire.

La minute du procès-verbal est conservée au secrétariat. L'expédition des copies est faite à chacun des commissaires présents à la délibération dans le plus court délai possible, par lettre recommandée avec avis de réception. Les envois destinés aux représentants de l'administration sont effectués dans les mêmes conditions que les autres envois.

80

Chacun des commissaires dispose ensuite d'un délai de cinq jours pour faire parvenir ses observations. Ce délai de cinq jours est un délai franc. Il ne s'ensuit pas, cependant, que le président doive écarter pour le seul motif qu'elles seraient tardives, les observations qui lui parviendraient après l'expiration de ce délai mais avant l'envoi à l'administration et au président des fédérations départementales des syndicats d'exploitants agricoles de la notification de la décision de la commission.

Les observations des commissaires sont annexées à la décision et la copie de ces observations est jointe aux copies du procès-verbal qui sont transmises avec le texte de la décision.

90

Le 3ème alinéa de l'[article R*2-1 du LPF](#) prévoit que la décision est notifiée par le président aux présidents des fédérations départementales des syndicats d'exploitants agricoles et à l'administration des finances publiques par lettre recommandée avec avis de réception. Cette notification doit être faite dès l'expiration du délai réservé à la production des observations des commissaires, et au plus tard le vingtième jour qui suivra celui de la réunion de la commission.

100

Lorsque la commission n'a pu prendre de décision dans les délais prévus par la loi (cf. [IV. A](#)), le président, ou le secrétaire par délégation de celui-ci, en informe les présidents des fédérations départementales de syndicats d'exploitants agricoles et l'administration des finances publiques et leur transmet une copie du procès-verbal des travaux ainsi que, le cas échéant, les observations des commissaires qui sont recueillies dans les mêmes conditions que dans le cas précédent.

110

La décision de la commission départementale concernant les appels formés contre le classement des exploitations de polyculture est notifiée à l'administration, au maire et à l'exploitant intéressé.

Les conséquences de ces décisions sont exposées au [IV](#).

B. Établissement d'un procès-verbal de séance

120

Lorsque la commission départementale est saisie d'un différend dans le cadre de la procédure contradictoire ou de la procédure de taxation d'office en application des [articles L16 et L69 du LPF](#), la réunion de la commission doit, en vertu de l'article 14 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, donner lieu à la rédaction d'un procès-verbal.

130

Le procès-verbal de séance doit obligatoirement comporter les mentions suivantes ([art. 14 al. 1 du décret précité](#)) :

- le nom et la qualité des membres présents ;
- les questions traitées au cours de la séance ;
- le sens de chacune des délibérations.

En outre, tout membre de la commission peut demander qu'il y soit fait mention de son désaccord avec la majorité.

Il appartient au secrétaire de la commission de respecter les modalités d'établissement des-dits procès-verbaux.

II. Établissement de l'imposition suite à la notification de l'avis de la commission départementale

140

L'avis de la commission doit notamment être notifié préalablement à la mise en recouvrement de l'impôt sur le revenu, au contribuable qui à l'issue d'une vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble ou d'un examen de situation fiscale professionnelle est taxé d'office sur le fondement de l'[article L69 du LPF](#) (CE 13 novembre 1998, n° 164143, 9e et 8e s.-s.).

150

La question de savoir si le destinataire d'un pli recommandé avec accusé de réception est en droit de contester la qualité de la personne à laquelle ce pli a été délivré et qui a signé l'accusé de réception, a été tranchée en principe dans le sens de l'affirmative par CE 11 juillet 1988, n° 52642, Section : RJF 10/88 n° 1119. Mais certaines décisions postérieures demeurent ambiguës : cf. par exemple CE 9 décembre 1988, n° 59667-61300 : RJF 2/89 n° 215.

La présente décision réaffirme le droit du destinataire d'un pli recommandé avec accusé de réception d'établir que les conditions dans lesquelles le pli a été délivré à son adresse et notamment la qualité de la personne à laquelle le pli a été remis, n'étaient pas conformes à la réglementation postale, de sorte qu'il n'a pas reçu le pli.

Dès lors que la compétence de la commission départementale des impôts a été étendue au cas des personnes taxées d'office en application de l'[article L69 du LPF](#) à l'issue d'une vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble ou d'un examen de situation fiscale personnelle, les règles de procédure relatives à l'intervention de la commission départementale des impôts, et notamment les dispositions de l'[article R*60-3 du LPF](#), s'appliquent nécessairement à ce cas de figure.

En toute hypothèse, la notification n'entraînant aucun nouvel effet interruptif au profit de l'administration, le rôle ou l'avis de mise en recouvrement doit être, à peine d'irrégularité, établi ou émis avant l'expiration du délai de répétition courant depuis la notification primitive de rehaussement ou de forfait agricole.

III. Recours contre les avis ou décisions

160

Les avis ou décisions émis par la commission départementale des impôts ne relèvent pas, sauf cas exceptionnels, du contentieux de l'excès de pouvoir (cf. [BOI-CTX-REP-10-II-E-2](#)).

170

*En général, ces actes ne peuvent être contestés qu'à l'occasion de réclamations introduites selon la procédure prévue par les [articles R*190-1 et suivants du LPF](#) (CE, arrêts du 25 avril 1955, req. n° 33169, RO, p. 298 ; du 19 novembre 1956, req. n° 38216, RO, p. 206 et du 12 juin 1967, req. n° 64345, RJ, 2ème partie, p. 140).*

180

Mais l'irrégularité de la procédure suivie devant la commission départementale ne peut être soulevée d'office par le tribunal administratif (CE, arrêt du 6 octobre 1972, req. n°s 81674 et 81758, RJ, n° IV, p. 64).

Les conséquences de l'intervention de la commission varient selon que cette intervention se traduit par une décision (cf. **III. A**) ou par un simple avis (cf. **III. B**).

A. Recours contre les décisions

190

La décision prise par la commission départementale statuant comme organisme de taxation en matière de taxes sur le chiffre d'affaires s'impose à l'administration, qui doit établir l'imposition conformément aux bases fixées par la commission.

200

Le contribuable peut demander par la voie contentieuse, après la mise en recouvrement des impositions et dans les formes et délais prévus par les [articles R*196-1 et suivants du LPF](#), une réduction des éléments servant de base à la détermination du chiffre d'affaires, en fournissant tous les éléments, comptables et autres, de nature à permettre d'apprécier :

- l'importance des bénéfices industriels et commerciaux ou du chiffre d'affaires que son entreprise peut réaliser normalement compte tenu de sa situation propre ([LPF, art. R*191-1-b et c](#)) ;
- le montant des bénéfices non commerciaux réalisés ([LPF, art. R*191-1-a](#)).

210

Au soutien de son recours, le contribuable peut bien entendu invoquer, le cas échéant, l'irrégularité de la décision. Cette irrégularité, qui peut découler, notamment, de l'inobservation des règles relatives à la composition (cf. [BOI-CF-CMSS-20-20-10](#)) ou au fonctionnement (cf. [BOI-CF-CMSS-20-40](#)) de la commission vicie la procédure d'imposition et oblige, en principe, l'administration à dégrever l'imposition consécutive à l'intervention de la commission et à reprendre à ses débuts ladite procédure .

B. Recours contre les avis

220

Lorsque la commission départementale des impôts est régulièrement saisie d'un désaccord à l'occasion de la mise en œuvre de la procédure de rectification contradictoire dans les matières prévues par la loi (cf.

[BOI-CF-CMSS-20-10](#)), elle émet, en principe, un avis qui ne lie pas l'administration quant à l'imposition établie en définitive.

230

Si l'administration s'est abstenue de saisir la commission en dépit d'une demande recevable faite en ce sens par le contribuable, la procédure d'imposition est viciée et l'imposition consécutive à cette omission doit être allouée en décharge (cf. [BOI-CF-CMSS-20-30](#), I. A. 3. a.).

240

Jusqu'à l'intervention de la [loi n° 87-502 du 8 juillet 1987](#) modifiant les procédures fiscales et douanières, l'avis rendu par la commission départementale, saisie à l'initiative du contribuable ou de l'administration, avait pour effet de faire supporter la charge de la preuve, en cas de réclamation consécutive à la mise en recouvrement des impositions correspondantes :

- à celle des parties qui n'acceptait pas les évaluations de la commission lorsque cet avis était régulier ;
- à l'administration en cas d'absence d'avis ou lorsque ce dernier était entaché d'irrégularité.

250

En application des dispositions du 1er alinéa de l'[article L192 du LPF](#) modifié par l'article 10 de la [loi précitée du 8 juillet 1987](#), et quel que soit l'avis rendu par la commission départementale, l'Administration supporte la charge de la preuve sauf dans les cas expressément prévus aux alinéas 2 et 3 dudit article (cf. **III-B-1 et 2**).

1. Avis régulier

260

L'[article L192 du LPF](#) prévoit que lorsque l'une des commissions visées à l'[article L59 du LPF](#) est saisie d'un litige ou d'un rehaussement, l'administration supporte la charge de la preuve en cas de réclamation, quel que soit l'avis rendu par la commission.

270

Toutefois, dans l'hypothèse où le contribuable présente une comptabilité comportant de graves irrégularités, la charge de la preuve lui incombe si l'imposition a été établie conformément à l'avis de la commission ([LPF, art. 192 al. 2](#)). Lorsque l'imposition établie est supérieure au chiffre résultant de l'avis de la commission, la charge de la preuve incombe à l'administration.

280

Elle incombe également au contribuable à défaut de comptabilité ou de pièces en tenant lieu, comme en cas de taxation d'office à l'issue d'un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle en application des dispositions des [articles L16 et L69 \(LPF, art. L192, al. 3\)](#).

2. Absence ou irrégularité de l'avis

a. Absence d'avis sur le désaccord

290

L'intervention de la commission départementale des impôts peut ne pas aboutir à un avis sur le fond du désaccord, notamment lorsque ladite commission :

- refuse de se prononcer parce que les conditions de recevabilité n'étaient pas satisfaites (cf. [BOI-CF-CMSS-20-30, I. A. 3.](#)) ou en raison de l'insuffisance des éléments d'appréciation dont elle disposait (CE, arrêt du 9 janvier 1937, req. n° 50041, RO, p. 10 ; cf. aussi [CF-CMSS-20-40-20, I. C. 5.](#)) ;

- se déclare incompétente ;
- se borne à émettre un avis limité à certains des points qui étaient soumis à son appréciation.

b. Irrégularité de l'avis

300

L'avis de la commission est irrégulier dans les cas où :

- il a été formulé malgré l'irrecevabilité de la demande (cf. [BOI-CF-CMSS-20-30](#)) ;
- la commission n'a pas été régulièrement constituée (cf. [BOI-CF-CMSS-20-20-10](#)) ;
- ses règles de fonctionnement n'ont pas été respectées (cf. [BOI-CF-CMSS-20-40-10](#)) ;
- la commission s'est prononcée sur un point dont elle n'a pas été saisie (cf. [BOI-CF-CMSS-20-40-20](#)) ;

- il a été émis par une commission territorialement incompétente (CE, arrêt du 1er juin 1983, n° 37748).

c. Conséquences de l'absence ou de l'irrégularité de l'avis

310

L'absence d'avis, ou son irrégularité, n'a pas pour effet, à la différence de celle affectant les décisions de la commission, de vicier la procédure d'imposition. En ce qui concerne la dévolution de la charge de la preuve, elle a pour conséquence, en cas de recours contentieux, de laisser le litige en l'état où il serait resté sans l'intervention de la commission.

320

En application de l'article 12 de la [loi n° 87-1127](#) du 31 décembre 1987 portant réforme du contentieux administratif, le tribunal administratif de Lille a soumis au Conseil d'État la question de savoir si, « lorsque les redressements sont soumis à l'avis de la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires, le vice de forme entachant la régularité dudit avis ou l'erreur de celle-ci sur l'étendue de sa compétence doivent demeurer sans sanction ou sont de nature à vicier la procédure d'imposition et, par voie de conséquence, à entraîner la décharge des impositions ».

La Haute Assemblée a rendu le 23 avril 1997 un avis (n°183969) retenant qu'il résultait des dispositions des [articles L59](#) et [L192 du LPF](#) que :

«1°) Lorsqu'un contribuable demande que le désaccord qui l'oppose à l'administration et qui relève de la compétence consultative de la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires au titre, notamment, du 1° de l'[article L 59 A du LPF](#), soit soumis à cette commission, l'administration est tenue de la saisir et satisfait à l'obligation qui lui est ainsi faite en la saisissant régulièrement ;

2°) Le sens de l'avis émis par la commission ne peut avoir d'autre effet que de modifier, le cas échéant, la dévolution de la charge de la preuve dans les termes prévus par l'[article L192 du LPF](#).

Ainsi, lorsque la commission se déclare 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 1° de l'article L59 du LPF 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. Il en serait d'ailleurs, de même dans le cas où l'avis émis par la commission serait entaché d'un vice de forme ».

IV. Conséquence de l'intervention de la commission départementale des impôts en matière de bénéfices agricoles forfaitaires et d'impôts directs locaux

330

Lorsqu'elle arrête les bénéfices forfaitaires agricoles ou statue sur les litiges consécutifs aux interventions de la commission communale des impôts directs en matière d'évaluation des propriétés bâties ou non bâties, la commission départementale des impôts prend des décisions qui sont soit définitives, soit susceptibles d'appel.

A. Bénéfices agricoles forfaitaires

340

La commission doit prendre sa décision en la matière dans les délais fixés par l'article R*1-2 du LPF, c'est-à-dire au plus tard le 31 mai suivant l'année d'imposition.

350

Dans les dix jours qui suivent la notification de la décision (cf. I. A.), les présidents des fédérations départementales de syndicats d'exploitants agricoles et l'administration des peuvent respectivement faire appel de cette décision devant la commission centrale des impôts directs statuant en matière de bénéfices agricoles (LPF, art. R*2-1, al. 2 ; cf. BOI-CF-CMSS-50).

360

Si la commission départementale n'a pas pris de décision aux dates susvisées, les bénéfices forfaitaires et les fermages moyens sont, comme en cas d'appel, fixés par la commission centrale.

370

En revanche, la commission départementale statue définitivement sur les appels exercés par les exploitants intéressés contre le classement des exploitations de polyculture (LPF, art. L4 ; cf. BOI-CF-CMSS-20-10, I. A. 2. b).

B. Évaluations foncières des propriétés bâties et non bâties

380

La commission départementale des impôts statue :

- sous réserve d'appel du maire dûment autorisé par le conseil municipal, de l'administration, des contribuables, sous certaines conditions, devant la commission centrale prévue à l'article 1652 bis du CGI (cf. BOI-CF-CMSS-50) en matière d'évaluation de la valeur locative des propriétés non bâties (cf. BOI-CF-CMSS-20-10, I. C. 1 ; et BOI-IF-TFNB-20-10-30-II) ;

- définitivement en ce qui concerne les évaluations foncières des propriétés bâties (cf. [BOI-CF-CMSS-20-10, I. C. 2.](#) et [BOI-IF-TFB-20-10-20-60-III § 250](#)) ;
- définitivement en ce qui concerne les coefficients d'actualisation des propriétés bâties et non bâties ([CGI, art. 1518-II al. 2](#) ; cf. [BOI-IF-TFB-20-20-20-10-II-B-4-b-5°](#)).