

# BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

**13 M-1-04**

**N° 107 du 5 JUILLET 2004**

COUR DE CASSATION – CHAMBRE COMMERCIALE, FINANCIERE ET ECONOMIQUE.  
ARRÊTS DES 27 FEVRIER 2001 (N° 429 FS-D), 14 JANVIER 2003 (N° 87 F-D), 6 MAI 2003 (N° 748 F-D),  
1<sup>er</sup> JUILLET 2003, (N° 1101 F-D), 8 JUILLET 2003 (N° 1260 F-D),  
13 NOVEMBRE 2003 (N° 1546 F-D), 21 JANVIER 2004 (N° 169 F-D), 18 FEVRIER 2004 (N° 358 FS-P),  
18 FEVRIER 2004 (N° 175 FS-P+B)

COMMISSION DEPARTEMENTALE DE CONCILIATION  
COMPETENCE  
SAISINE  
MOTIVATION DES AVIS

(L.P.F. articles L. 59, L. 59 B et R\* 60-3)

NOR : ECO L 04 00087 J

**Bureaux J 2 et CF 1**

## PRESENTATION

1. Il résulte des articles L. 59 et L. 59 B du livre des procédures fiscales qu'en cas de désaccord persistant entre le redevable et le service sur le redressement notifié en matière d'insuffisance de prix ou d'évaluation, l'administration soumet le litige à la commission départementale de conciliation lorsque l'intéressé le demande.

La Cour de cassation est venue préciser par plusieurs arrêts le champ de compétence et les conditions de saisine de la commission départementale de conciliation.

Il en résulte que :

- la commission départementale de conciliation est compétente lorsque, à la suite d'un redressement ne portant pas sur un rehaussement de prix ou de valeur, le débat contradictoire s'étend accessoirement à la valeur vénale ;
- il n'appartient pas à l'administration d'apprécier la portée du désaccord persistant effectivement entre l'usager et le service ;
- l'absence de saisine de la commission départementale de conciliation sur un chef de redressement pour lequel cette commission n'a pas compétence n'entache pas la procédure d'imposition d'irrégularité, même lorsque cette saisine a été sollicitée par le contribuable ;
- le défaut de saisine de la commission départementale de conciliation sur un chef de redressement entrant dans sa compétence entraîne la nullité de la procédure d'imposition à l'égard de ce seul chef de redressement.

2. Par ailleurs, la Cour de cassation a précisé la teneur que doit avoir la motivation de l'avis de la commission départementale de conciliation qu'elle analyse comme une formalité substantielle de la procédure d'imposition.

Il en résulte que :

- cet avis doit être motivé de manière à permettre aux parties, à défaut d'accord, de poursuivre utilement leur discussion devant le juge au vu des éléments qu'elle a pris en considération ;
- cette motivation peut résulter d'une adoption pure et simple, par annexion à l'avis, des termes de comparaison cités par l'administration avec indication de leurs caractéristiques essentielles, éventuellement corrigés d'abattements ou de réfections afin de tenir compte des caractéristiques particulières des biens en cause.

## 1. Compétence et conditions de saisine de la commission

### a. La commission départementale de conciliation est compétente lorsqu'à la suite d'un redressement ne portant pas initialement sur un rehaussement de prix ou de valeur, le débat contradictoire s'étend accessoirement à la valeur vénale

La compétence de la commission départementale de conciliation est limitée aux insuffisances de prix ou d'évaluation relevés dans les actes et déclarations soumis aux droits d'enregistrement ou à la taxe de publicité foncière ainsi qu'à l'impôt de solidarité sur la fortune (article L. 59 B du livre des procédures fiscales).

La Cour de cassation admet la compétence de la commission de conciliation dès lors qu'il existe entre l'administration et l'usager un désaccord portant sur la valeur d'un bien, nonobstant le fait que le litige portait initialement sur un autre point tel que l'omission d'un bien ou une qualification erronée (Cass. com. 27 février 2001 n° 429).

### b. L'absence de saisine de la commission départementale de conciliation par l'administration sur un chef de redressement pour lequel cette commission n'a pas compétence n'entache pas la procédure d'imposition d'irrégularité, même lorsque cette saisine a été sollicitée par le contribuable

La Cour de cassation a confirmé dans un arrêt du 14 janvier 2003 (Cass. com n° 87) que l'administration n'est pas tenue de proposer au contribuable, dans la réponse à ses observations, la faculté de recourir à la commission de conciliation lorsque cette dernière n'a manifestement pas compétence pour apprécier la contestation. Par suite, le fait de rayer dans la réponse aux observations du contribuable la mention relative à la commission départementale de conciliation ne constitue pas une atteinte aux droits de la défense lorsque le litige ne porte pas sur l'insuffisance de prix ou d'évaluation (Cass. com. 21 janvier 2004, n° 169).

Revenant sur sa jurisprudence antérieure, la Cour de cassation considère également que l'absence de saisine de la commission départementale de conciliation par l'administration sur un chef de redressement pour lequel cette commission n'a pas compétence n'entache pas la procédure d'imposition d'irrégularité **même lorsque cette saisine a été expressément demandée par le contribuable** (Cass. com. 18 février 2004, n° 358).

Chaque fois que la saisine de la commission départementale de conciliation est sollicitée sans que le litige ait trait, à titre principal ou accessoire, à la valeur vénale réelle, il n'y a pas lieu de faire droit à la demande.

Il en va différemment lorsque, à la suite d'un redressement ne portant pas sur un rehaussement de prix ou de valeur, l'usager contrôlé présente, dans le cadre de la procédure de redressement contradictoire, une argumentation critiquant la valeur arrêtée par le service : la possibilité de saisir la commission départementale de conciliation doit alors être mentionnée dans la réponse aux observations du contribuable et toute demande de saisine de la commission doit être accueillie favorablement<sup>(1)</sup>.

### c. Le défaut de saisine de la commission départementale de conciliation sur un chef de redressement entrant dans sa compétence entraîne la nullité de la procédure d'imposition à l'égard de ce seul chef de redressement (Cass. com. 18 février 2004, n° 175).

### d. Il n'appartient pas à l'administration d'apprécier la portée du désaccord qui persiste entre elle et le redevable.

Selon les dispositions de l'article L. 59 du livre des procédures fiscales, la commission départementale de conciliation ne peut être saisie qu'en cas de persistance du désaccord sur les redressements notifiés.

Par un arrêt du 18 février 2004 (n° 175), la Cour de cassation a jugé qu'il n'appartient pas à l'administration d'apprécier la portée du désaccord qui persiste entre elle et le redevable.

Dès lors que ce dernier estime qu'un désaccord persiste au sens de l'article L. 59 du L.P.F., l'administration est donc tenue de saisir la commission départementale de conciliation si le contribuable en fait la demande dans les 30 jours suivant la réception de la réponse de l'administration à ses observations (article R\* 59-1 du L.P.F.) et si la commission est compétente (cf. supra a et b).

<sup>(1)</sup> Il est rappelé que la commission de conciliation n'est, en revanche, pas compétente en cas de taxation d'office (rappr. Cass. Com. 16 janvier 2001, Bull. IV, n° 18, page 16).

## **2. Motivation des avis de la commission départementale de conciliation**

### **a. L'absence de motivation de l'avis de la commission constitue l'omission d'une formalité substantielle entraînant l'irrégularité de la procédure d'imposition**

La commission départementale de conciliation rend des avis que l'administration est libre de ne pas suivre et qui n'influent ni sur le droit du contribuable de contester le redressement, ni sur la charge de la preuve qui incombe, en tout état de cause, à l'administration. L'avis doit néanmoins être motivé (article R \* 60 -3 du L.P.F.).

A cet égard, la Cour de cassation juge que la motivation de l'avis de la commission constitue une formalité substantielle de la procédure d'imposition dont l'omission entraîne l'irrégularité<sup>(2)</sup>.

### **b. L'étendue de l'obligation de motivation de l'avis doit s'apprécier au regard de sa finalité qui est de fournir au juge de l'impôt le moyen de contrôler les appréciations de fait de la commission et de trancher le litige en pleine connaissance de l'ensemble des éléments du débat**

L'avis de la commission de conciliation doit être motivé de manière à permettre aux parties, à défaut d'accord, de poursuivre utilement leur discussion devant le juge au vu des éléments qu'elle a pris en considération (Cass. com. 6 mai 2003 ; n° 748, Cass. com. 1<sup>er</sup> juillet 2003, n° 1101 ; Cass. com. 8 juillet 2003 n° 1260).

Aussi l'avis de la commission doit-il comporter l'énoncé des considérations qui en constituent le fondement et assurer l'information du redevable sur les motifs qui ont emporté la conviction des commissaires afin de lui permettre d'en contester le bien-fondé devant le juge de l'impôt.

Trois arrêts récents fournissent des exemples de cas dans lesquels la Cour de cassation a approuvé les cours d'appel ayant considéré comme motivé l'avis de la commission départementale de conciliation.

S'agissant de l'évaluation d'immeubles, la Cour de cassation a considéré que le fait d'annexer à l'avis les termes de comparaison cités par le service, avec l'indication de leurs caractéristiques essentielles, permet d'incorporer lesdits termes à la motivation de l'avis et dès lors de porter à la connaissance du contribuable les éléments comparatifs pris en compte par la commission, motivant ainsi l'avis au sens de l'article R \* 60-3 du L.P.F. (Cass. com. 1<sup>er</sup> juillet 2003 ; Cass. com. 8 juillet 2003, précités).

De même, la Cour a validé la motivation d'un avis relatif à des titres non cotés dès lors que celui-ci mentionnait les valeurs arrêtées par le service et les correctifs apportés par la commission départementale de conciliation sous forme d'abattements, notamment pour tenir compte de la situation d'actionnaire minoritaire (Cass. com. 6 mai 2003, n° 748, précité).

**Annoter 13 M 354 et 13 L 1515**

Le Sous-Directeur

Christian COMOLET-TIRMAN

---

<sup>(2)</sup> Cass. Com., 21 octobre 1997, Bull. IV, n° 277.

**arrêt de la cour de cassation du 27 février 2001 (n° 429 FS-D)**

« Sur le premier moyen

Vu l'article L 59 du LPF ;

Attendu, selon le jugement attaqué et les productions, que M. L a acquis, en avril 1989, sous le bénéfice du régime d'exonération des droits de mutation prévu par l'article 1115 du CGI, 16 lots de copropriété dans un immeuble situé à Troyes, en prenant l'engagement de les revendre dans un délai de cinq ans ; que M. L a cessé son activité de marchand de biens en décembre 1992, alors qu'il n'avait pas encore cédé tous les lots acquis en 1989 ; que l'administration fiscale considérant qu'il ne pouvait plus bénéficier des dispositions de l'article 1115, lui a notifié, le 25 février 1993, un redressement au titre des droits de mutation portant sur les lots invendus ; que M. L a fait valoir ses observations à l'encontre de ce redressement, tant sur le principe même de la perte du bénéfice du régime d'exonération prévu à l'article 1115, que sur les modalités de détermination de l'assiette des droits de mutation ainsi appliqués, mais que l'administration fiscale a confirmé le redressement en lui adressant un imprimé intitulé « réponse aux observations du contribuable » sur lequel elle a rayé la mention prévoyant que le différend pouvait être soumis à l'avis de la commission départementale de conciliation ; qu'après la mise en recouvrement des droits et pénalités rappelés, M. L a formé une réclamation contentieuse, qui a été rejetée le 3 juillet 1996 ; que M. L a alors assigné le directeur des services fiscaux de l'Aube pour obtenir le dégrèvement de l'imposition ainsi mise à sa charge, en soutenant notamment l'irrégularité de la procédure pour avoir été privé de la possibilité de saisir la commission départementale de conciliation ;

Attendu que pour écarter ce grief, le tribunal retient que le litige porte non sur une insuffisance des prix ou évaluations mais sur l'applicabilité du régime prévu à l'article 1115 du CGI et sur les conséquences d'une éventuelle remise en cause du bénéfice de ce régime, et que c'est donc à bon droit que l'administration a, dans sa réponse aux observations du contribuable, rayé la mention relative à la possibilité de saisir la commission départementale de conciliation dès lors que la procédure applicable à ce redressement ne comportait pas cette possibilité ;

Attendu qu'en statuant ainsi, alors qu'il constatait par ailleurs que le désaccord de M. L portait également sur la valeur des biens retenus pour déterminer l'assiette des droits d'enregistrement rappelés, ce dont il résultait que l'administration avait privé M. L d'une garantie légale à laquelle il pouvait prétendre, le tribunal a violé le texte susvisé ;

[...]

PAR CES MOTIFS/

CASSE ET ANNULE »

**arrêt de la cour de cassation du 14 janvier 2003 (n° 87 F-D)**

« Sur le moyen unique :

Vu les articles L 59, L 59 B et R 59-1 du LPF ;

Attendu, selon l'arrêt attaqué, qu'à la suite d'un contrôle fiscal au cours duquel la Société d'équipement foncier et immobilier B (S) n'avait pas été en mesure de présenter immédiatement le registre spécial dont la loi impose la tenue aux marchands de biens, celle-ci s'est vu notifier un redressement de droits d'enregistrement consécutif à la déchéance du régime de faveur prévu par l'article 1115 du CGI ; que, par jugement du 30 juillet 1998, le tribunal de grande instance de M saisi par la S, a prononcé la décharge des droits et pénalités rappelés, motif pris de l'irrégularité de la procédure de redressement au cours de laquelle l'administration avait rayé, sur l'imprimé de réponse aux observations du contribuable, la mention offrant la possibilité de saisir la commission départementale de conciliation ; que l'administration a fait appel de cette décision en soutenant que la société n'avait été privée d'aucune voie de recours, dès lors que le redressement n'entraîne pas dans le champ de compétence de la commission départementale de conciliation ;

Attendu que pour confirmer le jugement, la cour d'appel a retenu qu'il n'appartenait pas à l'administration de se prononcer sur la compétence ou l'incompétence de la commission à laquelle seule il revenait d'effectuer toute appréciation à ce titre, et qu'en procédant à cette radiation, l'administration devait être regardée comme ayant opposé à la S un refus de lui ouvrir une voie de recours à laquelle elle était en droit de prétendre ;

Attendu qu'en statuant ainsi, alors que la commission départementale de conciliation n'avait pas compétence pour apprécier la contestation par la S du redressement qui lui avait été notifié, et que l'administration n'était, en conséquence, pas tenue de lui offrir la faculté de saisir celle-ci, la cour d'appel a violé les textes susvisés ;

PAR CES MOTIFS :

CASSE ET ANNULE »

**arrêt de la cour de cassation du 6 mai 2003 (n° 748 F-D)**

« Attendu, selon l'arrêt attaqué, qu'à la suite du décès de M. D, le 28 février 1993, la succession D a été assujettie aux droits d'enregistrement ; qu'estimant insuffisante la valeur vénale attribuée aux actions de la Société A (SA) et aux parts sociales de la SCI du T mentionnée dans la déclaration de succession, l'administration fiscale a procédé à un redressement après majoration de leur valeur vénale respective ; que les héritiers de M. D ont contesté le redressement et saisi la commission départementale de conciliation ; qu'à la suite de l'avis rendu par la commission, l'administration fiscale a émis un avis de mise en recouvrement ; qu'agissant pour le compte de la succession, Mlle Marie-Sophie D a fait assigner le directeur des services fiscaux des Landes afin d'obtenir l'annulation de la décision de rejet de sa réclamation et de la procédure de redressement ainsi que la décharge des impositions litigieuses ; que le tribunal de grande instance a dit que la procédure de redressement était régulière en la forme, rejeté la demande en tant qu'elle portait sur la partie du redressement relative à la SCI du T et, ordonnant une expertise afin de déterminer la valeur de l'action de la SABM, sursis à statuer sur ce point ; que Mlle Marie -Sophie D a relevé appel du jugement ;

Sur le premier moyen :

Attendu que Mlle Marie-Sophie D et Mme Marie-Dominique D épouse P, intervenante en cause d'appel, font grief à l'arrêt d'avoir rejeté leur demande en décharge des droits supplémentaires au titre de la succession de leur père, alors, selon le moyen, que l'avis de la commission départementale de conciliation doit, à peine de nullité de la procédure d'imposition, être motivé ; qu'il résulte des propres mentions de l'arrêt attaqué que la commission s'est contentée d'indiquer dans ses deux avis, son mode de calcul, sans préciser ni ce qu'il fallait entendre par la valeur vénale des parts sociales, ni les raisons pour lesquelles elle rejetait les évaluations contenues dans la déclaration de succession, et adoptait celles de l'administration fiscale ; qu'en considérant néanmoins les deux avis de la commission départementale comme étant suffisamment motivés, la cour d'appel a violé les articles R 60-3 et L 80 CA du LPF ;

Mais attendu que l'avis de la commission départementale de conciliation doit être motivé de manière à permettre aux parties, à défaut d'accord, de poursuivre utilement leur discussion devant le juge au vu des éléments qu'elle a pris en considération ; qu'après avoir relevé que la commission avait pris comme base la valeur retenue par l'administration, à laquelle elle avait ensuite apporté des correctifs consistant à déduire, pour l'évaluation des actions de la SA, une certaine somme au titre de la cession d'un établissement et, s'agissant de la SCI du T, le montant des emprunts restant dus au jour du décès ainsi que 15 % d'abattement au titre du statut d'associé minoritaire, la cour d'appel a pu en déduire que les avis de la commission avaient été suffisamment motivés ; que le moyen n'est pas fondé ;

Mais sur le second moyen, pris en ses deux branches :

[...]

PAR CES MOTIFS :

CASSE, ANNULE PARTIELLEMENT [sur le second moyen] »

**arrêt de la cour de cassation du 1<sup>er</sup> juillet 2003 (n° 1101 F-D)**

« Sur le moyen unique :

Attendu, selon l'arrêt attaqué (Paris, 26 avril 2001), que Mme I, veuve D, est décédée le 29 novembre 1992, laissant pour recueillir sa succession son fils, M. D ; que la déclaration de succession a été enregistrée le 10 novembre 1993 ; que l'administration fiscale a notifié à M. D un redressement fondé sur le caractère insuffisant de la valeur attribuée à un immeuble de la succession, évalué par le redevable à la somme de 9 000 000 F et par l'administration à la somme de 11 658 328 F ; que, saisie par M. D, la commission de conciliation a retenu la valeur de 11 650 000 F ; que l'administration s'est rangée à l'avis de la commission et a émis un avis de recouvrement du complément des droits d'enregistrement contestés ; qu'après le rejet implicite de sa réclamation, M. D a saisi le tribunal de grande instance qui a annulé l'avis de mise en recouvrement et prononcé la dégrèvement des droits litigieux ; que le directeur des services fiscaux de P a interjeté appel du jugement ;

Attendu que M. D fait grief à l'arrêt d'avoir déclaré non fondée sa contestation de l'avis de la commission concernant l'évaluation de l'immeuble qu'il a hérité de sa mère, alors, selon le moyen, [...] ;

Mais attendu que l'avis de la commission départementale de conciliation doit être motivé de manière à permettre aux parties, à défaut d'accord, de poursuivre utilement leur discussion devant le juge au vu des éléments qu'elle a pris en considération ; que l'arrêt constate que l'avis de la commission fait expressément référence, dans le paragraphe consacré à l'évaluation, aux termes de comparaison et aux caractéristiques propres de l'immeuble tels qu'ils sont précisés au paragraphe précédent, relatif à la description du bien quant à ses caractéristiques physiques, en particulier son adresse, son type de construction et son état d'entretien, et quant à sa situation locative ; que l'arrêt constate encore que les termes de comparaison portent sur trois immeubles situés dans le même arrondissement, dont l'adresse est mentionnée, qui ont été vendus entre janvier et août 1992, que pour chaque immeuble figure une description complète du bien précisant leur état d'entretien et leur surface développée pondérée hors œuvre, que par le fait qu'ils sont annexés à l'avis, ces termes de comparaison s'y trouvent incorporés et permettent de porter à la connaissance du contribuable les éléments comparatifs pris en compte par la commission ; que l'arrêt ajoute qu'en retenant ces éléments de comparaison, la commission a implicitement mais nécessairement estimé qu'ils concernaient des biens intrinsèquement similaires sans avoir à expliciter davantage les termes de comparaison retenus ; qu'il relève enfin que la commission avait calculé la valeur vénale sur la base du prix du mètre carré et retenu une valeur intermédiaire ; que la cour d'appel a pu déduire de ces constatations et appréciations que l'avis litigieux était motivé, au sens de l'article R 60-3 du LPF ; que le moyen n'est pas fondé ;

PAR CES MOTIFS:

REJETTE »



**arrêt de la cour de cassation du 8 juillet 2003 (n° 1260 F-D)**

« Attendu, selon l'arrêt attaqué, que M. et Mme S ont acquis, le 29 octobre 1993, un appartement sis à P, pour le prix de 5 000 000 F, soit 22 727 F le mètres carré ; qu'une notification de redressement leur a été adressée par l'administration fiscale fixant la valeur vénale de l'appartement à 7 700 000 F, soit 35 000 F le m<sup>2</sup> ; que la commission de conciliation a estimé la valeur vénale à 6 600 000 F, soit 30 000 F le m<sup>2</sup> montant ensuite repris par l'administration dans l'avis de mise en recouvrement ; qu'ayant vainement contesté le redressement, M. et Mme S ont saisi le tribunal de grande instance, qui a annulé l'avis de mise en recouvrement et prononcé le dégrèvement des droits ; que le directeur des services fiscaux de P fait appel du jugement ;

Sur le premier moyen pris en ses trois branches :

Attendu que M. et Mme S font grief à l'arrêt d'avoir déclaré régulière la procédure de recouvrement engagée à leur encontre en ce qu'elle a pour base l'avis rendu par la commission de conciliation et d'avoir en conséquence rejeté leur demande tendant à la décharge des rappels de droits d'enregistrement et des pénalités y afférentes auxquels ils ont été assujettis, alors, selon le moyen : [...]

Mais attendu, en premier lieu, que l'avis de la commission départementale de conciliation doit être motivé de manière à permettre aux parties, à défaut d'accord, de poursuivre utilement leur discussion devant le juge au vu des éléments qu'elle a pris en considération ; que l'arrêt constate que l'avis de la commission de conciliation contient de manière suffisamment précise la description par lot, la situation et les caractéristiques du bien acquis par M. et Mme S, qu'il indique que la commission a statué après avoir procédé à l'audition de l'avocat de ces derniers, de M. S et de l'inspecteur de la fiscalité immobilière, ce qui lui a permis de connaître la position de chacune des parties et de disposer d'éléments d'information et de réflexion ; que l'arrêt constate encore que se trouvent annexés à cet avis trois termes de comparaison portant sur trois biens immobiliers vendus en janvier, mai et juin 1993, le dernier étant situé dans la même avenue que le bien en cause, dont la situation, les caractéristiques, la description et le prix de cession global et au mètre carré sont précisés, ainsi que deux termes de comparaison complémentaires concernant deux autres biens immobiliers vendus en janvier 1992 et 1993 sis également à la même adresse et présentés avec les mêmes renseignements que les précédents ; que l'arrêt, qui relève que les biens immobiliers qui ont servi de termes de comparaison à la commission sont intrinsèquement similaires, constate en outre que l'avis de la commission fait expressément référence, dans le paragraphe consacré à « l'évaluation », aux termes de comparaison et aux caractéristiques du bien en litigieux en précisant que l'évaluation est faite « compte tenu » de ceux-ci, que par l'annexion de ces termes de comparaison à la décision proprement dite, ceux-ci s'y trouvent incorporés et permettent de porter à la connaissance des intéressés les éléments comparatifs qui ont été pris en compte par la commission ; que la cour d'appel, qui n'était pas tenue de procéder à une recherche que ses constatations rendaient inopérantes, a ainsi légalement justifié sa décision ;

[...]

Mais sur le second moyen :

[...]

PAR CES MOTIFS :

CASSE, ANNULE [sur le second moyen] »

**arrêt de la cour de cassation du 13 novembre 2003 (n° 1546 F-D)**

« Attendu selon l'arrêt attaqué (Versailles, 6 septembre 2001 ), que Mme S a reçu à titre de legs un bien immobilier, sis a P figurant dans la déclaration de la succession de M. J, décédé le 6 juin 1991 ; qu'estimant insuffisante la valeur déclarée du bien, l'administration fiscale a adressé une notification de redressement a Mme S, qui a saisi la commission de conciliation ; que l'administration a émis un avis d'imposition complémentaire qu'elle a mis en recouvrement ; que, saisi par Mme S, le tribunal de grande instance a constaté l'absence de motivation de l'avis de la commission de conciliation prononcé la décharge de l'imposition litigieuse et des pénalités y afférentes et ordonné en conséquence la restitution à Mme S de la somme de 39 880,66 euros assortie des intérêts moratoires ; que le directeur général des Impôts a fait appel du jugement ;

Sur le premier moyen :

[...]

Et sur le second moyen :

Attendu que le directeur général des Impôts reproche encore à l'arrêt d'avoir statué comme il a fait alors, selon le moyen, qu'aux termes de l'article R 60-3 du livre des procédures fiscales l'avis ou la décision de la commission départementale de conciliation doit être motivé ; que cette motivation n'a d'autre fonction que de permettre au contribuable puis au tribunal, lorsqu'il est saisi, de prendre connaissance et de vérifier la pertinence des considérations de fait ayant en dernier lieu justifié le montant de l'impôt réclamé ; que ce texte n'implique cependant pas que l'avis justifie de manière exhaustive chacun des éléments constituant la motivation ; qu'en jugeant insuffisamment motivé l'avis de la commission de conciliation bien que celui-ci comporte les éléments ayant permis de fixer la valeur à 820 000 francs et de poursuivre ainsi le débat devant le juge de l'impôt, la cour d'appel a violé l'article R 60-3 du livre des procédures fiscales ;

Mais attendu que l'avis de la commission départementale de conciliation doit être motivé de manière à permettre aux parties, à défaut d'accord, de poursuivre utilement leur discussion devant le juge au vu des éléments qu'elle a pris en considération ;

Attendu qu'ayant relevé que l'avis de la commission rappelle l'évaluation faite par l'administration, expose les thèses des parties en présence et conclut que la commission a décidé de retenir un prix de 23 000 francs/m<sup>2</sup>, soit 3 506,33 euros, ce qui permet d'évaluer l'appartement de Mme S à 1 127 000 francs, soit 171 810,04 euros et qu'il convient de déduire de cette valeur la somme de 100 000 francs, soit 15 244,90 euros au titre des travaux puis d'appliquer un abattement de 20 % pour occupation, l'arrêt retient que la commission se borne à mentionner de façon abrupte le prix qu'elle estime devoir retenir sans indiquer les éléments ayant forgé son opinion ; que la cour d'appel, qui a en outre considéré que cette absence de motivation privait le contribuable, qui reçoit l'avis de mise en recouvrement sur les bases arrêtées par la commission, des moyens nécessaires à l'exercice d'un recours contentieux devant le juge de l'impôt, a pu déduire de ces constatations et appréciations que la commission n'avait pas satisfait à son obligation de motivation ; que le moyen n'est pas fondé ;

PAR CES MOTIFS :

REJETTE le pourvoi »

**arrêt de la cour de cassation du 21 janvier 2004 (n° 169 F-D)**

« Sur le moyen unique :

Vu les articles L. 59 et L. 59 B du Livre des procédures fiscales ,

Attendu, selon l'arrêt attaqué, que M. et Mme K ont fait l'objet d'un redressement au titre de l'impôt de solidarité sur la fortune pour les années 1989 à 1997 ; que les droits et pénalités y afférents ont été mis en recouvrement ; que l'administration des impôts ayant rejeté ses réclamations, M. K a fait assigner le directeur des services fiscaux de Paris devant le tribunal de grande instance, qui a confirmé la décision de rejet ;

Attendu que pour infirmer le jugement et déclarer nulle la procédure d'imposition, la cour d'appel se borne à retenir qu'en s'abstenant de faire mention de la possibilité de saisir la commission départementale de conciliation dans sa réponse aux observations du contribuable, l'administration a commis un vice de procédure constitutif d'une atteinte aux droits de la défense ;

Attendu qu'en se déterminant par de tels motifs, sans rechercher si le désaccord persistant entre le contribuable et l'administration des impôts portait sur l'insuffisance des prix ou évaluations ayant servi de base à l'imposition considérée, ce qui eût donné compétence à la commission départementale de conciliation pour en connaître, la cour d'appel a privé sa décision de base légale ;

PAR CES MOTIFS :

CASSE ET ANNULE »

**arrêt de la cour de cassation du 18 février 2004 (n° 358 FS-P)**

« Sur le moyen relevé d'office après avertissement donné aux parties :

Vu les articles L. 59 et L. 59 B du Livre des procédures fiscales ;

Attendu qu'il résulte de ces textes que l'administration fiscale n'est tenue de donner une suite favorable à la demande de saisine de la commission départementale de conciliation que lorsque le différend avec le contribuable concerne une question pour laquelle celle-ci est compétente ;

Attendu, selon l'arrêt attaqué, que des redressements ont été notifiés aux époux F au titre de l'impôt de solidarité sur la fortune dû pour les années 1991, 1993 et 1994, et que malgré leur désaccord, l'administration fiscale a maintenu ces redressements, en les informant de la possibilité de saisine de la Commission départementale de conciliation ; que les époux F ayant sollicité cette saisine, l'administration leur a indiqué, par courrier, qu'elle allait soumettre le différend qui les opposait à ladite commission sur deux des trois chefs de redressement notifiés ; qu'après avis de la Commission départementale, et mise en recouvrement des rappels d'impôt, les époux F ont formé réclamation, et, en l'absence de décision sur celle-ci dans un délai de six mois ont porté le litige devant le tribunal de grande instance ; que l'administration fiscale ayant abandonné en cours de procédure un des chefs de redressement préalablement soumis à l'avis de la Commission départementale de conciliation et relatif à l'évaluation de la valeur vénale d'un terrain, le tribunal, par jugement du 14 décembre 1998, a constaté qu'il n'y avait plus lieu de statuer sur ce point, et a rejeté le surplus des demandes des époux F, qui ont fait appel de cette décision ;

Attendu que pour infirmer le jugement, sauf en ce qu'il avait constaté qu'il n'y avait plus lieu à statuer sur la contestation relative à la valeur vénale du terrain, annuler la procédure de redressement et prononcer le dégrèvement des impositions restant dues, la cour d'appel a énoncé que l'obligation de saisine de la commission s'impose à l'administration quand elle est demandée par le contribuable, quand bien même la commission serait incompétente pour donner un avis sur la question posée, et qu'en l'espèce la limitation de la saisine de la commission par l'administration fiscale justifiait la demande de dégrèvement des époux F ;

Attendu qu'en statuant ainsi, alors que l'absence de saisine de la commission départementale de conciliation par l'administration sur un chef de redressement pour lequel cette commission n'a pas compétence n'entache pas la procédure d'imposition d'irrégularité, même lorsque la saisine a été sollicitée par le contribuable, la cour d'appel a violé les textes susvisés ;

PAR CES MOTIFS, et sans qu'il y ait lieu de statuer sur le moyen du pourvoi :

CASSE ET ANNULE »

**arrêt de la cour de cassation du 18 février 2004 (n° 175 FS-P+B)**

« Attendu, selon l'arrêt attaqué, que, le 19 janvier 1995, M. M a reçu notification de redressements au titre de l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) pour 1994 et d'un complément d'impôt sur le revenu ; que la notification portait sur des redressements consécutifs à une omission de déclaration de parts de société, à une insuffisance d'évaluation de droits sociaux, au caractère non déductible d'un passif déclaré et à une erreur de calcul affectant le plafonnement de l'I.S.F. ; qu'il a contesté, le 15 février 1995, une partie de ces redressements auprès de l'administration des Impôts, qui les a confirmés le 10 mars 1995 ; que, le 30 mars 1995, M. M a fait part de son intention de saisir la commission départementale de conciliation "pour l'ensemble des redressements ressortant de sa compétence" ; que l'administration des Impôts a mis en recouvrement, le 27 juillet 1995, une partie des droits correspondant aux redressements sans saisir la commission de ce chef ; que sa réclamation ayant donné lieu à un avis de rejet en date du 4 décembre 1995, M. M a fait assigner le directeur des services fiscaux [...] devant le tribunal de grande instance, lequel a constaté l'irrégularité de la procédure de redressement et l'a annulée ; que le directeur des services fiscaux a fait appel du jugement ;

Sur le premier moyen, pris en ses deux branches, et le deuxième moyen, réunis :

Attendu que le directeur général des Impôts reproche à la cour d'appel d'avoir confirmé en toutes ses dispositions le jugement déféré, alors, selon le moyen :

[...] ;

Mais attendu que la cour d'appel, qui a retenu, d'un côté, qu'il n'appartenait pas à l'administration de porter une appréciation préalable sur l'étendue du désaccord l'opposant à M. M dès lors que celui-ci estimait que ce désaccord persistait sur l'ensemble des redressements, au sens de l'article L. 59 du Livre des procédures fiscales, et, de l'autre, que l'expression "ressortant de sa compétence" formulée dans la demande de saisine de la commission départementale de conciliation avait pour but de distinguer les redressements au titre de l'impôt sur le revenu de ceux opérés au titre de l'I.S.F., a décidé à bon droit que la décision de l'administration de ne pas saisir la commission de l'ensemble des redressements affectait la régularité de la procédure d'imposition, abstraction faite des motifs surabondants visés par le deuxième moyen ; que les moyens ne sont pas fondés ;

Mais sur le troisième moyen :

Vu l'article L. 59 du Livre des procédures fiscales ,

Attendu que, pour annuler l'avis de mise en recouvrement du 27 juillet 1995, l'arrêt retient que le défaut même partiel de consultation de la commission par l'administration des impôts a pour conséquence d'affecter la régularité de la procédure d'imposition ;

Attendu qu'en statuant ainsi, alors qu'il lui appartenait de ne prononcer l'annulation que pour les chefs de redressement affectés du vice de la procédure, la cour d'appel a violé le texte susvisé ;

PAR CES MOTIFS :

CASSE ET ANNULE »