

Procédures fiscales

303 L'expertise des articles 1651 M et 1653 BA du CGI (et retour sur l'article L. 103 A du LPF)

Thierry SAINT-BONNET,
*commissaire aux comptes expert près la cour
d'appel de Paris
et les cours administratives d'appel de Paris et de
Versailles*



1 - Les articles 1651 M et 1653 BA du CGI prévoient la possibilité pour les présidents de certaines commissions fiscales paritaires, de recourir à un expert pour les éclairer. Depuis l'instauration de ces articles en 2007, cette mesure ne paraît pas avoir été souvent mise en œuvre. Pour quelles raisons ? Sachant, par ailleurs, que cette disposition permettait de palier certaines insuffisances des textes et était dans l'air du temps lorsque le président Fouquet réfléchissait en 2008 sur l'amélioration de la sécurité juridique des relations entre l'Administration et les contribuables (1).

Par un certain parallélisme, il sera rappelé que l'Administration fiscale peut également recourir à l'expertise d'un tiers sur le fondement de l'article L. 103 A du Livre des procédures fiscales (LPF) (2).

1. L'expertise des articles 1651 M et 1653 BA du CGI

A. - Origine

2 - Les articles 1651 M et 1653 BA du CGI sont issus de l'article 17 de la loi n° 2007-1824 du 25 décembre 2007 de finances rectificative pour 2007¹, et prévoient la possibilité de recours à un expert, pour éclairer les travaux de certaines commissions mixtes appelées à intervenir, à titre consultatif, dans le cadre de la procédure de rectification contradictoire, à savoir :

- les commissions départementales des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires,
- la Commission nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires,
- les commissions départementales de conciliation.

Sur demande du contribuable, et à ses frais, toute personne dont l'expertise est susceptible d'éclairer la commission peut ainsi être sollicitée.

Ces dispositions sont applicables aux propositions de rectification adressées à compter du 1^{er} juillet 2008.

Les conditions d'application de ces nouvelles dispositions devaient être précisées, s'agissant en particulier :

- des modalités pratiques du recours aux experts (moment de leur intervention dans la procédure, formalités requises, etc.),
- des conditions éventuelles relatives à leur personne et à leurs qualités,
- des conséquences de leurs conclusions sur l'avis rendu par les commissions.

B. - État des lieux

3 - Sept ans après la publication de la loi, force est de constater qu'aucune instruction fiscale n'a été publiée et que le BOFiP-Impôts est assez laconique :

- Commission nationale des impôts :

« 3. Recours à une expertise

L'article 1651 M du CGI – issu de l'article 17 de la loi n° 2007-1824 du 25 décembre 2007 de finances rectificatives pour 2007 – prévoit que le président de la Commission nationale des impôts peut solliciter à la demande du contribuable et aux frais de celui-ci, toute personne dont l'expertise est susceptible d'éclairer la commission » (BOI-CF-CMSS-30-10, 12 sept. 2012, § 430) ;

- commission de conciliation :

« 1. Moyens d'investigation de la commission

Le président de la commission de conciliation peut solliciter, à la demande du contribuable et aux frais de celui-ci, toute personne dont l'expertise est susceptible d'éclairer la commission » (BOI-CF-CMSS-40-10, 12 sept. 2012, § 150).

4 - On relève que le BOFiP évoque, de manière lapidaire, la possibilité d'accéder à la demande d'expertise du contribuable devant la Commission nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires et la commission départementale de conciliation. En revanche, cette possibilité n'est pas commentée au BOI-CF-CMSS-20-40-20, 12 sept. 2012 consacré à la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires.

1. *Dr. fisc.* 2008, n° 6, *comm.* 164.

Cette omission apparaît quelque peu singulière eu égard aux intentions du législateur. En effet, lors des débats parlementaires², le rapporteur général, Monsieur Philippe Marini, avait déclaré que la possibilité de recourir à des expertises extérieures en matière d'évaluation des entreprises pour les besoins de la fiscalité des transactions devait être adoptée car il s'agissait d'une réforme importante. Pour le rapporteur général, l'intervention d'un tiers dans le débat devait permettre de franchir un grand pas dans les relations entre les contribuables et les administrations.

5 - Finalement, nous sommes en présence de dispositions légales qui peuvent être évoquées par les contribuables ou leurs conseils, mais qui sont, semble-t-il, peu mises en œuvre par méconnaissance des textes ou faute de dispositions encadrant ceux-ci.

D'une manière générale, le président de la commission arrête sa composition. Il est le seul maître de l'ordonnement des débats et décide notamment, dans le respect des dispositions légales et réglementaires, des modalités de fonctionnement de la commission et de l'examen des affaires inscrites à l'ordre du jour. En d'autres termes, le président de la commission est souverain et peut seul décider du bien-fondé de recourir à la désignation, par ses soins, de toute personne dont l'expertise est susceptible d'éclairer la commission.

Instruit par une expérience récente, nous nous proposons ici de démontrer l'intérêt du dispositif et de proposer un processus permettant d'atteindre le but fixé par le législateur.

C. - Application pratique

6 - Le propos est centré, conformément à l'esprit des travaux parlementaires, sur l'évaluation des entreprises ou des paramètres nécessaires à l'évaluation de celles-ci.

Il va de soi, avec les adaptations requises, que la démarche peut être étendue à d'autres problématiques du ressort des commissions.

1° Le choix de l'expert

7 - Plusieurs voies sont possibles.

● **Choix direct par le président.** Le président de la commission a toujours le choix de l'expert. Il peut donc désigner directement le professionnel qui lui paraîtra le plus qualifié. Compte tenu de son expérience et de sa connaissance des techniciens et de leur renommée professionnelle, le président de la commission peut parfaitement désigner l'expert en connaissance de cause.

● **Recours à une liste d'experts.** Il est possible d'envisager que les commissions dressent leur propre liste de personnes qualifiées. Pour être inscrits, les candidats devraient démontrer leurs qualités techniques, y compris un minimum de connaissance en matière de contentieux fiscal.

Cette solution entraînerait une analyse assez lourde des candidatures et à ce jour cela paraît difficile à mettre en œuvre.

Le président pourrait plutôt s'appuyer sur la liste des commissaires aux comptes dressée par les cours d'appel. La qualité des commissaires aux comptes serait un pré-requis en matière financière au motif de leur inscription sur les listes, mais celle-ci n'assure pas systématiquement une compétence avérée en évaluation d'entreprises et en contentieux fiscal.

Le choix du président pourrait enfin être effectué sur la base de l'inscription sur la liste des experts près les cours d'appel. Les cours d'appel sont assez pourvus d'experts dans la spécialité « Evaluation d'entreprises et de droits sociaux ». Pour s'assurer de la compétence des experts pour réaliser la mission confiée par le président de la commission, il serait possible pour celui-ci de s'adresser aux compa-

gnies d'experts de justice³. Le président de la compagnie d'experts de justice suggérerait alors au président de la commission le nom du ou des techniciens qui lui paraîtraient les plus qualifiés. Dans les mêmes conditions, le président de la commission pourrait s'adresser aux présidents des diverses associations de professionnels de l'évaluation⁴.

● **Sur proposition du contribuable.** Celle-ci est toujours possible, mais on peut craindre que l'expert proposé ne soit pas indépendant et impartial. Cette option ne paraît pas satisfaisante car, par nature, l'expert doit être indépendant des parties.

2° La définition de la mission

8 - Le président de la commission doit délimiter la mission qu'il confie à l'expert. Il peut la préciser directement ou reprendre en tout ou partie la demande du contribuable. À ce stade, il faut rappeler que la désignation de l'expert est faite sur demande du contribuable. Celui-ci, dans sa requête, doit être suffisamment précis dans sa démarche pour convaincre le président de la commission qu'il ne s'agit pas d'une manœuvre dilatoire, et que les désaccords reposent sur des difficultés techniques réelles.

3° La saisine de l'expert

9 - Le secrétaire de la commission avise l'expert de sa mission. Il peut y joindre la convocation du technicien à la séance de la commission. Il va de soi que si le délai paraît insuffisant, l'expert peut demander un report à une session ultérieure. Le secrétaire de la commission adresse à l'expert le rapport de l'Administration (ou un extrait du rapport) destiné aux membres de la commission.

L'expert doit accepter la mission, reconnaissant ainsi qu'elle entre dans ses compétences techniques et qu'il n'existe aucune cause d'empêchement ou d'incompatibilité. Il fait savoir sans délai son acceptation au secrétaire de la commission et aux parties.

4° La lettre de mission

10 - L'expertise étant sollicitée par le contribuable et à ses frais, il est nécessaire pour l'expert, et pour éviter toute difficulté ultérieure, d'établir une lettre de mission rappelant celle-ci et précisant le calendrier des opérations ainsi que sa rémunération.

5° Le déroulement des opérations d'expertise

11 - En pratique, il est possible de s'inspirer du processus habituel mis en œuvre par les experts de justice. En outre, l'expert doit notamment concilier le respect des délais impartis et le respect du principe du contradictoire, ce qui conduit à une plus grande concision de l'expertise.

12 - Les textes ne précisent pas à quel stade de la procédure la demande d'expertise doit être faite. Cette demande devrait donc pouvoir être formulée dès la demande de saisine de la commission, mais également au cours des débats devant celle-ci. Il en résulte que le calendrier des opérations n'est pas le même. Il est donc préférable de formuler la demande dès la saisine de la commission. L'expert pourra ainsi organiser et planifier les travaux.

La commission peut communiquer à l'expert, sans méconnaître la règle du secret professionnel, les renseignements destinés à lui permettre de remplir sa mission. Les personnes consultées sont tenues au

2. Sénat, séance 17 déc. 2007.

3. Compagnie Nationale des Experts Comptables de Justice (CNECJ), Compagnie Nationale des Experts Judiciaires en Finance et Diagnostic (CNEJFD), Compagnie Nationale des Experts Judiciaires en Gestion d'Entreprise (CNEJGE), Compagnies d'experts près les Cours administratives d'appel, etc.

4. Compagnie des Conseils et Experts Financiers (CCEF), Association des Experts en Evaluation d'Entreprises (A3E), Société Française des Évaluateurs (SFEV), etc.

secret professionnel dans les conditions prévues par l'article L. 103 du LPF.

13 - Sur le plan du respect du principe du contradictoire, plusieurs phases doivent être examinées :

- après l'acceptation de la mission, l'expert doit demander aux parties leurs pièces ; celles-ci sont en général identiques puisqu'il s'agit des courriers échangés depuis le début des opérations de vérification ;

- l'expert peut convoquer les parties à une réunion contradictoire, s'il s'agit par exemple d'arbitrer le choix des méthodes d'évaluation ; il établira un compte rendu de la réunion qu'il adressera aux parties avec, le cas échéant, des notes complémentaires ;

- dans l'hypothèse où l'expert est saisi d'une question spécifique, telle que donner son avis sur le choix d'un taux de capitalisation ou d'actualisation, il pourra procéder par l'envoi de notes aux parties sans obligatoirement les réunir ;

- l'expert doit s'assurer que les parties respectent dans les échanges le contradictoire, quitte à l'assurer lui-même ;

- le technicien doit veiller au respect des délais ; il peut, avant la rédaction de son rapport, adresser aux parties un document de synthèse, valant pré-rapport ; dans cette hypothèse, il fixe un délai aux parties pour formuler leurs dernières écritures ;

- l'expert adresse, au moins dix jours avant la séance de la commission, son rapport pour permettre au secrétaire de le diffuser aux membres de la commission ; il fait parvenir également au service intéressé et au contribuable, un exemplaire de son rapport ;

- l'expert doit réaliser personnellement la mission. Mais il ne lui est pas interdit de se faire assister par des collaborateurs pour des travaux préparatoires. On peut même envisager, dans certains cas, le recours à un sapiteur. En somme, il est possible de s'inspirer des dispositions prévues par le Code de procédure civile.

14 - Le secrétaire, s'il ne l'a pas déjà fait, convoque l'expert à la séance de la commission. En effet, le président de la commission et les commissions peuvent demander au technicien des éclaircissements ou des explications complémentaires.

15 - L'expertise vise à « *éclairer la commission* ». Les conclusions de l'expert ne peuvent donc en aucune façon, s'imposer à la commission qui restera libre de les suivre ou de les écarter. À cet égard, il serait souhaitable que le secrétaire de la commission puisse adresser à l'expert l'avis rendu par celle-ci.

D. - Observation finale

16 - Les articles 1651 M et 1653 BA du CGI, bien que d'application timide, permettent de pallier une omission regrettable dans la rédaction des articles R. 202-1 et R. 202-3 du LPF.

En effet, conformément aux dispositions combinées de ces deux articles, la procédure spéciale d'expertise est de droit, en matière de droits d'enregistrement et d'ISF, lorsqu'elle est demandée par le contribuable ou l'Administration dans les instances relatives à la détermination de la valeur réelle d'immeubles, de fonds de commerce et de marchandises neuves qui en dépendent, de clientèles, de droit à un bail portant sur tout ou partie d'un immeuble de navires et de bateaux.

D'emblée, une grande absente apparaît dans cette énumération : la valeur vénale de titres sociaux, notamment, non cotés. Cela est d'autant plus surprenant que l'évaluation de titres non cotés demeure l'un des exercices les plus complexes en matière d'évaluation des biens. De surcroît, les contestations en matière de droits sociaux sont des plus fréquentes.

Enfin, en raison des divergences existantes entre les approches d'évaluation de l'Administration et celles des contribuables, l'intervention d'un expert - indépendant - éclairerait utilement les instances devant se prononcer sur la valorisation des droits sociaux car sur le terrain, on constate un dialogue assez fermé entre les contri-

buables et les agents des impôts. Entre l'hégémonie des représentants de l'administration fiscale et les certitudes inébranlables des contribuables, il y a peu de place pour le dialogue et la médiation.

Aussi, le président Fouquet, dans son rapport de juin 2008, intitulé « *Améliorer la sécurité juridique des relations entre l'Administration fiscale et les contribuables : une nouvelle approche* » avait-il formulé la proposition suivante :

« Proposition 25 : Inscire dans le LPF, en cas de désaccord sur l'évaluation de titres non cotés et de biens immobiliers d'une valeur supérieure à 200 K €, la possibilité de désigner un expert devant la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires ou la commission de conciliation.

Devant les commissions départementales des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires (CDI) ou la commission de conciliation, le contribuable aurait la possibilité de demander la nomination, qui serait de droit, d'un expert désigné d'un commun accord avec l'administration (à défaut, celui-ci serait désigné en référé par le juge des référés du tribunal administratif ou du tribunal de grande instance ou bien encore, autre solution, par le président de la commission). La répartition des frais d'expertise serait effectuée au prorata de l'écart entre la déclaration du contribuable et la valeur retenue par la commission départementale, d'une part, et la valeur de redressement et la valeur retenue par la commission départementale, d'autre part.

Certains membres du groupe de travail avaient proposé de prévoir la faculté de désigner un expert dès le stade du rejet des observations du contribuable pour accélérer la procédure. Toutefois, les représentants de l'administration ont fait valoir qu'en instituant cette faculté à ce stade précoce, on privait la commission départementale et la commission de conciliation d'une partie de leur intérêt ».

On voit dans ces matières que le recours à l'expertise est dans l'air du temps, d'autant que la procédure de rescrit fait l'objet de critiques et est assez peu utilisée.

2. L'expertise de l'article L. 103 A du LPF

17 - Il faut noter qu'il existe un pendant pour l'administration fiscale aux dispositions des articles 1651 M et 1653 BA du CGI, à savoir l'article L. 103 A du LPF, issu de l'article 99 de la loi n° 2006-1771 du 30 décembre 2006 de finances rectificative pour 2006. Cet article étend les possibilités offertes à l'administrative fiscale de recourir à des experts externes pour les procédures de contrôle engagées à compter du 1^{er} janvier 2007. Ce dispositif a été commenté dans une instruction du 19 mai 2008⁵ non reprise au BOFIP.

Afin que l'administration fiscale puisse bénéficier d'un éclairage extérieur chaque fois que cela peut être utile à l'exercice de ses missions, l'article L. 103 A du LPF lui permet de solliciter toute personne dont l'expertise est susceptible de l'éclairer pour l'exercice de ses missions d'étude, de contrôle, d'établissement de l'impôt ou d'instruction des réclamations, lorsque ces missions requièrent les connaissances ou des compétences particulières. Il s'agit d'une possibilité qu'il lui appartient de mettre en œuvre si elle l'estime utile lorsque les conditions ci-après définies sont réunies. En conséquence, l'Administration n'est pas tenue de donner suite à une demande du contribuable tendant au recours à un expert et n'a pas à motiver son refus.

A. - Conditions de recours à un expert externe

18 - Qualité de l'expert. - L'Administration peut faire appel à un expert public ou privé. En outre, il n'est pas nécessaire que l'expert soit inscrit sur une liste prédéfinie par le ministre chargé du budget (ce qui était le cas antérieurement à la loi du 30 décembre 2006).

5. BOI 13 B-1-08 ; Dr. fisc. 2008, n° 22, instr. 13911.

L'Administration peut donc recourir à toute personne de son choix dont l'expertise est susceptible de l'éclairer.

19 - Contexte et à l'objet de l'expertise. – Le recours à un expert externe n'est pas limité au contrôle et au contentieux de certaines entreprises. L'Administration peut recourir à un expert dans le cadre de tout contrôle ou de tout contentieux, quelle que soit l'importance de l'entreprise ou même s'il s'agit d'un particulier.

Au-delà du contrôle et du contentieux, une expertise externe peut être sollicitée pour l'exercice de toute mission d'étude ou d'établissement de l'impôt, c'est-à-dire pour l'ensemble des missions exercées par la Direction générale des finances publiques.

Le recours à un expert est possible chaque fois que l'une des missions précitées requiert des connaissances ou des compétences particulières.

Ainsi, à titre d'exemples, l'Administration est susceptible de faire appel à un expert :

- pour procéder à l'évaluation d'une entreprise dans le cadre de la procédure de rescrit-valeur, notamment lorsqu'il s'agit d'un groupe important ayant des ramifications internationales, pour lequel il faut mettre en œuvre des notions financières complexes,

- pour l'évaluation d'actifs particuliers, tels des droits de la propriété intellectuelle (droits de la propriété industrielle : brevets d'invention, dessins et modèles ; droits d'exploitation : redevance ; droits de la propriété littéraire et artistique : droits d'auteurs, droits de reproduction), des objets d'art, des bijoux ou des objets de collection, des friches industrielles, notamment lorsqu'il s'agit de prendre en compte le coût de la dépollution, etc. ;

- pour l'instruction de demandes d'accord préalable en matière de prix de transfert, pour apprécier l'organisation d'un groupe et la manière dont sont constitués les coûts de production et les marges commerciales, notamment en matière financière,

- pour instruire une demande d'agrément fiscal,

- dans le cadre d'une réflexion préparatoire à une éventuelle réforme, par exemple pour la réalisation de simulations précises en fonction de différentes hypothèses réalisées à partir de données anonymisées au sens des règles régissant le secret statistique.

20 - Services concernés. – Le recours à un expert externe peut être mis en œuvre par l'ensemble des services de la Direction générale des finances publiques, tant par les services déconcentrés et les services à compétence nationale que par les services centraux.

B. - Portée de l'expertise

21 - L'expert a pour mission d'éclairer l'Administration sans s'y substituer, celle-ci demeurant seule compétente pour, selon le cas, effectuer le contrôle, notifier les rehaussements, statuer sur la demande ou établir l'impôt. L'expertise constitue un simple avis. Son contenu et ses conclusions ne lient ni l'Administration, ni le contribuable, ni le juge.

Lorsque l'Administration s'appuie sur l'expertise pour motiver des rehaussements, prendre une décision contentieuse ou toute autre

décision individuelle devant être motivée, elle doit reprendre dans la proposition de rectification ou la décision notifiée au contribuable les arguments pertinents tirés du rapport.

À cet égard, si l'Administration peut recourir à l'avis d'un expert dans l'exercice de ses missions de contrôle, lorsque celles-ci requièrent des connaissances ou des compétences particulières, cet avis ne peut la dispenser d'exercer l'ensemble de ses pouvoirs de contrôle, notamment de justifier les rectifications envisagées. Les limites du recours à l'expertise de l'article L. 103 A du LPF viennent d'être rappelées dans un récent arrêt du Conseil d'État⁶.

Dans un souci de transparence de l'action administrative, il est recommandé au service de communiquer une copie du rapport d'expertise au contribuable concerné lorsque l'avis a été sollicité pour l'appréciation de sa situation, que l'Administration se soit ou non conformée à l'avis de l'expert.

C. - Secret professionnel

22 - L'article L. 103 A autorise l'Administration, par dérogation au secret professionnel, à communiquer à l'expert tous les renseignements qui lui sont nécessaires pour mener à bien sa mission. Il peut s'agir en premier lieu des renseignements relatifs au contribuable concerné par l'expertise, mais aussi d'informations relatives à des tiers si une telle communication est utile à l'expertise (éléments de comparaison par exemple).

La personne consultée est tenue au secret professionnel, sous peine des sanctions pénales prévues à l'article 226-13 du Code pénal (un an d'emprisonnement et 15 000 euros d'amende), pour l'ensemble des informations portées à sa connaissance dans le cadre de sa mission d'expertise.

Conclusion

23 - En ces temps de disette budgétaire, et dans la mesure où l'Administration fiscale estime ses agents compétents, il semblerait que le dispositif de l'article L. 103 A du LPF n'ait pas connu une application fréquente.

Ce n'est pas une raison pour ne pas encourager, dans les cas justifiés, le recours par les présidents de commissions fiscales paritaires à l'expertise des articles 1651 M et 1653 BA du CGI, qui peuvent permettre de débloquer les situations avant d'engager un contentieux coûteux et toujours trop long. Elles peuvent se traduire également par une reprise du dialogue et une ébauche de solution à la satisfaction des intéressés et des finances publiques.

MOTS-CLÉS : Expertises - Articles 1651 M et 1653 BA du CGI - Retour sur l'article L. 103 A du LPF

6. CE, 8^e et 3^e ss-sect., 19 nov. 2014, n° 361267, *Sté Montaigne Direct* : *JurisData* n° 2014-028377 ; *Dr. fisc.* 2015, n° 5, *comm.* 122, *note Ch. de la Martinière*.