

358 En 2017, 31,9 % des dossiers traités par la DNVSF ont présenté des rectifications en matière de fiscalité internationale, qu'il s'agisse des dossiers traités en contrôle fiscal externe (CFE) ou en contrôle sur pièces (CSP).

### 6.2.1 Principaux chefs de rectification à l'international

359 Le montant total des rectifications en base en matière de fiscalité internationale (contrôle externe et contrôle sur pièces, personnes physiques et morales) s'est élevé à 356 M€ en 2017 en matière d'impôts directs auxquels s'ajoutent des rappels de retenue à la source et de prélèvements divers pour un montant de 35,4 M€, des rappels de taxe sur la valeur ajoutée pour 1,2 M€ et des pénalités sur l'ensemble de ces rappels à hauteur de 4,5 M€.

360 Plus particulièrement, 233 dossiers de personnes physiques contrôlés par la DNVSF (125 en contrôle externe et 108 en contrôle sur pièces) ont fait l'objet de rectifications en matière de fiscalité internationale.

361 Le tableau suivant présente les principaux chefs de rectification en matière de fiscalité internationale s'agissant des personnes physiques :

2017	Taux effectif	Application d'une convention internationale	Domiciliation en France des personnes physiques	Imposition des structures établies dans des États à fiscalité privilégiée
Références du CGI	Art 170-4	Art. 4 bis	Art. 4 B	Art. 123 bis
Nombre de dossiers	14	26	7	38
Montant des rectifications en base	5 M€	178 M€	51 M€	68 M€

### 6.2.2 Contrôle des avoirs à l'étranger non déclarés

362 Les dispositifs codifiés aux articles 1649 A, 1649 AA et 1649 quater A du CGI relatifs aux avoirs détenus à l'étranger non déclarés, aux contrats d'assurance-vie souscrits à l'étranger non déclarés et aux transferts de fonds à destination ou en provenance de l'étranger non déclarés ont été appliqués comme suit :

Nombre de dossiers rectifiés	Montant des rehaussements en base à l'impôt sur le revenu	Majorations
14	2,8 M€	Pénalité de 40 % pour manquement délibéré appliquée sur 10 dossiers

<b>Amendes pour défaut de déclaration de comptes bancaires ouverts à l'étranger</b>
---

147 dossiers concernés pour un montant total de 2,4 M€
--

### **6.2.3 Répression des comportements frauduleux**

#### Les dossiers de la BNRDF

- 363 Dans le cadre de la répression du délit pénal de fraude fiscale, qui concerne les contribuables auteurs des agissements frauduleux les plus graves, une procédure d'enquête fiscale faisant appel à des moyens de police judiciaire (écoutes, garde à vue, perquisitions...) a été instituée par la loi de finances rectificative pour 2009.
- 364 Cette procédure relève de la compétence de la brigade nationale de répression de la délinquance fiscale (BNRDF) et permet de recueillir des informations qui, par l'exercice du droit de communication, sont transmises aux services vérificateurs de la DGFIP afin qu'elles soient exploitées.
- 365 En 2017, 36 dossiers ayant fait l'objet d'une enquête de la BNRDF ont été traités et 46 étaient en cours de contrôle (contrôle fiscal externe ou contrôle sur pièces) afin d'exploiter les informations recueillies dans le cadre de la procédure judiciaire.
- 366 Les résultats financiers des 36 dossiers clôturés au cours de l'année 2017 s'élèvent à 39 M€ de droits et 17 M€ de pénalités. Les rehaussements notifiés concernent principalement des avoirs sur assurance-vie ou compte bancaire à l'étranger, des omissions de déclarations de revenus de capitaux mobiliers étrangers détenus en direct ou via des structures interposées sises dans des États à fiscalité privilégiée ou encore l'application de l'amende pour non-déclaration de compte ouvert à l'étranger.

#### La mise en œuvre de l'article L. 23 C du LPF

- 367 La procédure prévue à l'article L. 23 C du LPF instauré par la loi n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012 permet à l'administration d'interroger, de façon contraignante, les personnes physiques qui n'ont pas déclaré les avoirs qu'elles détiennent sur des comptes bancaires ou des contrats d'assurance-vie à l'étranger, au moins une fois au cours des dix dernières années.
- 368 Au titre de l'année 2017, cette procédure a été appliquée dans 35 dossiers pour un montant total de rectification de 38 M€ en droits et 9,3 M€ en pénalités.

369 Ces dossiers comportent à la fois l'application des droits de mutation à titre gratuit sur le montant des avoirs non justifiés et des rehaussements autres (revenus de capitaux mobiliers, ISF et amendes pour défaut de déclaration de comptes ouverts à l'étranger).

#### 6.2.4 Évolution de l'activité de la DNVSF

370 Les résultats présentés ci-après concernent l'activité globale de la DNVSF, incluant celle réalisée à l'international. Ils sont répartis entre les résultats en matière de contrôle fiscal externe (CFE) d'une part et les résultats en matière de contrôle sur pièces (CSP) et de dossiers à très fort enjeux (DTFE) d'autre part. Un dossier à très fort enjeux est un dossier relatif à un foyer dont le revenu brut annuel est supérieur à 2 M€ ou pour lesquels l'actif brut imposable à l'ISF est supérieur à 15 M€.

<b>Résultats en matière de contrôle fiscal externe (CFE)</b>			
	<b>2015</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>
Nombre de dossiers	500	390	<b>500</b>
<i>dont ESFP</i>	<i>360</i>	<i>304</i>	<i>392</i>
<i>dont vérifications de comptabilité</i>	<i>140</i>	<i>86</i>	<i>108</i>
Montant d'impôts rappelés (M€)	367,6	344,5	<b>208,0</b>
Montant des pénalités (M€)	139,7	139,6	<b>132,4</b>

<b>Résultats en matière de contrôle sur pièces (CSP) et des dossiers à très fort enjeu (DTFE)</b>			
	<b>2015</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>
Nombre de dossiers clos	1 524	1 613	<b>1 399</b>
Montant d'impôts rappelés (M€)	284	362	<b>318</b>
Montant des pénalités (M€)	82	44	<b>123</b>

371 Le montant des droits de l'année 2017 en matière de CFE est en repli par rapport à 2016 dont les résultats avaient été impactés par deux dossiers exceptionnels représentant plus de 76 % du montant total des droits alors réalisés en matière de domiciliation.

### **6.3 L'évolution du nombre de domiciliations fiscales fictives ou artificielles à l'étranger (article 4B du CGI)**

372 En 2017, la DGFIP, toutes directions confondues, a traité 202 situations de domiciliations fictives à l'étranger.

373 Ces contrôles ont généré un total de 107,9 M€ de rectifications en base (48,2 M€ en contrôle externe et 59,7 M€ en contrôle sur pièces).

374 Sur ces 202 domiciliations fictives, 167 concernent des personnes physiques et 35 dossiers ont porté sur l'exercice d'une activité individuelle non déclarée en France et imposable à l'impôt sur le revenu.

### **6.4 Manquements aux obligations de déclaration des comptes financiers et des biens et droits mis en trusts**

#### Comptes bancaires et contrats d'assurance-vie

375 Les personnes domiciliées en France sont tenues de déclarer les comptes bancaires ouverts à l'étranger qu'elles détiennent ainsi que les contrats d'assurance-vie qu'elles ont souscrits à l'étranger.

376 Selon les articles 1649 A et 1649 AA du CGI, les sommes ayant transité par ces comptes et les versements effectués par l'intermédiaire de contrats non déclarés constituent, sauf preuve contraire, des revenus imposables en France.

377 L'article 1649 quater A du CGI permet également, dans certaines conditions, d'imposer l'ensemble des sommes transférées à l'étranger ou en provenance de l'étranger.

Le tableau ci-dessous détaille la mise en œuvre de ces dispositions :

<b>Articles 1649 A et 1649 AA du CGI</b>	<b>Article 1649 quater A du CGI</b>
96 dossiers rectifiés	25 dossiers rectifiés
10,2 M€ de rectifications en bases	3,3 M€ de transferts non déclarés

Sur 121 rectifications réalisées sur le fondement des articles 1649 A, 1649 AA et 1649 quater A du CGI, 119 concernent des personnes physiques.

### Biens ou droits mis en trust

- 378 Depuis la loi de finances rectificative pour 2011, les administrateurs de trusts dont un des constituants ou bénéficiaires est domicilié en France ou qui comprend un bien ou un droit situé en France doivent déclarer l'existence et les termes du contrat de ce trust.
- 379 Les modalités d'application de ce dispositif, codifié à l'article 1649 AB du CGI, ont été précisées par décret du 14 septembre 2012 et les premières déclarations ont été déposées auprès de l'administration fiscale à partir de la fin de l'année 2012.
- 380 En 2017, 39 dossiers liés à des trusts ont comporté des rectifications en matière d'ISF ou de droits de succession. 8,6 M€ de droits ont été notifiés à ce titre. Sept de ces dossiers ont porté sur l'application du prélèvement *sui generis* prévu à l'article 990 J du CGI, 32 dossiers ont concerné la réintégration des biens mis en trust dans l'assiette soumise aux droits de succession (art. 750 ter du CGI).

### Évolution du dispositif de sanction

- 381 Dans sa décision n° 2016-554 QPC en date du 22 juillet 2016, le Conseil constitutionnel a censuré les dispositions du deuxième alinéa du 2 de l'article 1736 IV du CGI qui prévoyaient une amende égale à 5 % du solde créditeur des comptes étrangers non déclarés lorsque le solde des comptes est supérieur ou égal à 50 000 €.
- 382 Cette décision ne remet pas en cause l'application de l'amende fixe applicable aux infractions aux dispositions de l'article 1649 A du CGI égale à 1 500 € par compte bancaire non déclaré, portée à 10 000 € lorsque le compte est situé dans un État ou territoire qui n'a pas conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales permettant l'accès aux renseignements bancaires. Dans sa décision n° 2017-692 QPC du 16 février 2018 le Conseil Constitutionnel maintient cette amende de 1 500 € et décide que l'article 152-5 du code monétaire et financier prévoyant une amende de 750 € par compte non déclaré est contraire à la Constitution à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2009.
- 383 De plus, dans sa décision n° 2016-618 QPC en date du 16 mars 2017 le Conseil constitutionnel a déclaré non conforme à la Constitution l'amende proportionnelle de 12,5 % sur la valeur des biens ou droits mis en trusts et non déclarés.
- 384 Un nouveau dispositif de sanction codifié à l'article 1729-0 A du CGI a été adopté par la loi n° 2016-1918 du 29 décembre 2016 de finances rectificative pour 2016. Il prévoit, à compter

du 1<sup>er</sup> janvier 2017, une majoration de 80 % des droits supplémentaires dus à raison de ces comptes, contrats et biens et droits mis en trust.

### **6.5 Redressements effectués auprès des particuliers au titre de faits de fraude fiscale ou d'optimisation fiscale abusive à caractère international**

385 Les montages abusifs d'optimisation fiscale internationale mis en place par des particuliers sont sanctionnés au moyen de deux dispositifs anti-abus.

#### **6.5.1 L'article 123 bis du CGI**

386 Il permet d'imposer une personne physique domiciliée en France sur les bénéfices réputés distribués d'entités dont l'actif est principalement financier, établies hors de France et bénéficiant d'un régime fiscal privilégié, dont elle détient plus de 10 % des droits.

387 La loi de finances rectificative pour 2009 a introduit une présomption simple de détention lorsque la personne physique a transféré des biens ou droits à une entité située dans un État ou territoire non coopératif.

388 Par ailleurs, et afin de rendre ce dispositif compatible avec le droit communautaire, son application a été limitée, au sein de l'Union européenne, aux seuls montages artificiels dont le but est de contourner la législation fiscale française.

389 Ces mesures s'appliquent aux exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2010.

390 En 2017, la mise en œuvre de l'article 123 bis du CGI a concerné 72 dossiers et a conduit à un montant de rectifications en bases égal à 85,9 M€. Ces rectifications ont été dans la très grande majorité des cas assorties de pénalités pour manquement délibéré.

391 Dans sa décision du 1<sup>er</sup> mars 2017<sup>38</sup>, le Conseil constitutionnel a limité la portée de l'article en prévoyant notamment que les contribuables devaient disposer de la faculté d'apporter la démonstration que la localisation de l'entité à l'étranger n'était pas constitutive d'un montage artificiel consistant à faire échapper à l'impôt des revenus.

#### **6.5.2 L'article 155 A du CGI**

392 L'article 155 A du CGI permet d'imposer les revenus perçus par une personne domiciliée hors de France en rémunération de prestations rendues par une personne domiciliée en France lorsque cette personne contrôle l'entité étrangère ayant perçu la rémunération ou lorsque l'entité étrangère n'exerce pas, de manière prépondérante, une activité industrielle ou

commerciale autre que la prestation de services ou qu'elle est domiciliée dans un État à régime fiscal privilégié.

393 En 2017, ce dispositif a été mis en œuvre dans 32 dossiers et a généré 21,0 M€ de rectifications en bases. Ces rectifications sont généralement assorties de pénalités pour manquement délibéré ou pour manœuvres frauduleuses.