

## Renforcement de la taxation des avoirs situés à l'étranger

### Sources rapports du sénat

[L'article 8 de la loi de finances rectificative pour 2012](#) vise à compléter les pouvoirs d'investigation de l'administration fiscale afin de faciliter la taxation des actifs qui n'ont pas été déclarés et qui sont placés sur des comptes bancaires ou des contrats d'assurance-vie

Afin de permettre une taxation effective des actifs dissimulés à l'étranger, le présent article propose **l'institution d'une procédure spécifique de demande d'éclaircissements et de justifications**. Celle-ci permettra à l'administration de demander aux contribuables n'ayant pas satisfait, au moins une fois au cours des dix années précédentes, à l'obligation de déclarer les comptes bancaires et les contrats d'assurance-vie souscrits à l'étranger de **justifier l'origine et les modalités d'acquisition des avoirs placés sur ces comptes et contrats**,

**de même, le texte généralise le délai de reprise à 10 ans pour l'ensemble des impositions rattachées à des comptes non déclarés**

### I Le droit existant 2

#### A La sanction de la dissimulation d'actifs à l'étranger 2

- 1 Le non-respect de l'obligation de déclarer les comptes bancaires et les contrats d'assurance-vie souscrits à l'étranger 2
- 2 fait l'objet d'une pénalisation accrue 2
- 3 Les règles d'attribution de la preuve en matière fiscale, un instrument de lutte contre la dissimulation d'actifs à l'étranger 3

#### B Les pouvoirs d'investigation de l'administration fiscale 4

- 1 La recherche d'informations ponctuelles 4
- 2 Les vérifications approfondies 6

### II Le dispositif vote 8

#### A Une procédure spécifique pour les actifs dissimulés à l'étranger 8

B La communication des relevés des comptes bancaires et contrats d'assurance-vie souscrits à l'étranger par des tiers 9

D Généralisation du délai de reprise de 10 ans 10

E Compétence de la commission départementale de Paris 10

D le contrôle des discordances entre les crédits bancaires et les revenus déclarés 11

E L'entrée en vigueur du dispositif 12

### Le texte de l'article 8 de la loi

Le rapport de la commission d'enquête sénatoriale sur l'évasion des capitaux et des actifs hors de France<sup>68</sup> soulignait que les « **frontières demeurent le support privilégié de la dissimulation d'actifs**. En effet, la localisation de ces derniers dans d'autres juridictions limite les investigations de l'administration française. La tâche de cette dernière est complexifiée, voire rendue impossible, par la nécessité de recourir à l'assistance des administrations étrangères pour obtenir les renseignements nécessaires à la reconstitution des bases imposables en France »

A cet égard, lors de son audition par cette même commission d'enquête, Thierry Nesa, directeur national des vérifications de situations fiscales (DNVSF), avait souligné que les services de contrôle cherchent désormais à détecter **les actifs qui n'ont jamais transité par le territoire français**, indiquant que ces derniers étaient les plus difficiles à retrouver et à réintégrer à l'assiette taxable dans la mesure où il ne laissent que peu d'indices de leur existence aux autorités françaises

S'agissant de l'assistance administrative internationale, il faut rappeler que Valérie Pécresse, lorsqu'elle était ministre en charge du budget, avait révélé que sur plus de 230 requêtes formulées par la France en 2011 auprès de 18 Etats, parmi lesquels figuraient le Liechtenstein et Jersey, **le taux de réponse n'avait été que de 30 %**<sup>69</sup> En outre, l'évaluation préalable annexée au projet de loi souligne que certains pays « *et notamment la Suisse ont l'obligation, conformément à leur législation interne, d'informer le contribuable avant toute transmission des informations demandées, ce qui nuit à l'effectivité des échanges de renseignement* »

Or, **la taxation des revenus et des transmissions dissimulés n'est possible que si l'administration dispose d'informations suffisamment précises quant à leur nature, à la date de leur réalisation et à leur montant** Aussi, sans une coopération préalable du contribuable lui-même ou des administrations fiscales concernées, l'imposition de ces éléments est-elle compromise

## I Le droit existant

### A La sanction de la dissimulation d'actifs à l'étranger

#### 1 Le non-respect de l'obligation de déclarer les comptes bancaires et les contrats d'assurance-vie souscrits à l'étranger

Supports privilégiés de l'évasion et de la fraude fiscales, **les comptes bancaires et contrats d'assurance-vie souscrits à l'étranger font l'objet d'obligations déclaratives spécifiques** dont le non-respect est sanctionné

Ainsi, le deuxième alinéa de l'**article 1649 A du code général des impôts (CGI)** prévoit que les personnes physiques, les associations, les sociétés n'ayant pas la forme commerciale, domiciliées ou établies en France, sont tenues de **déclarer auprès de l'administration fiscale, en même temps que leur déclaration de revenus ou de résultats, les références des comptes ouverts, utilisés ou clos à l'étranger**

De même l'**article 1649 AA** du même code impose aux **souscripteurs de contrats d'assurance-vie ouverts auprès d'organismes établis hors de France** de déclarer, en même temps que leur déclaration de revenus, les références du ou des contrats, les dates d'effet et de durée de ces derniers, ainsi que les avenants et opérations de remboursement effectuées au cours de l'année

#### 2 fait l'objet d'une pénalisation accrue

##### a) Les sanctions encourues

Le non-respect de ces obligations déclaratives **entraîne l'application d'amendes fiscales** dont le montant a été relevé au cours des dernières années

La loi du 30 décembre 2008 de finances rectificative pour 2008<sup>34</sup> a fixé le montant des **amendes** à :

- **1 500 euros par compte**<sup>35</sup> lorsque l'obligation de déclarer les comptes bancaires détenus à l'étranger n'a pas été respectée, en application du IV de l'article 1736 du CGI Ce montant est porté

à **10 000 euros par compte** non déclaré lorsque celui-ci est localisé dans un Etat ou un territoire non coopératif (ETNC) ;

- **25 % des versements effectués** au titre des contrats d'assurance-vie souscrits à l'étranger non déclarés, conformément à l'article 1766 du CGI Toutefois, **lorsque le contribuable apporte la preuve que le Trésor n'a subi aucun préjudice, le taux de l'amende est ramené à 5 % et son montant plafonné à 1 500 euros**

La loi du 14 mars 2012 de finances rectificative pour 2012<sup>36</sup> est venue compléter les dispositions précitées afin de **sanctionner plus sévèrement les infractions les plus graves** Désormais :

- lorsque **le total des soldes créditeurs du ou des comptes à l'étranger non déclarés est égal ou supérieur à 50 000 euros**, l'amende par compte non déclaré atteint **5 % du solde créditeur de ce compte**, sans pouvoir être inférieure à 1 500 euros ou à 10 000 euros si ce compte est localisé dans un ETNC<sup>37</sup>;

- lorsque **la valeur totale du ou des contrats d'assurance-vie ouverts à l'étranger non déclarés dépasse 50 000 euros**, l'amende par contrat non-déclaré s'élève à **5 % de la valeur du contrat**, sans pouvoir être inférieure à 1 500 euros ou à 10 000 euros si le contrat a été souscrit dans un ETNC En effet, la loi de finances rectificative précitée a également prévu que les contrats d'assurance-vie souscrits dans un ETNC non déclarés, et dont la valeur est inférieure à 50 000 euros, entraînent l'application d'une **amende spécifique** d'un montant de 10 000 euros<sup>38</sup>

### *b) Un délai de reprise spécifique*

Lorsqu'elle constate des omissions, des insuffisances ou encore des erreurs d'impositions, l'administration fiscale peut procéder à des **rectifications** assorties, le cas échéant, de sanctions Toutefois, cette prérogative peut seulement être exercée pendant un certain délai, appelé **délai de reprise** ou de prescription

En application de l'article L 169 du livre des procédures fiscales (LPF), pour **l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés**, le droit de reprise de l'administration fiscale s'exerce, en principe, **jusqu'à la fin de la troisième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due**

Cependant, **le délai de reprise dont dispose l'administration a été allongé en cas de non-respect de l'obligation de déclarer les comptes bancaires et les contrats d'assurance-vie souscrits à l'étranger** L'article 58 de la loi de finances rectificative pour 2011<sup>39</sup> a porté ce **délai à dix ans**, quel que soit le pays où a été ouvert le compte ou le contrat d'assurance-vie<sup>40</sup>

### 3 Les règles d'attribution de la preuve en matière fiscale, un instrument de lutte contre la dissimulation d'actifs à l'étranger

L'attribution de la charge de la preuve en contentieux fiscal fait partie des matières réservées au législateur par l'article 34 de la Constitution<sup>41</sup> En principe, conformément à l'esprit du système déclaratif, **la déclaration du contribuable est présumée régulière, et celui qui en conteste les conséquences doit supporter la charge de la preuve** A titre d'exemple, lorsque l'administration fiscale rectifie les bases d'imposition par la voie de la procédure de redressement contradictoire et que le contribuable a refusé les redressements, il appartient à la première de démontrer le bien fondé de ses prétentions

Toutefois, le législateur a posé des règles spécifiques de preuve qui s'appliquent aux situations dans lesquelles le contribuable est présumé vouloir échapper à l'impôt Dans de tels cas, **les règles de répartition de la charge de la preuve apparaissent comme des instruments de lutte contre la fraude fiscale**

A cet égard, le troisième alinéa de l'article 1649 A du CGI dispose que les sommes, titres ou valeurs transférés à l'étranger ou en provenance de l'étranger par l'intermédiaire de comptes bancaires non déclarés **constituent, sauf preuve contraire, des revenus imposables**. Une mention similaire a été ajoutée à l'article 1649 AA de ce code afin de soumettre au même régime les transferts réalisés à partir des contrats d'assurance-vie souscrits à l'étranger et non déclarés. Les dispositions précitées posent ainsi une **présomption d'imposabilité** de ces revenus. L'administration fiscale est, par conséquent, autorisée à procéder directement à la notification des revenus, sans recourir préalablement à l'envoi des demandes de justifications prévues à l'article L 16 du livre des procédures fiscales (LPF).

Puisqu'il ne s'agit que d'une **présomption simple**, le contribuable peut apporter la preuve que les transferts effectués en infraction à l'obligation déclarative ne constituent pas des revenus imposables.

## ***B Les pouvoirs d'investigation de l'administration fiscale***

Le système déclaratif a pour nécessaire contrepartie la mise à disposition de l'administration fiscale de **pouvoirs d'investigation**. Ces derniers ont pour finalité de permettre de contrôler la véracité des déclarations produites. Toutefois, afin de préserver les droits et libertés des contribuables, **ces pouvoirs d'investigation ont été encadrés**. Aussi existe-t-il une gradation du niveau de protection du contribuable, et donc du niveau de contrainte de l'administration, en fonction de l'importance des pouvoirs d'investigation mis en œuvre.

### **1 La recherche d'informations ponctuelles**

#### ***a) Les demandes de renseignements « informelles »***

Tout d'abord, l'administration fiscale peut formuler des **demandes de renseignements « informelles »**. L'article L 10 du LPF autorise ainsi cette dernière à demander aux contribuables *« tous renseignements justificatifs ou éclaircissements relatifs aux déclarations souscrites ou aux actes déposés »*. Ces demandes sont qualifiées d'« informelles » dans la mesure où elles n'emportent aucune obligation juridique ; aussi les contribuables concernés peuvent-ils ne pas y répondre. De ce fait, dans le cadre de telles demandes, **l'administration n'est astreinte à aucune formalité particulière**<sup>42</sup>.

#### ***b) Le droit de communication***

Ensuite, l'administration bénéficie d'un **droit de communication** dont les principes sont explicités par les articles L 81 à L 102 du LPF<sup>43</sup>. Ces demandes peuvent être adressées au contribuable lui-même, mais également à des tiers susceptibles de disposer d'informations pertinentes sur celui-ci, comme sa banque, son employeur, ses fournisseurs, ses clients, etc. L'article 1734 du code général des impôts (CGI) prévoit l'application d'une **amende de 1 500 euros** en cas de refus de communiquer, d'absence de tenue ou de destruction des documents soumis au droit de communication.

Afin de préserver les garanties dont bénéficient les contribuables dans le cadre des vérifications approfondies de leur situation fiscale<sup>44</sup>, **le juge s'est attaché à définir précisément le périmètre du droit de communication** ; il convenait, en effet, d'éviter que l'administration ne fasse usage du droit de communication pour réaliser, dans les faits, une vérification approfondie sans avoir à en supporter les contraintes procédurales.

Ainsi, le Conseil d'Etat a précisé que la procédure du droit de communication avait *« seulement pour objet [ ] de demander [ ], de manière ponctuelle, des renseignements disponibles sans que*

*cela nécessite d'investigations particulières* »<sup>45</sup> En d'autres termes, comme l'indiquait le commissaire du gouvernement Gilles Bachelier dans ses conclusions dans le cadre de la décision précitée, le droit de communication « *se limite au passif d'écritures comptables ou de documents ou de renseignements, l'agent des impôts s'abstenant de tout examen critique* » des pièces transmises ; à l'inverse, une vérification approfondie se définit « *comme un contrôle actif qui se traduit par un examen critique des [différentes pièces], examen qui peut conduire l'administration à remettre en cause leur exactitude* »

**Les effets de cette distinction sont déterminants** En effet, si la juridiction estime que l'administration a outrepassé les prérogatives rattachées au droit de communication, elle **requalifie cette procédure en vérification approfondie** et ne peut que constater son **caractère irrégulier** dans la mesure où les règles spécifiques à cette dernière n'ont pas été respectées (remise d'un avis de vérification<sup>46</sup>, assistance d'un conseil, etc.) Par conséquent, le **redressement** opéré, le cas échéant, sur le fondement de la demande de renseignements requalifiée est **également entaché d'irrégularité**

### *c) Les demandes d'éclaircissements et de justifications*

#### (1) Les conditions de déclenchement de la procédure

L'article L 16 du LPF prévoit qu'« *en vue de l'établissement de l'impôt sur le revenu, l'administration peut demander au contribuable des éclaircissements* » ou encore des « *justifications* »<sup>47</sup> Le refus du contribuable de répondre à ces demandes peut entraîner la **taxation d'office** des revenus dont l'origine est indéterminée, en application de l'article L 69 du LPF Aussi une telle procédure est-elle particulièrement contraignante C'est la raison pour laquelle **le juge a fortement encadré son usage** afin que son utilisation demeure exceptionnelle

Ainsi, le Conseil d'Etat a indiqué que les demandes d'éclaircissements « *ne peuvent légalement porter que sur des mentions portées dans les déclarations de revenu souscrites par le contribuable* »<sup>48</sup>

**S'agissant des demandes de justifications, l'article L 16 précité précise les éléments pouvant faire l'objet d'une demande** Il s'agit de la situation et des charges de famille du contribuable, des charges retranchées du revenu global ou ouvrant droit à une réduction d'impôt, les avoirs étrangers et les revenus qu'ils génèrent (alinéa 1), ainsi que les éléments servant de base à la détermination du revenu foncier ou à l'imposition des plus-values de cession mobilière et immobilière (alinéa 2) Surtout, cet article permet à l'administration de demander « *des justifications lorsqu'elle a réuni des éléments permettant d'établir que le contribuable peut avoir des revenus plus importants que ceux qu'il a déclaré* » (alinéa 3)

Parce que cette dernière condition est particulièrement floue, le juge a posé un cadre précis à son utilisation Ainsi, l'administration ne peut adresser une demande fondée sur l'alinéa 3 de l'article L 16 du LPF que si elle détient « *des indices suffisants de dissimulation de revenus* »<sup>49</sup>

Pour ce faire, l'administration fiscale recourt à trois catégories d'indices : les discordances résultant d'une **balance de trésorerie**, celles constatés à l'aide d'une **balance des espèces** et celles tirées de la **comparaison entre les crédits bancaires et les revenus déclarés**

L'établissement de la **balance de trésorerie** consiste à comparer, d'une part, **la somme des revenus connus** et déclarés par le contribuable et de ses revenus connus mais non imposables et, d'autre part, **l'ensemble des dépenses connues** auxquelles est ajoutée une évaluation des dépenses en espèces (dont le montant dépend du statut social du contribuable, de ses charges de famille, etc.) **Si le montant total des dépenses engagées par un contribuable excède ses ressources déclarées**, l'administration est en droit de soupçonner l'existence de revenus occultes et peut, par conséquent, **engager une procédure de demande de justifications**

La méthode de la **balance des espèces** repose, quant à elle, sur la comparaison entre, d'une part, les disponibilités en espèces officiellement dégagées par le contribuable (soit principalement les retraits d'espèces effectués sur les comptes bancaires) et la part des revenus déclarés versés en espèces et, d'autre part, les dépenses en espèces connues et celles évaluées à l'aune du train de vie du contribuable. Eu égard au « *caractère nécessairement approximatif d'une telle évaluation* »<sup>50()</sup>, **le déséquilibre de la balance doit être patent pour que l'administration puisse recourir à la procédure de demande de justifications**

La méthode la plus usitée consiste à **comparer les crédits bancaires et les revenus déclarés** par le contribuable. Dans le cadre de cette dernière, l'administration doit établir une discordance entre les sommes figurant au crédit des comptes bancaires et les revenus déclarés. Toutefois, un tel décalage peut avoir des origines non frauduleuses et provenir du versement d'une indemnité non imposable, d'un mouvement de compte à compte, de gains au jeu, etc. C'est pourquoi, **une demande de justifications ne peut être engagée que si les sommes créditées sur les comptes bancaires sont au moins égales à deux fois les montants déclarés** ; aussi parle-t-on de **la règle du double**. Il s'agit d'une règle d'origine prétorienne, explicitement posée par le Conseil d'Etat dans sa décision « *Bancarel* » du 5 mars 1999<sup>51</sup>

## (2) Les obligations du contribuable

Lorsque les conditions de déclenchement de la demande d'éclaircissements et de justifications<sup>52</sup> sont réunies, l'administration doit indiquer « *les points sur lesquels [les demandes] portent et mentionner à l'intéressé le délai de réponse dont il dispose* » (alinéa 4 de l'article 16 du LPF). Selon l'article L 16 A du LPF, **ce délai ne peut être inférieur à deux mois**

A l'issue de ce délai, deux hypothèses se présentent :

- **les réponses transmises par le contribuable sont convaincantes**, auquel cas la procédure s'arrête ;

- **le contribuable omet de répondre ou adresse sa réponse hors délai**. Alors, l'administration fiscale peut mettre en oeuvre la procédure de **taxation d'office** prévue par l'article L 69 du LPF. Si la réponse est jugée comme insuffisante, l'administration est tenue d'accorder au contribuable un nouveau délai de trente jours afin de lui permettre de préciser les éléments fournis.

Dans le cadre d'une **procédure d'imposition d'office**, l'administration taxe le contribuable sur la base d'une assiette qu'elle a elle-même évaluée. A cet effet, elle peut se fonder sur une **balance de trésorerie**, ou encore sur tout élément d'information relatif aux disponibilités du contribuable et à leur **excédent par rapport aux sommes déclarées**. En outre, celle-ci peut s'appuyer sur le barème des « *signes extérieurs* » posé par l'article 168 du CGI<sup>53</sup>

### d) Les perquisitions fiscales

Lorsque la recherche d'informations se révèle particulièrement difficile, **l'administration fiscale dispose de pouvoirs d'investigation spécifiques qui peuvent être assimilés à des perquisitions**, telles qu'elles existent en matière pénale

- au **droit de visite et de saisie** ;

- au **droit d'enquête** ;

- à la **flagrance fiscale**

## 2 Les vérifications approfondies

Lorsque l'administration souhaite approfondir ses investigations et contrôler l'ensemble de la situation fiscale d'un contribuable, elle peut enclencher l'une des deux **procédures de contrôle approfondi** dites « externes » :

- la **vérification de comptabilité**, pour les entreprises<sup>54</sup>;
- l'**examen contradictoire de la situation fiscale personnelle** (ESFP), pour les particuliers

#### *a) La vérification de comptabilité*

La vérification de comptabilité, en tant que procédure encadrée, a été créée afin d'**octroyer certaines garanties aux contribuables** faisant l'objet d'un contrôle fiscal. Ainsi, ces garanties ont été instituées par un décret du 4 novembre 1954<sup>55(⊘)</sup> et par la loi du 2 avril 1955<sup>56</sup>. En particulier, les contribuables se sont vus reconnaître la possibilité d'être assistés par un conseil, l'assurance de connaître les motifs et le montant du redressement envisagé afin de pouvoir y répondre.

La vérification de comptabilité doit permettre à l'administration de **comparer les déclarations et les écritures comptables du contribuable**, et de **vérifier la véracité de ces dernières**<sup>57</sup>.

L'article L 47 du LPF dispose qu'une vérification de comptabilité ne peut être engagée sans que le contribuable en ait été informé par l'envoi ou la remise d'un **avis de vérification**. Celui-ci doit mentionner, sous peine de nullité, les années soumises à vérification et le fait que le contribuable a la faculté de se faire **assister par un conseil**. L'avis est généralement envoyé une quinzaine de jours à l'avance. Toutefois, l'administration peut procéder à un contrôle « inopiné » ; dans ce cas, l'avis est remis au début des opérations et l'examen du fonds des documents ne peut commencer qu'à l'issue d'un délai raisonnable permettant au contribuable de se faire assister par un conseil.

En principe, afin de garantir le **caractère oral et contradictoire de la procédure**, la vérification se déroule dans les locaux de l'entreprise<sup>58</sup>. Aussi, de manière à préserver l'effectivité de ce principe, l'emport de documents comptables et autres pièces justificatives est théoriquement proscrit<sup>59</sup>. De même, bien que **la comptabilité des entreprises soit aujourd'hui informatisée**, la plupart des contrôles s'effectue sur la base d'une documentation papier ou de la consultation des fichiers informatiques à partir des ordinateurs de l'entreprise. La loi du 25 décembre 2007 de finances rectificative pour 2007 a modifié l'article L 47 A du LPF<sup>60(⊘)</sup> de manière à développer et encadrer les possibilités de l'administration de conduire ses investigations à partir d'une **copie informatique des écritures comptables** de l'entreprise<sup>61</sup>.

Pour les petites et moyennes entreprises (PME)<sup>62</sup>, l'article L 52 du LPF prévoit que la vérification de comptabilité sur place ne peut excéder trois mois<sup>63</sup>, sous peine de nullité de l'imposition ensuite réclamée. Pour les autres entreprises, la loi ne pose pas de limite de durée.

Cependant, 89 % des contrôles sur place concernant des grandes entreprises ont une durée inférieure à neuf mois. Ainsi, **la durée moyenne des contrôles externes (vérifications de comptabilité et ESFP) est passée de 255 jours en 2001 à 221 jours en 2011**<sup>64</sup>.

#### *b) L'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle*

S'agissant des particuliers, ils peuvent faire l'objet d'un **examen contradictoire de la situation fiscale personnelle** (ESFP). Cette procédure a été créée par la loi du 30 décembre 1975 de finances pour 1976<sup>65</sup> sous le nom de « vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble » (VASFE) afin de poser un **certain nombre de garanties en faveur des contribuables en matière de contrôle de l'impôt**. Ces garanties ont notamment pour finalité de **protéger la vie privée du contribuable**.

En effet, l'article L 12 du LPF dispose que l'administration, à l'occasion d'un ESFP, « *peut contrôler la cohérence entre, d'une part les revenus déclarés et, d'autre part, la situation* ».

*patrimoniale, la situation de trésorerie et les éléments du train de vie des membres du foyer fiscal* » ; aussi cette dernière vérifie-t-elle **la vraisemblance des déclarations avec la réalité des revenus tels qu'ils apparaissent dans les comptes bancaires ou regard de ce que laisse supposer le train de vie**

Comme pour la vérification de comptabilité, l'article L 47 du LPF prévoit qu'un ESFP ne peut être engagé sans que le contribuable en ait été informé par l'envoi ou la remise d'un **avis de vérification**, celui-ci précisant les années soumises à vérification et le fait que le contribuable a la faculté de se faire **assister par un conseil**

Le particulier contrôlé se voit, lui aussi, communiquer la **charte des droits et obligations et contribuables vérifiés** et doit bénéficier d'une **procédure de contrôle contradictoire**

Le contrôle **ne peut durer, sous peine de nullité, plus d'un an** à compter de la réception de l'avis de vérification<sup>66</sup> Une fois la procédure terminée, **l'administration ne peut plus procéder à des rectifications pour la même période et le même impôt**, conformément aux dispositions de l'article L 50 du LPF

Aussi apparaît-il que les contribuables contrôlés, aussi bien dans le cadre d'une vérification de comptabilité que d'un examen contradictoire de situation fiscale personnelle (ESFP), disposent de nombreuses **garanties procédurales** qui, si elles ne sont pas respectées, font échec au redressement C'est pourquoi, comme cela a été indiqué précédemment, si le juge estime que l'administration a outrepassé les prérogatives rattachées au droit de communication, il **requalifie cette procédure en vérification approfondie** Une telle démarche n'a donc d'autre finalité que d'assurer « *le respect des garanties légales prévues en faveur du contribuable vérifié* »<sup>67</sup>

## li Le dispositif vote

### ***A Une procédure spécifique pour les actifs dissimulés à l'étranger***

Tout d'abord, le dispositif proposé prévoit d'instituer **une procédure de demande d'éclaircissements et de justifications spécifique au contrôle des comptes bancaires et des contrats d'assurance-vie souscrits à l'étranger**

La loi a créé dans le livre de procédure fiscale une section particulière

#### **« Contrôle des comptes financiers et des contrats d'assurance-vie souscrits auprès d'organismes établis hors de France »**

Cette subdivision comprend un **nouvel article L 23 C** qui permet à l'administration fiscale de demander aux contribuables personnes physiques n'ayant pas respecté, au moins une fois au cours des dix années précédentes, l'obligation de déclarer les comptes bancaires et contrats d'assurance-vie souscrits à l'étranger posée par les articles 1649 A et 1649 AA du CGI, de **fournir toutes informations ou justifications sur l'origine et les modalités des actifs qui y sont inscrits**

« *Art L 23 C* – Lorsque l'obligation prévue au deuxième alinéa de l'article 1649 A ou à l'article 1649 AA du code général des impôts n'a pas été respectée au moins une fois au titre des dix années précédentes, l'administration peut demander, indépendamment d'une procédure d'examen de situation fiscale personnelle, à la personne physique soumise à cette obligation de fournir dans un délai de soixante jours toutes informations ou justifications sur l'origine et les modalités d'acquisition des avoirs figurant sur le compte ou le contrat d'assurance-vie

Le contribuable interrogé est tenu de **répondre dans un délai de 60 jours** Le dispositif proposé prévoit que l'engagement de cette demande d'éclaircissements et de justifications se fait

**indépendamment d'une procédure d'examen contradictoire de situation fiscale personnelle** (ESFP) Aussi, une telle demande ne pourra pas être requalifiée en ESFP par le juge

Si le **contribuable répond de manière insuffisante** à la demande qui lui est adressée, il est prévu que l'administration le mette en demeure de compléter sa réponse dans un délai de 30 jours, en précisant les compléments de réponse qu'elle souhaite

La **sanction du défaut de réponse** dans les délais précités est précisée dans deux dispositifs

-Le **nouvel article 755 du CGI** dispose que les avoirs inscrits sur un compte bancaire ou un contrat d'assurance-vie souscrits à l'étranger et dont l'origine et les modalités d'acquisition n'ont pas été justifiées sont réputés, jusqu'à preuve du contraire, constituer un patrimoine acquis à titre gratuit assujéti aux **droits de mutation à titre gratuit (DMTG) au taux le plus élevé applicable aux mutations entre personnes non parentes**, soit 60 % en application de l'article 777 du CGI Ces droits seraient calculés sur **la valeur la plus élevée connue par l'administration des avoirs** du compte bancaire ou du contrat d'assurance-vie au cours des dix années précédant l'envoi de la demande d'information, diminuée de la valeur des actifs dont l'origine et les modalités d'acquisition ont été, le cas échéant, justifiées)

-Le **nouvel article 71 du LPF**, quant à lui, prévoit que le patrimoine d'origine occulte est **taxé d'office** dans les conditions décrites par l'article 755 du CGI dès lors que le contribuable ne répond pas ou de manière insuffisante aux demandes d'informations ou de justifications prévues à l'article L 23 du même code

La décision de mettre en œuvre cette taxation d'office ne pourrait être prise que par un agent de catégorie A détenant au moins un grade fixé par décret en Conseil d'Etat (

## **B La communication des relevés des comptes bancaires et contrats d'assurance-vie souscrits à l'étranger par des tiers**

Ensuite, ce nouveau dispositif insère un **nouvel article L 10-0 A dans le livre des procédures fiscales (LPF)** Ce dernier dispose que l'administration peut **obtenir auprès de tiers la communication des relevés des comptes bancaires et contrats d'assurance-vie souscrits à l'étranger** pour lesquels le contribuable n'a pas respecté les obligations déclaratives inscrites aux articles 1649 A et 1649 AA du CGI

« *Art L 10-0 A* – L'administration peut demander communication auprès de tiers des relevés de compte du contribuable, afin d'examiner l'ensemble de ses relevés de compte sur les années au titre desquelles les obligations déclaratives prévues au deuxième alinéa de l'article 1649 A ou à l'article 1649 AA du code général des impôts n'ont pas été respectées, sans que cet examen constitue le début d'une procédure de vérification de comptabilité ou d'une procédure d'examen de situation fiscale personnelle

« Ces relevés de compte ne peuvent être opposés au contribuable pour l'établissement de l'impôt sur le revenu que dans le cadre d'une procédure mentionnée au premier alinéa du présent article, sauf pour l'application du dernier alinéa de l'article 1649 A ou du second alinéa de l'article 1649 AA du code général des impôts » ;

Toutefois, il est précisé que l'engagement de cette procédure **ne saurait constituer le début d'une vérification de comptabilité ou d'un examen contradictoire de situation fiscale personnelle** (ESFP) Ainsi celle-ci s'inscrirait-elle dans le cadre d'un contrôle sur pièces (CSP) En contrepartie, les relevés de compte ainsi obtenus ne pourraient être opposés au contribuable pour l'établissement de l'impôt sur le revenu que dans le cadre d'une des deux procédures de contrôle précitées

Par ailleurs Ces relevés de compte ne peuvent être opposés au contribuable pour l'établissement de l'impôt sur le revenu que dans le cadre d'une procédure mentionnée au premier alinéa du présent article, sauf pour l'application du dernier alinéa de l'article 1649 A ou du second alinéa de l'article 1649 AA du code général des impôts

## D Généralisation du délai de reprise de 10 ans

Le législateur a créé un **nouvel article L 181-0 A du LPF** Celui-ci **allonge à 10 ans le délai de reprise** dont dispose l'administration en cas de non-respect de l'obligation de déclarer les comptes bancaires et les contrats d'assurance-vie souscrits à l'étranger ainsi que les « trusts » pour **rectifier les montants d'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) et de droits d'enregistrement dus** Ainsi, le délai de reprise applicable à ces impositions est aligné sur celui prévu, en de tels cas, pour l'impôt sur les sociétés (IS) et l'impôt sur le revenu (IR) par l'article L 169 du LPF

« Art L 181-0 A – Par exception au premier alinéa de l'article L 180 et à l'article L 181, le droit de reprise de l'administration relatif aux impôts et droits qui y sont mentionnés peut s'exercer jusqu'à l'expiration de la dixième année suivant celle du fait générateur de ces impôts ou droits quand ils sont assis sur des biens ou droits mentionnés aux articles 1649 A, 1649 AA et 1649 AB du code général des impôts, sauf si l'exigibilité des impôts ou droits relatifs aux biens ou droits correspondants a été suffisamment révélée dans le document enregistré ou présenté à la formalité

« Il en est de même pour les redevables de l'impôt de solidarité sur la fortune mentionnés au 2 du I de l'article 885 W du même code à raison de ces mêmes biens ou droits lorsque les obligations déclaratives prévues aux articles 1649 A, 1649 AA et 1649 AB dudit code n'ont pas été respectées ou que l'exigibilité des droits afférents à ces mêmes biens ou droits n'a pas été suffisamment révélée par la réponse du redevable à la demande de l'administration prévue au a de l'article L 23 A du présent livre, sans qu'il soit nécessaire de procéder à des recherches ultérieures »

**Cette prorogation s'applique aux délais de reprise venant à expiration postérieurement à l'entrée en vigueur de la présente loi**

## E Compétence de la commission départementale de Paris

**Le présent article vise à déclarer la commission départementale de conciliation de Paris compétente pour traiter les litiges portant sur l'évaluation des biens situés à l'étranger**

### I Le droit existant

Lorsque l'administration notifie des rectifications pour **insuffisance des prix ou des évaluations ayant servi de base aux droits d'enregistrement, à la taxe de publicité foncière ou à l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) que le contribuable n'accepte pas**<sup>73</sup>, elle soumet le litige, de sa propre initiative ou à la demande du contribuable, à l'avis de la commission départementale de conciliation

Cette saisine entraîne **sursis à l'établissement de l'impôt** jusqu'à ce que la commission rende son avis<sup>74</sup> Toutefois, ce dernier demeure **consultatif** et l'administration peut le suivre ou non En tout état de cause, le contribuable conserve la possibilité de contester l'évaluation retenue par l'administration en exerçant un **recours contentieux** devant le tribunal de grande instance

L'article 1653 A du code général des impôts (CGI) prévoit que la commission est composée de **neuf membres** :

- un magistrat de l'ordre judiciaire, qui assure les fonctions de président ;
- un notaire ;

- trois représentants des contribuables ;
- quatre représentants de l'administration fiscale

Conformément aux dispositions de l'article 1653 B du CGI, la « **commission départementale de conciliation compétente est celle dans le ressort de laquelle les biens sont situés** » Il s'agit de celle compétente dans le ressort d'immatriculation pour les navires et bateaux Lorsque des biens ne formant qu'une seule exploitation sont situés sur plusieurs départements, la commission compétente est celle du département sur le territoire duquel se trouve le siège de l'exploitation

Il faut rappeler, cependant, que **l'ISF peut porter sur des biens situés à l'étranger** ; en effet, les contribuables qui ont leur domicile fiscal en France sont soumis à cette imposition sur la valeur de leur **fortune mondiale**<sup>75</sup> Tel peut également être le cas en matière de **droits d'enregistrement** ; l'article 750 *ter* du CGI prévoit, à cet égard, que **les biens situés hors de France sont soumis aux droits de mutation à titre gratuit (DMTG)** dans le cadre des successions et donations lorsque le défunt ou le donateur a son domicile fiscal en France

**Or, en cas de désaccord sur l'évaluation d'un bien situé à l'étranger, aucune commission départementale de conciliation n'est, à ce jour, compétente**<sup>76</sup>

### **ii Le dispositif voté**

L'article 1653 B du CGI a été complété afin que **la commission départementale de conciliation de Paris** soit compétente pour les biens qui ne sont situés dans le ressort d'aucune autre commission départementale de conciliation Il précise également que les biens meubles corporels, autres que les bateaux ou navires, sont réputés être situés au lieu du dépôt de l'acte ou de la déclaration de transmission ou encore de la déclaration d'impôt de solidarité sur la fortune

### *D le contrôle des discordances entre les crédits bancaires et les revenus déclarés*

L'article L 16 du livre des procédures fiscales (LPF) prévoit qu'en vue de l'établissement de l'impôt sur le revenu, **l'administration peut demander au contribuable des éclaircissements et des justifications** Le refus du contribuable de répondre à ces demandes peut entraîner la **taxation d'office** des revenus dont l'origine est indéterminée

Cependant, l'administration fiscale ne peut engager une telle procédure que si elle dispose d'**indices suffisants de dissimulation de revenus** A cet égard, le Conseil d'Etat a posé de manière prétorienne le principe selon lequel, dans le cadre d'une comparaison entre les crédits bancaires d'un contribuable et ses revenus déclarés, **la demande de justifications ne peut être engagée que si les sommes créditées sur les comptes sont au moins égales à deux fois les montants déclarés** Il s'agit de la **règle du double** Cette jurisprudence est justifiée par le fait que des discordances entre les crédits bancaires et les déclarations peuvent avoir des origines non frauduleuses : celles-ci peuvent provenir du versement d'une indemnité non imposable, d'un mouvement de compte à compte, de gains du jeu, etc

Néanmoins, **la règle du double peut s'avérer inappropriée dans le cadre des dossiers les plus importants en termes de montants** En effet, comme l'a récemment souligné la Cour des comptes<sup>71</sup>, celle-ci « *bénéficie indubitablement aux plus hauts revenus* » Aussi l'évaluation préalable annexée au présent article donne-t-elle l'exemple suivant : « *pour le contrôle d'un contribuable ayant déclaré des revenus de 2 000 000 d'euros, la règle du «double» est remplie si la discordance est égale à au moins 2 000 000 d'euros* » ; puis elle ajoute : « *une discordance, pourtant significative, de 1 000 000 d'euros serait insuffisante pour la mise en oeuvre de la demande de justifications* »

C'est la raison pour laquelle le législateur a modifié l'article L 16 afin de permettre à l'administration de **formuler une demande de justifications dès lors que le total des montants crédités sur les comptes bancaires du contribuable représente au moins le double de ses revenus déclarés ou excède ces derniers d'au moins 150 000 euros**<sup>72</sup> De cette manière, l'administration serait en mesure de **contraindre les contribuables concernés à justifier les écarts substantiels qui existent entre les montants dont ils disposent sur leurs comptes bancaires et leurs revenus déclarés** S'ils n'y parviennent pas, une taxation d'office serait alors possible

## ***E L'entrée en vigueur du dispositif***

que le dispositif proposé s'applique aux demandes adressées par l'administration fiscale **à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2013**

## **Le texte de l'article 8 de la loi**

### **Article 8**

I – Il est rétabli un article 755 du code général des impôts ainsi rédigé :

« *Art 755* – Les avoirs figurant sur un compte ou un contrat d'assurance-vie étranger et dont l'origine et les modalités d'acquisition n'ont pas été justifiées dans le cadre de la procédure prévue à l'article L 23 C du livre des procédures fiscales sont réputés constituer, jusqu'à preuve contraire, un patrimoine acquis à titre gratuit assujéti, à la date d'expiration des délais prévus au même article L 23 C, aux droits de mutation à titre gratuit au taux le plus élevé mentionné au tableau III de l'article 777 du présent code

« Ces droits sont calculés sur la valeur la plus élevée connue de l'administration des avoirs figurant sur le compte ou le contrat d'assurance-vie au cours des dix années précédant l'envoi de la demande d'informations ou de justifications prévue à l'article L 23 C du livre des procédures fiscales, diminuée de la valeur des avoirs dont l'origine et les modalités d'acquisition ont été justifiées »

II – Le livre des procédures fiscales est ainsi modifié :

A – Après l'article L 10, il est inséré un article L 10-0 A ainsi rédigé :

« *Art L 10-0 A* – L'administration peut demander communication auprès de tiers des relevés de compte du contribuable, afin d'examiner l'ensemble de ses relevés de compte sur les années au titre desquelles les obligations déclaratives prévues au deuxième alinéa de l'article 1649 A ou à l'article 1649 AA du code général des impôts n'ont pas été respectées, sans que cet examen constitue le début d'une procédure de vérification de comptabilité ou d'une procédure d'examen de situation fiscale personnelle

« Ces relevés de compte ne peuvent être opposés au contribuable pour l'établissement de l'impôt sur le revenu que dans le cadre d'une procédure mentionnée au premier alinéa du présent article, sauf pour l'application du dernier alinéa de l'article 1649 A ou du second alinéa de l'article 1649 AA du code général des impôts » ;

B – La première phrase du troisième alinéa de l'article L 16 est complétée par les mots : « , notamment lorsque le total des montants crédités sur ses relevés de compte représente au moins le double de ses revenus déclarés ou excède ces derniers d'au moins 150 000 € » ;

C – Le II de la section 2 du chapitre I<sup>er</sup> du titre II de la première partie est complété par un D intitulé : « Contrôle des comptes financiers et des contrats d'assurance-vie souscrits auprès d'organismes établis hors de France » et qui comprend un article L 23 C ainsi rédigé :

« Art L 23 C – Lorsque l’obligation prévue au deuxième alinéa de l’article 1649 A ou à l’article 1649 AA du code général des impôts n’a pas été respectée au moins une fois au titre des dix années précédentes, l’administration peut demander, indépendamment d’une procédure d’examen de situation fiscale personnelle, à la personne physique soumise à cette obligation de fournir dans un délai de soixante jours toutes informations ou justifications sur l’origine et les modalités d’acquisition des avoirs figurant sur le compte ou le contrat d’assurance-vie

« Lorsque la personne a répondu de façon insuffisante aux demandes d’informations ou de justifications, l’administration lui adresse une mise en demeure d’avoir à compléter sa réponse dans un délai de trente jours, en précisant les compléments de réponse qu’elle souhaite » ;

D – Au I de la section 5 du même chapitre I<sup>er</sup>, il est rétabli un C intitulé : « En cas de défaut de justifications de l’origine et des modalités d’acquisition des avoirs à l’étranger » et qui comprend un article L 71 ainsi rétabli :

« Art L 71 – En l’absence de réponse ou à défaut de réponse suffisante aux demandes d’informations ou de justifications prévues à l’article L 23 C dans les délais prévus au même article, la personne est taxée d’office dans les conditions prévues à l’article 755 du code général des impôts

« La décision de mettre en œuvre cette taxation d’office est prise par un agent de catégorie A détenant au moins un grade fixé par décret en Conseil d’État, qui vise à cet effet la notification prévue à l’article L 76 du présent livre » ;

E – Le dernier alinéa de l’article L 180 est supprimé ;

F – Après l’article L 181, il est inséré un article L 181-0 A ainsi rédigé :

« Art L 181-0 A – Par exception au premier alinéa de l’article L 180 et à l’article L 181, le droit de reprise de l’administration relatif aux impôts et droits qui y sont mentionnés peut s’exercer jusqu’à l’expiration de la dixième année suivant celle du fait générateur de ces impôts ou droits quand ils sont assis sur des biens ou droits mentionnés aux articles 1649 A, 1649 AA et 1649 AB du code général des impôts, sauf si l’exigibilité des impôts ou droits relatifs aux biens ou droits correspondants a été suffisamment révélée dans le document enregistré ou présenté à la formalité

« Il en est de même pour les redevables de l’impôt de solidarité sur la fortune mentionnés au 2 du I de l’article 885 W du même code à raison de ces mêmes biens ou droits lorsque les obligations déclaratives prévues aux articles 1649 A, 1649 AA et 1649 AB dudit code n’ont pas été respectées ou que l’exigibilité des droits afférents à ces mêmes biens ou droits n’a pas été suffisamment révélée par la réponse du redevable à la demande de l’administration prévue au a de l’article L 23 A du présent livre, sans qu’il soit nécessaire de procéder à des recherches ultérieures »

III – Le I et les A à D du II s’appliquent aux demandes adressées par l’administration à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2013

IV – Les E et F du II s’appliquent aux délais de reprise venant à expiration postérieurement à l’entrée en vigueur de la présente loi

---

<sup>34</sup> Loi n° 2008-1443 du 30 décembre 2008 de finances rectificative pour 2008

<sup>35</sup> Les amendes sont applicables à chaque année non prescrite au titre de laquelle l’infraction a été mise en évidence

<sup>36</sup> Loi n° 2012-354 du 14 mars 2012 de finances rectificative pour 2012

<sup>37</sup> Cf IV de l'article 1736 du CGI

<sup>38</sup> Cf article 1766 du CGI

<sup>39</sup> Loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011

<sup>40</sup> Auparavant, le délai de reprise était relevé à 10 ans seulement lorsque que les comptes bancaires ou les contrats d'assurance-vie étaient ouverts dans un Etat ou territoire non coopératif (ETNC)

<sup>41</sup> Décision n° 80-119 L du 2 décembre 1980 du Conseil constitutionnel

<sup>42</sup> Cf décision du Conseil d'Etat du 10 décembre 1999 « SARL Juventhera » (n° 201067)

<sup>43</sup> Il faut également rappeler qu'en vertu de l'article L 114 du LPF l'administration fiscale peut échanger des renseignements avec les Etats ayant conclu avec la France une convention d'assistance réciproque en matière d'impôts Un dispositif équivalent existe pour les échanges d'informations avec les autres Etats membres de l'Union européenne ; celui-ci est prévu à l'article L 114 A du LPF Le recours à l'assistance fiscale internationale est juridiquement similaire à l'exercice du droit de communication En effet, comme l'a indiqué la cour administrative d'appel de Marseille dans un arrêt du 16 mai 2006 « Ponomarenko » (n° 01MA02685), la mise en oeuvre de l'assistance administrative internationale « n'est pas subordonnée à l'engagement formel d'une procédure de contrôle »

<sup>44</sup> Cf infra, les éléments d'analyse portant sur la vérification de comptabilité et l'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle (ESFP)

<sup>45</sup> Cf décision du Conseil d'Etat du 6 octobre 2000 « SARL Trace » (n° 208765)

<sup>46</sup> En effet, lorsque l'administration s'adresse à un tiers dans le cadre d'une demande de renseignements, elle n'est pas tenue d'informer le contribuable concerné de sa démarche, comme l'a rappelé le Conseil d'Etat dans sa décision du 6 octobre 2000 « SARL Trace » précitée

<sup>47</sup> Des dispositions proches existent en matière d'imposition des successions (articles L 19 et s du LPF) et d'impôt de solidarité sur la fortune (article L 23 A du LPF)

<sup>48</sup> Cf décision du Conseil d'Etat du 16 mai 1997 « Mme Niollon et ministre du budget » (n° 145097) L'analyse de la Haute juridiction repose sur une lecture combinée de l'article L 16 du LPF et de l'article 170 du CGI relatif à la déclaration de revenu

<sup>49</sup> Cf décision du Conseil d'Etat du 16 février 1994 « Francelet » (n° 116460)

<sup>50</sup> Cf décision du Conseil d'Etat du 6 novembre 1991 « Cuperlier » (n° 68866)

<sup>51</sup> Cf décision du Conseil d'Etat du 5 mars 1999 « Bancarel » (n° 164412) Dans cette dernière, la Haute juridiction a jugé qu'en estimant comme suffisant un écart de 1,96, la cour administrative d'appel de Bordeaux avait commis une erreur de droit, ce qui signifie que la règle du double doit être interprétée comme une règle de droit à part entière

<sup>52</sup> La demande de justifications impose au contribuable non seulement de fournir des explications à l'administration, mais d'apporter la preuve de ses allégations

<sup>53</sup> Ce dispositif établit un barème qui retient douze éléments relatifs au train de vie du contribuable (ces derniers constituent des signes extérieurs de revenu), permettant d'évaluer une base imposable forfaitaire A titre d'exemple, une résidence secondaire correspond à un revenu équivalent à cinq fois sa valeur locative cadastrale, la location de droits de chasse implique l'existence de revenus égaux à de deux fois le montant des loyers versés lorsqu'il excède 4 600 euros, etc

<sup>54</sup> *La vérification de comptabilité concerne les contribuables astreints à la tenue d'une comptabilité sur le fondement de laquelle sont déterminées leurs bases d'imposition (article 13 du LPF) Il s'agit, dans les faits, des entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés (IS) et à l'impôt sur le revenu (IR) dans les catégories bénéficiaires industriels et commerciaux (BIC), bénéficiaires non commerciaux (BNC) et bénéficiaires agricoles (BA)*

<sup>55</sup> *Décret n° 54-1073 du 4 novembre 1954 portant sur les aménagements et allègements fiscaux*

<sup>56</sup> *Loi n° 55-349 du 2 avril 1955 accordant au Gouvernement des pouvoirs spéciaux en matière économique, sociale et fiscale*

<sup>57</sup> *Il s'agit de l'« examen critique » des pièces soumises à l'administration dont le commissaire du gouvernement Gilles Bachelier a fait mention dans ses conclusions précitées sur la décision du Conseil d'Etat du 6 octobre 2000 « SARL Trace »*

<sup>58</sup> *En cas d'accord entre le vérificateur et le contribuable, le contrôle peut toutefois se dérouler dans les locaux de l'avocat de ce dernier dans ceux de son expert-comptable Cette situation est la plus courante dans la pratique*

<sup>59</sup> *Cependant, le Conseil d'Etat admet que, « sur la demande écrite du contribuable, le vérificateur peut emporter certains documents dans les bureaux de l'administration [et] qu'en ce cas, il doit remettre à l'intéressé un reçu détaillé des pièces qui lui sont remises » (cf la décision de Section du 21 mai 1976 « Sieur X », n° 94052)*

<sup>60</sup> *Cf article 18 de la loi n° 2007-1824 du 25 décembre 2007 de finances rectificative pour 2007*

<sup>61</sup> *Cf éléments d'analyse relatifs à l'utilisation de la comptabilité sous une forme dématérialisée dans le cadre d'une vérification de comptabilité développés dans le commentaire sur l'article 11 du présent projet de loi de finances rectificative*

<sup>62</sup> *En application des dispositions de l'article 302 septies A du CGI, il s'agit des entreprises dont le chiffre d'affaires est inférieur à 777 000 euros pour la vente de marchandises et à 234 000 euros pour la fourniture de services*

<sup>63</sup> *En cas de grave irrégularité privant de valeur probante la comptabilité, ce délai est relevé à six mois*

<sup>64</sup> *Tome I du fascicule « Voies et moyens » annexé au projet de loi de finances pour 2013*

<sup>65</sup> *Loi n° 75-1278 du 30 décembre 1975 de finances pour 1976*

<sup>66</sup> *En cas de découverte d'une activité occulte en cours de contrôle, ce délai est porté à deux ans*

<sup>67</sup> *Cf décision du Conseil d'Etat du 6 octobre 2000 « SARL Trace » précitée*

<sup>68</sup> *Rapport n° 673 (2011-2012) fait par Eric Bocquet au nom de la commission d'enquête sur l'évasion des capitaux et des actifs hors de France et ses incidences fiscales, 17 juillet 2012*

<sup>69</sup> *Conférence de presse du 24 novembre 2011 portant sur la lutte contre la fraude fiscale de la ministre chargée du budget*

<sup>70</sup> *Sauf pour les versements faits à l'étranger ou en provenance de l'étranger par l'intermédiaire de comptes bancaires ou contrats non déclarés En effet, l'Assemblée nationale a souhaité maintenir la présomption d'imposabilité de ces derniers et a donc adopté un amendement en ce sens*

<sup>71</sup> *Rapport public annuel 2012 de la Cour des comptes, février 2012*

<sup>72</sup> *Le montant de 150 000 euros résulte d'un amendement adopté par l'Assemblée nationale En effet, dans sa version initiale, le présent article prévoyait un écart de 200 000 euros*

<sup>73</sup> *Cf Article L 59 B du livre des procédures fiscales (LPF)*

<sup>74</sup> *L'avis de la commission doit être motivé, à défaut de quoi la procédure d'imposition est irrégulière (cf arrêt de la chambre commerciale de la Cour de cassation du 21 octobre 1997 « DGI c/ Lacroix », n° 2174)*

<sup>75</sup> *Cf Article 885 A du CGI*

<sup>76</sup> *Toutefois, en principe, l'absence ou l'irrégularité de l'avis de la commission départementale de conciliation n'entraîne pas l'irrégularité de la procédure d'imposition (cf arrêt de la chambre commerciale de la Cour de cassation du 15 décembre 1986, n° 85-12270)*