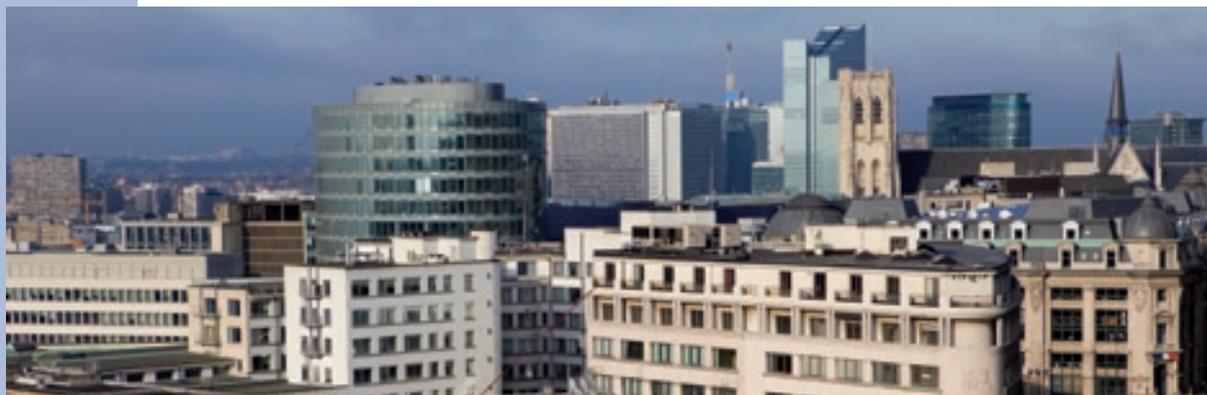


Sommaire

- 2** La France **pérennise la Cellule de régularisation fiscale** en créant un Service spécialisé de traitement des déclarations rectificatives, le « STDR ». Mais la **période** couverte par la régularisation se trouve allongée, et porte de **neuf à quatorze** le nombre total de déclarations d'impôt sur le revenu et d'impôt sur la fortune concernées aujourd'hui.
- 5** En rallongeant les délais de reprise pour les avoirs détenus hors de France, l'administration fiscale fait coup double : elle restreint les **règles de prescription** dont bénéficient les résidents de France et elle introduit une **arme anti-délocalisation**.
- 7** La surimposition des avoirs détenus via un **trust** que les résidents de France souhaitent régulariser peut les dissuader d'initier ce processus. Espérons que Bercy reviendra sur cette doctrine juridiquement infondée.
- 10** La France a obtenu la signature le 11 juillet 2013 d'une **nouvelle Convention avec la Suisse en matière de succession**, appelée à se substituer à celle de 1953, beaucoup trop favorable aux français résidents de Suisse, selon Bercy. Reste à franchir, côté suisse, **l'obstacle des ratifications** !
- 12** La **répression pénale** fait partie intégrante des instruments mis à la disposition de l'Administration pour sanctionner sévèrement les détenteurs d'avoirs non déclarés à l'étranger. Le ministre du Budget français le rappelle dans son communiqué de presse du 21 juin 2013 : quelles sont alors **les infractions** et comment s'organisent **les poursuites** pour les contribuables français et eurs Conseils ?



La Mission de régularisation ou « STDR »

Laurent Cornon | lcornon@clc-avocats.com | Nicolas Hoffmann | avocat associé de l'Etude Python & Peter, Suisse | nhoffmann@pplex.ch

Initiée par deux communiqués de presse des 17 mai et 21 juin 2013, une **Mission** de régularisation des avoirs non déclarés, détenus à l'étranger par des contribuables français, vient d'être ouverte par une instruction du 21 juin sous le timbre de Bernard Cazeneuve, ministre délégué chargé du Budget¹. Il s'agit du « **STDR** » (Service de traitement des déclarations rectificatives).

On se rappelle que dans le prolongement de la déclaration finale du G20 adoptée le 2 avril 2009 énonçant « *L'époque du secret bancaire est terminée* », la France avait mis en place une **Cellule** de régularisation (tout en instituant pour l'avenir des délais de reprise allongés à 10 ans²). Censés prendre fin le 31 décembre 2009, les travaux de cette Cellule ont été prorogés jusqu'au 31 décembre 2010 et, en réalité, jusqu'au 9 octobre 2012, date à laquelle elle ne pouvait plus se prononcer sur les dossiers déposés.

Toutefois, les contribuables concernés ont pu continuer à déposer des dossiers complets et finalisés auprès de la Cellule, mais en **levant d'emblée l'anonymat**. Ils recevaient alors un accusé de réception témoignant de leur démarche spontanée (naturellement différente de celle des contribuables qui auraient été identifiés par l'Administration sans se présenter spontanément à elle).

1. Cellule/Mission de régularisation : ce qui change

– L'équipe n'est plus directement rattachée à la DGFIP (Direction générale des finances publiques) mais désormais à la **DNVSF** (Direction nationale de vérification des situations fiscales) ;

Toutefois, elle est composée des **mêmes responsables** et elle se trouvera renforcée par une dizaine de fonctionnaires à compter du mois de septembre 2013 ;

– Le principe du dépôt préalable d'un dossier anonyme et détaillé contenant des déclarations fiscales rectificatives non identifiées et permettant l'obtention d'un accord de principe de la Cellule disparaît. Sous la qualification de **transparence**, la procédure mise en place auprès de la Mission de régularisation prévoit désormais le dépôt du dossier complet, **anonymat** levé, révélant ainsi immédiatement les noms des contribuables ;

Remarque : L'impact réel de cet affichage vers plus de transparence semble limité en pratique car, avec l'expérience d'une centaine de dossiers de régularisations à l'époque de la Cellule, notre cabinet CLC.avocats a pu constater que tous les candidats à la régularisation, qui ont déposé des dossiers anonymes préalablement, ont systématiquement accepté de lever l'anonymat pour dénouer la procédure ;

– Le troisième changement trouve son origine dans une mise en œuvre « mécanique » de l'allongement des délais de reprise, initié dès 2009. Alors que sous la Cellule (2009-2010) la période de régularisation s'établissait le plus souvent à **trois années** en matière d'impôt sur le revenu et à **six années** en matière d'impôt sur la fortune, soit **neuf** déclarations rectificatives, désormais avec le « STDR » (2013), cette même période s'établit actuellement à **sept années** en matière d'impôt sur le revenu et d'impôt sur la fortune, soit **quatorze** déclarations rectificatives ;

¹ Ces trois documents qui tracent le droit positif en la matière sont accessibles dans leur version intégrale sur notre site www.clc-avocats.com (version électronique de « l'Actua No.2 »).

² Cf. sur le site www.clc-avocats.com notre Ledgenda No.17 de juin 2009.

Ainsi, le rallongement de la période régularisée entraîne mécaniquement à fiscalité constante une augmentation du montant des impôts éludés et, par conséquent, du coût de la régularisation ;

– Le renforcement des sanctions initié dès 2009 et amplifié plus récemment, notamment par l'institution d'une amende annuelle de principe de 5% pour non-déclaration des avoirs financiers à l'étranger, alourdira considérablement dans quelques années, mais progressivement, le coût des régularisations. Pour aboutir à l'issue d'une période de 10 ans à un montant global atteignant 50% du montant de ces avoirs ;

– Comme auparavant avec la Cellule, le « STDR » appliquera les règles fiscales de droit commun mais, nous le verrons, en adoptant parfois dans quelques situations des interprétations à la fois plus contestables et moins favorables (Cf. articles suivants p.5 et 7).



2. Aspects pratiques

– Les années non prescrites dans le périmètre de la procédure de régularisation sont à ce jour en matière d'impôt sur le revenu les années 2006 à 2012 et en matière d'impôt sur la fortune les années 2007 à 2013 ;

– Dans la généralité des cas, quatorze déclarations doivent être souscrites sous réserve des cas particuliers concernant les DMTG (droits de mutation à titre gratuit) et, notamment, les droits de succession, les dons manuels, et le cas particulier des résidents qui **transféreront hors de France leur domicile fiscal**. (cf. ci-après page 5 notre article sur les délais de reprise) ;

– Pour l'essentiel, les modalités pratiques de dépôt restent inchangées. Le dossier comprendra toujours la mise en perspective concernant l'origine des avoirs, assortie des justificatifs correspondants, la justification du montant des avoirs détenus et des revenus qu'ils ont générés sur la période régularisée, ainsi que les différentes attestations des établissements financiers et du contribuable lui-même établissant la sincérité de la régularisation et de son périmètre ;

– Les impositions, assorties des intérêts de retard, restent calculées dans les conditions de droit commun applicables à chaque année de régularisation, en considération des textes alors en vigueur. Leur montant constituera alors un passif pris en compte pour le calcul de l'impôt sur la fortune ;

– Le taux de 40% de la majoration pour manquement délibéré applicable aux droits éludés se trouvera ramené à 15% pour les fraudeurs **passifs** (ceux ayant reçu leurs avoirs dans le cadre d'une succession ou d'une donation), ou à 30% dans le cadre des **actifs** (ceux ayant constitué les avoirs lorsqu'ils résidaient en France) ;

– De la même manière l'amende de 5% pour non-déclaration des avoirs financiers détenus à l'étranger se trouve réduite à 1,5% dans le premier cas et à 3% dans le deuxième.

Par exemple pour des avoirs logés en Suisse l'amende sera fixée en substance aux taux suivants selon les années :

2008 : 1,5% ou 3%, plafonnée à 10 000 €
2009 : 1,5% ou 3%, plafonnée à 10 000 €
2010 : 1,5% ou 3%, plafonnée à 1 500 €
2011 : 1,5% ou 3%
2012 : 1,5% ou 3% ;

– Dans l'hypothèse d'un compte bancaire détenu sous couvert d'une structure interposée (trust, fondation, société...) bénéficiant d'un régime fiscal privilégié, les dispositions de l'article 123 bis du CGI seront appliquées. Cet article prévoit en substance l'assujettissement à l'impôt sur le revenu du bénéficiaire réel ou forfaitaire de la structure majoré de 25%. Appliquée aux trusts, cette doctrine est critiquable (cf. ci-après page 7 notre article « Trusts et enjeux »).



Notre avis

L'**allongement** de la période de régularisation qui porte de neuf à quatorze le nombre total de déclarations d'impôt sur le revenu et d'impôt sur la fortune concernées devrait de façon générale entraîner une augmentation apparente de 50% environ du coût fiscal de l'opération.

En réalité, ceci place ceux des résidents de France qui se décideraient aujourd'hui **dans la même situation** que celle des régularisés 2009-2010. En effet ces derniers ont dû ensuite rattacher spontanément à leurs revenus et patrimoines soumis à l'impôt sur le revenu et à l'impôt sur la fortune des années suivantes, leurs actifs et revenus subséquents révélés.

La différence de traitement financier porte, pour les avoirs logés en Suisse, sur **l'amende de 1,5%** (ou 3%) **non plafonnée** pour les années 2011 et 2012 et surtout, pour les comptes bancaires détenus par l'intermédiaire d'une **structure interposée** bénéficiant d'un régime fiscal privilégié, sur l'imposition des revenus selon les règles de l'article 123 bis du Code général des impôts.

Les conditions de la mise en œuvre de ces règles, notamment en cas de **retraits** effectués sur les comptes, suivis de la **liquidation de la structure** doivent faire l'objet d'une attention toute particulière afin de limiter le surcoût de cette doctrine « **STDR** ».

Une information : en 2012, 108 833 contribuables français ont déclaré détenir des comptes à l'étranger contre 79 680 en 2011 et 75 732 en 2010.

Délais de reprise des avoirs détenus hors de France et de leurs revenus

Laurent Cornon lcornon@clc-avocats.com | Nadim Houdroge nhoudroge@clc-avocats.com

Comme on le sait, le contribuable est protégé en cas d'omission par une **prescription** de l'action de l'Administration. En effet, les redressements que celle-ci peut opérer sont limités dans le temps par ce que l'on appelle les délais de reprise.

Ainsi, de façon générale :

- en matière d'impôt sur le revenu, ce délai est de **trois ans** : en 2013 l'Administration peut donc procéder à des redressements sur les revenus des années 2010 à 2012 ;
- en matière d'ISF et de DMTG (droits de mutation à titre gratuit), le délai est également de trois ans lorsque les informations ont été portées à la connaissance de l'Administration, mais de **six ans** dans le cas contraire : ainsi un contribuable qui mentionne dans ses déclarations ISF un appartement sous-évalué peut, en 2013, subir un rehaussement de valeur pour les ISF des années 2010 à 2012. Dans le cas où l'appartement n'aurait pas du tout été déclaré, l'Administration pourrait en 2013 remonter jusqu'à l'ISF 2007.

S'agissant du cas des résidents de France détenant à l'étranger des comptes bancaires non déclarés, les délais de reprise sont prorogés, en cas d'omission de déclaration du compte étranger, de trois à **dix ans** pour l'impôt sur le revenu et de six à dix ans pour l'ISF et les DMTG.

Cette prorogation trouve son origine dans des textes successifs devenus applicables de manière progressive et différenciée selon les catégories d'impôts et les pays de détention des avoirs.

Sans revenir sur l'évolution des textes, voici un exposé pratique des **délais de reprise applicables en 2013 en cas de régularisation** d'avoirs détenus en Suisse (impôt sur le revenu, ISF, droits de succession, donations/dons manuels), et même dans le cas particulier des résidents de France qui se délocalisent.

i. **Impôt sur le revenu** : régularisation des années 2006 à 2012

ii. **ISF** : régularisation des années 2007 à 2013

iii. **Droits de succession** : cas d'un décès avant le 1er janvier 2007 : le droit de reprise s'exerçait jusqu'au 31 décembre 2012 seulement, les droits de succession sont donc aujourd'hui prescrits.

Cas d'un décès depuis le 1er janvier 2007 : le délai de reprise est de dix ans, les droits de succession ne sont donc pas prescrits en 2013 (pour un décès intervenu à compter de 2007 en année N, la prescription ne sera acquise que le 1er janvier de l'année N+11).

iv. **Donations non révélées/dons manuels** : le délai de prescription ne commence à courir qu'à partir de la **révélation** à l'Administration du don manuel et, au plus tard, à partir du décès du donateur. Ainsi, un don manuel consenti en 2000 par un donateur décédé avant le 31 décembre 2006 est aujourd'hui prescrit.

En revanche, si le donateur est décédé depuis le 1er janvier 2007, le don manuel ne sera prescrit que dix années après celle du décès (la prescription de la donation intervenant avec celle de la succession cf. iii).

v. **Cas particulier des délocalisations** : prenons l'exemple d'un résident de France qui se serait valablement délocalisé en 2013. Bien que n'étant plus aujourd'hui résident de France, l'administration fiscale pourra déclencher à son encontre un examen de situation fiscale personnelle **jusqu'au 31 décembre 2023** portant sur ses avoirs non déclarés détenus hors de France pendant ses années de résidence en France :

- en matière d'impôt sur le revenu, sur une période de dix années précédant le contrôle, sans pouvoir remonter antérieurement à 2006 (c'est-à-dire potentiellement 2006 à 2012 pour un contrôle déclenché et dénoué en 2013) ;
- en matière d'ISF, sur une période de dix années précédant l'année du contrôle, sans pouvoir remonter antérieurement à 2007 (c'est-à-dire potentiellement 2007 à 2013 pour un contrôle déclenché et dénoué en 2013) ;
- en matière de droits de succession, sur une période de dix années précédant celle du contrôle, sans pouvoir remonter antérieurement au 1er janvier 2007.



Notre avis

Ces rallongements des délais de reprise applicables aux résidents de France possédant à l'étranger des avoirs non déclarés constituent pour l'administration fiscale une **arme anti-délocalisation**, en laissant planer sur eux un risque non négligeable pendant les dix années suivant leur départ.

Les enjeux juridiques et financiers de ce « droit de suite » devront être bien appréciés par les candidats à la délocalisation, et bien mesurés par leurs Conseils.

Trusts et enjeux : la situation des résidents de France et de leurs Conseils

Sophie Prats sprats@clc-avocats.com | Nadim Houdroge nhoudroge@clc-avocats.com

Vieil instrument juridique de droit anglo-saxon, le trust n'est pas reconnu par notre droit civil mais il produit néanmoins des effets en France. A ce titre, il est intégré depuis de nombreuses années dans le dispositif fiscal français.

A l'examen des dossiers déposés auprès de la Cellule de régularisation de 2009, l'Administration a constaté que les trusts patrimoniaux étaient devenus un véhicule d'évasion fiscale, en raison notamment de la facilité avec laquelle ils pouvaient être dissous, même dans le cas des trusts dits « irrévocables », ce qui révélait alors leur caractère frauduleux.

C'est dans ce contexte que la loi du 29 juillet 2011 a créé de toutes pièces une réglementation fiscale autonome, propre à encadrer ce phénomène.

Elle figure en substance sous l'article 792-0 bis du CGI.

Le trust est défini, pour l'application de la loi fiscale, comme « *l'ensemble des relations juridiques créées dans le droit d'un Etat autre que la France par une personne qui a la qualité de constituant, par acte entre vifs ou à cause de mort, en vue d'y placer des biens ou des droits, sous le contrôle d'un administrateur, dans l'intérêt d'un ou de plusieurs bénéficiaires ou pour la réalisation d'un objectif déterminé* ».

La loi nouvelle sur le trust fiscal ne s'applique que si l'une des conditions suivantes est remplie :

- le constituant, au sens fiscal français, est domicilié en France ;
- un bénéficiaire est domicilié en France ;
- un actif, mobilier ou immobilier est situé en France.



Le Législateur a mis en place un régime d'imposition et de déclaration fiscalement contraignant et juridiquement incertain qui s'impose à la fois aux résidents de France (1) et aux administrateurs de trusts (2).

1. La situation des résidents de France

i. ISF et DMTG (droits de mutation à titre gratuit)

Les biens placés dans un trust sont assujettis à l'ISF au niveau du « constituant » ou du bénéficiaire qui serait réputé être un constituant (art. 885 G ter du CGI). Ce qui est le cas, en substance, lorsque le constituant était décédé à la date du 31 juillet 2011 (art. 792-0 bis du CGI).

Dès lors que le **constituant** ou le **bénéficiaire réputé constituant** sont fiscalement domiciliés en France, tous les biens ou droits placés dans le trust sont imposables en France, quelle que soit leur localisation (en France ou à l'étranger), sous réserve bien évidemment des conventions fiscales tendant à éviter la double imposition.

En cas d'omission de déclaration, un **prélèvement spécifique** est applicable dans les mêmes conditions que l'ISF mais :

- avec une assiette plus large car cet impôt s'applique à tous les biens, même ceux normalement exonérés d'ISF, et sans la prise en compte d'un seuil d'imposition (1 300 000 € en 2013) ; et
- avec un taux d'imposition unique et forfaitaire de **1,5%** au lieu du barème progressif de l'ISF.

En cas de transmission des biens mis en trust, les DMTG sont dus à la date du décès du constituant (indépendamment de la date réelle de transmission), et ils sont applicables selon les mêmes règles de territorialité que celles prévues en cas de détention directe.

En pareil cas, le tarif applicable est celui prévu par le droit commun, c'est-à-dire en fonction du lien de parenté entre, d'une part le donateur ou le défunt – en l'occurrence le **constituant** – et, d'autre part, le donataire ou l'héritier, à savoir le **bénéficiaire**.

Mais lorsque les transmissions ne peuvent être qualifiées de donations ou de successions au sens du droit commun ou lorsque l'administrateur du trust est soumis à la loi d'un Etat non coopératif ou encore lorsque le trust a été constitué après 2011 par un résident de France au moment de cette constitution, le taux d'imposition est porté à **60%**.

ii. La régularisation des trusts non déclarés

La Cellule de régularisation de 2009 acceptait, sous réserve de l'engagement du constituant de mettre fin au trust, de régulariser les biens détenus via un trust dans les mêmes conditions que s'ils avaient été détenus **en direct** par les personnes physiques.

Mais la circulaire du 21 juin 2013 publiée par le Ministre du budget considère la présence d'un trust comme une « structure interposée », ce qui entraîne l'application de dispositifs spécifiques et fiscalement coûteux tel que celui institué sous l'article 123 bis du CGI : en substance, il prévoit l'assujettissement à l'impôt sur le revenu du bénéficiaire réel ou forfaitaire majoré de 25%, des personnes physiques détenant directement ou indirectement 10% au moins des droits financiers ou droits de vote dans une « entité juridique ».

De plus, les retraits effectués depuis le 1er janvier 2006 sur un compte bancaire détenu via un trust peuvent être qualifiés de distributions et, à ce titre, faire l'objet d'une imposition au niveau du constituant.

2. La responsabilité des administrateurs

i. Les administrateurs de trusts sont tenus de souscrire et de déposer une **déclaration annuelle** mentionnant la valeur vénale au 1er janvier de l'année des biens assujettis au prélèvement spécifique de 1,5%, mais aussi porter à la connaissance de l'administration française la constitution, la modification ou l'extinction d'un trust dès lors que (art. 1649 AB du CGI) :

- le constituant a son domicile fiscal en France ;
- ou l'un au moins des bénéficiaires a son domicile fiscal en France ;
- ou le trust comprend au moins un bien ou un droit qui est situé en France ;

il s'agit là d'une **déclaration « événementielle »** qui doit être déposée à l'occasion de la réalisation de l'évènement en question.

ii. En cas d'infractions à ces obligations déclaratives, le constituant et les bénéficiaires sont solidairement responsables avec l'administrateur du trust du paiement

d'une **amende de 5%** des biens ou droits placés dans le trust (dont le montant ne peut être inférieur à 10 000 €).

De plus, la politique répressive actuellement menée par les autorités françaises en matière fiscale laisse penser que le trustee pourrait aussi voir sa responsabilité pénale engagée, notamment en tant que complice des résidents de France concernés (cf. ci-après page 12, notre article sur le risque pénal).

Cette situation a eu pour conséquences des réactions de régularisation spontanée de la part des trustees.



Notre avis

La régularisation d'avoirs non déclarés à l'étranger détenus via un trust implique, au regard de la doctrine actuelle de Bercy, un coût très largement supérieur à celui de la régularisation d'avoirs détenus directement.

Or, cette doctrine est critiquable en ce qu'elle n'est pas conforme aux dispositions de la loi du 29 juillet 2011. En effet, le **trust n'étant pas doté de la personnalité morale** il ne peut être considéré comme une « entité juridique » au sens de l'article 123 bis, à savoir « personne morale, organisme, fiducie ou institution comparable ».

Cela étant, cette loi de juillet 2011 a créé des règles fiscales entièrement nouvelles dont le champ d'application semble suffisamment large pour viser, selon la doctrine administrative, les « entités ne reprenant pas l'appellation de trust ». Celles-ci peuvent entrer dans le champ d'application de la loi dès lors qu'elles répondent à la définition de l'article 792-0 bis du CGI (§40 BOI-DJC-Trust-20121016 publié au Bofip).

A s'en tenir à cette doctrine les fondations, dotées de la personnalité morale, peuvent entrer dans le champ d'application de cette législation fiscale.

Une nouvelle convention franco-suisse sur les successions ?

Sophie Prats sprats@clc-avocats.com

Dans le prolongement du Conseil européen, puis du G8 de Lough Erne, des 22 mai et 18 juin 2013, une nouvelle convention fiscale franco-suisse sur les successions, négociée sous la menace d'une dénonciation unilatérale par la France, vient d'être signée le 11 juillet dernier.

Côté ministère de l'Economie et des finances français, elle doit renforcer la lutte contre l'exil fiscal et la fraude, ainsi que le dialogue bilatéral entre la France et la Suisse.

En pratique, le nouveau texte élargit le périmètre des biens taxables en France en intégrant les détentions indirectes de biens immobiliers (1), il durcit les règles de territorialité (2) et il étend considérablement le champ d'application de l'échange de renseignements (3).

1. La Convention actuellement en vigueur prévoit que les « **biens immobiliers** » ne sont soumis aux impôts sur les successions que dans l'Etat où ils sont situés. Or, pour la définition de ces biens, la Convention renvoie au droit privé français qui prévoit que les parts ou actions de sociétés immobilières ne peuvent être considérées, ni juridiquement ni fiscalement, comme des biens immobiliers.

Dès lors, les parts et actions d'associés de sociétés détenant des immeubles en France sont soumises aux droits de succession dans **l'Etat de résidence du défunt**, et non pas dans celui de situation des immeubles (position confirmée par l'Administration française dans une réponse ministérielle Valleix du 21 avril 1997).

Il suffit donc aux résidents de Suisse propriétaires de biens immobiliers en France de les acquérir ou de les détenir sous couvert d'une structure pour échapper aux droits de succession.

Le texte de la nouvelle Convention remédie à cette situation en prévoyant expressément que « *l'expression "biens immobiliers" comprend aussi les actions, parts ou autres droits dans une société, une fiducie ou toute autre institution ou entité, dont l'actif ou les biens sont constitués à plus de 50 pour cent de leur valeur [...] de biens immobiliers situés dans un Etat contractant [...]* ».

Sous l'empire de la nouvelle Convention, les biens immobiliers situés en France supporteront donc les droits de succession, qu'ils soient détenus en direct ou sous couvert d'une structure.

Toutefois la Suisse a obtenu que cette imposition ne s'applique que si le défunt détient (avec son groupe familial) au moins **la moitié des titres** de la structure et si les **biens immobiliers** représentent **plus du tiers de l'ensemble des actifs** de cette structure ; dans le cas contraire, les biens resteront taxables en Suisse.



2. En matière de **territorialité** de l'impôt, l'article 11 de la nouvelle Convention relatif à l'élimination des doubles impositions prévoit, nonobstant toute autre disposition de la Convention, deux règles permettant à la France d'imposer :

- l'ensemble des **biens meubles corporels** (hors avoirs bancaires) **et immeubles situés en France** même lorsque le défunt est domicilié en Suisse au moment du décès ;
- **tous les biens** – y compris les immeubles situés en Suisse – reçus par un **héritier domicilié en France** au moment du décès du défunt (à la condition que l'héritier ait été domicilié en France pendant au moins 8 ans au cours des 10 années précédant celle au cours de laquelle il reçoit les biens) ;
- la double imposition serait neutralisée par l'imputation de l'impôt payé en Suisse sur l'impôt français. Concrètement, les cantons suisses continueraient d'imposer les successions comme auparavant, et les services fiscaux français déduiraient les impôts payés en Suisse de ceux dus en France (il est à noter que les cantons suisses ne prélèvent que peu ou pas de droits de succession en ligne directe et entre époux).

3. L'échange de renseignements

s'appliquerait désormais en matière de Succession, la nouvelle Convention renvoyant aux stipulations de la Convention de 1966 en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune (dont l'objet a été élargi pour viser la prévention de la fraude et l'évasion fiscales).

Le protocole additionnel prévoit une entraide administrative renforcée entre les deux pays sur l'ensemble des questions fiscales ; le ministre français ayant précisé que cet accord est un premier pas

vers la « révolution » que constitue l'échange **automatique** d'information.

Les nouvelles règles permettraient d'obtenir des informations sur des **contribuables non identifiés** mais ayant suivi un modèle de comportement illégal. L'Etat demandeur devrait décrire en détail et justifier pourquoi il soupçonne que ses contribuables ont enfreint leur droit fiscal.

Concrètement, la France pourrait adresser des demandes de renseignements groupées dans lesquelles les contribuables ne seront pas identifiés nominativement et dans lesquelles aucun élément d'identification de l'Etablissement financier n'aura à être fourni.

La rédaction retenue, très proche de celle du modèle de convention de l'OCDE dans sa dernière version, est conforme aux derniers standards de l'OCDE en matière d'échange de renseignements.

Notre avis

Initialement prévue pour entrer en vigueur en 2014, cette nouvelle convention ne sera effective qu'après un **lourd processus de ratifications à l'issue incertaine**. Il s'agit notamment du vote des Parlements français et suisse, puis d'un éventuel référendum au niveau de la Confédération. Resteraient donc à franchir ces caps côté Suisse, alors que de nombreux élus se sont élevés contre le texte qu'ils jugent « impérialiste » et que le peuple suisse y semble lui-même très opposé.

Entre temps, la convention actuelle continue de s'appliquer.

Avoirs non déclarés à l'étranger : le risque pénal des français et de leurs Conseils

Sylvain Cornon scornon@clc-avocats.com

Le code général des impôts (CGI) prévoit **trois points** sous le chapitre « Pénalités » : l'intérêt de retard, les sanctions fiscales et les **sanctions pénales**.

Le premier, qui a pour objet la réparation du préjudice subi par le Trésor du fait de l'encaissement tardif de sa créance, ne vise pas à punir même s'il peut être dissuasif.

Les secondes concernent notamment les majorations de 10% en cas de défaut de déclaration dans les délais légaux, de 40% pour manquement délibéré et de 80% en cas d'abus de droit ou de manœuvres frauduleuses.

Les troisièmes sanctionnent **les infractions pénales commises en matière fiscale** et visent principalement les personnes, ainsi que leurs complices, qui se sont frauduleusement soustraits à l'établissement ou au paiement de l'impôt.

Quelles sont ces infractions (I) et comment s'organisent leurs poursuites judiciaires (II) ?



I. Les infractions en matière fiscale

Elles comprennent le délit général de fraude fiscale (1) ainsi que les infractions de droit commun qui sanctionnent les situations de fraude (2). De plus les principes généraux de responsabilité pénale, telle que la sanction de la complicité ou de la tentative, sont applicables à ces infractions (3).

1. Le délit général de fraude fiscale et les fraudes assimilées

i. Ce délit punit « *quiconque s'est frauduleusement soustrait ou a tenté de se soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement total ou partiel des impôts visés dans la présente codification, soit qu'il ait volontairement omis de faire sa déclaration dans les délais prescrits, soit qu'il ait volontairement dissimulé une part des sommes sujettes à l'impôt, soit qu'il ait organisé son insolvabilité ou mis obstacle par d'autres manœuvres au recouvrement de l'impôt, soit en agissant de toute autre manière frauduleuse* » (art. 1741 du CGI).

Protéiforme et applicable à toute catégorie d'impôt, la fraude fiscale est caractérisée dès lors qu'un fait imputable permet d'établir l'existence d'une **manœuvre** en vue de tromper l'Administration. En particulier l'élément matériel de l'infraction relatif aux agissements par « toute autre manière frauduleuse » se révèle extrêmement large et imprécis.

L'élément intentionnel, pourtant précisé dans le texte par l'adverbe

« frauduleusement » et rappelé à l'article L 227 du Livre des procédures fiscales (LPF), se déduit souvent de la matérialité des faits constatés. Il peut se caractériser par la réitération de la dissimulation, l'importance des sommes omises, le défaut de comptabilité ou l'existence d'une comptabilité occulte ; éléments qui écartent la simple négligence.

Les peines encourues sont importantes : 500 000 € d'amende et 5 ans d'emprisonnement.

Elles viennent d'être portées à **1 000 000 €** et à **7 ans** lorsque les avoirs sont logés dans des ETNC (Etats et territoires non coopératifs) ou dans des « ex-ETNC » ayant conclu avec la France depuis **moins de 5 ans** au moment des faits une clause d'échange de renseignements.

Cette disposition, entrée en vigueur le 16 mars 2012, sanctionne plus sévèrement les résidents de France détenant des avoirs non déclarés dans des « paradis fiscaux ».

En pratique, cette cause d'aggravation pénale ne s'appliquera plus dans le cas de la Suisse le 1er janvier 2015 (avenant du 27 août 2009 à la convention franco-suisse entré en vigueur le 1er janvier 2010) ; de même le 29 octobre 2015 pour le Luxembourg, le 1er janvier 2016 pour Singapour et le 1er décembre 2016 pour Hong-Kong.

Par ailleurs l'article 1745 du CGI institue une **solidarité dans le paiement de l'impôt** et des pénalités fiscales entre le fraudeur condamné et le redevable légal de l'impôt.

ii. Est **assimilé à une fraude fiscale**

le fait, en vue de faire échapper à l'impôt tout ou partie de la fortune d'autrui, de s'entremettre soit en favorisant les dépôts de titres à l'étranger, soit en émettant ou en encaissant des chèques ou tous autres instruments

créés pour le paiement des dividendes, arrérages ou produits quelconques de valeurs mobilières (art. 1743-2° du CGI). La passation d'écritures comptables inexactes ou fictives, ou l'omission de passation de telles écritures sont sanctionnées des mêmes peines (art. 1743-1° du CGI).

En outre, peut être puni d'une amende de 4 500 € et de 5 années d'emprisonnement « tout agent d'affaires, expert et toute autre personne qui fait profession, soit pour son compte, soit comme dirigeant ou agent salarié de société, association, groupement ou entreprise quelconque, de tenir les écritures comptables de plusieurs clients et qui est convaincu d'avoir établi ou aidé à établir de faux bilans, inventaires, comptes et documents, de quelque nature qu'ils soient, produits pour la détermination des bases des impôts dus par lesdits clients » (art. 1772-1-1° du CGI).

Cette disposition, qui s'applique en matière d'**impôts directs**, vise non seulement les experts-comptables, commissaires aux comptes et les auditeurs, mais aussi les banquiers, fiduciaires ou tous autres Conseils qui émettent par exemple des **IFU** (imprimés fiscaux uniques) ou tous documents « de quelque nature qu'ils soient » en vue de l'établissement des déclarations d'impôts de leurs clients. Ils peuvent être condamnés solidairement avec leurs clients au paiement des sommes en principal, pénalités et amendes, dont la constatation aurait été compromise par leurs manœuvres.

Le 2° de cet article sanctionne aussi des mêmes peines « *quiconque, encaissant directement ou indirectement des **revenus à l'étranger**, ne les a pas mentionnés séparément dans sa déclaration [annuelle des revenus]* ». Cette disposition vise spécifiquement les résidents de France à raison de leurs revenus « *de quelque nature qu'ils soient* ».

Ces infractions assimilées à la fraude fiscale ont un champ d'application plus ciblé. En pratique, elles sont moins exploitées par l'administration fiscale. Mais dans le contexte actuel, elles pourraient être privilégiées pour stigmatiser les contribuables ou leurs Conseils dans les cas particuliers d'avoirs non déclarés à l'étranger.



2. Les infractions de droit commun qui sanctionnent des situations de fraude fiscale

i. La première d'entre elles est **le blanchiment**. Concernant la fraude fiscale, c'est le fait d'apporter son concours à une opération de placement, de dissimulation ou de conversion du produit direct ou indirect de la fraude (art. 324-1 du Code pénal (CP)).

Infraction dite « de conséquence », elle nécessite, pour être caractérisée, l'existence d'une infraction originaire, en l'espèce la fraude fiscale. Mais ce délit de blanchiment n'impose pas que l'infraction ayant permis d'obtenir les sommes blanchies ait eu lieu sur le territoire national, ni que les juridictions françaises soient compétentes pour la poursuivre.

Point important : ce délit étant une infraction générale, distincte et autonome, la prescription qui le concerne est indépendante de celle qui s'applique à l'infraction originaire de fraude fiscale. Par suite, l'auteur du blanchiment peut être poursuivi alors même que l'infraction de fraude fiscale se trouverait prescrite.

Le blanchiment est puni de 5 ans d'emprisonnement et de 375 000 € d'amende, peines portées à 10 ans et 750 000 € lorsqu'il est commis de façon habituelle ou en utilisant les facilités que procure l'exercice d'une activité professionnelle, ou bien lorsqu'il est réalisé en bande organisée. Des peines complémentaires peuvent être prononcées contre les personnes physiques, notamment l'interdiction d'exercer la profession à l'origine de l'infraction et la confiscation de leurs biens.

ii. **Le faux en écriture** : Autre infraction pouvant concerner les avoirs non déclarés à l'étranger. Il est défini comme toute altération frauduleuse de la vérité, de nature à causer un préjudice et accomplie par quelque moyen que ce soit, dans un écrit ou tout autre support d'expression de la pensée qui a pour objet ou qui peut avoir pour effet d'établir la preuve d'un droit ou d'un fait ayant des conséquences juridiques (art. 441-1 du CP).

Alors que le **faux matériel** consiste à altérer le support formel du document (suppression d'une page, modification de signature, etc.), le **faux intellectuel** altère la substance même de l'acte (rédaction d'un courrier à l'entête d'un faux expéditeur, omission de certaines sommes ou informations sur des documents comptables ou des déclarations, etc.).

Le faux et son usage sont punis de 3 ans d'emprisonnement et de 45 000 € d'amende. Comme pour le blanchiment les peines complémentaires d'interdiction

d'exercer la profession à l'origine de l'infraction et la confiscation des biens peuvent être prononcées contre les personnes physiques.

En pratique cette infraction est constatée pour caractériser l'un des éléments de la fraude fiscale ou du blanchiment. Elle est donc rarement poursuivie en tant que telle en matière fiscale.

Mais elle peut justifier, en soi, le recours à la **procédure d'enquête judiciaire fiscale** de l'article L 228 du LPF (cf. II-2 ci-après).



3. La responsabilité pénale

i. Selon la doctrine de Bercy, « *la généralité des termes employés par le Législateur autorise les poursuites contre tous ceux qui de près ou de loin ont commis les faits incriminés par les textes, à savoir les auteurs principaux, les coauteurs et leurs complices* ».

En effet les articles 121-6 et 121-7 du CP relatifs à la **complicité par aide ou assistance** et par instigation sont applicables aux infractions de fraude fiscale ainsi qu'aux délits de blanchiment et de faux. Le complice est puni « *comme auteur de l'infraction* ».

De même les auteurs d'une tentative sont sanctionnés comme auteur principal de l'infraction.

ii. Les infractions imputables aux résidents de France détenant des avoirs non déclarés à l'étranger impliquent nécessairement un élément d'extranéité, mais elles demeurent punissables par les juridictions françaises.

La loi pénale française est applicable dès lors que **l'un des faits constitutifs** de l'infraction a eu lieu **sur le territoire de la République**. Elle est au surplus applicable aux délits commis par des français hors du territoire de la République si les faits sont punis par la législation du pays où ils ont été commis.

Par ailleurs la loi pénale française est applicable au **complice d'un délit commis à l'étranger**, dès lors que ce délit est puni à la fois par la loi française et par la loi étrangère et s'il a été constaté par une décision définitive de la juridiction étrangère.

Enfin la loi pénale française est applicable à tout délit puni d'emprisonnement commis par un français ou par un étranger hors du territoire de la République lorsque **la victime est de nationalité française** au moment de l'infraction. Les personnes morales, telles que les associations, peuvent avoir la qualité de victime et l'administration fiscale peut se porter partie civile dans le cadre d'une instance pénale.

iii. S'agissant des groupes de sociétés, une jurisprudence de la chambre criminelle de la Cour de cassation en date du 7 novembre 2012 rappelle qu'une **société étrangère disposant d'un établissement stable**, permanent et autonome sur le territoire français, peut se voir imputer le délit de fraude fiscale. Sont donc concernées les filiales et succursales (cf. II.-3. ci-après).



II. Les poursuites judiciaires

Elles sont enfermées dans des délais de prescription qui varient sensiblement entre fraude fiscale et infractions de droit commun (1). Les poursuites pour fraude fiscale du Code général des impôts doivent respecter, à peine d'irrecevabilité, une procédure dérogatoire (2). L'Administration dispose de différents moyens pour constater la fraude, notamment le droit de visite domiciliaire (3). Enfin, s'agissant du blanchiment commis en bande organisée une procédure dérogatoire peut être appliquée (4).

1. La prescription

i. L'action publique contre la fraude fiscale se prescrit à la **fin de la troisième année** suivant celle au cours de laquelle l'infraction a été commise. Ce délai est aménagé par rapport au droit commun pour tenir compte, en matière fiscale, de l'exercice budgétaire annuel. Le point de départ du délai est fixé au jour où une déclaration aurait dû être déposée ou au jour du dépôt d'une déclaration volontairement inexacte.

Dans le cas de la **procédure d'enquête judiciaire fiscale** (cf. II-2-ii ci-après), la plainte déposée par l'Administration permet de proroger le **délai de reprise** jusqu'à la fin de la **dixième année** qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due.

ii. S'agissant des délits de blanchiment et de faux, la prescription est celle de droit commun, c'est-à-dire **trois années** à compter du jour où l'infraction a été commise.

2. L'exercice des poursuites contre l'infraction de fraude fiscale

i. La procédure est strictement encadrée par le Livre des procédures fiscales car l'article L 228 du LPF impose, à peine d'**irrecevabilité**, que les plaintes pour fraude fiscale soient déposées par l'Administration sur **avis conforme de la CIF** (Commission des infractions fiscales). De son côté le contribuable dispose d'un délai de trente jours pour communiquer les informations qu'il jugerait nécessaires. Le ministre du Budget est lié par cet avis.

En cas d'avis conforme de la Commission, l'Administration dépose plainte. Le Procureur de la République peut alors ouvrir une enquête préliminaire qui sera menée sous sa direction ou requérir l'ouverture d'une information judiciaire qui sera menée par un juge d'instruction. Enfin le Parquet

peut décider de renvoyer directement l'affaire devant le Tribunal correctionnel. De son côté l'Administration peut se porter partie civile.

ii. La procédure d'enquête judiciaire

fiscale : Lorsque le ministre du Budget établit l'existence de **présomptions caractérisées** qu'une infraction fiscale est commise avec un **risque de dépérissement des preuves**, la CIF examine l'affaire **sans que le contribuable ne soit avisé de sa saisine ni informé de son avis.**

Ce risque doit résulter :

- soit de l'utilisation, aux fins de se soustraire à l'impôt, de comptes ou de contrats souscrits auprès d'organismes établis dans un Etat ou territoire qui n'a pas conclu avec la France, depuis **au moins trois ans** au moment des faits, une convention d'assistance administrative permettant l'échange de tout renseignement nécessaire à l'application de la législation fiscale française ;
- soit de l'interposition, dans un Etat ou territoire mentionné ci-avant, de personnes physiques ou morales ou de tout organisme, fiducie ou institution comparable ;
- soit de l'usage d'une **fausse identité** ou de **faux documents** au sens de l'article 441-1 du Code pénal, ou de toute autre **falsification** ;
- soit d'une domiciliation fiscale fictive ou artificielle à l'étranger ;
- soit de toute autre **manœuvre** destinée à égarer l'Administration.

Les termes particulièrement larges de « *faux* », « *toute autre falsification* », « *manœuvre destinée à égarer l'Administration* » permettent à cette dernière de recourir de façon quasi discrétionnaire à cette procédure dérogatoire et clandestine. L'Administration doit toutefois justifier de présomptions « *caractérisées* » et d'un risque de « *dépérissement des preuves* ».

Selon une circulaire du ministre du Budget du 2 novembre 2010, « *le recours à ce dispositif peut être envisagé en présence d'éléments de présomptions de **fraude complexe** basée sur le recours à des paradis fiscaux ou à des procédés de falsification* » : cas par exemple d'un contribuable soupçonné d'avoir dissimulé la majeure partie du prix de vente des titres d'une société par interposition d'une entité dans un paradis fiscal dont il est supposé être l'ayant droit économique.

La procédure est confiée à la **Brigade nationale de répression de la délinquance fiscale**, service spécialisé placé auprès du ministère de l'Intérieur et qui agit sur réquisition du Procureur de la République ou dans le cadre d'une commission rogatoire délivrée par un juge d'instruction. Elle comprend 13 agents issus de l'administration fiscale qui peuvent mettre en œuvre des **prérogatives de police judiciaire**, telles que gardes à vue, perquisitions, écoutes téléphoniques (cf. l'Actua No.1 p.4 et 5).



3. La procédure de visite domiciliaire et de saisie

Visée à l'article L 16 B du LPF, cette procédure permet à l'Administration de rechercher la preuve de fraudes en effectuant des **visites en tous lieux**, mêmes privés (contribuable ou tiers), où des pièces et documents s'y rapportant sont susceptibles d'être détenus ou d'**être accessibles** ou disponibles et procéder à leur **saisie, quel qu'en soit le support** (cf. pour une étude plus détaillée, L'Actua No.1 p.3).

Par un arrêt du 26 février 2013, la Chambre commerciale de la Cour de cassation a validé « la saisie de tous documents dématérialisés **accessibles depuis les locaux visités** ». Cette jurisprudence permet donc de saisir des documents hébergés sur des serveurs situés **hors des locaux visités mais aussi hors de France**, type « cloud » ou réseau.

Ainsi, dans l'hypothèse d'une entreprise internationale disposant d'un système informatique organisé en réseau, son établissement stable en France pourra faire l'objet d'une visite domiciliaire permettant de saisir les données informatisées contenues dans les serveurs de la holding située à l'étranger.

4. L'exercice des poursuites contre les infractions de blanchiment et de faux

Il s'inscrit dans le droit commun des dispositions du Code de procédure pénale.

Mais s'agissant du délit de blanchiment, et lorsqu'il est commis en **bande organisée**, des dispositions spéciales peuvent s'appliquer, à savoir : surveillance nationale des personnes ou des biens, infiltration, garde à vue de 96 heures avec intervention différée de l'avocat, perquisitions et visites domiciliaires nocturnes, interceptions de correspondances (écoutes téléphoniques), sonorisation et fixations d'images (poses de micros), captations de données informatiques et saisies conservatoires de biens (art. 706-73 et suivants du CPP).

Ce dispositif est réservé aux infractions limitativement énumérées et commises dans les cas les plus graves. Mais le gouvernement, dans son projet de loi relatif à la **lutte contre la fraude fiscale** et la grande délinquance économique et financière, souhaite l'étendre aux infractions de fraude fiscale des articles 1741 et suivants du CGI.





Notre avis

En 2012, 1127 dossiers ont été transmis à la CIF et 987 plaintes ont été déposées dont 139 pour fraude fiscale complexe. Leur nombre n'a cessé d'augmenter depuis le G20 de Londres du 2 avril 2009.

Cette tendance peut se poursuivre mais cette évolution trouvera ses limites : cas par exemple du projet de loi relatif à la lutte contre la fraude fiscale.

En effet ce projet de loi, particulièrement **attentatoire aux droits et libertés fondamentaux**, fait l'objet de critiques nourries. La Commission nationale consultative des droits de l'Homme a rappelé le caractère exceptionnel qui doit gouverner l'utilisation de la procédure applicable aux bandes organisées, elle relève des manquements aux principes de licéité et de loyauté des preuves, et

constate « *un recul non justifié des droits de la défense* ». Le président du Conseil National des Barreaux, instance représentative de tous les avocats français, stigmatise « *un projet de loi qui entend généraliser la suspicion et la délation* ». En raison de fortes divergences entre l'Assemblée nationale et le Sénat, le projet a été retiré de l'ordre du jour et sa discussion reprendra à l'automne.

De leur côté, les pouvoirs publics en la personne du ministre du Budget, proposent sous certaines conditions une alternative dans le communiqué de presse du 21 juin, en invitant « *les contribuables détenant des avoirs non déclarés à l'étranger à se mettre au plus vite en conformité avec le droit* ».

Daniel Sciora, artiste peintre



Le Silence des murs

Diptyque, Huile sur toile

Sorte d'énigme silencieuse, tempête de matières figées... il ne s'agit plus de croire, mais de voir ce qui est... et de s'émerveiller.

<http://sciora.free.fr/>

Daniel Sciora naît à Paris en 1945. Après les Arts décoratifs de Nice, il « monte » à Paris et s'inscrit à l'Académie Julian. Il y reçoit l'enseignement d'Edouard Mac'Avoy et ce sera une rencontre fondamentale...

Pour Sciora l'année 63 sera essentielle. Il rencontre Riberzani, Le Cloarec, Brandon, Four et Bezard. La rétrospective Picasso au Grand Palais et la rencontre avec Braque se révéleront déterminants : « Peindre, c'est rendre présent ce qui est absent ». A l'Académie Julian, il obtient le Prix Maurice Pierre et devient sociétaire du Salon d'Automne.

De 63 à 71, Sciora participe à de nombreuses expositions collectives. Il sera le plus jeune exposant des Peintres Témoins de Leur Temps au musée Galliera à Paris. Il découvre la lithographie chez Murlot et travaille des années avec Claude Jobin. Puis s'enchaînent les expositions individuelles : à Caen, Tokyo (Galerie Takashimaya) et à Paris (Galerie Le Nombre d'Or).

Depuis, Daniel Sciora a présenté ses œuvres à New York, Tokyo, Singapour, Fukushima, Osaka, à la Fondation Daniel et Florence Guerlain, à la Galerie de Francony et à la Galerie Yoshii à Paris.

Parallèlement, il participe à des aventures théâtrales (décors). Il organise au Trianon de Bagatelle un « Hommage à Van Gogh » et un « Hommage à Toulouse Lautrec » au Musée d'Albi. Il réalise également des sculptures monumentales.

Daniel Sciora illustre de nombreux ouvrages de bibliophilie, entre autres : « La Symphonie pastorale » de Gide et « Jacques Brel » (éd. du Grésivaudan), « Splendeurs d'Italie » (éd. A. Vial) et « Charles Aznavour » (éd. de Francony).

Nombre de ses œuvres figure dans les collections publiques : Musée d'Art moderne de la Ville de Paris, Centre International du Commerce Extérieur, Assistance Publique-Hôpitaux de Paris, Musée de Kyoto...

CLC

65 avenue Marceau
F-75116 Paris
Tél. +33 1 47 20 72 72
Fax +33 1 47 20 72 70
www.clc-avocats.com

Ce numéro a été réalisé
en collaboration avec

PYTHON & PETER, AVOCATS

Rue François-Bellot 6
CH-1206 Genève
Tél. +41 22 702 15 15
Fax +41 22 702 15 50
www.pplex.ch



BERNARD CAZENEUVE
MINISTRE DELEGUE AUPRES DU MINISTRE DE L'ECONOMIE ET DES FINANCES,
CHARGE DU BUDGET

Communiqué de presse

Communiqué de presse

www.economie.gouv.fr

Paris, le 17 mai 2013
N° 596

Lutte contre la fraude fiscale : Bernard CAZENEUVE rappelle qu'il n'y aura ni amnistie, ni cellule de régularisation

Bernard CAZENEUVE, Ministre délégué chargé du Budget, rappelle, comme il l'avait indiqué dès le 9 avril à l'Assemblée Nationale, qu'il n'y aura ni amnistie, ni cellule de régularisation opaque appliquant des règles dérogatoires au bénéfice de contribuables qui se seraient rendus coupables de fraude fiscale. Ces méthodes appartiennent à un passé révolu.

Au contraire, les sanctions de la fraude fiscale, en particulier des fraudeurs détenant des comptes non déclarés à l'étranger, ont été fortement alourdies. Les moyens de contrôle de l'administration ont également été puissamment renforcés. Le projet de loi relatif à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière permettra de poursuivre l'amélioration des moyens de contrôle et de renforcer la sanction des fraudes les plus graves, tandis que le renforcement de la coopération internationale permet, chaque jour davantage, l'accès à de nouvelles informations.

Les contribuables doivent donc déclarer à l'administration fiscale l'ensemble de leurs avoirs pour respecter leurs obligations puisque ceux qui fraudent seront identifiés et très lourdement sanctionnés. Les modalités administratives dans lesquelles ils peuvent exercer leur droit à rectifier leurs déclarations font l'objet d'une réflexion, notamment pour permettre d'en assurer la pleine transparence. En tout état de cause, ces contribuables acquitteront, dans des conditions de droit commun, l'ensemble des impositions à leur charge et, le cas échéant, les pénalités applicables au regard de leur situation, qui est naturellement différente de celle des contribuables qui seraient identifiés par l'administration sans se présenter spontanément à elle.

Contact presse :

Cabinet de Bernard CAZENEUVE : 01 53 18 43 08



PIERRE MOSCOVICI
MINISTRE DE L'ÉCONOMIE ET DES FINANCES

BERNARD CAZENEUVE
MINISTRE DÉLÉGUÉ AUPRÈS DU MINISTRE DE
L'ÉCONOMIE ET DES FINANCES,
CHARGE DU BUDGET

Communiqué de presse

Communiqué de presse

www.economie.gouv.fr

Paris, le 21 juin 2013
N° 672

Traitement des déclarations rectificatives des contribuables détenant des avoirs à l'étranger : transparence et droit commun

Bernard CAZENEUVE, ministre délégué chargé du Budget, a présenté hier avec Christiane TAUBIRA, ministre de la Justice, le projet de loi relatif à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance financière devant l'Assemblée Nationale. Ce projet de loi renforce considérablement les moyens de l'administration fiscale, de la police et de la justice, dans leur lutte contre les fraudeurs, et alourdit les sanctions encourues. L'Assemblée a également voté cette nuit un amendement gouvernemental, déposé à l'initiative de Pierre MOSCOVICI, ministre de l'Économie et des Finances, qui prévoit qu'à partir de 2016, tout pays qui ne prendrait pas l'engagement de conclure un accord permettant l'échange automatique d'informations sera inscrit sur la liste des États et territoires non-coopératifs (ETNC).

C'est dans ce contexte que le Gouvernement appelle les contribuables détenant des avoirs non déclarés à l'étranger à se mettre au plus vite en conformité avec le droit, dans les conditions définies dans la circulaire ci-jointe. Ces dispositions respectent, dans les conditions de droit commun, les principes de transparence et de justice, qui sont les garants du respect de l'égalité des citoyens devant l'impôt. La circulaire précise à chaque agent de l'administration fiscale les conditions applicables de droit, en établissant précisément les modalités de dépôt et de traitement des dossiers.

Dans ce cadre, le taux de pénalité pour manquement délibéré, qui peut être modulé par l'administration en application du droit commun, sera de 30% pour les fraudeurs dits « actifs », et de 15% pour les fraudeurs dits « passifs », qui ont, par exemple, hérité d'avoirs non déclarés à l'étranger. De même, l'amende annuelle proportionnelle pour défaut de déclaration des avoirs à l'étranger sera plafonnée, respectivement, à 3% et 1,5% du montant de ceux-ci.

Ces règles ont été présentées hier au Parlement par Bernard CAZENEUVE dans le cadre de la discussion par l'Assemblée nationale du projet de loi relatif à la lutte contre la fraude fiscale.

Les dossiers, déposés auprès du service des impôts des particuliers dont relève le contribuable, ou directement auprès de la direction nationale des vérifications de situations fiscales (DNVSF), seront traités par cette dernière qui assurera un traitement centralisé et homogène des demandes. Les contribuables devront s'acquitter du paiement intégral des impositions éludées et non prescrites dans les conditions de droit commun ainsi que des pénalités et amendes correspondantes.

Le Gouvernement écarte toute amnistie, toute condition dérogatoire au droit commun, tout anonymat et toute tractation occulte. Il sera rendu compte au Parlement, par un rapport annuel, du suivi précis du traitement des déclarations enregistrées par l'administration fiscale dans ce cadre.

Contacts presse :

Cabinet de Pierre MOSCOVICI : 01 53 18 40 82

Cabinet de Bernard CAZENEUVE : 01 53 18 43 08

LE MINISTRE DELEGUE
CHARGE DU BUDGET

Paris, le 21 JUIN 2013

à

Monsieur le Directeur général des Finances Publiques

Objet : Traitement des déclarations rectificatives des contribuables détenant des avoirs à l'étranger.

Alors que le Gouvernement intensifie la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, il m'apparaît important de vous préciser les conditions dans lesquelles j'entends que soient traitées les déclarations rectificatives adressées par des contribuables détenant des avoirs non déclarés à l'étranger à l'administration fiscale.

Leur traitement doit naturellement être organisé dans le strict respect du droit en vigueur.

Les modalités de traitement retenues sont rendues publiques, par la mise en ligne de la présente instruction, afin d'assurer la parfaite transparence de l'action du Gouvernement en la matière. Il convient également d'assurer un suivi précis des déclarations enregistrées dont vous me ferez rapport régulièrement. Un rapport annuel sera transmis au Parlement.

Sont concernés par ce dispositif les contribuables personnes physiques détenant des avoirs à l'étranger, qui se font connaître auprès de l'administration fiscale et qui rectifient spontanément leur situation fiscale passée en acquittant l'ensemble des impositions éludées et non prescrites dans les conditions de droit commun ainsi que les pénalités et amendes correspondantes.

Seules les déclarations et rectifications spontanées effectuées par des contribuables personnes physiques auprès de l'administration fiscale sont concernées. Ainsi, sont exclus de ce dispositif les contribuables dont la démarche ne serait pas véritablement spontanée, c'est-à-dire ceux qui font l'objet d'un examen de situation fiscale personnelle, de contrôles relatifs aux droits d'enregistrement, ou d'une procédure engagée par l'administration ou les autorités judiciaires portant sur des actifs et comptes non déclarés détenus à l'étranger. Il en ira de même lorsque les avoirs ont pour origine une activité occulte, sanctionnée par l'application de la majoration de 80 %.

1. Les modalités pratiques de dépôt des dossiers

Les contribuables procéderont au **dépôt de déclarations** couvrant toute la période non prescrite. Outre ces déclarations, vous vous assurerez que le dossier du contribuable comprend :

- un **écrit exposant de manière précise et circonstanciée l'origine des avoirs** détenus à l'étranger, accompagné de **tout document probant** justifiant de cette origine ou constituant un faisceau d'éléments de nature à l'établir ;

- les **justificatifs relatifs aux montants des avoirs détenus, directement ou indirectement, à l'étranger et des revenus de ces avoirs** sur la période régularisée ;
- lorsque les avoirs ont pour origine une succession ou une donation, une attestation de l'établissement financier étranger précisant l'absence d'alimentation du compte par le contribuable ou tout autre justificatif permettant de constater que le compte n'a pas été alimenté par le contribuable postérieurement à la succession ou à la donation ;
- une attestation du contribuable selon laquelle son dossier est sincère et porte sur l'intégralité des comptes et avoirs non déclarés détenus à l'étranger qu'il possède ou dont il est l'ayant droit ou le bénéficiaire économique.

Les dossiers, déposés selon les conditions usuelles auprès du service des impôts des particuliers dont relève le contribuable ou de la Direction nationale des vérifications de situations fiscales (DNVSF), seront traités par cette dernière qui assurera un contrôle centralisé et homogène des demandes.

2. Les conséquences fiscales de la démarche

Les contribuables devront s'acquitter du paiement intégral des impositions supplémentaires à leur charge.

Ces impositions supplémentaires seront calculées en faisant application de l'ensemble des dispositions en vigueur au titre de chacune des années concernées. Ainsi, par exemple, si un compte bancaire est détenu par l'intermédiaire d'une structure interposée (trust, fondation, société...) bénéficiant d'un régime fiscal privilégié, les dispositions de l'article 123 bis du code général des impôts (CGI) seront applicables.

Les impositions seront dues dans la limite de la prescription fiscale à la date de dépôt du dossier en application des dispositions de droit commun du livre des procédures fiscales (LPF).

S'agissant plus particulièrement des avoirs financiers à l'étranger non déclarés, les prescriptions allongées spécifiques, prévue à l'article L. 169 du LPF (en matière d'impôt sur le revenu et de prélèvements sociaux) et à l'article L. 181-0 A du LPF (en matière d'ISF et autres droits d'enregistrement), s'appliqueront de plein droit.

Par ailleurs, les impositions supplémentaires seront assorties conformément au droit commun des pénalités et amendes suivantes :

- **les intérêts de retard au taux légal** prévu à l'article 1727 du CGI ;
- **la majoration de 40 % pour manquement délibéré** prévue à l'article 1729 du CGI, ou, en cas de défaut déclaratif dans les délais légaux, la majoration de 10 % prévue à l'article 1728 du CGI ;
- **l'amende pour non déclaration des avoirs à l'étranger** qui est prévue, selon le cas, au IV de l'article 1736 du CGI (comptes bancaires non déclarés), à l'article 1766 du CGI (contrats d'assurance-vie non déclarés) ou au IV bis de l'article 1736 du CGI (trusts et structures assimilées).

Cette amende s'applique sur la période régularisée dans la limite de la prescription prévue au 2^{ème} alinéa de l'article L. 188 du LPF et pour chaque manquement déclaratif.

Pour les comptes bancaires non déclarés, elle est due en cas de détention directe du compte comme en cas de détention indirecte.

Toutefois, dans la situation où la démarche est effectuée par les héritiers au nom du défunt, les droits supplémentaires mis à la charge des héritiers, à l'exception des droits de succession, seront assortis des seuls intérêts de retard. En revanche, les pénalités de droit commun (intérêts de retard, majoration et amende) s'appliqueront aux impositions supplémentaires dus par les héritiers au titre de leur propre situation fiscale (période postérieure au décès).

Afin de tenir compte de la démarche spontanée du contribuable, la majoration pour manquement délibéré et l'amende pour défaut de déclaration des avoirs à l'étranger seront réduites, dans le cadre des dispositions du 3° de l'article L. 247 du LPF, dans les conditions suivantes, conformes au droit commun, qui tiennent compte de l'origine des avoirs à l'étranger :

Origine des avoirs	Barème appliqué	
	Taux de la majoration pour manquement délibéré	Amende plafonnée pour chaque manquement déclaratif
Avoirs reçus dans le cadre d'une succession ou d'une donation	15 %	à 1,5 % de la valeur des avoirs au 31 décembre de l'année concernée
Avoirs constitués par le contribuable lorsqu'il ne résidait pas fiscalement en France		
Autres origines (ex : avoirs constitués par le contribuable lorsqu'il résidait fiscalement en France)	30 %	à 3 % de la valeur des avoirs au 31 décembre de l'année concernée

Lorsque le montant de la remise transactionnelle excèdera le seuil de 200 000 € prévu à l'article R. 247-4 du LPF, la proposition de transaction, rédigée dans les termes décrits ci-dessus, sera soumise à l'avis du Comité du contentieux fiscal, douanier et changes, en application de cet article.

Enfin, la transaction pourra être remise en cause et déclarée caduque s'il s'avère ultérieurement que les déclarations des contribuables n'étaient pas sincères.



Bernard CAZENEUVE