

N° 267

SÉNAT

SECONDE SESSION ORDINAIRE DE 1986-1987

Annexe au procès-verbal de la séance du 9 juin 1987

RAPPORT

FAIT

*au nom de la commission des finances, du contrôle budgétaire et des comptes économiques de la nation, (1) sur le projet de loi, ADOPTÉ PAR L'ASSEMBLÉE NATIONALE, modifiant les **procédures fiscales et douanières.***

Par M. André FOSSET,

Senateur.

(1) Cette commission est composée de : MM. Christian Poncelet, *président* ; Geoffroy de Montalembert, *vice-président d'honneur* ; Michel Durafour, Jean Cluzel, Jacques Descours Desacres, Tony Larue, *vice-présidents* ; Emmanuel Hamel, Modeste Legouez, Louis Perrein, Robert Vizet, *secrétaires* ; Maurice Blin, *rapporteur général* ; MM. René Ballayer, Stéphane Bonduel, Raymond Bourguin, Roger Chiraud, Maurice Cœuve de Murville, Pierre Croze, Gérard Delfau, Jacques D'long, Marcel Fortier, André Fosset, Mme Paulette Fost, MM. Jean Francou, Henri Goetschy, Georges Lombard, Roland du Luart, Michel Manet, Jean-Pierre Masseret, Josy Moinet, Jacques Mossion, Lucien Neuwirth, Jacques Oudin, Bernard Pellarin, Jean-François Pintat, Mlle Irma Rapuzzi, MM. Joseph Raybaud, René Regnault, Robert Schwint, Henri Torre, André-Georges Voisin.

Voir les numéros :

Assemblée nationale (8^e législ.) . 571, 703, et T.A. 106.

Sénat : 263 (1986-1987).

Impôts et taxes.

SOMMAIRE

	Pages
I - INTRODUCTION	3
II - AUDITION DU MINISTRE DELEGUE, CHARGE DU BUDGET	5
III - EXAMEN DES ARTICLES	9
TITRE PREMIER . DISPOSITIONS FISCALES	10
CHAPITRE PREMIER : DISPOSITIONS PORTANT MODIFICATION DU CODE GENERAL DES IMPOTS	10
<u>Article premier</u> : Composition de la Commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires.....	10
<u>Article 2</u> : Régime de l'intérêt de retard et des pénalités fiscales.....	29
<u>Article additionnel après l'article 2</u> : Aménagement de la procédure de mise en demeure	57
<u>Article 3</u> : Sanctions particulières et manquements aux obligations formelles.....	58
<u>Article 3 bis</u> : Aménagement du délai de déclaration des cessions et cessations d'entreprises	71
CHAPITRE II : DISPOSITIONS PORTANT MODIFICATION DU LIVRE DES PROCEDURES FISCALES	73
<u>Article 4 A</u> : Obligation pour l'administration de remettre, a vant toute vérification, la charte des droits et obligations du contribuable vérifié	73
<u>Article 4</u> : Garanties des contribuables lors du déroulement des vérifications approfondies de situations fiscales d'ensemble.....	75

	Pages
<u>Article 5</u> : Charge de la preuve	82
<u>Article 6</u> : Information des contribuables sur les résultats des vérifications fiscales	88
<u>Article 7</u> : Limitation de la durée des vérifications sur place dans les petites entreprises	90
<u>Article 8</u> : Intérêt de retard applicable en cas de procédure de règlement particulière	92
<u>Article 9</u> : Saisine du comité consultatif pour la répression des abus de droit	93
<u>Article 10</u> : Unification du contentieux juridictionnel des contributions indirectes	96
<u>Article 10 bis</u> : Réforme du régime de la contrainte par corps	98
<u>Article 10 ter</u> : Aménagement du régime du sursis de paiement	101
<u>Article 10 quater</u> : Inapplicabilité de la notion d'abus de droit à un contrat soumis par le contribuable à l'administration	104
<u>Article 10 quinquies</u> : Interdiction de remettre en cause lors d'un contrôle ultérieur une situation de fait admise au cours d'un contrôle	106
TITRE II : DISPOSITIONS PORTANT MODIFICATION DU CODE DES DOUANES ...	107
<u>Article 11</u> : Modification du régime des produits sensibles en matière douanière	107
<u>Article 11 bis</u> : Relations avec les administrations fiscales étrangères	116
<u>Article 12</u> : Renforcement du contrôle judiciaire	117
<u>Article 13</u> : Introduction d'un élément intentionnel dans les délits douaniers	120
<u>Article 13 bis</u> : Modalités des justifications relatives aux avoirs à l'étranger	124
<u>Article 14</u> : Aménagement du régime des infractions douanières et de leurs sanctions	126
TABLEAU COMPARATIF	133

I. INTRODUCTION

Au mois d'avril 1986, le Gouvernement a créé une Commission dont les travaux avaient pour objet "l'amélioration des rapports entre les citoyens et les administrations fiscales et douanières".

Présidée par M. Maurice AICARDI, cette Commission comprenait des spécialistes du droit fiscal et douanier ainsi que des membres de l'administration et des tribunaux compétents. Elle a remis au mois de juillet 1986 un rapport comprenant de nombreuses propositions relatives tant au code des impôts qu'à celui des douanes. Une partie des suggestions du rapport AICARDI a été reprise dans le budget pour 1987; il s'agit des articles 80 à 82 de ce texte. Les autres le sont dans le texte actuel ou le seront dans des décrets.

Comme elle l'indique dans l'introduction de son rapport, la Commission AICARDI "a tenté de remédier aux aspects les plus contestés du particularisme fiscal et douanier mais a veillé à ce que les contrôles, contrepartie d'un système déclaratif, conservent leur efficacité".

Il convient de rappeler brièvement les décisions intervenues à l'automne de 1986 lors du vote de la loi de finances :

le droit de perquisition dont dispose l'administration douanière a été soumis à une autorisation préalable du juge. Auparavant il n'était possible que pour certaines marchandises (celles visées par l'article 215 du code des douanes) et dans le rayon des douanes (zone terrestre de 60 Km de profondeur à partir de la frontière);

- la taxation d'office sur le fondement des dépenses ostensibles et notoires, qui permettait d'imposer tout contribuable, quelle que soit la nature de revenus, sur le montant des dépenses effectuées a été supprimée;

- la taxation sur la base des éléments du train de vie (article 168 du code des impôts) a été maintenue, mais le barème des éléments du train de vie sur lequel est assise l'évaluation forfaitaire a été revu. Le seuil de déclenchement de la procédure a été relevé;

- la rectification d'office pour les contribuables assujettis à la tenue d'une comptabilité est supprimée. Lorsqu'une comptabilité est déposée, le redevable bénéficiera désormais de la procédure contradictoire;

- la taxation ou l'évaluation d'office en cas d'absence de déclaration doit être précédée d'une mise en demeure;

- l'application des pénalités pour mauvaise foi doit toujours être décidée par le supérieur hiérarchique du vérificateur.

Ce dispositif important adopté lors du vote du budget 1987 doit être complété par le projet de loi qui est soumis au Sénat après son adoption par l'Assemblée Nationale.

II. AUDITION DU MINISTRE DELEGUE, CHARGE DU BUDGET

Réunie le jeudi 4 juin 1987 sous la présidence de **M. Chistian Poncelet, Président**, la Commission des finances a procédé à l'audition de **M. Alain Juppé, Ministre délégué auprès du ministre d'Etat, Ministre de l'économie, des finances et de la privatisation, chargé du budget** sur le projet de loi modifiant les procédures fiscales et douanières.

M. Alain Juppé a indiqué en premier lieu que l'allègement du poids de la fiscalité passait à la fois par la diminution de l'impôt et par l'amélioration des procédures fiscales.

C'est pourquoi une mission d'étude a été confiée à **M. AICARDI**, qui a formulé 52 propositions, approuvées, pour leur quasi-totalité, par le Gouvernement.

Les mesures les plus urgentes, au nombre de neuf, ont été inscrites dans la loi de finances pour 1987.

Le projet de loi modifiant les procédures fiscales et douanières complète ces premières mesures ; il s'articule autour de trois idées principales : protéger les libertés publiques, instaurer une obligation de dialogue et de médiation, modérer les sanctions.

La protection accrue des libertés sera assurée par la limitation de la durée de retenue des prévenus sans autorisation du procureur de la République à 24 heures pour les infractions douanières, par une définition des marchandises soumises à justification de détention régulière ou par la limitation, introduite par l'Assemblée nationale, de la contrainte par corps.

L'obligation de dialogue sera développée par la suppression ou l'aménagement des procédures les plus contraignantes, par l'accroissement des délais donnés aux contribuables pour répondre à l'administration fiscale, la limitation de la durée du contrôle et la possibilité de saisir la commission départementale

en cas de vérification personnelle. **M. Alain Juppé**, a, à ce propos, souligné qu'il était impératif de maintenir cette procédure, pour laquelle il a cependant donné instruction à l'administration d'agir avec discernement. Par ailleurs, diverses mesures sont prévues pour améliorer l'information du contribuable et la composition de la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires.

La modération et la modulation des sanctions fiscales et douanières en fonction de la faute commise constituent le troisième volet du projet de loi.

En premier lieu, un "intérêt unique", ayant pour but essentiel de réparer le préjudice financier subi par le trésor en cas de retard dans le paiement de l'impôt est instauré, au taux de 0,75 % par mois.

En second lieu, le défaut de déclaration emportera une majoration allant, selon les cas, de 10 % à 80 %, les taux des pénalités en cas de mauvaise foi ou de manoeuvres frauduleuses étant, en outre, réduits à des niveaux réalistes.

Le régime des sanctions douanières, enfin, sera simplifié et allégé.

M. André Fosset, rapporteur du projet de loi, s'est déclaré en total accord avec la philosophie du projet de même qu'avec les apports de l'Assemblée nationale. Il a suggéré que l'un des membres de la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires puisse être désigné par le contribuable, les nouvelles dispositions relatives à cette commission devant, selon lui, s'appliquer aux procédures en cours.

A propos des sanctions, il s'est étonné de la majoration, par rapport au droit existant, de la pénalité pour défaut de déclaration et du fait que le dépôt tardif suivi d'un paiement immédiat soit moins sévèrement sanctionné qu'un paiement différé.

S'agissant de la non-déclaration des provisions, il a relevé que le régime de pénalités mis en place pouvait se révéler plus sévère que les règles actuelles.

Il a ensuite indiqué que les vérifications contradictoires de la situation fiscale personnelle devraient être étroitement encadrées par la loi : des modifications pourraient être apportées à cet effet.

Il a ensuite évoqué le risque d'un engorgement des commissions départementales des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires et la nécessité de préciser la notion d'abus de droit ainsi que la définition des "marchandises sensibles" en matière douanière. La liste de celles-ci pourrait d'ailleurs être ratifiée chaque année par le Parlement.

M. Roger Chinaud a proposé que le "prix du temps", matérialisé par l'intérêt de retard, soit aligné sur le taux de hausse des prix ou sur celui du loyer de l'argent.

M. Robert Vizet a estimé que ce projet de loi s'adressait aux catégories les plus favorisées; il a souhaité connaître son coût en termes de dépenses fiscales.

M. Jacques Descours Desacres a proposé que certains des représentants des contribuables au sein de la commission départementale de conciliation puissent être désignés par les chambres de commerce, des métiers ou d'agriculture, le cas échéant.

M. Christian Poncelet, Président, s'est interrogé sur la possibilité de mener à bien certaines vérifications complexes dans le délai d'un an.

M. Jacques Oudin a souligné que l'esprit dans lequel seraient rédigés les textes d'application de la loi constituait une condition primordiale de son succès.

Répondant aux intervenants, **M. Alain Juppé** a indiqué que :

- les membres de la commission départementale ne devaient pas avoir pour mission de défendre le contribuable;
- l'intention du Gouvernement n'avait pas été systématiquement d'alléger les pénalités, mais aussi d'en simplifier le régime; certaines fautes, notamment les défauts de déclaration, doivent rester sévèrement sanctionnées;
- la différence de régime entre l'intérêt de retard pour paiement tardif et pour déclaration tardive, semblait justifiée;
- des instructions fermes, ayant abouti à une diminution certaine du nombre des vérifications approfondies, ont été données à l'administration pour que cette technique ne

soit employée qu'avec discernement ; elle doit cependant être maintenue ;

- diverses dispositions efficaces protègent contre l'arbitraire à propos de l'établissement de la liste des produits douaniers pour lesquels une justification de détention régulière doit être produite ;
- l'intérêt de retard, fixé par le projet à un taux inférieur au taux de base bancaire actuel, doit rester légèrement dissuasif pour éviter que les contribuables aient intérêt à différer le paiement de l'impôt ;
- l'allègement des procédures avantagera aussi les contribuables à revenus modestes qui sont les plus paralysés face à la complexité actuelle de la législation ;
- la notation et a fortiori la rémunération des vérificateurs n'étaient aucunement corrélées au montant des redressements effectués par chacun.

III. EXAMEN DES ARTICLES

Réunie le mardi 9 juin 1987, sous la présidence de **M. Jean Cluzel**, vice-président votre Commission des Finances a procédé, sur le rapport de **M. André Fosset**, rapporteur spécial, à l'examen des articles du projet de loi modifiant les procédures fiscales et douanières.

TITRE PREMIER : DISPOSITIONS FISCALES

CHAPITRE PREMIER :

DISPOSITIONS PORTANT MODIFICATION DU CODE GENERAL DES IMPOTS

ARTICLE PREMIER

Composition de la Commission départementale des Impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires

Commentaires.- Le présent article a pour objet de modifier la composition et d'améliorer le fonctionnement de la Commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires.

Organisme paritaire d'intermédiation, la Commission départementale est un élément essentiel de la procédure contradictoire engagée entre l'administration et le contribuable à l'occasion soit de la détermination, soit du contrôle de l'impôt.

Le rôle de la Commission varie, en effet, en fonction de la nature du litige qui lui est soumis :

- elle fixe **par voie de décision**, les éléments servant de base à la détermination d'un forfait (bénéfices industriels ou commerciaux, taxes sur le chiffre d'affaires) ou d'une évaluation administrative (bénéfices non commerciaux) lorsqu'elle est saisie, en cette matière d'un différend opposant le contribuable à l'administration. La Commission agit alors comme "Commission de taxation". Sa compétence s'étend aux questions de fait et de droit.

- Elle émet un avis motivé sur les chiffres proposés par les parties en présence lorsque le différend fait suite à une procédure de redressement contradictoire. La Commission intervient, dans ce cadre, comme "organisme consultatif". Sa compétence ne s'étend qu'aux seules questions de fait.

- Elle statue enfin sur les constatations consécutives aux décisions des commissions communales en matière de fixation de la valeur locative des propriétés bâties et des tarifs d'évaluation des propriétés non bâties. La Commission agit alors comme "organisme d'appel", dont les décisions sont susceptibles de recours devant la Commission centrale des impôts directs qui statue définitivement.

Pour sa part, la Commission AICARDI a préconisé un certain nombre de mesures tendant au renforcement du rôle de la Commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires:

- la compétence de la Commission départementale serait étendue aux cas de reconstitution contrôlée;

- la composition en serait allégée afin de permettre une démultiplication des structures consultatives au sein du département. En contrepartie, la technicité et l'indépendance de la Commission seraient renforcées;

- le délai imparti au contribuable pour prendre connaissance du rapport de l'administration et pour présenter sa défense serait porté de 10 à 30 jours;

- l'avis de la Commission ne devrait avoir aucune incidence sur la charge de la preuve.

Certaines de ces propositions ont, d'ores et déjà, connu une traduction législative.

Ainsi :

- l'article 81-1 de la loi de finances pour 1987 a substitué à la procédure de rectification d'office applicable en cas d'irrégularités dans la comptabilité, la procédure de redressement contradictoire, justiciable de la Commission départementale lorsqu'un désaccord subsiste entre l'administration et le contribuable;

- l'article 81-VI de la loi de finances a opéré un renversement de la charge de la preuve, en la transférant à l'administration, tant devant la Commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires que devant la Commission départementale de conciliation, lorsque le désaccord entre l'administration et le contribuable porte sur une insuffisance de prix ou d'évaluation.

L'article 5 du présent projet, que nous analyserons plus loin, généralise cette règle.

Le présent article reprend les propositions du rapport AICARDI ayant trait à l'amélioration du fonctionnement de la Commission départementale. Au terme d'une réécriture de l'article 1651 du Code général des impôts, destinée à en gommer les dispositions surabondantes de nature réglementaire, l'article premier fixe les nouvelles règles de composition de la Commission et de désignation de ses membres.

La cohérence du dispositif général de fonctionnement de la Commission est renforcée tandis que sont conservées les articulations du texte fondées sur la catégorie d'imposition ou la nature du litige.

Ainsi sont successivement déterminés :

- les règles générales de composition de la Commission (article 1651),
- les règles de désignation des représentants des contribuables en fonction de la nature des revenus catégoriels concernés (article 1651 A),
- le régime particulier applicable aux litiges portant sur les déductions de rémunérations (article 1651 B),
- les règles de composition et de désignation prévues en matière de litige sur la valeur vénale retenue pour l'assiette de la taxe à la valeur ajoutée (article 1651 C),
- les dispositions applicables aux différends portant sur le calcul du bénéfice agricole forfaitaire ou l'évaluation foncière des propriétés non bâties (article 1651 D),
- les règles propres aux saisies de la Commission en matière d'évaluation des propriétés bâties (article 1651 E).

- les règles de composition de la Commission en cas de différend portant sur une procédure de taxation d'office mise en oeuvre suite à une vérification contradictoire de situation fiscale personnelle (art. 1651 F).

1. Les règles générales de composition de la Commission (article 1651)

a) La présidence de la Commission

Dans sa composition actuelle résultant de l'article 82 de la loi du 28 décembre 1959, la Commission départementale des impôts directs est placée sous la présidence effective d'un magistrat du Tribunal administratif, désigné par arrêté du Ministre de l'Intérieur sur proposition du Président du Tribunal.

En cas d'absence ou d'empêchement, ce magistrat est remplacé par un suppléant, nommé dans les mêmes conditions que le titulaire.

Conformément aux dispositions de l'article 1651, § 8 du Code général des impôts, la Commission départementale est, dans les départements de la Guadeloupe, de la Guyane, de la Martinique et de la Réunion, présidée par un magistrat de l'ordre judiciaire.

Le présent article apporte certaines modifications de nature à renforcer l'indépendance et l'autorité de la Commission départementale :

- Le Président du Tribunal administratif devient le Président en titre de la Commission départementale. Il est remplacé, en tant que de besoin, par un membre du Tribunal délégué par lui. Le projet de loi va, sur ce point, au-delà de la proposition de la Commission AICARDI qui préconisait de confier la présidence de l'instance consultative départementale à un magistrat du Tribunal administratif ayant au moins le grade de Conseiller de 1ère classe.

La règle selon laquelle le Président a voix prépondérante en cas de partage des voix est conservée.

La "judiciarisation" progressive de la fonction de président se trouve ainsi confirmée. En effet, sous le régime antérieur à la

loi du 28 décembre 1959, la Commission départementale était présidée par le Directeur des Impôts.

- Le régime spécifique applicable aux départements d'outre-mer, actuellement visé à l'article 1651-8, est supprimé. Depuis une loi du 21 décembre 1960, la Commission départementale est présidée par un magistrat de l'ordre judiciaire dans les départements de la Guadeloupe, de la Guyane, de la Martinique et de la Réunion.

Le projet de loi consacre donc l'alignement de ce régime spécifique sur le droit commun, dès lors que chaque département d'outre-mer dispose désormais d'un tribunal administratif.

- Il est rappelé enfin que l'article R. 200.1 du Livre des procédures fiscales dispose que le magistrat du Tribunal administratif ne peut siéger dans une instance contentieuse portant sur une imposition dont il a eu à connaître en sa qualité de Président de la Commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires. Cette disposition, qui garantit l'indépendance de la Commission sera, bien entendu, conservée.

b) Les représentants de l'administration

La représentation de l'administration à la Commission départementale ne subit pas de modification importante. Le nombre de fonctionnaires est réduit de trois à deux, conformément au souhait exprimé par le rapport AICARDI d'alléger la structure consultative départementale. Le nombre total des membres de la Commission passe ainsi de huit à six. Cette réforme devrait permettre de démultiplier les organismes départementaux en autorisant la constitution de plusieurs commissions par département, notamment en Région parisienne. Cet allègement structurel est également destiné à faire face à l'accroissement du précontentieux qui ne manquera pas de résulter de l'élargissement des compétences de la Commission aux procédures de reconstitution de résultat ou de chiffre d'affaires et de taxation d'office faisant suite à une vérification contradictoire de situation fiscale personnelle (anciennement V.A.S.F.E.).

Il est à noter, s'agissant de la représentation administrative de la Commission, que les nouvelles dispositions ne font plus référence au grade des membres fonctionnaires. Les

fonctionnaires de la Direction générale des impôts devaient en effet, avoir au moins le grade d'inspecteur principal pour pouvoir siéger.

Selon les indications recueillies par votre Rapporteur, ces dispositions seraient reprises par décret. De même que serait reprise la possibilité de substituer un fonctionnaire de la Direction générale des douanes et droits indirects à l'un des représentants de la D.G.I, lorsque la Commission est saisie d'un litige en matière de taxes sur le chiffre d'affaires opposant un redevable à l'administration des Douanes.

Toutefois, bien que cette précision puisse effectivement intervenir par voie réglementaire, il serait souhaitable que le projet de loi reprenne, à son compte, la référence au grade des représentants de l'administration afin d'asseoir l'autorité et la compétence de la nouvelle Commission. La dérogation à cette règle continuerait d'être aménagée par décret exclusivement en ce qui concerne les départements d'outre-mer lorsque la situation des effectifs d'employés supérieurs l'impose.

c) La représentation des contribuables

Dans sa composition de base actuelle le nombre des membres titulaires de la représentation des contribuables est fixé à quatre pour chacune des branches professionnelles.

Ce chiffre est désormais ramené à trois. Dans le même temps, le projet de loi comporte une innovation fondamentale. L'un des représentants des contribuables peut être un **expert-comptable**. Ainsi, se trouve réalisée l'une des propositions de la Commission AICARDI tendant à renforcer la technicité de l'organe consultatif départemental.

La présence de cet expert devrait, en effet, se révéler particulièrement utile au dénouement des affaires complexes, principalement dans l'hypothèse d'une saisine de la Commission à la suite d'une reconstitution de résultats ou de chiffre d'affaires.

Il convient de relever, à cet égard, que l'article 1er ne précise pas, à l'inverse des autres représentants du contribuable, les modalités de désignation de l'expert. Il faut donc en conclure que la présence ou non d'un expert-comptable au sein de la Commission est laissée à l'appréciation de l'organisme professionnel qui désignera les autres représentants.

Le Rapport AICARDI, pour sa part, préconisait que l'expert-comptable fut désigné pour sa compétence en matière

comptable et qu'il constituât une personnalité autonome par rapport aux autres représentants du contribuable.

S'agissant, précisément, du principe général de désignation des représentants du contribuable, l'article 1651 A pose une double règle :

- une règle obligatoire suivant laquelle le choix des représentants des contribuables s'exerce au sein des professionnels relevant de la même catégorie d'imposition que le requérant. Ainsi, la nature du revenu catégoriel (bénéfice industriel et commercial, bénéfice non commercial, bénéfice agricole) et non l'activité professionnelle fixe la règle de représentativité des contribuables;

- une règle facultative qui autorise le contribuable à demander que l'un des représentants soit désigné par une organisation professionnelle à laquelle il appartient. Cet assouplissement du principe de représentativité fondé sur la catégorie d'imposition permet ainsi la désignation d'un commissaire appartenant à la même profession que le contribuable.

En pratique, cette disposition reprend la faculté offerte au contribuable, par l'article 6 de la loi d'orientation du commerce et de l'artisanat, dite "loi Royer" et codifié à l'actuel article 1651-3 du Code général des impôts, de demander que l'un des commissaires soit remplacé par un représentant de l'une des organisations professionnelles dont il fait partie, lorsqu'aucun membre de la Commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires n'appartient à la profession exercée par le contribuable dont la situation est examinée,

2. Les règles de désignation des représentants des contribuables en fonction de la nature des revenus catégoriels concernés

(article 1651 A)

L'article 1651 A détermine les règles de désignation des représentants des contribuables.

Le critère de la représentativité est la catégorie d'imposition correspondant à la branche professionnelle dont relève le contribuable : les nouvelles dispositions reprennent, en pratique, les règles fixées par la législation

a) Lorsque le différend porté devant la Commission a trait à la détermination du bénéfice industriel et commercial, les représentants du contribuable sont désignés par la chambre de commerce et d'industrie et la chambre des métiers. Les dispositions relatives aux critères d'éligibilité des membres des organes consulaires concernés et à la procédure de désignation des suppléants relèveront du décret. De la même manière, lorsque le contribuable est inscrit à la fois au registre du commerce et de l'industrie et au registre des métiers, les modalités actuelles de désignation fondées sur l'activité principale seront reprises par le décret.

L'on ajoutera que lorsque le différend porte sur des revenus passibles de l'impôt sur les sociétés, la composition de la Commission départementale est la même qu'en matière de B.I.C. En effet, selon l'article 221 du Code général des impôts, l'impôt sur les sociétés est établi dans les mêmes conditions et sous les mêmes sanctions que l'impôt sur le revenu des personnes physiques établi au titre des B.I.C.

b) Lorsque le différend a trait à la détermination du bénéfice agricole réel, l'article 1651 A indiquait primitivement que les représentants des contribuables étaient désignés par l'organisation syndicale d'exploitants agricoles la **plus représentative**. Sur proposition de sa Commission des Finances, l'Assemblée Nationale a apporté une double modification à la rédaction de l'article :

- en reprenant la règle actuelle de désignation des contribuables par les fédérations départementales des syndicats d'exploitants agricoles, en laissant le soin au décret de préciser, conformément à la solution actuelle, que lorsqu'il existe dans un même département plusieurs fédérations, la désignation des membres est effectuée par le Commissaire de la République sur proposition de ces organismes;

- en incluant dans le domaine de compétence de la Commission, le régime super-simplifié d'imposition, à mi-chemin

entre le régime du forfait et le régime réel simplifié, institué par l'article 18 de la loi de finances pour 1987.

c) Lorsque le différend a trait à la détermination du bénéfice non commercial, la désignation des représentants des contribuables incombe à l'organisme professionnel intéressé.

L'on observera, à cet égard, que cette notion n'apparaît pas très précise. Dans la législation actuelle, les représentants des professions non-commerciales sont désignés par les chambres de discipline ou organisations professionnelles les plus importantes groupant dans le département les contribuables relevant de la catégorie d'imposition du bénéfice non commercial.

En outre, un **régime spécial** est prévu pour les médecins, chirurgiens, chirurgiens-dentistes, avocats et sages femmes qui leur assure une représentation exclusivement composée de confrères.

En pratique, il importe, eu égard à l'extrême diversité des activités que recouvre la catégorie d'imposition des bénéfices non commerciaux, que l'acceptation la plus large soit retenue sous le terme "organisme professionnel". Il convient, en effet, de s'attacher à assurer la représentation au sein de la Commission de professions par nature nombreuses et diverses, dont les principales caractéristiques sont l'importance des bénéfices réalisés et les difficultés inhérentes à la détermination de ces bénéfices, de manière à ce que cette représentation recouvre le plus grand nombre de litiges susceptibles d'être évoqués devant l'instance consultative.

d) Lorsque le régime a trait à la détermination du chiffre d'affaires, l'article 1651 A reprend le principe constant suivant lequel la Commission siège dans la même composition que celle prévue pour le bénéfice professionnel correspondant (bénéfice industriel ou commercial, bénéfice agricole, bénéfice non commercial).

3. Régime particulier applicable aux litiges portant sur les déductions de rémunérations

(article 1651 B)

L'article 1651 B reconduit les dispositions actuelles applicables aux désaccords concernant la déduction des rémunérations directes et indirectes allouées au personnel dirigeant des entreprises passibles de l'impôt sur les sociétés (article 39.1.1° du Code général des impôts).

Il prévoit que les contribuables sont représentés par deux membres désignés par la chambre de commerce et d'industrie, et par un salarié désigné par les organisations les plus représentatives des ingénieurs et des cadres supérieurs.

Un décret d'application reprendra les dispositions relatives aux modalités de consultation préalable par la chambre de commerce et d'industrie, des organisations patronales interprofessionnelles les plus représentatives et précisera le principe de représentativité fixé au plan national, de chaque organisation des ingénieurs et cadres supérieurs.

4. Les règles de composition et de désignation en matière de litige sur la valeur vénale retenue pour l'assiette de la taxe à la valeur ajoutée

(article 1651 C)

A la différence des dispositions qui viennent d'être analysées et qui sanctionneront la règle générale de passage de 8 à 6 des membres composant la Commission départementale, l'article 1651 C maintient la composition actuelle de la Commission, fixée à huit membres, lorsqu'elle est saisie, dans le cadre de la fiscalité immobilière, d'un désaccord portant sur la valeur vénale retenue pour l'assiette de la taxe à la valeur ajoutée.

Le différend doit porter sur la T.V.A. assise sur la valeur vénale des immeubles, fonds de commerce, parts d'intérêts,

actions ou parts de sociétés faisant l'objet de transactions visées aux 6° et 7° 1 de l'article 257 du Code général des impôts.

Les dispositions actuelles fixent la composition de la Commission départementale par référence à la représentation des contribuables composant la Commission départementale de conciliation, telle qu'elle est définie à l'article 1653 A du Code général des impôts.

L'article 1651 C reprend explicitement la composition non administrative de cette commission; à savoir :

- un notaire désigné par la chambre notariale,
- un représentant désigné par la chambre de commerce et d'industrie,
- un représentant désigné par l'organisme représentatif des propriétaires d'immeubles bâtis,
- un représentant désigné par l'organisation syndicale d'exploitants agricoles la plus représentative.

Sur proposition de sa Commission des Finances, l'Assemblée Nationale a modifié, sur ces deux derniers points, la rédaction de l'article en prévoyant l'hypothèse d'une pluralité d'organismes représentatifs.

Le dernier alinéa de l'article 1651 C réaffirme la faculté offerte au contribuable de demander que l'un des représentants des contribuables soit désigné par une organisation professionnelle à laquelle il appartient.

Les modalités de désignation de ce représentant devraient être précisées par décret.

5. Les dispositions applicables aux différends portant sur le calcul du bénéfice agricole forfaitaire ou sur l'évaluation foncière des propriétés non bâties

(article 1651 D)

L'article 1651 D maintient, dans les deux cas visés, les dispositions actuelles. La composition de la Commission demeure fixée à **8 membres** :

- en matière de calcul du **bénéfice agricole forfaitaire**, les quatre représentants des contribuables sont désignés selon les modalités fixées à l'article 1651 A par les organisations syndicales agricoles du département. Les règles de répartition entre les **propriétaires ruraux** et les **exploitants agricoles** seront déterminées, selon les critères actuels (représentation paritaire), par décret.

- En matière de fixation des tarifs d'évaluations foncières des propriétés non **bâties**, les mêmes dispositions sont reconduites. La Commission comprend quatre représentants de contribuable désignés par la chambre départementale d'agriculture. Les dispositions prévoyant que l'un des membres doit être propriétaire de bois et forêts lorsque la Commission est saisie d'un litige portant sur les tarifs d'évaluation des bois, seront reprises par décret.

Il est précisé, qu'outre la fixation des tarifs d'évaluation des propriétés non bâties déterminés par application de l'article 1510 du Code général des impôts, la Commission départementale est également compétente pour se prononcer sur la fixation des coefficients d'actualisation appliqués aux valeurs locatives des propriétés non bâties (article 1518 du Code général des impôts).

La Commission départementale statue, en cette matière, par voie de décision susceptible de recours devant une Commission nationale, ainsi qu'il a déjà été indiqué.

6. Les règles propres à la saisine de la Commission en matière de propriétés bâties

(article 1651 E)

L'article 1651 E n'apporte pas non plus de novation à la composition de la Commission départementale et aux modalités de désignation de ses membres.

La Commission départementale, saisie, en application des articles 1503 et 1510 du Code général des impôts, respectivement en matière de tarifs d'évaluation des propriétés bâties et de détermination des coefficients d'actualisation est composée de **10 membres** :

- le Président et les quatre représentants de l'administration,
- quatre représentants des contribuables,
- un conseiller général.

Les représentants des contribuables sont désignés, à raison de trois par les organismes représentatifs des propriétaires d'immeubles, le quatrième par les organismes représentatifs des locataires.

Le décret d'application devrait reprendre la procédure d'arbitrage par le Commissaire de la République actuellement prévue en cas de désaccord entre les différents organismes concernés. Une disposition de même nature devrait prévaloir en ce qui concerne les organismes représentatifs des propriétaires d'immeubles bâtis visés à l'article 1651 C.

Mais une disposition mérite d'être relevée : il s'agit de la règle traditionnelle suivant laquelle un membre élu du Conseil général siège à la Commission départementale.

La présence d'un élu départemental est particulièrement souhaitable en cette matière. Par sa présence, il peut, en effet, jouer un rôle de coordination et d'harmonisation susceptible d'éviter des distorsions graves entre communes. En outre, sa

participation à l'organisme consultatif départemental est de nature à renforcer l'autorité de la Commission.

7. Les règles de composition de la Commission en cas de différend portant sur une procédure de taxation d'office mise en oeuvre suite à une vérification contradictoire de situation fiscale personnelle

(article 1651 F)

Sur proposition de sa Commission des Finances, l'Assemblée Nationale a adopté un article 1651 F qui fixe la composition de la Commission départementale lorsqu'elle est saisie d'un litige portant sur la mise en oeuvre d'une procédure de taxation d'office consécutive à une vérification contradictoire de situation fiscale personnelle (V.C.S.F.P.).

La composition de la Commission est déterminée, en cette matière, par référence aux dispositions des articles 1651 A et 1651 B qui précèdent. C'est donc en fonction des catégories d'imposition concernées (B.I.C., B.N.C., B.A.) que seront désignés les représentants des contribuables, dont l'un peut être un salarié par référence à l'article 1651 B

La composition de la Commission est réduite à cinq membres (le Président, deux représentants des contribuables, un représentant de l'administration). Le Président désigne les représentants des contribuables appelés à siéger au sein de la formation consultative à partir des listes préconstituées à cet effet.

La seconde modification apportée par l'Assemblée Nationale prévoit l'entrée en vigueur immédiate des nouvelles dispositions. Un régime transitoire est en conséquence envisagé pour la période s'écoulant entre la date de publication de la loi et le 1er janvier 1988, date de mise en application initialement fixée pour les autres dispositions. La composition de la Commission, durant la période transitoire, est laissée à l'appréciation du Président qui choisit les représentants des contribuables au sein des personnalités déjà désignées.

Ainsi, l'une des principales garanties accordées au contribuable par le présent projet de loi trouvera-t-elle une application immédiate.

De manière générale, le rôle et l'activité de la Commission départementale devraient considérablement se renforcer avec l'ouverture des nouveaux cas de saisine que sont la taxation d'office suite à V.C.S.F.P., la rectification d'office et l'assouplissement de la règle de la preuve.

Les éléments chiffrés qui suivent retracent l'activité de l'organisme consultatif départemental au cours de ces dernières années.

L'activité des Commissions départementales

Année	Nombre d'affaires soumises aux commissions départementales	Dont fixation de forfaits B.I.B. - B.N.C. - T.C.A.	Dont avis sur redressements	Variation (en pourcentage)
1977	2 864	1 596	1 268	
1978	3 311	1 744	1 567	15,63
1979	3 362	1 999	1 863	16,64
1980	4 369	2 213	2 151	13,13
1981	4 404	2 019	2 385	0,80
1982	4 309	1 970	2 339	-2,16
1983	4 589	2 073	2 516	6,50
1984	4 523	1 787	2 736	-1,44
1985	4 842	1 533	3 304	7,05

(Source : direction générale des impôts).

Ce tableau laisse apparaître une nette progression des avis comparée à une quasi-stagnation des décisions.

La répartition des avis et des décisions selon que la Commission s'est prononcée en faveur du contribuable ou de l'administration, ou a adopté une position médiane est éloquente. Elle confirme certes la prééminence des décisions favorables à l'administration, mais atteste également de l'importance du rôle d'intermédiation joué par l'organisme paritaire.

Répartition des avis et de décisions selon le sens

Avis		Décisions	
1982	1985	1982	1985
C 9	C 9,6	C 3,2	C 4,2
43,2	39,6	48,5	43,6
S 47,8	S 50,8	S 48,3	S 52,2

C = la commission a retenu les chiffres proposés par le contribuable ;

S = la commission a retenu les chiffres proposés par le service ;

Entre les deux, figure le pourcentage correspondant à des avis ou décisions pur lesquels la commission a retenu un chiffre intermédiaire.

Enfin, le tableau qui suit atteste, si besoin était, du surcroît d'activités qui ne manquera pas de résulter de la réforme introduite par l'article 81.1 de la loi de finances pour 1987 qui a supprimé la procédure de rectification d'office au profit de la procédure de redressement contradictoire, susceptible de recours devant la Commission départementale.

Abrogation de la "rectification d'office"

	Cas d'application de la R.O.			Pourcentage du total (1)		
	Nombre	Droits simples	Pénalités	Nombre	Droits simples	Pénalités
1984	3 984	1 374 249 637	1 314 416 255	10,6	9,4	23,2
1985	4 594	1 858 699 430	1 754 859 516	11,4	9,7	28

(1) Ces chiffres concernant les vérifications de comptabilité uniquement (hors V.A.S.F.E.).

Ainsi que l'indique le tableau, le nombre de procédures de rectification d'office a été en 1985 légèrement inférieur au nombre total de saisines des commissions départementales (4.842).

Ces rectifications consistant en une reconstitution de recettes et de bénéfices, les problèmes posés sont questions de fait

et relèvent donc de la compétence des Commissions départementales.

Une augmentation importante du nombre de saisines des Commissions est donc à prévoir, du fait de la suppression de la "rectification d'office".

*

* *

Ce renforcement de l'activité de la Commission justifie qu'un certain nombre d'aménagements soit apporté au fonctionnement de l'organisme consultatif départemental afin d'en améliorer l'efficacité et permettre ainsi qu'un débat véritablement contradictoire s'instaure en son sein :

- La Commission doit pouvoir comprendre soit un expert comptable, soit un conseil fiscal. La présence d'un expert-comptable se justifie fort bien en matière de reconstitution du chiffre d'affaires ou du bénéfice (ancienne procédure de la rectification d'office). En revanche, la présence d'un conseil fiscal apparaîtrait plus opportune en matière d'examen des différends relatifs à la déduction des rémunérations (article 1651 B) ainsi que dans les litiges consécutifs à la mise en oeuvre de la procédure de taxation d'office dans le cadre du contrôle du revenu global (article 1651 F).

- L'expert-comptable ou le conseil fiscal serait choisi par le contribuable sur une liste établie par le Président de la Commission sur la base des inscriptions officielles établies auprès de la Chambre régionale de l'ordre (expert-comptable) ou du Tribunal de grande instance (conseil fiscal).

- La Commission doit pouvoir désigner, à la demande du contribuable, un expert. Cet expert, choisi sur la liste des experts agréés près la Cour d'Appel serait désigné par le Président de la Commission avec pour mission d'éclairer l'organisme consultatif sur un point particulier du dossier, utile à la solution du litige. Le rapport de l'expert serait communiqué à tous les membres de la Commission et au contribuable.

- une audience préparatoire de la Commission devrait permettre au contribuable ou à son conseil de présenter lui-même son dossier (exposé des faits, conditions de déroulement de la

vérification, répliques à l'argumentation de l'administration). Actuellement, le rapport de la Commission, élaboré par le vérificateur et exposé par le secrétaire de la Commission, lui-même membre de l'administration (en général il s'agit d'un inspecteur de la Direction des Services fiscaux), présente la position de l'administration et la position du contribuable.

- La faculté serait offerte au contribuable de demander que l'un de ses représentants soit désigné par un organisme ou une organisation professionnelle ou interprofessionnelle, nationale, régionale ou locale, **représentatif de son choix**. Actuellement, le contribuable doit lui-même appartenir à l'organisme ou l'organisation concernée, ce qui peut présenter certains inconvénients pratiques.

- L'avis motivé de la Commission est actuellement notifié par le vérificateur qui indique, à cette occasion au contribuable, si l'administration entend ou non suivre cet avis. Il serait souhaitable, pour des raisons psychologiques évidentes, mais aussi pour des raisons de principe, que l'avis motivé de la Commission soit notifié au contribuable par le **secrétaire de la Commission**. Cet avis, qui se ramène à un simple résumé des travaux de la Commission, devrait être plus exhaustif et comporter le rapport de l'administration, l'exposé des moyens de défense du contribuable et des débats contradictoires, à l'exclusion de la délibération précédant le vote et des votes, eux-mêmes, par principe, couverts par le secret.

- Bien que cette précision puisse effectivement intervenir par voie réglementaire, la loi devrait mentionner le grade des représentants de l'administration (au minimum inspecteur principal, comme dans le texte actuel). Cette indication serait de nature à asseoir l'autorité et la compétence de la Commission départementale.

Certaines de ces propositions relèvent incontestablement du domaine législatif, d'autres plutôt du domaine réglementaire.

*

* *

Lors de l'examen en Commission, **11 amendements** ont été adoptés sur proposition de votre Rapporteur.

- 1 amendement autorisant le contribuable à **désigner un expert comptable ou un conseil fiscal choisi** par lui sur une liste établie par le Président de la Commission;

- 1 amendement indiquant que les représentants de l'administration doivent avoir **au moins le grade d'inspecteur principal**;

- 1 amendement qui prévoit la **possibilité** pour le Président de la Commission, **à la demande du contribuable**, de désigner **un expert** pour éclairer la Commission sur tout ou partie du dossier;

- **5 amendements** rédactionnels dont 4 amendements de coordination proposant **de substituer** au mot: "organisations" les mots: "organismes ou organisations", dès lors que le texte proposé emploie indifféremment tantôt le premier, tantôt le second;

- **2 amendements** tendant à permettre au contribuable de faire désigner l'un de ses représentants, par un organisme ou une organisation **de son choix**;

- 1 amendement permettant au contribuable **de récuser**, pour des motifs tirés de la protection de sa vie privée, le ou les membres désignés pour le représenter.

Votre Commission des Finances a **adopté** l'article premier ainsi modifié.

ARTICLE 2

Régime de l'intérêt de retard et des pénalités fiscales

Commentaires.- Le présent article a pour objet de réformer le régime général des majorations de droits et pénalités actuelles caractérisé par sa sévérité et sa complexité.

Le nouveau régime proposé par le présent projet de loi reprend à son compte les principales observations de la Commission AICARDI tendant à alléger et à simplifier le dispositif actuel.

I. LE SYSTEME ACTUEL DE PENALITES FISCALES

En matière fiscale, il existe deux grandes catégories de sanctions qui peuvent, suivant la nature des infractions, s'appliquer, soit séparément, soit simultanément.

Ce sont :

- les sanctions fiscales,
- les sanctions pénales.

Les sanctions fiscales sont des sanctions pécuniaires appliquées par l'administration, en vertu de la loi, sous le contrôle des tribunaux administratifs. Elles sont constituées principalement par des majorations de droits, des intérêts ou indemnités de retard et des amendes fiscales.

Les sanctions pénales répriment certaines infractions graves à la réglementation fiscale et donnent lieu à l'application de peines correctionnelles prononcées par les tribunaux de l'ordre judiciaire.

La loi du 27 décembre 1963 portant unification ou harmonisation des procédures, délais et pénalités en matière

fiscale, a introduit une première réforme dans le maquis des pénalités issues des anciennes régies des contributions.

Cette loi a notamment réalisé une première unification du régime des majorations de droits et pénalités applicables aux infractions fiscales en se fondant sur un classement méthodique des diverses obligations qui incombent aux contribuables. L'objectif recherché était de faire en sorte que, pour l'ensemble des impôts, les infractions similaires soient réprimées dans des conditions analogues.

L'ensemble procédait d'une logique interne tendant :

- d'une part, à proportionnaliser la sanction retenue au préjudice subi par le Trésor lorsque l'infraction en cause permettait de déterminer immédiatement le montant de ce préjudice (insuffisance ou défaut de versement, versement tardif) ;

- d'autre part, à prévoir une amende fixe lorsqu'il s'agit d'une erreur, d'une omission ou d'une inexactitude qui porte atteinte aux moyens de contrôle de l'administration.

En pratique, les infractions, objet du présent article, donnent lieu à l'application de sanctions fiscales suivant le régime unifié institué par le titre IV de la loi de 1963 (actuellement codifiée aux articles 1725 à 1740 du Code général des impôts). Ces infractions se répartissent en cinq groupes :

- défaut de production ou production tardive de documents,
- omissions ou inexactitudes relevées dans les documents produits, lorsque les renseignements omis ou inexacts sont destinés à permettre le contrôle de déclaration fiscale,
- défaut de versement ou versement tardif des impôts qui doivent être acquittés sans émission préalable de titre exécutoire,
- insuffisance de déclaration ou de versement conduisant l'administration à effectuer des redressements,
- défaut de déclaration ou déclaration tardive entraînant une taxation d'office.

A. UN SYSTEME COMPLEXE, ILLOGIQUE ET IRREALISTE

En dépit des efforts d'unification et de simplification consacrés par la loi du 27 décembre 1963, le système général des pénalités fiscales demeure complexe, illogique et irréaliste ainsi que l'indique l'exposé des motifs du présent projet de loi :

- **il est complexe** car il comporte de nombreux taux qui varient selon l'impôt concerné, la nature de l'infraction, sa gravité, son importance ou la procédure de redressement suivie.

Les catégories d'infractions fiscales sont trop nombreuses et se recourent lors de la mise en oeuvre du dispositif. C'est ainsi que le régime répressif applicable varie en fonction de paramètres tels que :

- . la bonne ou mauvaise foi du contribuable,
- . la nature des impôts en cause, suivant qu'ils sont acquittés avec ou sans émission préalable de rôle,
- . le montant des droits éludés.

En outre, les pénalités peuvent prendre la forme, soit d'intérêts, soit d'indemnités de retard destinés en principe à compenser le préjudice financier du Trésor, auquel s'ajoutent ou se substituent, selon le cas, les majorations de droits ou des amendes. L'indemnité de retard elle-même est hybride :

- . parfois elle est assimilée à un simple intérêt de retard (prix du temps),
- . parfois, elle devient une pénalité lorsque, par exemple, le paiement tardif de l'impôt s'accompagne du dépôt tardif de la déclaration.

- **il est illogique** car il aboutit à des injustices dès lors que les contribuables de mauvaise foi sont parfois favorisés par rapport à ceux qui ont commis des erreurs de bonne foi. C'est ainsi qu'à la différence de l'intérêt de retard applicable aux impôts acquittés après émission d'un rôle, dont le montant est plafonné à 25 %, l'indemnité de retard applicable aux impôts faisant l'objet d'un avis de mise en recouvrement (A.M.R.), court

sans limitation. Elle peut ainsi devenir supérieure à certaines pénalités prévues en cas de mauvaise foi.

- il est irréaliste car il prévoit, dans certaines situations, l'application d'une majoration de 200 voire 300 %. Cet élément favorise les procédures transactionnelles et gracieuses en élargissant, la plupart du temps, le domaine discrétionnaire de l'administration au seul profit des contribuables les mieux informés et les mieux assistés. Il rend en outre aléatoire le recouvrement des sommes correspondantes. Le tableau qui suit fait, à cet égard, apparaître l'évolution de 1981 à 1986 de la part des pénalités par rapport aux droits simples rappelés à la suite d'un contrôle sur place.

Résultat et évolution du contrôle fiscal en droits nets (1981 à 1986)

(En millions de francs et %)

	1981	1982	1983	1984	1985	1986	% 86/85
I. Vérification de comptabilité							
1. Total des droits simples	6 895	9 157	11 176	13 376	14 048	17 000	+ 21,0
2. Pénalités appliquées (tous impôts)	2 503	4 032	5 128	5 782	6 491	7 322	+ 12,8
II. Vérification de situation fiscale d'ensemble							
1. Droits simples	879	1 313	1 365	1 608	2 016	2 161	+ 7,2
2. Pénalités	463	747	756	950	1 119	1 219	+ 8,9
Récapitulation des résultats du contrôle sur place							
Droits simples rappelés ...	7 684	10 470	12 541	14 984	16 064	19 161	+ 19,3
Pénalités	2 966	4 779	5 884	6 732	7 610	8.541	+ 12,2
Proportion des pénalités par rapport aux droits							
Simples rappelés	+ 38,6	+ 45,6	+ 46,9	+ 44,9	+ 47,4	+ 44,6	

Source : Direction Générale des Impôts

Ce tableau traduit une double réalité :

- la proportion des pénalités mises en recouvrement demeure, au total, inférieure à la moitié des droits simples rappelés en dépit des taux applicables,

- la croissance en pourcentage du rendement des pénalités est inférieure à celui des droits simples. L'évolution globale de

1986 par rapport à 1985 est, dans le premier cas, de 12 % contre 19 % dans le second.

B. LES PROPOSITIONS DE LA COMMISSION AICARDI

Le rapport AICARDI a relevé les incohérences, la complexité et la sévérité du système français de pénalités. La Commission a mis particulièrement l'accent sur les contradictions du régime actuel par rapport au principe fondamental du droit selon lequel la sanction doit être proportionnée à la faute. Le rapport relève ainsi :

- l'amalgame constitué entre des sanctions à caractère purement civil ou indemnitaire destinées à réparer le préjudice pécuniaire causé au Trésor par une insuffisance de paiement et des sanctions de nature répressive (sanctions de la mauvaise foi, de manoeuvre frauduleuse, d'abus de droit, de refus de souscription de déclaration) ;

- le caractère extrêmement dispersé et élevé (de 30 à 300 % selon les impôts) des taux de pénalités fixes ;

- le pouvoir conféré à l'administration de réprimer des comportements délictuels ;

- le cumul autorisé de sanctions pour une même faute (sanctions fiscales appliquées par l'administration et sanctions pénales infligées par le juge judiciaire).

Sur la base de ce constat, la Commission AICARDI a proposé un ensemble d'aménagements aux dispositions actuelles :

- "Le contribuable devra acquitter le prix du temps sous la forme d'un intérêt de retard, applicable à tous impôts, fixé chaque année par la loi de finances... et plafonné à 25 % ;

- A cette sanction purement civile, pourront être substituées des pénalités de nature répressive sanctionnant pour tous impôts, soit l'absence de bonne foi (30 % au maximum), soit la manoeuvre frauduleuse ou l'abus de droit (100 % au maximum). Il pourra être fait application de l'une ou l'autre de ces pénalités au contribuable qui n'a pas rempli ses obligations déclaratives.

- L'application de cette pénalité sera subordonnée à **un visa** de l'inspecteur principal qui sera apposé sur la notification de redressement ou toute lettre par laquelle l'administration qualifie la gravité de l'infraction".

Ces propositions sont en grande partie reprises dans le cadre du nouveau dispositif proposé au présent article.

II. LE NOUVEAU DISPOSITIF

Le nouveau régime des pénalités proposé par le présent article se caractérise par sa cohérence et par sa simplicité.

- Il institue un **intérêt unique** applicable indépendamment de toutes autres sanctions et destiné à réparer le préjudice financier résultant pour le Trésor public du paiement différé ou minoré de l'impôt (§ I).

- Il durcit le régime des sanctions applicables en cas de non respect des obligations déclaratives en le proportionnant à la gravité de l'infraction commise (§ II).

Il simplifie et atténue le barème progressif des pénalités applicables à certaines infractions fiscales (mauvaise foi, manoeuvre frauduleuse, abus de droit (§ III).

- Il prévoit une pénalité spécifique, applicable en matière d'opposition à contrôle fiscal (§ IV).

- Il institue une majoration de droits applicables au paiement tardif des impôts recouvrés par les comptables de la Direction Générale des Impôts (§ V).

Il abroge, par voie de conséquence, les dispositions correspondantes du Code général des impôts (§ VI).

A. L'INSTITUTION D'UN INTERET UNIQUE APPLICABLE INDEPENDAMMENT DE TOUTES SANCTIONS

Le paragraphe I définit le champ d'application et les modalités de calcul de l'intérêt de retard.

1. Le champ d'application

Le champ d'application est défini au **a du I de l'article**. Il dispose que tout paiement tardif, insuffisant ou inexistant de tous les impôts donne lieu au versement d'un intérêt indépendamment de toutes sanctions.

Sont ainsi visées les situations suivantes :

- l'absence ou le refus de paiement,
- le paiement partiel,
- le paiement différé.

Toutefois, selon la doctrine communément admise, lorsque le retard ou l'insuffisance est imputable à une erreur commise par le service qui a liquidé l'impôt, l'intérêt de retard n'est pas dû dès lors que le paiement intervient dans le mois de la notification de l'avis de recouvrement.

Le retard de paiement s'apprécie à la date de mise en recouvrement pour les impôts recouverts par voie de rôle, à la date d'exigibilité pour les impôts recouverts sans émission préalable de rôle. Cette date varie suivant les impôts considérés (droit d'enregistrement, T.V.A., taxe sur le chiffre d'affaires, etc...).

a) Un intérêt unique

Le nouveau dispositif s'applique "aux impôts, droits, taxes ou redevances, ou sommes établies ou recouvrées par la Direction générale des impôts".

En se référant à l'assiette et au recouvrement de l'impôt, l'article vise l'ensemble des créances fiscales dont :

- **l'assiette est fixée par la Direction générale des impôts mais le recouvrement est effectué par les comptables du Trésor. Il s'agit :**

- . de l'impôt sur le revenu
- . de l'impôt sur les sociétés
- . des impôts locaux (taxes foncières, taxe d'habitation, taxe professionnelle)
- . de la taxe sur les salaires
- . de la retenue à la source afférente au bénéfice des professions non commerciales exercées par des personnes ou sociétés n'ayant pas d'installations professionnelles en France.

- **l'assiette et le recouvrement relèvent de la compétence de la Direction générale des impôts.**

Les impôts concernés, exception faite des contributions indirectes, sont :

- . les taxes sur le chiffre d'affaires
- . les droits d'enregistrement et de timbre
- . la retenue à la source de l'impôt frappant certains revenus de capitaux mobiliers
- . les contributions, taxes et droits assimilés à ceux visés ci-dessus ou perçus suivant les mêmes modalités et notamment le précompte immobilier, le prélèvement forfaitaire de 25 % ou de 33 1/3 % opéré sur les produits de placement à revenu fixe
- . le prélèvement sur les tantièmes
- . les prélèvements sur certains profits immobiliers

- . les prélèvements sur le bénéfice de certaines opérations de construction
- . la taxe de 15 % sur certaines liquidations ou transformations de sociétés
- . la taxe sur le défrichement des bois et forêts
- . la taxe d'apprentissage
- . la participation des employeurs à la formation professionnelle continue.

En pratique et par comparaison avec le régime actuel, l'intérêt de retard se substitue à la fois :

* à l'indemnité de retard visée à l'article 1727 du Code général des impôts qui sanctionne le retard de paiement des impôts, droits, taxes et redevances recouvrés par les comptables de la Direction générale des impôts ainsi que certaines sommes dues aux comptables du Trésor (taxe sur les salaires - article 1679 du code général des impôts - retenue à la source afférente aux bénéfices des professions non commerciales exercées par les personnes ou sociétés n'ayant pas d'installations professionnelles en France - article 1671 du code général des impôts -);

* à l'intérêt de retard, visé aux articles 1733 et 1734 du Code général des impôts, applicable aux autres impôts (impôt sur les sociétés, impôt sur le revenu, taxes accessoires établies par voie de rôle) et aux sommes faisant l'objet de taxation d'office pour défaut de déclaration, en cas d'insuffisance, omission ou inexactitude commise de bonne foi.

b) Un intérêt dû indépendamment de toutes sanctions

En indiquant que le versement de l'intérêt a lieu en cas de retard de paiement indépendamment de toutes sanctions, le **a du paragraphe I** détermine le fondement juridique du nouveau régime de l'intérêt de retard. Cet intérêt est destiné à compenser le préjudice financier causé au Trésor par l'absence ou le retard de paiement. Il ne se confond pas avec les différentes sanctions éventuellement applicables mais se superpose à elles.

Cette règle de cumul marque en effet une rupture avec la législation actuelle. Selon un principe constant et sauf le cas

où le cumul est expressément prévu, une infraction ne peut donner lieu qu'à une seule sanction fiscale, la plus importante. Ainsi :

- l'indemnité de retard pour paiement tardif ou absence de paiement des impôts (article 1727 du C.G.I.) se substitue à l'amende frappant le défaut de production ou la production tardive de documents lorsque le versement différé devait être accompagné de la remise d'un document tel que acte, déclaration, relevé, bordereau ;

- de la même manière, lorsqu'une taxation d'office est effectuée en matière de taxe sur le chiffre d'affaires postérieurement au dépôt de la déclaration tardive, pour un chiffre supérieur à celui qui résulte de ladite déclaration, la pénalité applicable à l'insuffisance de taxation révélée par une vérification ultérieure est, soit l'indemnité de retard, soit l'amende de 60,100 ou de 200 % selon que la bonne foi du redevable est ou non admise. En outre, l'indemnité ou l'amende dont il s'agit est appliquée seulement dans le cas où sa quotité excède le montant des majorations prévues à l'article 1733 du C.G.I. (instruction du 30 décembre 1965).

L'on observera également sur ce point que le rapport AICARDI préconisait, outre le plafonnement à 25 % de l'intérêt de retard, le principe d'une substitution des pénalités de nature répressive (mauvaise foi, manœuvre frauduleuse, abus de droit) à l'intérêt de retard.

Force est cependant de constater que si le nouveau mécanisme proposé peut se révéler, dans certaines situations, plus contraignant pour le contribuable que l'ancien, il s'en distingue toutefois par sa cohérence et sa simplicité.

2. Les modalités de calcul de l'intérêt de retard

a) Le montant du taux de l'intérêt de retard et son assiette sont précisés au b du paragraphe I de l'article

Le taux de l'intérêt de retard est fixé, pour l'entrée en vigueur de la loi, à 0,75 % par mois. Initialement, le texte comportait une disposition prévoyant que le taux était fixé chaque année par la loi de finances. Considérant qu'en

application de l'article 34 de la Constitution, seule une loi organique peut déterminer le contenu d'une loi de finances, l'Assemblée nationale a, sur proposition de sa Commission des finances, voté l'abrogation de ces dispositions. L'assiette de l'intérêt de retard est constituée par le montant des sommes mises à la charge du contribuable ou dont le versement a été différé. L'intérêt n'est pas capitalisé et s'applique, par mois, au seul montant des droits éludés.

L'ensemble de ces dispositions reprend en substance le principe de fixation de l'intérêt de retard actuellement défini à l'article 1728 et au 2 de l'article 1734 du C.G.I.

Par ailleurs, le nouveau dispositif ne prévoit, conformément à sa logique, aucun plafonnement de l'intérêt de retard. L'on notera à cet égard que le régime proposé se distingue de la législation actuelle qui prévoit un mécanisme de limitation des intérêts : en effet, afin d'éviter que les intérêts de retard dus en matière d'impôt sur le revenu et les indemnités de retard applicables en matière de taxe sur le chiffre d'affaires se trouvent supérieurs à la moins forte des pénalités exigibles en cas de mauvaise foi, les instructions administratives ont fixé à 25 % le montant des intérêts de retard et à 50 % le montant des indemnités de retard, quelle que soit l'importance des droits éludés, lorsque ces droits se rapportent à des insuffisances commises de bonne foi.

b) Le mode de calcul dans le temps de l'intérêt de retard est fixé au c du paragraphe I de cet article.

L'intérêt de retard part du premier jour du mois au cours duquel devait être payé l'impôt et s'arrête le dernier jour du mois du versement.

Toutefois, par dérogation à ce principe, le présent article maintient le régime particulier de calcul de l'intérêt de retard applicable à l'impôt sur le revenu, défini à l'article 1734-2 du C.G.I. Conformément aux dispositions des paragraphes 1 et 2 de l'article 1734 du C.G.I., le point de départ du calcul des intérêts de retard est fixé :

- au 1er juillet de l'année suivant celle au titre de laquelle l'imposition est établie, en ce qui concerne l'impôt sur le revenu,
- au premier jour du quatrième mois suivant celui de l'expiration du délai de déclaration en ce qui concerne les

impositions établies en cas de cession, cessation ou de décès, dans les conditions fixées aux articles 201 à 204 du C.G.I.

Le nouveau dispositif reconduit également la procédure de dispense des pénalités prévues à l'article 1728-2 du C.G.I. : selon ces dispositions "lorsqu'un contribuable fait connaître, par une **indication expresse** portée sur la déclaration ou l'acte, ou dans une note annexe, les motifs de droit ou de fait pour lesquels il mentionne certains éléments d'imposition en totalité ou en partie, ou donne à ces éléments une qualification qui entraînerait, si elle était fondée, une taxation atténuée, ou fait état de déductions qui sont ultérieurement reconnues injustifiées, les redressements opérés à ces titres n'entraînent pas l'application de l'indemnité ou de l'intérêt de retard prévu ci-dessus".

Par ailleurs, la spécificité du régime des pénalités des contributions indirectes est réaffirmée puisque le présent article prévoit que l'intérêt de retard n'est pas dû lorsque sont applicables les sanctions prévues aux articles 1791 à 1825-F du C.G.I.

Enfin, l'articulation entre le nouveau régime de l'intérêt de retard et le dispositif de pénalité de 10 % propre aux impôts recouvrés par les comptables du Trésor est définie par le présent article : l'intérêt cesse d'être décompté en cas d'application du régime prévu aux articles 1761 et 1762 quater du C.G.I.

En application de ces dispositions, une majoration de 10 % est appliquée au montant des cotisations qui n'ont pas été réglées le 15 du deuxième mois suivant celui de la mise en recouvrement du rôle. Il n'a pas paru souhaitable en effet de modifier le régime spécifique de recouvrement des sommes par les comptables du Trésor, bien assimilé et accepté par les contribuables. En pratique, la computation de l'intérêt de retard et de la majoration de 10 % s'établira de la manière suivante :

Un contribuable fait l'objet, en décembre 1987, d'une notification de redressement pour insuffisance, omission ou inexactitude constatée dans la déclaration déposée en 1987, au titre de ses revenus de l'année 1986. Il sera successivement redevable :

- de l'intérêt de retard pour la période du 1er juillet 1987 à la date de la notification de redressement,

- de la majoration de 10 % si le paiement n'intervient pas le 15 du deuxième mois suivant la mise en recouvrement du rôle (15 février 1988).

**B. LE REGIME DE PENALITE APPLICABLE EN CAS DE
NON RESPECT DES OBLIGATIONS DECLARATIVES :**
(parag. II)

Le paragraphe II de l'article fixe le nouveau régime des pénalités destiné à sanctionner le non respect par le contribuable de ses obligations déclaratives.

Le champ d'application est défini par référence au paragraphe I de l'article. Il couvre donc l'ensemble des impositions dont l'assiette ou le recouvrement est assuré par la Direction générale des impôts.

Les sommes mises à la charge du contribuable ou déclarées tardivement sont **successivement** soumises :

- à l'intérêt de retard défini au § 1 de l'article,
- à une majoration de 10 %.

Le nouveau dispositif consacre ainsi le principe de l'indépendance de l'intérêt de retard, prix du temps, par rapport au régime de pénalités propres à chaque infraction.

L'intérêt de retard est calculé **du premier jour** du mois suivant celui au cours duquel l'impôt devait être acquitté **au dernier jour** du mois :

- . soit de la notification de redressement (absence de déclaration)
- . soit au cours duquel l'acte a été déposé (déclaration tardive).

Cette majoration est portée :

- à 40 % lorsque le document n'a pas été déposé dans les trente jours suivant la réception d'une mise en demeure notifiée par pli recommandé d'avoir à le produire dans ce délai,
- à 80 % lorsque le document n'a pas été déposé dans les trente jours suivant la réception d'une deuxième mise en demeure notifiée dans les mêmes formes que la première.

Une constatation s'impose :

- le nouveau régime de majoration proposé au § II atténue la pénalité maximale actuellement applicable en matière de taxation d'office pour absence de dépôt ou dépôt tardif de déclaration (80 % contre 100 %). En revanche, il durcit la pénalité pour absence de réponse après une première mise en demeure (40 % contre 25 % actuellement).

Cette sévérité accrue est volontaire et traduit le nouveau fondement du régime des pénalités. L'accent est ainsi mis sur l'obligation de déclaration contrepartie de notre système déclaratif, dont le respect est d'autant plus fondamental pour garantir les intérêts du Trésor public que le délai de reprise de l'administration a été ramené de quatre à trois ans.

Il reste toutefois que le nouveau mécanisme de pénalisation se révèle particulièrement sévère en matière de droits de succession :

- En application de l'article 641 du C.G.I., les délais pour l'enregistrement des déclarations de successions sont de six mois à compter du jour du décès, lorsqu'il est intervenu sur le territoire métropolitain, d'une année dans les autres cas.

- Par ailleurs, soumises par la loi à la formalité de l'enregistrement, les déclarations de successions doivent s'accompagner du versement immédiat des droits correspondants (article 1701 du C.G.I.).

Dans la pratique, compte tenu des difficultés propres à certaines successions, l'établissement de la déclaration peut

exiger un délai supérieur à celui accordé. De fait, de nombreuses déclarations de successions sont souscrites hors délai.

Le nouveau mécanisme de majorations de droit, qui se substitue à l'actuel régime de l'indemnité de retard (3 % + 1 %) se révèle, en conséquence, d'une rigueur d'autant plus accrue que la plupart du temps, l'infraction à l'obligation déclarative est indépendante de la volonté des héritiers.

Pour remédier à cette difficulté réelle, l'Assemblée nationale a, sur proposition de sa Commission des finances, reporté le délai d'application du mécanisme des pénalités de 6 mois à 12 mois. Ainsi, une déclaration non souscrite dans le délai de six mois ne sera pas soumise aux majorations de droits pour dépôt tardif de 10 %, 40 % ou 80 % avant un nouveau délai de six mois. En revanche, l'intérêt de retard demeure applicable et sera calculé dès le premier jour du septième mois suivant le décès.

Pour autant, cet aménagement souhaitable ne résout que partiellement la difficulté que constitue, en vertu de la règle de la formalité de l'enregistrement, l'obligation, sous peine de rejet, de dépôt de la déclaration et de paiement concomittant des droits de succession.

En effet, dans de nombreuses situations, les héritiers ne peuvent, même dans le nouveau délai prorogé qui leur est accordé, disposer des liquidités nécessaires pour acquitter leurs droits, principalement lorsque la succession comporte des actifs immobiliers ou mobiliers difficilement réalisables (actifs indivis ou grevés d'une servitude).

Ne pouvant déposer la déclaration sans paiement, ils sont contraints d'attendre la liquidation de l'actif pour souscrire à leurs obligations déclaratives, avec toutes les conséquences qui en résultent au regard des pénalités (intérêt de retard, majoration des droits).

A cette difficulté matérielle, s'ajoute un obstacle juridique constitué par le principe de solidarité des héritiers visé à l'article 1709 du C.G.I. Ainsi :

- La réalisation d'un actif successoral, par définition indivis en présence de nombreux héritiers (hors le cas de partage préalable) et souvent objet de litiges, nécessite l'accord de l'ensemble des ayants-droit.

- La mise en demeure adressée par l'administration à l'un des héritiers identifié par le service et laissée sans réponse, rend applicable la majoration à l'égard de l'ensemble des autres cohéritiers.

- L'héritier de bonne foi, destinataire de la mise en demeure ne pourra, en vertu des principes de solidarité, faire enregistrer la déclaration en payant ses seuls droits.

- Il sera, de la même manière, dans l'impossibilité d'obtenir le paiement fractionné des droits de succession.

Compte tenu de l'ensemble de ces problèmes qui concernent à la fois les petites et les grandes successions, il apparaît utile de prévoir un certain nombre de mesures d'assouplissement en matière de droits de succession.

C'est ainsi que le régime de la mise en demeure fixé à l'article L.67 du Livre des procédures fiscales justifierait un aménagement des délais de réponse du contribuable en matière de droits de succession, eu égard aux difficultés indiquées ci-dessus, pour établir la déclaration.

En outre, le mécanisme des paiements fractionnés et des acomptes mériterait d'être assoupli afin de mieux harmoniser les délais de paiement des droits au Trésor public avec les nécessaires liquidations préalables de certains actifs de la succession, parfois indispensables.

Enfin, et sans que pour autant la responsabilité du notaire ne puisse être mise en cause, il serait souhaitable pour tenter de résoudre les problèmes posés par le principe de la solidarité, au regard principalement de la mise en demeure adressée à l'un des héritiers par l'Administration, qu'une copie de la notification soit envoyée au notaire chargé du règlement de la succession lequel pourrait ainsi informer les autres héritiers de la procédure engagée par la direction générale des impôts.

Ce dispositif d'information et de collaboration entre l'administration et l'officier ministériel intéressé pourrait être élaboré dans le cadre de la concertation entre le ministère des finances et la profession concernée.

C. LA SIMPLIFICATION ET L'ATTENUATION DU BAREME PROGRESSIF DES PENALITES APPLICABLES A CERTAINES INFRACTIONS FISCALES

(Paragraphe III)

Le **paragraphe III** de l'article fixe le régime de pénalité applicable dans le cas où la déclaration fait apparaître une base d'imposition ou des éléments servant à la liquidation de l'impôt insuffisants, inexacts ou incomplets.

- Suivant le principe déjà défini, les sommes minorées supportent l'intérêt de retard unique visé au paragraphe I, quel que soit l'impôt concerné (hors contributions indirectes).

La date d'interruption du calcul de l'intérêt de retard est en principe fixée au dernier jour du mois de la notification de redressement (comme en matière d'absence de déclaration).

Toutefois, l'intérêt est compté jusqu'au dernier jour du mois au cours duquel le rôle supplémentaire doit être mis en recouvrement, lorsque le contribuable a obtenu de l'administration l'échelonnement de ses impositions.

- La règle du cumul du prix du temps avec les majorations applicables à l'infraction commise s'applique :

. lorsque le contribuable est de mauvaise foi,

. lorsqu'il s'est rendu coupable de manoeuvres frauduleuses ou d'abus de droit.

a) Le contribuable est de mauvaise foi :

Lorsque les insuffisances, inexactitudes ou omissions constatées en ce qui concerne les bases ou éléments d'imposition déclarés par le contribuable ont été commises de mauvaise foi, le taux de la majoration est fixé à **40 %**.

Il convient, à cet égard, de rappeler la règle de principe applicable aux pénalités visées au présent paragraphe. Selon un principe constant, et ainsi qu'il résulte des actuels articles 1728,

1729 et 1731 du C.G.I., les insuffisances, inexactitudes ou omissions relevées dans les bases ou éléments d'imposition sont **présumées avoir été commises de bonne foi**. Dans cette situation, seul l'intérêt de retard visé au 1° du paragraphe III est applicable.

Il appartient à l'administration **d'établir** la mauvaise foi du contribuable.

Selon les instructions administratives "les infractions commises de mauvaise foi se caractérisent par l'absence ou, du moins, l'impossibilité d'établir l'existence d'éléments matériels constitutifs de procédés frauduleux. La mauvaise foi se juge au niveau de l'intention frauduleuse du redevable. Elle réside dans la volonté de ce dernier de se soustraire à l'impôt.

Dans certains cas, l'exacte connaissance par le contribuable des faits ou des situations qui motivent les rehaussements, est tellement évidente que les manquements constatés pourront, en règle générale, être considérés comme impliquant la mauvaise foi de leurs auteurs. C'est ainsi qu'un **critère objectif** de la mauvaise foi peut être recherché à travers l'importance, la nature ou la fréquence des rehaussements.

A ce critère, s'ajoute ou se substitue **une appréciation subjective** de la mauvaise foi, notamment lorsque le contribuable a nécessairement eu connaissance des faits ou des situations qui motivent les redressements.

b) Le contribuable s'est rendu coupable de manoeuvres frauduleuses ou d'abus de droit.

Les insuffisances, inexactitudes ou omissions de déclarations constitutives de manoeuvres frauduleuses du contribuable, sont soumises, par le texte proposé, à une majoration de droits de 80 %.

La manoeuvre frauduleuse n'a jamais été définie par un texte légal ou réglementaire. Seul l'article 1786 du C.G.I. prévoit, en matière de taxes sur le chiffre d'affaires, que constitue une manoeuvre frauduleuse sanctionnée par une amende de 200 %, l'achat sans facture régulière.

Pour leur part, les instructions administratives relatives à la motivation des pénalités ont, de même manière que pour la mauvaise foi, défini la notion de manoeuvres frauduleuses :

elles nécessitent la mise en oeuvre de procédés ayant pour effet, soit de faire disparaître ou de réduire la matière imposable, soit d'obtenir de l'Etat des remboursements injustifiés, lorsque ces procédés ne peuvent être considérés comme des erreurs excusables ou des omissions involontaires destinées à donner l'apparence de la sincérité à des déclarations en réalité inexactes de leurs auteurs et impliquant l'intention manifeste d'éluder tout ou partie de l'impôt.

Elles recouvrent donc deux séries d'éléments :

- **des éléments intentionnels** qui sont à la base de toute infraction fiscale commise de mauvaise foi et qui consistent dans l'accomplissement conscient de cette infraction ;
- **des éléments matériels** qui sont destinés à masquer l'existence de l'infraction ou à la présenter sous la forme d'une opération parfaitement régulière (tenue d'une double comptabilité, documents falsifiés ou fictifs, etc...).

Pour sa part, le Conseil d'Etat a jugé que constituaient notamment des manoeuvres frauduleuses :

- les "insuffisances de déclarations résultant de factures d'achats non comptabilisées, de prélèvements en banque sans contrepartie en comptabilité et d'achats de devises étrangères dont l'utilisation pour les besoins de l'entreprise n'a pas été justifiée" (C.E. 12 mai 1951 - Dame RACHENBERG).
- "les dissimulations résultant d'actes, de procédés ou d'artifices de toute nature volontairement accomplis ou utilisés en vue d'éluder le paiement de tout ou partie de l'impôt (C.E. 29 juillet 1939 BOSSE et 6 mars 1940 - DESCHASEAUX).

La notion d'**abus de droit**, quant à elle résulte de l'article L 64 du Livre des procédures fiscales qui dispose que : "ne peuvent être opposés à l'administration des impôts, les actes qui dissimulent la portée véritable d'un contrat ou d'une convention à l'aide de clauses :

- qui donnent ouverture à des droits d'enregistrement ou à une taxe de publicité foncière moins élevés,

- ou qui déguisent soit une réalisation, soit un transfert de bénéfices ou de revenus,
- ou qui permettent d'éviter en totalité ou en partie, le paiement des taxes sur le chiffre d'affaires correspondant aux opérations effectuées en exécution d'un contrat ou d'une convention".

Cette infraction donne lieu dans la législation actuelle à l'application d'une amende égale au double des droits, impôts ou taxes réellement exigibles.

Le présent texte propose de remplacer cette amende par une majoration des droits de 80 %.

Au total, le nouveau dispositif proposé au présent paragraphe, se distingue par sa cohérence, sa simplicité ainsi que par le caractère dissuasif mais réaliste des taux de majorations applicables.

En effet, le système actuel est complexe, il comporte six taux qui varient selon les impôts et le montant des droits fraudés de 30 % à 300 %. En outre, il comporte un mécanisme pervers permettant, dans certaines situations, de traiter plus favorablement un contribuable de mauvaise foi qu'un contribuable de bonne foi, d'où la nécessité pour l'administration de recourir, par voie d'instruction, au mécanisme de plafonnement des intérêts ou indemnités de retard ainsi qu'il a déjà été indiqué.

L'on rappellera, en dernier lieu, que la loi de finances pour 1987 (article 81-IV) a soumis au visa de l'inspecteur principal des impôts, supérieur hiérarchique direct du vérificateur, la mise en oeuvre des pénalités applicables lorsque la bonne foi n'est pas reconnue.

Le tableau qui suit, issu de l'exploitation des fiches de contrôle fiscal n° 3270 établies par les vérificateurs, récapitule, pour l'ensemble des catégories de contribuables, le pourcentage de vérifications ayant donné lieu à l'application de pénalités de bonne foi (indemnités ou intérêts de retard) ou de mauvaise foi :

Année 1984.

(En pourcentage.)

Nombre de contrôles	Tolérance légale Art. 1330 C.G.I.	Indemnités ou intérêts de retard	Majorations et amendes	Manoeuvres frauduleuses	Plaintes pénales
44 794	34,1	67,2	52,3	1,3	2,0

Source : D.G.I.

On constate que :

- plusieurs pénalités sont parfois appliquées à l'occasion d'une même opération de contrôle fiscal externe, en fonction de la nature de l'impôt vérifié et de l'année ou de l'exercice examiné ;
- une vérification sur deux donne lieu à application d'amendes ou de majorations ;
- dans un pour cent des cas, des manoeuvres frauduleuses sont sanctionnées ;
- et dans deux pour cent des cas, il y a proposition de dépôt de plainte pénale.

D. L'INSTITUTION D'UNE PENALITE SPECIFIQUE, APPLICABLE EN MATIERE D'OPPOSITION A CONTROLE FISCAL

En application de l'article L-74 du Livre des procédures fiscales, les bases d'imposition du contribuable sont évaluées d'office lorsque le contrôle fiscal ne peut avoir lieu du fait de contribuables ou de tiers.

L'ancien article 1649 septième D du C.G.I., repris dans le Livre des procédures fiscales, visait les oppositions individuelles

ou collectives plaçant l'administration dans l'impossibilité d'exercer son contrôle.

La nouvelle formulation, plus concise, reprend en substance l'ensemble des anciennes dispositions en distinguant le contribuable, des tierces personnes.

Conformément au paragraphe 2 de l'article 1733 du C.G.I., les suppléments de droits mis à la charge du contribuable comme conséquence de l'évaluation d'office sont actuellement assortis suivant le cas :

- de la majoration de 150 % mentionnée à l'article 1733 du C.G.I. (impôt sur le revenu et taxes accessoires),
- de l'amende fiscale de 300 % édictée à l'article 1731 du C.G.I. (essentiellement les taxes sur le chiffre d'affaires).

Le présent paragraphe maintient la seule majoration de 150 % plus réaliste, mais toutefois plus élevée que la majoration maximale (80 %) par ailleurs applicable, eu égard à la gravité de l'infraction considérée qui relève, par nature, du juge pénal.

A cette majoration s'ajoutent, suivant la règle générale, les intérêts de retard.

Les statistiques qui suivent démontrent si besoin était, la nécessité de la sévérité en matière d'opposition à fonction et à exercice du contrôle fiscal.

Pour la période de référence considérée (1981-1986), les incidents de service toutes manifestations confondues (1) ont évolué de la manière suivante :

- 1981 : 229
- 1982 : 332
- 1983 : 432
- 1984 : 341
- 1985 : 288
- 1986 : 276

Source : D.G.I.

(1) Il n'est pas possible de dissocier les incidents directement liés à l'exercice du contrôle fiscal de ceux imputables au climat général dans lequel évoluent les services fiscaux, les phénomènes d'hostilité à l'action de contrôle revêtant des formes et des causes multiples.

**E. CREATION D'UNE MAJORATION DE DROITS
APPLICABLE EN CAS DE PAIEMENT TARDIF DES IMPÔTS
RECOUVRES PAR LES COMPTABLES DE LA D.G.I.**

(paragraphe V)

Le paragraphe V définit le régime des pénalités applicable en cas de versement tardif des impôts recouverts par les comptables de la D.G.I.

Le mécanisme de l'intérêt de retard s'applique, mais son mode de calcul subit quelques aménagements :

- Lorsque le paiement est consécutif au dépôt d'une déclaration ou d'un acte (mais non concomitant), l'intérêt de retard est calculé à compter du premier jour du mois qui suit la production comportant reconnaissance par le contribuable de sa dette (ex : déclaration de T.V.A. suivie du paiement différé des droits).

A défaut d'acte ou de déclaration, le point de départ du calcul de l'intérêt de retard est constitué par l'avis de mise en recouvrement émis par le comptable (ex : procédure de relance des redevables défaillants).

- Lorsque le versement doit être acquitté sans déclaration préalable, l'intérêt est calculé à partir du premier jour du mois suivant celui au cours duquel le principal aurait dû être acquitté jusqu'au dernier jour du mois du paiement (ex : vignette automobile).

Outre l'intérêt de retard, le contribuable doit payer une **majoration de 5 %** des sommes dont le paiement a été différé.

Toutefois, afin d'éviter un cumul de majorations avec les pénalités prévues en cas de dépôt tardif ou d'absence de dépôt de la déclaration (paragraphe II de l'article), la majoration n'est pas applicable lorsque la production de l'acte ou de la déclaration est accompagnée du paiement concomitant des droits.

Le dernier alinéa de l'article prévoit l'application à la taxe sur les salaires de ce nouveau dispositif des pénalités.

Bien que recouvrée par les comptables du Trésor, la taxe sur les salaires relève traditionnellement du même régime des pénalités que les impôts recouverts par les comptables des impôts.

De manière générale, outre la taxe sur les salaires, les mesures fiscales concernées par le présent paragraphe sont constituées essentiellement par les taxes sur le chiffre d'affaires, les droits d'enregistrement et de timbre et les taxes de publicité foncière.

Le nouveau régime des pénalités se substitue à l'indemnité de retard de 3 % et 1 % actuellement perçue par les comptables de la D.G.I.

F. L'ABROGATION DES DISPOSITIONS ACTUELLES CORRESPONDANTES DU C.G.I. (paragraphe VI)

Le paragraphe VI de l'article tire les conséquences des modifications apportées par le présent article au régime des pénalités fiscales.

Les articles suivants du Code général des impôts sont abrogés :

- 1727 Retard de paiement des impôts versés aux comptables de la Direction générale des impôts.
- 1728-1 Insuffisances ou omissions dans les déclarations.
- 1729 Majorations des sanctions prévues pour les infractions définies à l'article 1728 en cas de mauvaise foi ou de manoeuvre frauduleuse.
- 1731 Majoration des sanctions prévues pour les infractions définies à l'article 1728 en cas de mauvaise foi ou de manoeuvre frauduleuse pour les impôts recouverts sans émission préalable de rôle.
- 1733 Sanctions en cas de taxation d'office pour défaut de déclaration.
- 1734 Calcul et modalités de l'intérêt de retard.

Une interrogation, de portée pratique, mérite d'être soulevée en ce qui concerne l'ensemble du nouveau dispositif qui nous est proposé : quel est le régime de déductibilité applicable à l'intérêt de retard, prix du temps.

La cohérence du système proposé voudrait que cet intérêt, désormais dissocié de toute autre pénalité ou majoration, soit déductible dès lors que l'impôt correspondant est lui-même déductible.

L'actuelle distinction entre pénalité de recouvrement déductible et pénalité d'assiette non déductible, ne trouve plus, en logique stricte, sa place dans le mécanisme proposé.

Enfin, le tableau comparatif qui suit décrit, par nature d'infraction, le dispositif actuel par rapport au dispositif proposé.

*

* *

REGIME DES PENALITES

	DISPOSITIF ACTUEL		DISPOSITIF FUTUR
	Impôts recouvrés par la D.G.I. (1)	Impôts recouvrés par la C.P. (1)	
I. DEFAUT DE PRODUCTION OU PRODUCTION TARDIVE			
Réponse dans les 30 jours d'une première mise en demeure	Intérêt de retard 0,75 % par mois minimum 10 %		Intérêt de retard + majoration 10 %
Réponse après 30 jours de la 1ère mise en demeure ou dans les 30 jours de la 2ème mise en demeure	majoration taux = 25 %		Intérêt de retard + majoration = 40 %
Pas de réponse dans les 30 jours de la 2ème mise en demeure	majoration taux = 100 %		Intérêt de retard + majoration = 80 %
II. INSUFFISANCES DANS LES DECLARATIONS			
Bonne foi présumée	Intérêt de retard x 3 % le 1er mois x 1 %/mois supplé. x maximum 50 % (doctrine) x pas de tolérance du 1/10ème	Intérêt de retard x 0,75 %/mois x pas de minimum x maximum 25 % (doctrine) x tolérance 1/10ème	Intérêt de retard x 0,75 % par mois x tolérance 1/10ème (sauf T.V.A.)
mauvaise foi établie	amende x 60 % si omission < 50 % x 100 % si omission > 50 %	majoration des droits x 30 % si omission < 50 % x 50 % si omission > 50 %	majoration des droits Intérêt de retard + majoration = 40 %
Manoeuvres frauduleuses	amende taux = 300 %	majoration des droits taux = 150 %	Intérêt + majoration = 80 %
Abus de droit	Amende fiscale taux = 200 %		Intérêt + majoration = 80 %
III. OPPOSITION A CONTROLE FISCAL	amende taux = 300 %	majoration des droits taux = 150 %	Intérêt + majoration = 150 %
IV. PAIEMENT TARDIF AUX COMPTABLES D.G.I.	indemnité de retard x 3 % le 1er mois x 1 % mois supplémentaire	majoration x 10 % - principe x 3 % - prélèvement mensuel	Intérêt + 5 % le 1er mois (2)

Source : D.G.I.

(1) L'indemnité de retard est applicable à la taxe sur les salaires, bien que recouvrée par les comptables de la Comptabilité Publique (article 1727 2ème alinéa du Code Général des impôts).

(2) Comptabilité Publique sans changement.

L'article 2 propose une réforme complète des intérêts de retard et des pénalités de droit commun.

Cette réforme présente un double mérite :

Il simplifie et renforce la cohérence du régime actuel, caractérisé par sa complexité, source d'erreurs et parfois d'inégalités.

Mais force est de constater que le système proposé aggrave parfois considérablement le dispositif actuel, principalement en cas de déclaration tardive.

En principe, la mission de la Commission AICARDI avait pour mission de proposer une réforme du régime des pénalités comportant le double objectif déjà indiqué de simplification et d'harmonisation.

Toutefois, il avait été recommandé de ne pas aggraver le système existant. Pour cette raison, la Commission avait proposé que soient appliqués :

- Un intérêt de retard représentatif du prix du temps, plafonné à 25 %.
- Des pénalités, **pouvant se substituer** à cet intérêt, dont le taux serait fixé à 30 % en cas de mauvaise foi, à 100 % en cas de manoeuvres frauduleuses ou d'abus de droit.

Le présent projet de loi n'a pas repris ces propositions à son compte et aggrave le dispositif actuel, au moins sur trois points :

- . Il institue le principe du cumul de l'intérêt de retard et des majorations de droits,
- . Il durcit la pénalité pour dépôt tardif de la déclaration, intervenant plus de 30 jours après l'envoi d'une première mise en demeure (40 % contre 25 % actuellement),
- . enfin, il est particulièrement sévère en matière de droits de successions ainsi qu'il a été indiqué plus haut.

*

* *

Lors de l'examen de l'article, votre Commission des finances a adopté, sur proposition de son rapporteur, **trois amendements** :

le premier fixe en matière de droits de succession à **90 jours**, au lieu de 30 actuellement, le délai offert au contribuable pour répondre à la mise en demeure d'avoir à produire sa déclaration, adressée par l'administration ;

le second, qui complète les dispositions adoptées par l'Assemblée nationale et aménage un régime spécifique d'intérêts de retard et de pénalités lorsqu'une provision significative (80 %) a été versée au plus tard le neuvième mois suivant la date du décès. Dans cette hypothèse l'intérêt de retard, la majoration de 10 % des droits pour déclaration tardive ne seraient applicable qu'à compter du premier jour du treizième mois suivant le décès. En outre, l'intérêt de retard et la majoration pour versements tardifs des droits ne s'appliqueraient qu'à concurrence des droits restant à payer.

- un troisième amendement fixant le principe de la déductibilité de l'intérêt de retard en cas de paiement tardif des impôts au comptable de la Direction générale des impôts, dès lors que cet intérêt s'applique à un impôt qui est lui-même déductible.

Votre Commission des finances a adopté, à la majorité, ces modifications et vous propose, en conséquence, de voter l'article 2 ainsi modifié.

ARTICLE ADDITIONNEL APRES L'ARTICLE 2

Aménagement de la procédure de mise en demeure

Commentaires.- Le présent article additionnel résulte de l'adoption, par votre Commission des finances, sur proposition de son Rapporteur, d'un amendement à l'article 2 du présent projet de loi.

Cet amendement porte de 30 jours à 90 jours le délai offert au contribuable pour répondre à une première mise en demeure d'avoir à produire la déclaration de succession, sous peine de mise en oeuvre de la procédure de taxation d'office.

La modification ainsi proposée à l'article précédent comporte, comme conséquence, l'aménagement du régime de la mise en demeure fixé à l'article L.67 du Livre des procédures fiscales.

Cet article dispose que la procédure de taxation d'office n'est applicable que si le contribuable n'a pas régularisé sa situation dans les trente jours de la notification d'une première mise en demeure.

L'amendement de coordination, objet du présent article additionnel, précise que le délai de régularisation est fixé à quatre vingt dix jours pour la présentation à l'enregistrement de la déclaration de succession visée à l'article 641 du Code général des impôts.

*

* *

Votre Commission des finances a adopté cet article additionnel sans modification.

ARTICLE 3

Sanctions particulières et manquements aux obligations formelles

Commentaires : Le présent article a pour objet de réformer le régime de pénalités applicables à des infractions particulières. S'appuyant sur les observations de la Commission AICARDI, l'objectif recherché est de mieux proportionner les sanctions à la nature et à la gravité des infractions commises et de simplifier, en l'harmonisant, le régime de pénalités applicables à certaines infractions spécifiques.

A. LA REFORME DES MANQUEMENTS A CERTAINES INFRACTIONS FORMELLES

Abordant dans son rapport le non-respect d'obligations formelles, la Commission AICARDI note "que la législation fiscale permet d'exclure des charges déductibles certaines charges, pourtant réelles et comptabilisées, au seul motif qu'elles n'ont pas été mentionnées sur un relevé spécialement exigé par le code général des Impôts et qu'ainsi l'impôt peut être assis sur un résultat fictif".

La Commission considère que de telles omissions, dès lors qu'elles ne mettent pas en cause le pouvoir de contrôle de l'Administration à l'égard des tiers, devraient être sanctionnées par une amende.

Les paragraphes I à II du présent article ont pour objet de fixer le nouveau régime de sanction pour non respect d'une obligation formelle.

1. Le dispositif actuel

En application de l'article 39-5 du code général des impôts, les dépenses qui excèdent un plafond fixé par arrêté du Ministre de l'Économie et des Finances ne sont déductibles du bénéfice brut d'une entreprise que si elles figurent sur le relevé visé à l'article 54 quater du code général des impôts.

Ce relevé, appelé communément relevé des frais généraux, doit être fourni à l'appui de la déclaration de résultats de chaque exercice.

L'article 39-5 fixe la liste des dépenses concernées. Il s'agit :

-des rémunérations directes et indirectes, y compris les remboursements de frais, versés aux personnes les mieux rémunérées ;

-des frais de voyage et de déplacements exposés par ces personnes ;

-des dépenses et charges afférentes aux véhicules et autres biens dont elles peuvent disposer en dehors des locaux professionnels ;

-des dépenses et charges de toute nature afférentes aux immeubles qui ne sont pas affectés à l'exploitation ;

-des cadeaux de toute nature, à l'exception des objets de faible valeur conçus spécialement pour la publicité ;

-des frais de réception, y compris les frais de restaurant et de spectacle .

Pour sa part, l'article 54 quinquies du code général des impôts subordonne la déductibilité de certaines provisions, à leur inscription sur un tableau des provisions.

Sont ainsi concernées, outre les provisions dont la déduction est prévue par des dispositions légales particulières, "celles constituées en vue de faire face à des parts ou charges nettement précisées et que des évènements en cours rendent probables à

condition qu'elles aient été effectivement constatées au cours de l'exercice..." (art. 39-1-5 du code général des impôts).

L'infraction à ces deux catégories de prescriptions était, jusqu'à présent, sanctionnée par la réintégration pure et simple, des sommes correspondantes non inscrites sur le relevé ou le tableau. Cette règle avait pour conséquence, sur le fondement d'une omission formelle, d'entraîner un rehaussement, parfois important, du résultat fiscal de l'entreprise. Par principe la sanction était d'autant plus disproportionnée à la faute commise que les sommes incriminées étaient parfois effectivement déductibles (en partique toutefois, l'administration dans cette hypothèse, ne mettait pas en oeuvre le dispositif).

Afin de mettre un terme à cette situation les **paragraphes I et II**, suppriment la règle de réimputation des frais déductibles et des provisions non déclarées et y substitue une amende égale à 5 % des sommes ne figurant pas sur le relevé ou le tableau.

En ce qui concerne les provisions le **paragraphe I** abroge les dispositions de l'article 54 quinquies du code général des impôts et supprime la référence à la non déductibilité visée au 5 de l'article 39 du code général des impôts.

L'Assemblée nationale a sur proposition de sa Commission des Finances, adopté un amendement de coordination (paragraphe I bis nouveau), tendant à maintenir la référence aux seuils fixés, en matière de frais déductibles, par voie réglementaire.

La substitution d'une amende forfaitaire à la règle actuelle de réintégration des sommes dans le bénéfice net imposable est incontestablement un progrès. Il reste toutefois que le mécanisme proposé, appliqué à des sommes parfois importantes (provisions d'une grosse société) peut se révéler encore sévère, lorsque notamment les sommes correspondantes sont effectivement déductibles.

Il serait dès lors souhaitable soit de plafonner l'amende à un niveau toutefois réaliste, soit, mieux, de prévoir un taux réduit lorsque l'infraction formelle est commise pour la première fois et que les frais ou les provisions correspondants sont fiscalement déductibles.

**B. HARMONISATION DU REGIME DES PENALITES
APPLICABLES A CERTAINES
INFRACTIONS PARTICULIERES**

L'ensemble des dispositions qui suivent ont pour objet de proportionner les sanctions aux infractions commises et d'en simplifier les modalités d'application :

1. Les infractions au droit de communication

Le **paragraphe III** de l'article renforce le régime des sanctions applicables aux infractions commises en matière d'exercice du droit de communication.

Le droit de communication permet aux agents de l'Administration des Impôts de prendre connaissance et au besoin copie de documents détenus par des tiers, en vue de leur utilisation à des fins d'assiette ou de contrôle. Ce droit a été étendu aux comptables de la direction générale des impôts par la loi de finances pour 1982.

En application de l'article 1740-1 du code général des impôts, le refus de communication, constaté au moyen d'un procès-verbal, est sanctionné par une amende de 10 à 100 francs et une astreinte d'un franc au minimum par jour de retard.

L'amende et l'astreinte sont prononcées par le Tribunal administratif ou le Tribunal de grande instance selon leurs compétences respectives en matière d'assiette de l'impôt.

Lorsque l'infraction au droit de communication est commise à l'occasion d'un contrôle fiscal, la procédure de l'opposition individuelle à l'exercice des fonctions des agents et à l'exercice du contrôle fiscal, visé à l'article 1737 du code général des impôts (amende fiscale de 100 francs à 5.000 francs, peine de six jours à six mois en cas de récidive) est substituée au régime de pénalités de l'article 1740-1 du code général des impôts.

Le paragraphe III du présent article fixe une **pénalité unique** dont le taux est porté à 1.000 francs eu égard à la gravité de l'infraction.

En outre, le montant de l'astreinte est porté de 1 franc à 10 francs par jour de retard.

2. L'infraction à l'interdiction de rémunération des comptes à vue

L'article 1756 bis du code général des impôts interdit à tout établissement de crédit de rémunérer les dépôts à vue sous peine d'une sanction fiscale fixée à **20 fois le montant** des intérêts payés, avec un minimum de 500 francs.

Dans un souci de réalisme, il est proposé de ramener le taux de l'amende **au montant** des rémunérations versées.

3. Harmonisation du régime de pénalités de certaines infractions particulières

Le paragraphe V modifie le régime des sanctions applicable à certaines infractions spécifiques, avec comme double objectif de simplifier et de ramener dans des proportions plus réalistes, les dispositions actuelles :

- Les infractions aux obligations déclaratives en matière de paiements de revenus de capitaux mobiliers :

L'article 242 ter du code général des impôts fait obligation aux personnes qui assurent le paiement des intérêts, arrérages et produits de toute nature, des fonds d'Etat, obligations, bons et autres titres de créances, dépôts, cautionnements et comptes courants, non soumis au prélèvement libératoire de l'impôt sur le revenu, de déclarer les noms et adresses des bénéficiaires ainsi que les montants des sommes payées à chacun d'eux.

En application de l'article 1768 bis du code général des impôts, le non-respect de ces prescriptions entraîne pour leurs

auteurs le paiement d'une amende fiscale égale **au double** du montant des sommes non déclarées.

Le présent article propose de ramener cette amende à un niveau plus réaliste, c'est-à-dire, **égal au montant** des sommes versées et non déclarées.

L'on notera, toutefois, que s'agissant là encore d'une infraction à une obligation formelle, pour le contrôle de laquelle l'Administration dispose de moyens de recoupement, le taux de 100 % proposé demeure encore élevé.

- Déchéance du régime d'exonération à la taxe professionnelle des "meublés de tourisme" :

En application de l'article 1783 bis A, les personnes exonérées du paiement de la taxe professionnelle pour la location de "meublés de tourisme" et déchus du bénéfice de cette exonération par suite du déclassement de ces locaux sont tenues, outre la suppression de l'exonération, au versement d'une amende égale **au montant** des droits non perçus.

Il est proposé de ramener cette pénalité à **50 %** de ces mêmes droits.

- Pénalités applicables en matière de dissimulation de prix et en cas d'inobservations des obligations imposées aux détenteurs de valeurs mobilières après l'ouverture d'une succession.

Le 3ème alinéa du paragraphe V de l'article réduit de **200 % à 50 %** l'amende applicable en cas de dissimulation de prix (articles 1827 et 1828 du code général des impôts) ou d'inobservations des obligations imposées aux dépositaires de titres, sommes ou valeurs après ouverture d'une succession (article 1832 du code général des impôts).

La dissimulation de prix consiste soit à minorer le prix d'un bien ou le montant d'une soulte dans les contrats présentés à la formalité de l'enregistrement, soit à passer sous silence, dans les énonciations de l'acte, une stipulation constitutive, par sa nature, d'un élément du prix.

La dissimulation, à la différence de la simple insuffisance du prix énoncée à l'acte qui s'apprécie par rapport à la valeur

réelle du bien sur le marché, se caractérise par l'intention frauduleuse des co-contractants.

Les dépositaires de valeurs mobilières visées par l'article 1832 du code général des impôts sont les sociétés d'assurances françaises ou étrangères, les établissements et intermédiaires financiers, officiers publics ou ministériels, agent d'affaires ou administrations diverses soumis à l'obligation de déclaration de la liste des biens dépendant d'une succession qu'ils savent ouverte. Les personnes morales concernées ne peuvent se libérer des sommes dont elles sont détentrices, dépositaires ou débitrices sans obtention d'un certificat délivré par le comptable des impôts et attestant de l'accomplissement des formalités déclaratives.

- La pénalité applicable aux cessions de valeurs mobilières :

L'article 1840 bis du code général des impôts prévoit que lorsque des cessions de valeurs mobilières sont effectuées en contravention au monopole des agents de change, le vendeur est passible d'une amende fiscale égale au double de la valeur des titres.

La règle du monopole des agents de change est fixée par l'article 979 du code général des impôts. Aux termes de cet article, toute cession à titre onéreux, entre deux personnes morales ou entre une personne morale et une personne physique, portant sur la pleine propriété de valeurs mobilières admises à une cote officielle d'agents de change ou ayant figuré au relevé quotidien des valeurs non admises à une cote dans les mois précédant la date de l'opération, doit être sauf exceptions prévues par la loi effectuée par l'intermédiaire d'un agent de change.

Le présent texte propose de ramener l'amende visée à l'article 1840 bis du code général des impôts **du double au montant de la valeur des titres.**

- L'abrogation de certaines procédures d'octroi de sursis ou transactionnelles :

Le paragraphe VI propose d'abroger une double disposition prévoyant d'une part l'octroi de sursis au contribuable dans certaines situations (article 1758 du code général des impôts), d'autre part la réduction d'office des pénalités transactionnelles (article 1787 du code général des impôts) dans

certaines circonstances en matière de taxes sur le chiffre d'affaires.

- l'article 1758 du code général des impôts prévoit en faveur des contribuables passibles, au titre d'une année donnée, des majorations de mauvaise foi pour insuffisances, omissions ou inexactitudes des éléments portés dans leurs déclarations et qui n'ont encouru ces majorations pour aucune des quatre années antérieures, la possibilité d'obtenir un sursis au recouvrement de la fraction des majorations qui excède le montant des intérêts de retard.

Compte tenu des nouvelles garanties accordées au contribuable soit par la loi de finances pour 1987 (visa de l'inspecteur principal) soit par le présent projet (adoucissement des pénalités qui variaient de 50 % à 100 %), il est proposé d'abroger ces dispositions d'application malaisée.

- l'article 1787 du code général des impôts prévoit une procédure d'office de réduction des droits de 50 % en matière d'infractions transactionnelles aux taxes sur le chiffre d'affaires lorsque le redevable incriminé n'avait fait l'objet d'aucun redressement, à ce titre, depuis le décret du 30 avril 1955. Cette pénalité transactionnelle n'est pas applicable en cas de manoeuvres frauduleuses.

Cette procédure de réduction d'office des pénalités trouvait sa justification dans le niveau élevé de la majoration maximale de droits (100 %) applicable en la matière.

Compte tenu de l'abaissement à 40 % du taux de majoration des droits pour mauvaise foi, proposé à l'article 2, la procédure de réduction d'office de 50 % des droits doit être abrogée, sous peine de conférer un avantage au redevable fautif par rapport au redevable de bonne foi.

4. Dispositions nouvelles introduites par l'Assemblée nationale

L'Assemblée nationale a, au cours de l'examen du projet en première lecture, adopté deux amendements :

- un amendement proposé par le Gouvernement qui tend à réformer le régime de pénalités applicables aux distributions et

rémunérations occultes (article 1763 A du code général des impôts) ;

- un amendement de la Commission des Finances qui abroge les dispositions de l'article 1829 du code général des impôts.

- Modifications du régime de sanctions pour rémunérations et distributions occultes

L'article 1763 A du code général des impôts dispose que les sociétés et autres personnes morales, passibles de l'impôt sur les sociétés, qui versent ou distribuent, directement ou par l'intermédiaire de tiers, des revenus à des personnes dont contrairement aux dispositions des articles 117 et 240 du C.G.I., ils ne révèlent pas l'identité, sont soumises à une **pénalité fiscale** calculée en appliquant au montant des sommes versées ou distribuées le **double du taux maximum de l'impôt sur le revenu**. Lorsque l'entreprise a spontanément fait figurer dans sa déclaration de résultats le montant des sommes en cause, le taux de la pénalité est ramené à une fois et demie ce taux maximum.

En outre, les dirigeants sociaux ainsi que les dirigeants de fait sont solidairement responsables du paiement de cette pénalité. Les articles 117 et 240 du C.G.I. précités fixent les obligations déclaratives des sociétés respectivement en matière de distributions excédant la masse des revenus individuels ainsi que de versements de commissions, courtages, ristournes, vacations, honoraires, gratifications ou autres rémunérations.

Le Conseil d'Etat, dans une décision du 30 mars 1987 (requête n° 74-410) a, en dépit des conclusions du Commissaire du Gouvernement, jugé que le fait générateur qui détermine le taux de la pénalité applicable était, en matière de distributions occultes, la date d'échéance du délai de réponse de trente jours dont dispose la société versante pour indiquer à l'Administration l'identité des bénéficiaires des distributions.

En pratique, le fait générateur de l'infraction concernée peut être constitué soit par le versement des distributions occultes soit par l'absence de déclaration légale des sommes distribuées qui doit être faite en même temps que la déclaration de résultats, soit enfin, ainsi que l'a jugé le Conseil d'Etat, par le **défaut de réponse** à la demande de désignation par l'Administration de l'identité du bénéficiaire des distributions.

Traditionnellement l'Administration retenait le critère de la date de versement en raison de sa logique et de sa simplicité. En outre, il était à la différence du second critère, commun aux distributions occultes et aux rémunérations occultes.

Le troisième critère retenu par la haute juridiction présente en revanche de nombreux inconvénients :

- Il soumet le déclenchement du régime de la pénalité applicable et principalement son taux (fixé en fonction du barème de l'impôt sur le revenu, par nature évolutif) à la discrétion de l'Administration.

- Il est source d'insécurité juridique pour le contribuable actuellement soumis à cette procédure. Ainsi, la mise en oeuvre de l'article 1763 A donnera lieu à l'application de taux différents suivant que la demande de désignation spontanée des bénéficiaires adressée à l'administration aura été effectuée avant la fin de l'année 1982 (taux maximum de l'impôt sur le revenu : 60 %) ou après le 1er janvier 1983, date à partir de laquelle le taux maximal a été porté à 65 %.

- Il est susceptible d'entraîner une rupture d'égalité entre deux contribuables placés dans une situation identique (hypothèse de distributions occultes effectuées à la même date) dès lors que la pénalité fiscale serait appliquée, pour les raisons sus-énoncées, à des taux différents selon la date de la demande de désignation des bénéficiaires.

- Enfin, la pénalité fiscale considérée, étant autonome et non accessoire à un autre impôt (impôt sur les sociétés ou impôt sur le revenu), le fondement de l'infraction sur le silence gardé par la société ferait courir le délai de prescription, à compter de cette date (le délai de reprise court à partir de la date de l'infraction pour les pénalités autonomes).

En pratique, l'Administration pourrait attendre 1987 pour interroger une société sur l'identité des bénéficiaires de distributions occultes, alors même que l'origine des versements a été révélé dans le cadre d'un contrôle fiscal ayant donné lieu à des rehaussements de bases pour les années 1980 à 1984 (délai de reprise de 4 ans).

Afin de remédier à ces inconvénients, les nouvelles dispositions de l'article 1763 A, adoptées par l'Assemblée nationale, fixent le taux des pénalités, indépendamment du

barème de l'impôt sur le revenu, aux taux respectifs de 100 % et 75 %, soit un allègement par rapport à la situation actuelle.

Par ailleurs, le texte proposé réduit l'obligation de solidarité visée à l'article 1763 A aux seuls responsables de l'entreprise au moment où les infractions ont été réellement commises.

- L'abrogation de l'article 1829 du code général des impôts

Sur proposition de sa Commission des Finances, l'Assemblée nationale a abrogé les dispositions qui prévoient qu'en matière d'insuffisance de prix ou d'évaluation déclarés pour la perception des droits d'enregistrement, la mauvaise foi est applicable dès lors que l'insuffisance ou la sous-évaluation excède 50 % de la valeur reconnue aux biens en cause. Cette disposition qui édicte une présomption systématique et irréfragable de mauvaise foi est peu conforme à l'esprit du présent projet et déroge au principe du renversement de la charge de la preuve, au détriment de l'administration, instituée, en matière d'évaluation immobilière, par la loi de finances pour 1987.

Le tableau qui suit récapitule les modifications et allègements proposés au présent article.

**TABLEAU RÉCAPITULATIF
DES DISPOSITIONS DE L'ARTICLE 3**

Art. C.G.I.	Objet	Sanction actuelle	Sanction future
39.5	Absence de mention : sur le relevé des frais généraux sur le tableau des provisions	Réintégration	Amende taux = 5 %
1740-I	Infraction au droit de communication	Amende - 10 à 100 F astreinte - 1 F/jour	Amende = 1 000 F astreinte 10 F/jour
1756 bis	Intérêts excédentaires versés sur des comptes à vue	Amende = 20 × sommes concernées	Amende = 100 %
1768 bis	Défaut de déclaration de paiement des produits de placements à revenu fixe	Amende taux = 200 %	Taux = 100 %
1783 bis A	Déchéance de l'exonération de T.P. pour les loueurs en meublés de tourisme	Amende taux = 100 %	Taux = 50 %
1827	Dissimulation du prix stipulé dans un acte	Amende taux = 200 %	Taux = 50 %
1828	Dissimulation du prix stipulé dans un acte (complicité)	Amende taux = 200 %	Taux = 50 %
1832	Infraction par les dépositaires de sommes ou valeurs, après ouverture d'une succession	Amende taux = 200 %	Taux = 50 %
1840 N bis	Défaut d'entremise d'un agent de change en cas de cession de valeurs mobilières	Amende taux = 200 %	Taux = 100 %
1763 A	Distributions et rémunérations occultes	Pénalité égale au double ou à 1 fois 1/2 le taux maximum du barème de l'I.R.	Taux = 100 % 75 %

Lors de l'examen de l'article en commission, votre Commission des finances a adopté, sur proposition de son rapporteur, **deux amendements** :

- le **premier** amendement a pour objet de ramener de 5 % à 1 % le taux de l'amende fiscale prévue, par le présent article, pour infraction formelle à l'obligation de déclaration du tableau des provisions ou du relevé des frais généraux, lorsqu'aucune autre infraction, de même nature, n'a été relevée antérieurement, dans le délai de reprise de trois ans, à l'encontre du contribuable et que les sommes correspondantes sont réellement déductibles.

- le **second** amendement tend à **ramener de 200 % à 40 % au lieu de 100 %** proposé par le présent projet, le taux de la pénalité applicable aux personnes qui ne respectent pas leurs obligations déclaratives en matière de versement de revenus de capitaux mobiliers.

Votre Commission des Finances vous propose **d'adopter** cet article, ainsi modifié.

ARTICLE 3 bis

Aménagement du délai de déclaration des cessions et cessations d'entreprises.

Commentaires.- L'Assemblée Nationale, sur proposition du gouvernement, a adopté un article 3 bis nouveau qui porte de 30 jours à 60 jours le délai de déclaration des plus-values et des bénéfices imposables, suite à la cession ou la cessation d'entreprises.

En application de l'article 201 du code général des impôts, en cas de cession ou de cessation totale ou partielle d'une entreprise industrielle, commerciale, artisanale, ou d'une exploitation agricole dont les résultats sont imposés d'après le régime du bénéfice réel, l'impôt sur le revenu est immédiatement exigible.

Les contribuables doivent, dans un délai de trente jours, aviser l'administration de la cession ou de la cessation de leur entreprise.

L'article 201-2 du code général des impôts dispose en outre que lorsque la cession ou la cessation intervient moins de cinq ans après la création ou l'acquisition de l'entreprise, le bénéfice restant à taxer (contribuable soumis au régime du forfait) est augmenté, le cas échéant, du montant des plus-values provenant de la cession des stocks ou de la cession des éléments d'actif. Le contribuable dispose d'un délai de trente jours pour faire parvenir à l'administration une déclaration indiquant le montant net des plus-values taxables et produire les justifications utiles.

Enfin, l'article 201-3 du code général des impôts prévoit que les contribuables soumis au régime du réel doivent, également, produire une déclaration de leur bénéfice réel dans le délai de trente jours, accompagnée d'un résumé de leur compte de résultats.

Le non-respect des prescriptions édictées à l'article 201 du code général des impôts entraîne l'évaluation d'office, par l'administration, des bases d'imposition.

Dans la pratique, le délai de trente jours fixé aux paragraphes 2 et 3 de l'article 201 du code général des impôts, pour souscrire les déclarations de plus-values et produire les justifications utiles et les résultats de l'entreprise était trop court, eu égard aux difficultés d'évaluation des biens liées aux cessions et cessations d'entreprises.

L'allongement du délai de 30 jours à soixante jours répond de ce point de vue, à une attente légitime des entreprises, étant précisé que le délai pour aviser l'administration de la cession ou de la cessation, demeure fixé à 30 jours (article 201, paragraphe 1).

*

* *

Votre Commission des Finances a **adopté** le présent article sans modification.

CHAPITRE II :

DISPOSITIONS PORTANT MODIFICATION DU LIVRE DES PROCEDURES FISCALES

ARTICLE 4 A (nouveau)

Obligation pour l'administration de remettre avant toute vérification la charte des droits et obligations du contribuable vérifié

Commentaires.- Cet article, introduit lors du débat à l'Assemblée nationale, a pour objet de **conférer un caractère légal** à la remise au contribuable de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié, préalablement à l'engagement d'une vérification.

En effet, afin d'améliorer les relations entre l'administration fiscale et les contribuables, les dispositions administratives ont prescrit aux vérificateurs, préalablement à l'engagement d'une vérification de comptabilisation d'une vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble, la remise, en même temps que l'avis de vérification, d'une brochure "**les droits du contribuable vérifié**", anciennement appelée "**charte du contribuable vérifié**".

Ce document indique, en annexe, le nom et l'adresse de l'interlocuteur départemental ainsi que de l'inspecteur principal, supérieur hiérarchique direct du vérificateur, auxquels le contribuable pourra s'adresser pour toute question portant sur les conditions de déroulement ou les résultats du contrôle.

Le présent article légalise cette pratique et rend **opposable à l'administration** les dispositions contenues dans la charte.

A la différence du précédent document, la charte comporte l'indication **des droits mais aussi des obligations** du contribuable vérifié.

La mesure ainsi adoptée nécessite la réécriture du document actuel afin de tenir compte de son nouveau caractère juridique et de le compléter par les nouvelles dispositions contenues dans le présent projet de loi.

Pour cette raison, l'entrée en vigueur du présent article est reportée au 1er janvier 1988.

*

* *

Votre Commission vous propose **d'adopter** cet article sans modification.

ARTICLE 4

Garanties des contribuables lors du déroulement des vérifications approfondies de situations fiscales d'ensemble

La vérification approfondie telle qu'elle existe aujourd'hui dans le droit fiscal pose le problème de l'étendue des pouvoirs de l'administration.

A. Les textes relatifs à la vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble (V.A.S.F.E.)

a) **L'article L 12** du livre des procédures fiscales définit ainsi la vérification approfondie: "l'administration des impôts peut procéder à la vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble des personnes physiques au regard de l'impôt sur le revenu dans les conditions prévues au présent livre. A l'occasion de cette vérification, l'administration 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".

La V.A.S.F.E. définit une technique de vérification fondée sur la cohérence entre les revenus déclarés et différents éléments dont disposent les services fiscaux. Elle conduit les vérificateurs à établir des comparaisons entre les déclarations de revenus et l'estimation à laquelle ils procèdent des dépenses du foyer fiscal. C'est ainsi qu'ils établissent une balance entre ressources et charges. Mais la V.A.S.F.E. n'implique en elle-même aucun pouvoir particulier de l'administration. Elle ne résulte d'aucune procédure codifiée de vérification sur place. Elle doit être effectuée au moyen des pouvoirs que confère le code général des impôts en matière d'appréhension et de contrôle du revenu global des contribuables, contrepartie du système déclaratif.

Par contre, l'article L 12, à la suite d'une disposition ajoutée par la loi de finances rectificative pour 1986, limite à un an la durée de la V.A.S.F.E. en apportant toutefois à cette limitation des exceptions qui ont été jugées excessives par la Commission AICARDI.

Abordant la nature de la vérification approfondie, le rapport AICARDI commence par noter que la définition donnée par l'article L 12 bien qu'insérée dans la partie législative du livre des procédures fiscales ne résulte pas d'un vote du Parlement, ce qui lui ôte toute valeur juridique.

Puis le rapport AICARDI ajoute que "la vérification approfondie n'a en aucune manière pour objet de vérifier la sincérité d'une comptabilité et de la déclaration reposant sur celle-ci et peut, au contraire, concerner tous les contribuables personnes physiques même s'ils échappent en raison de la nature de leurs revenus à toute obligation de tenir une comptabilité".

De ce flou législatif, le Conseil d'Etat a logiquement tiré la conséquence que la vérification approfondie n'est pas une procédure contraignante. Cette conclusion, irréprochable en droit, ne correspond pas cependant à l'impression que produit une vérification de cette nature chez le contribuable qui en est l'objet. Tout laisse au contraire à penser qu'une vérification approfondie est pour une personne physique la plus redoutable des procédures, parce qu'elle est inquisitoriale et ressentie comme une violation de la vie privée".

L'article L 16 précise les moyens d'investigation de l'administration fiscale.

b) L'article L 16 précise que des éclaircissements et des justifications peuvent être demandés. Il ajoute que l'administration peut demander au contribuable 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 déclarés".

De ce texte l'administration et le juge ont tiré la conclusion que le contribuable, notamment dans le cas d'une vérification approfondie, **devait fournir toutes les réponses aux questions posées sur ses recettes. Toutefois sur ce point, la commission AICARDI écrivait :**

"pour ce qui est des ressources, les réponses apportées aux interrogations du service devront être appréciées par les vérificateurs comme par le juge en tenant compte de ce que les intéressés ne sont astreints ni à tenir une comptabilité, fût-elle de caisse, ni à préconstituer des preuves (par exemple faire enregistrer des contrats de prêts familiaux").

Mais le problème est plus complexe pour ce qui concerne les dépenses. L'article L 16 donne-t-il le moyen à l'administration fiscale d'exiger du contribuable la justification du détail de ses dépenses?

La question présente une acuité particulière dans le cadre de la vérification approfondie. Certains enquêteurs de la D.G.I. considèrent que pour véritablement analyser les recettes il leur faut examiner le détail des dépenses du contribuable.

L'analyse des dépenses serait indispensable :

- pour connaître le total réellement dépensé sur les comptes; il faut en effet pouvoir éliminer les écritures d'ordre, c'est-à-dire les virements de compte à compte qui ne sont que des dépenses apparentes mais l'examen du droit de communication permet à l'administration de procéder aux recoupements nécessaires ;

- pour savoir si derrière les dépenses apparaissant sur les comptes bancaires ne se dissimulent pas d'autres dépenses qui auraient pu être faites en espèces. Seule une analyse détaillée de chacune des dépenses figurant sur les comptes bancaires permettrait de mettre en évidence les dépenses faites en billets de banques. Il en est ainsi lorsque les retraits d'espèce sont faibles ou inexistantes. Il en est ainsi lorsque certaines dépenses n'apparaissent pas du tout sur les comptes bancaires ; si par exemple aucune dépense de nourriture ou de vêtements n'est réglée par chèque cela prouvera que des disponibilités en espèces ont été utilisées ou que le contribuable finance son train de vie quotidien sur des ressources occultes.

Le législateur n'a jamais posé l'obligation pour un particulier de justifier du détail de ses dépenses. Seules les activités des entreprises ou les activités professionnelles d'une personne privée doivent être retracées par des comptes. La commission AICARDI a rappelé que les particuliers ne sont pas astreints à la tenue d'une comptabilité. Aller jusqu'à demander à

une personne de justifier ses dépenses peut être comparé à une obligation de tenir une comptabilité. Il semble contraire à la liberté individuelle de l'exiger.

Sur ce point la Commission AICARDI écrivait : "La vérification approfondie est une procédure dont l'application est limitée au contrôle de l'impôt sur le revenu. Puisque c'est un revenu qui fait l'objet du contrôle, il serait logique que les investigations de l'administration ne portent que sur les ressources du contribuable et éventuellement sur le montant global de ses emplois annuels (afin de mesurer le cas échéant un excès des emplois sur les ressources). En aucun cas l'objet ou la répartition des dépenses ne peuvent être soumis à des investigations".

S'agissant des dépenses personnelles des contribuables, on se trouve aujourd'hui dans la situation suivante :

- elles font l'objet d'investigations dans la plupart des vérifications approfondies. Sous la pression qui s'exerce sur eux, la très grande majorité des contribuables accepterait de répondre aux questions posées à ce sujet. Il y a eu, il faut le rappeler, 5.782 vérifications en 1986; selon la direction générale des impôts, ce comportement du contribuable trouverait sa justification dans le caractère non contraignant de la procédure de V.A.S.F.E. fondée sur le principe du dialogue entre l'administration et le contribuable;

- on peut se demander si cette investigation est véritablement indispensable. Il est certain qu'elle ne se justifie que pour un très petit nombre de dossiers;

- le contribuable n'est pas tenu de fournir de justifications sur ses dépenses. Rien dans la loi ne lui en fait l'obligation;

- est-il légitime que l'administration interroge les contribuables sur leurs dépenses? Elle devrait dans tous les cas leur signaler qu'ils ne sont pas tenus de répondre.

B. Le problème de la fourniture des relevés de comptes bancaires

Le contribuable n'étant pas tenu de fournir le détail de ses dépenses il n'est pas tenu de fournir ses relevés de comptes bancaires concernant la période vérifiée. Il n'est pas tenu de fournir le numéro de ses différents comptes. L'administration dispose certes d'un fichier (FICOBA) mais qui n'est pas toujours complet.

Une fois les différents comptes identifiés, l'administration demande en général les relevés de compte aux contribuables, mais ceux-ci ne sont pas tenus de répondre.

L'administration peut se procurer les relevés en les demandant aux banques. Celles-ci en application du droit de communication de l'administration ont l'obligation de les fournir. Toutefois il semble que le délai de communication ne soit pas toujours bref. Il semble aussi que les relevés ne doivent pas être accompagnés des documents permettant d'interpréter chaque écriture. Même en admettant que les banques fournissent les documents complémentaires éclairant les bénéficiaires de chaque chèque ou de chaque virement il est probable que les vérificateurs auraient encore besoin de quelques informations complémentaires.

Le fondement juridique des investigations menées lors des vérifications approfondies ne paraît pas satisfaisant.

Ne conviendrait-il pas de préciser que dans le cadre de ces contrôles, le vérifié serait tenu de répondre aux questions posées sur ses dépenses? Ainsi, l'administration fiscale aurait le droit de le questionner.

C. Le texte proposé

Le texte proposé allonge le délai accordé au contribuable pour répondre aux demandes d'éclaircissement en le portant de 30 à 50 jours. Il est maintenu à 60 jours pour les revenus de valeurs mobilières étrangères reçus de l'étranger ou encaissés à

l'étranger. Il est également prévu qu'en cas de réponse insuffisante du contribuable une mise en demeure d'avoir à la compléter dans les trente jours peut lui être adressée.

Ce dispositif relatif aux délais peut être considéré comme favorable au contribuable.

Mais dans le texte proposé deux possibilités de prorogation du délai d'un an sont mentionnées :

- l'une répercute sur l'ensemble de la durée de la V.A.S.F.E., le supplément de délai de 30 jours entraîné par la mise en demeure.

- l'autre vise le problème des délais que met l'administration à se procurer les relevés de compte soit auprès du contribuable, soit auprès des autorités étrangères. Mais dans la première hypothèse, le fondement de la prorogation du délai est particulièrement ambigu :

"Elle (la durée d'1 an de la vérification) est également prorogée des trente jours prévus à l'article L. 16 A et des délais nécessaires à l'administration pour obtenir les relevés de compte lorsque le contribuable ne les a pas produits dans un délai de soixante jours à compter de la demande de l'administration...".

Ce texte est ambigu car il laisse penser que le contribuable est tenu de fournir les relevés de ses comptes bancaires. Sous couvert de procédure, la nouvelle rédaction du L 16 du livre des procédures fiscales ne saurait fonder une telle obligation. Mieux vaudrait rédiger l'article en question de manière claire. Il serait souhaitable que le dispositif relatif aux délais de la vérification contradictoire (ex approfondie) dont l'objet est de protéger le citoyen ne pose pas, même indirectement, l'obligation de fournir les relevés de compte. Il serait également opportun de ne pas donner à l'administration le droit de demander ces relevés aux contribuables.

Le texte réaffirme l'obligation du secret professionnel qui incombe déjà à tout fonctionnaire. Cette précaution souligne, si besoin était, le caractère très approfondi des investigations menées par l'administration fiscale dans les vérifications approfondies, ce que note aussi le rapport AICARDI.

*

**

Votre Rapporteur, a fait remarquer à la Commission que les particuliers ne sont pas tenus de tenir une comptabilité de leurs dépenses. Ils ne sont pas tenus de fournir les numéros de leurs comptes bancaires, ni leurs relevés de compte. La rédaction d'un des paragraphes laisse penser que les contribuables vérifiés ont le devoir de répondre aux demandes qui pourraient être faites sur ce point.

Un amendement a été adopté par le commission en ce sens.

Votre Commission vous demande, en conséquence, d'adopter cet article ainsi modifié.

ARTICLE 5

Charge de la preuve

Commentaires.- Le présent article a pour objet de fixer les règles générales de la charge de la preuve consécutive à la saisine des commissions départementales.

Les dispositions proposées s'inspirent des propositions de la Commission AICARDI et complètent les premiers aménagements introduits dans la loi de finances pour 1987.

A. LES PROPOSITIONS DE LA COMMISSION AICARDI

L'attribution de la charge de la preuve soit à l'administration, soit au contribuable "joue un rôle décisif" dans le contentieux de l'impôt "dans la mesure où il porte sur des questions de fait" note le rapport de la Commission.

Dans un système déclaratif, poursuit le rapport, en règle générale il appartient à l'administration d'établir l'insuffisance d'une déclaration régulièrement souscrite. En cas d'absence de déclaration, il appartient au contribuable d'établir l'exagération de l'impôt établi par l'administration.

En conclusion, la Commission considère que "c'est la procédure et non le fond qui commande l'attribution de la preuve", à la condition, bien sûr, que la procédure ne comporte pas, par elle-même, des règles de nature à fausser le nécessaire équilibre dans les rapports entre l'administration et le contribuable.

Or, de tels déséquilibres dans les règles de procédure existent.

La Commission fait ainsi observer que pour les contribuables disposant de revenus ou de bénéfices professionnels, retracés par une comptabilité régulière et probante, l'intervention au cours de la procédure de redressement contradictoire de la Commission départementale peut conduire à

un renversement au profit de l'administration de la charge de la preuve si l'impôt est mis en recouvrement conformément à l'avis de la Commission.

Or, souligne le rapport, "l'intervention de la Commission devrait avoir pour objectif le rapprochement des points de vue. Bien des contribuables renoncent à cette faculté par crainte d'un renversement à leur détriment de la charge de la preuve, d'autant plus injustifié qu'ils ont régulièrement souscrit leur déclaration et tenu leur comptabilité, et l'on voit fréquemment l'administration prendre l'initiative de saisir la Commission dans le seul but de renverser la charge de la preuve, ce qui n'est certainement pas la finalité de l'institution".

Les dispositions proposées par le présent article ainsi que celles déjà adoptées dans la loi de finances ont précisément pour objet d'atténuer ces déséquilibres par trop attentatoires aux garanties des contribuables.

B. LES DISPOSITIONS ADOPTEES PAR LA LOI DE FINANCES POUR 1987

- L'article 81.I de la loi de finances pour 1987 a supprimé la procédure de rectification d'office qui était visée à l'article L. 75 du Livre des procédures fiscales. Cette procédure intervenait lorsqu'il y avait absence de comptabilité ou rejet de cette dernière en raison de son absence de valeur probante. Les erreurs ou irrégularités entraînant le rejet de la comptabilité étaient, normalement des infractions graves, de nature à enlever toute valeur probante à la comptabilité (enregistrement global des recettes non appuyé de justifications détaillées, minoration de recettes, ventes sans factures, positions créditrices de la Caisse, absence de certains livres etc...).

En supprimant la procédure de rectification d'office, la loi lui a substitué la procédure de redressement contradictoire, de droit commun.

Outre la possibilité pour le contribuable de contester devant la Commission départementale la reconstitution du chiffre d'affaires ou des bénéfices, opérée par l'administration, la réforme a également modifié au profit du contribuable, le renversement de la charge de la preuve; la charge de la preuve

n'incombe au contribuable que si la base d'imposition est établie conformément à l'avis de la Commission (dispositions actuelles de l'article L 192 du Livre des procédures fiscales). Il est rappelé qu'auparavant le contribuable devait apporter la **preuve négative** de l'exagération de la base d'imposition arrêtée par l'administration. Cette preuve était d'autant plus difficile à établir que, par définition, sa comptabilité était non probante.

- **L'article 81.VI de la loi de finances pour 1987** a opéré un renversement général de la charge de la preuve au profit du contribuable, en cas de redressement pour insuffisance de prix en matière d'enregistrement, de taxe de publicité foncière et de T.V.A. immobilière.

En effet, conformément aux règles de la procédure de redressement contradictoire, la charge de l'insuffisance du prix ou d'évaluation incombait au contribuable si la base d'imposition retenue en définitive par l'administration était conforme à l'avis de la Commission départementale saisie du litige (Commission des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires en matière de T.V.A. immobilière, Commission de conciliation en matière de droits d'enregistrement ou de taxe de la publicité foncière). Désormais, la charge de la preuve incombe toujours à l'administration.

C. LES DISPOSITIONS PROPOSEES PAR LE PRESENT ARTICLE

Les dispositions du présent article sont indissociablement liées aux règles adoptées par la loi de finances pour 1987 que nous venons d'analyser. Seuls des problèmes de calendrier expliquent le décalage dans le temps de l'examen des différents volets de cette réforme.

L'article 3 fixe, en effet, les principes généraux d'organisation des règles de la preuve devant le juge, en ce qui concerne les litiges et les redressements qui ont été soumis aux Commissions départementales consultatives.

Le dispositif général s'organise autour des règles suivantes :

une première règle qui fixe le **principe général** de la charge de la preuve. Elle opère un renversement général du principe actuel en affirmant que lorsque l'une des Commissions départementales (Commission des impôts directs et de T.C.A. ou de conciliation) est saisie d'un litige ou d'un redressement, **l'administration supporte la charge de la preuve en cas de réclamation, quel que soit l'avis rendu par la Commission.**

- **Le principe général est donc affirmé : la charge de la preuve incombe désormais toujours à l'administration.**

L'on notera, ainsi qu'il a été indiqué plus haut, que ce renversement général de la charge de la preuve était déjà intervenu par la loi de finances pour 1987, en matière d'insuffisance de prix ou d'évaluation.

- **Une première atténuation** au principe général est fixée à **l'alinéa 2** de l'article :

La charge de la preuve incombe au contribuable lorsque la comptabilité comporte de graves irrégularités et que l'imposition a été établie conformément à l'avis de la Commission.

Ainsi se trouve réaffirmée la règle actuellement applicable aux redressements effectués suivant la procédure de redressement contradictoire, à cette exception près que seul est visé le cas de la comptabilité irrégulière (1).

La situation envisagée est celle de la reconstitution du chiffre d'affaires ou du bénéfice effectuée par l'administration sur le fondement d'infractions graves de nature à enlever toute valeur probante à la comptabilité présentée par le contribuable.

Une difficulté apparaît toutefois : la rédaction actuelle de l'article laisse supposer que la preuve des graves irrégularités incombe également au contribuable devant le juge dès lors que l'administration a établi l'imposition conformément à l'avis de la Commission. Or, en pratique, seule la preuve soit de l'exagération de la reconstitution du chiffre d'affaires ou du bénéfice effectuée par l'administration, soit des bases retenues

(1) Dans le régime actuel lorsque le redressement est effectué sur la base d'une comptabilité régulière, le contribuable supporte la charge de la preuve dès lors que l'imposition a été établie conformément à l'avis de la Commission

par la Commission, incombe au contribuable, dès lors que la Commission, qui **ne se prononce qu'en fait et non en droit**, n'est pas compétente pour statuer sur la notion de "graves irrégularités".

Il serait dès lors utile d'éviter cette éventuelle confusion en précisant, qu'en tout état de cause, la preuve des graves irrégularités devant le juge incombe à l'administration.

- **Le troisième alinéa de l'article prévoit les exceptions** au principe général.

La charge de la preuve incombe **toujours** au contribuable dans deux situations :

- défaut de comptabilité ou de pièces en tenant lieu,
- taxation d'office à l'issue d'une vérification contradictoire de situation fiscale personnelle (nouvelle appellation de la V.A.S.F.E. dans le projet de loi proposé).

Ainsi, le dispositif proposé établit une gradation logique de la charge de la preuve devant la Commission départementale en fonction de l'état de la comptabilité ou des pièces en tenant lieu.

Le caractère contradictoire de l'ancienne vérification approfondie est consacré, puisque cette forme de vérification est la seule procédure d'imposition d'office relevant de la compétence de la Commission départementale.

D. L'ENTREE EN VIGUEUR DU NOUVEAU DISPOSITIF

L'Assemblée Nationale, sur proposition du Gouvernement, a adopté une disposition prévoyant l'application immédiate des nouvelles règles de preuve aux contentieux relatifs à des impositions pour lesquels l'avis de la Commission est intervenu postérieurement à la publication de la présente loi.

Selon la jurisprudence du Conseil d'Etat, les actes relatifs à la procédure d'imposition doivent être établis conformément à la loi en vigueur à la date où ils sont effectués, quelle que soit l'année d'imposition en cause. A ce titre, les dispositions donnant des garanties de procédure aux contribuables sont d'application

immédiate (C.E. Ass. Rg. n° 28.088 - Droit fiscal 1983 - n° 24
Concl. Léger - BODGI: 13. L.5.84)

Les dispositions relatives à la charge de la preuve et à son administration sont considérées comme indissociables des règles qui régissent la procédure d'imposition et de celles qui définissent le fait générateur, l'assiette et le taux de l'impôt: il y a lieu, en conséquence, de se référer à la législation applicable à la période d'imposition litigieuse (Conseil d'Etat, 12 mars 1980 - reg. n° 15-168).

Ainsi, pour s'en tenir aux dispositions du présent article, les nouvelles règles de charge de la preuve ne seraient applicables que pour les impositions dont le fait générateur serait postérieur à la publication de la présente loi.

Afin de renforcer les garanties des contribuables, le paragraphe II de l'article prévoit que les nouvelles règles de preuve s'appliqueront à toutes les impositions pour lesquelles l'avis de la Commission sera intervenu postérieurement à la publication de la loi, quelle que soit par ailleurs l'année d'imposition concernée.

*

* *

Lors de l'examen en Commission du présent article, votre Commission des finances a, sur proposition de son Rapporteur, adopté deux amendements:

- un premier amendement au deuxième alinéa du texte qui précise que la charge de la preuve des graves irrégularités invoquées par l'administration incombe en tout état de cause à cette dernière lorsque le litige ou le redressement est soumis au juge;

- le second amendement, **de coordination**, qui tire les conséquences au regard du présent article de la nouvelle appellation, adoptée à l'article 4, de la "vérification contradictoire de la situation fiscale personnelle à laquelle il est substitué le terme "examen contradictoire de l'ensemble de la situation fiscale personnelle".

Votre Commission des Finances vous propose d'adopter le présent article ainsi modifié.

ARTICLE 6

Information des contribuables sur les résultats des vérifications fiscales

Commentaires: Le présent article a pour objet **d'unifier** les règles d'informations des contribuables prévues en matière de contrôle fiscal, quelle que soit la procédure de vérification mise en oeuvre.

L'article L-48 du livre des procédures fiscales prévoit en effet qu'à l'issue d'une vérification de comptabilité, le contribuable a la faculté de demander, avant l'expiration du délai de trente jours qui lui est imposé pour produire ses observations, **à connaître les conséquences de son acceptation éventuelle des rehaussements proposés sur l'ensemble des droits et taxes dont il est ou pourrait devenir débiteur.**

Par ailleurs, en application de l'article L 49 du Livre des procédures fiscales, les contribuables faisant l'objet d'une vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble doivent être informés des résultats de cette vérification même en l'absence de redressement.

Désormais le régime de la "V.A.S.F.E." serait aligné sur celui de la vérification de comptabilité et réciproquement.

L'information ainsi fournie aux contribuables serait ainsi complète puisqu'elle comporterait à la fois l'indication des bases du redressement, des droits et des taxes dont ils pourraient devenir débiteurs, mais aussi de la nature des pénalités applicables, à l'exception toutefois de leur montant.

L'on notera à cet égard, que si l'article L 49 édicte une obligation impérative, la règle d'information du contribuable visée à l'article L 48, ne s'impose à l'Administration que pour autant que l'intéressé en ait fait préalablement la demande.

*

**

Lors de l'examen par la commission, du présent article, votre Commission des Finances a adopté, sur proposition de son rapporteur un **amendement rédactionnel** de coordination qui tire les conséquences au regard du présent article, de la nouvelle appellation adoptée à l'article 4, de la vérification contradictoire de situation fiscale personnelle à laquelle il est substitué le terme "examen contradictoire de l'ensemble de la situation personnelle".

Votre Commission vous propose **d'adopter** le présent article ainsi modifié.

ARTICLE 7

Limitation de la durée des vérifications sur place des petites entreprises

Commentaires : En application de l'article L 52 du livre des procédures fiscales, la vérification sur place des livres et documents comptables ne peut, sous peine de nullité de l'imposition, s'étendre sur une durée supérieure à **trois mois** en ce qui concerne les contribuables dont le chiffre d'affaires ou le montant des recettes brutes, hors taxes n'excède pas :

- 1.800.000 F pour les entreprises industrielles et commerciales dont l'activité principale est de vendre des marchandises, objets fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place ou de fournir le logement ;
- 540.000 F pour les autres entreprises industrielles et commerciales (prestataires de services) ;
- 1.000.000 F pour les entreprises agricoles ;
- 250.000 F pour les contribuables se livrant à une activité non commerciale.

Le présent article propose de relever les limites de chiffre d'affaires visées à l'article L 52 du livre des procédures fiscales et de les aligner sur celles du régime réel simplifié d'imposition (R.S.I.), sauf pour les activités non commerciales qui ne comportent pas un tel régime.

Il est précisé que la limitation à trois mois de la vérification sur place des livres de comptes est applicable même lorsque le vérificateur contrôle à la fois l'assiette de plusieurs catégories différentes d'impôts ou de taxes.

Toutefois, l'expiration de ce délai n'est pas opposable à l'Administration pour l'instruction des observations ou des requêtes présentées par le contribuable, après l'achèvement des opérations de vérification.

A l'occasion de l'examen du texte, l'Assemblée nationale a adopté en première lecture, un amendement relevant de

250.000 F à 900.000 F (au lieu de 400.000 F dans le projet initial), pour les activités non commerciales, le plafond de chiffre d'affaires au-dessous duquel la durée de la vérification sur place est limitée à trois mois. En effet rien, sinon l'absence d'un régime simplifié d'imposition en matière de bénéfice commercial, ne justifiait, a priori, de distinguer une limite différente pour les professions non libérales et les prestataires de service.

Le tableau qui suit fait apparaître les limites nouvelles comparées aux plafonds actuels

	Chiffre d'affaires ou recettes	
	Dispositif actuel	Dispositif nouveau
1) Industriels, commerçants et artisans :		
- activité de vente	1 800 000	3 000 000
- prestations de services	540 000	900 000
2) Agriculteurs	1 000 000	1 800 000
3) Professions libérales	250 000	900 000

*

**

Votre Commission a adopté le présent article qu'elle vous propose de voter sans modification.

ARTICLE 8

**Intérêt du retard applicable en cas de procédure
de règlement particulière**

Commentaires.- Le présent article est un simple article de coordination. Il a pour objet de substituer, à l'intérêt de retard fixé actuellement à 0,75 % par mois dans la procédure de règlement particulière prévue à l'article L 62 du livre des procédures fiscales, l'intérêt de retard visé au paragraphe I de l'article 2 du présent projet de loi dont le taux est, au demeurant, identique.

La procédure de règlement particulière a été instituée en vue de faciliter la conclusion des vérifications de comptabilité des contribuables dont le chiffre d'affaires est inférieur aux limites du régime simplifié d'imposition et qui réparent, moyennant le paiement d'un intérêt de retard (0,75 % par mois) les erreurs, omissions ou inexactitudes relevées par le vérificateur et commises de bonne foi.

Le recours à cette procédure est facultatif, il est lié à la demande du contribuable. En pratique, le vérificateur informe le contribuable de la faculté qui lui est offerte par l'article L 62 du livre des procédures fiscales, préalablement à l'envoi de la notification de redressement.

*

* *

Votre Commission a **adopté** le présent article qu'elle vous propose de **voter** sans modification.

ARTICLE 9

Saisine du comité consultatif pour la repression des abus de droit

Commentaires.- L'article proposé a pour but de donner au contribuable la faculté d'obtenir un avis du comité consultatif pour la répression des abus de droits. Dans sa rédaction actuelle l'article L 64 du livre des procédures fiscales donne à l'administration seule le droit de saisir le comité. Il est vrai que lorsque l'administration s'abstient de demander la réunion du comité il lui incombe d'apporter devant le juge la preuve de l'abus de droit. Désormais l'administration devra supporter la charge de la preuve si elle n'a pas suivi l'avis du comité.

La modification ainsi proposée de la saisine du comité résulte d'une suggestion contenue dans le rapport de la commission AICARDI. La commission notait que les conséquences de l'abus de droit sont si graves - l'impôt redressé étant assorti d'une pénalité de 200 % (1) - qu'il lui paraissait nécessaire de l'encadrer rendant l'intervention du comité obligatoire si le contribuable en fait la demande.

La procédure de l'abus de droit - dont on ne connaît pas le nombre d'applications - ne serait utilisée que rarement. En outre, l'administration avait cessé depuis plusieurs années de demander la réunion du comité. En élargissant la saisine il est possible que le comité connaisse une activité plus grande que par le passé. Il est probable cependant que les contribuables n'y auront recours de manière répétée et continue que s'ils ont le sentiment que sa jurisprudence leur est plus favorable que celle du juge.

La notion d'abus de droit est d'un maniement délicat. Tel qu'il est défini actuellement l'abus de droit permet d'écarter les actes qui dissimulent la portée véritable d'un contrat ou d'une convention et dont l'objet est d'éviter à ceux qui les passent tout ou partie des impôts qui seraient dûs en l'absence de tels actes. Il en est ainsi lorsque l'acte juridique a dissimulé une réalisation ou

(1) L'article 2 du projet de loi aura pour effet de réduire les pénalités en les limitant à 80 % du montant des droits.

un transfert de bénéfices ou de revenus effectués directement ou par personne ou société interposée.

De même en matière de droits d'enregistrement et de taxes sur le chiffre d'affaires il y a abus de droit lorsque la portée véritable d'un contrat ou d'une convention a été dissimulée sous l'apparence de stipulations donnant ouverture à des droits moins élevés, en permettant d'éviter en totalité ou en partie le paiement de taxes sur le chiffre d'affaires afférentes aux opérations effectuées en exécution de ce contrat ou de cette convention.

Les constructions juridiques sous une apparence régulière doivent masquer le caractère véritable des opérations réalisées et avoir pour seul objet d'éluider l'impôt.

La définition de l'abus de droit n'a cependant pas pour objet d'empêcher le contribuable de choisir la solution juridique qui lui est la plus favorable au regard de la fiscalité. Ainsi est admise "la transformation des exploitations individuelles en sociétés de capitaux lorsqu'il s'agit de sociétés de famille dans lesquelles l'exploitant détient la quasi totalité du capital social et dont il entend conserver la maîtrise". De même "l'industriel ou le commerçant qui loue son fonds de commerce à une société d'exploitation dans laquelle il fait entrer ses enfants" et donne "en location des immeubles à cette société" peut le faire sans abuser du droit. Ainsi s'exprimait, devant le Conseil d'Etat, le commissaire du gouvernement LOBRY dans des conclusions prononcées le 10 juin 1981 sur une affaire concernant la création d'une société civile de famille (requête n° 19079).

M. LOBRY ajoutait qu'il ne s'agit nullement de réprimer l'habileté fiscale des contribuables. Mais il indiquait aussi que l'interprétation du texte législatif est toujours délicate. Il est nécessaire de sanctionner "la dissimulation juridique, c'est à-dire la création d'une situation juridique purement artificielle qui camoufle une situation au titre de laquelle des impositions sont légalement dues et qui continue d'exister en réalité derrière les apparences juridiques créées".

Un cas assez fréquemment sanctionné est celui de la location fictive pour permettre la déduction de charges d'entretien et de réparations d'immeubles. De même, le juge a considéré que la transformation en société anonyme d'une société civile immobilière, dix jours avant la vente des terrains pour lesquels elle avait été constituée, n'a pas eu d'autre objet que de permettre à l'associé principal de la société civile immobilière d'échapper à l'imposition sur le revenu pour sa part de plus-value

qui a été taxée à l'impôt sur les sociétés au taux de 15 % applicable aux plus-values à long terme. Par contre, n'ont pas été sanctionnés, la cession et le rachat simultané, à des cours identiques d'actions d'une même société, effectués par une société d'assurances pour augmenter la valeur de ses actifs affectés à la représentation des ses provisions techniques. Cette solution était cependant plus avantageuse au regard de la fiscalité qu'une réévaluation des actifs.

L'abus de droit n'est pas facile à définir. En cas de litige le comité consultatif pourra donner un avis sur le caractère de l'opération.

La composition n'est pas modifiée : elle est la suivante :

- un conseiller d'Etat, président ;
- un conseiller à la Cour de cassation ;
- un professeur des facultés de droit ;
- le directeur général des impôts.

*

* *

Votre Commission a adopté le présent article qu'elle vous propose de voter sans modification.

ARTICLE 10

Unification du contentieux juridictionnel des contributions indirectes

Commentaires.- Cet article présente un caractère relativement technique.

Il est l'aboutissement d'une longue controverse sur le plan communautaire.

Les autorités communautaires ont contesté une disposition du droit français en matière de contributions indirectes. Il s'agit d'une taxation différentielle sur les eaux de vie condamnée par la Cour de justice des communautés européennes.

Au cours du long conflit qui est résulté de cette disposition, à laquelle les autorités françaises ont dû renoncer, il avait été décidé que pour obtenir le remboursement de ces taxes, le contribuable devait justifier qu'il ne les avait pas répercutées sur l'acheteur.

Puis la loi de finances pour 1982 avait donné compétence aux juridictions administratives pour connaître du contentieux en matière de contributions indirectes.

La Commission des Communautés européennes ayant décidé de porter ce dispositif devant la Cour de justice, la France a décidé de modifier sa réglementation.

Dans la seconde loi de finances rectificative pour 1986, un article 24 a modifié les dispositions relatives au remboursement des droits indirects. Cet article a mis fin au système de la "preuve négative" condamné par la Cour de Luxembourg.

L'article 10 du projet de loi prolonge l'action entreprise à l'automne 1986 dans ce domaine. Il réunit le contentieux des droits indirects auprès d'un seul ordre de juridiction : le judiciaire.

*

* *

Votre Commission a adopté le présent article qu'elle vous propose de voter sans modification.

ARTICLE 10 BIS

Réforme du régime de la contrainte par corps

Commentaires.- Le présent article a pour objet de mieux encadrer et de mieux contrôler le régime de la contrainte par corps par le juge judiciaire.

I. LE REGIME ACTUEL

La procédure de la contrainte par corps, c'est-à-dire de l'emprisonnement pour dette d'impôt, est actuellement définie par les articles 749 à 752 du code de procédure pénale.

L'article 749 prévoit que "Lorsqu'une condamnation à l'amende, aux frais de justice ou à tout autre paiement au profit du Trésor public qui n'a pas le caractère d'une réparation civile, est prononcée pour une infraction n'étant pas de nature politique et n'emportant pas peine perpétuelle, la durée de la contrainte par corps est applicable, en cas d'inexécution de la condamnation, dans les limites prévues par l'article 750.

Cette durée est déterminée, le cas échéant, en fonction du montant cumulé des condamnations qui n'ont pas été exécutées".

L'article 750 a été récemment modifié par la loi du 30 décembre 1985 qui a abaissé la durée maximale de la contrainte par corps de deux ans à quatre mois.

Cet article dispose que "la durée de la contrainte par corps est fixée ainsi qu'il suit :

1. 5 jours lorsque l'amende et les condamnations pécuniaires sont au moins égales à 1.000 F sans excéder 3.000 F ;
2. 10 jours, lorsque, supérieures à 3.000 F, elles n'excèdent pas 10.000 F ;
3. 20 jours, lorsque, supérieures à 10.000 F, elles n'excèdent pas 20.000 F ;

4. à un mois, lorsque, supérieures à 20.000 F, elles n'excèdent pas 40.000 F ;

5. à 2 mois, lorsque, supérieures à 40.000 francs, elles n'excèdent pas 80.000 francs ;

6. à 4 mois lorsqu'elles excèdent 80.000 francs".

Les articles 751 et 752 du Code de procédure pénale précisent les cas où la contrainte par corps ne peut être exécutée.

Selon l'article 751 "La contrainte par corps ne peut être prononcée ni contre les personnes mineures au moment des faits, ni contre les personnes âgées d'au moins 65 ans au moment de la condamnation".

L'article 752 dispose que "La contrainte par corps ne peut être exécutée contre les condamnés qui justifient de leur insolvabilité en produisant :

1. un certificat du percepteur de leur domicile constatant qu'ils ne sont pas imposés ;

2. un certificat du maire ou du commissaire de police de leur commune.

La preuve que le condamné est en réalité solvable peut être rapportée par tous moyens".

Le régime actuel de la contrainte par corps accorde un certain nombre de garanties aux redevables :

- les comptables ne peuvent utiliser ce moyen d'action que par décision de justice, selon les cas :

. pour les personnes ayant fait l'objet d'une condamnation définitive pour fraude fiscale, à l'issue d'une instance pénale,

. pour les personnes taxées d'office, à l'issue d'une action civile engagée devant le président du tribunal de Grande Instance ;

- le redevable a une possibilité de recours en référé lors de la mise en oeuvre, par l'administration, de la décision de justice autorisant la contrainte.

Toutefois, le présent article, tout en conservant le principe de la contrainte par corps, propose que cette procédure fasse

l'objet d'aménagements visant à améliorer son contrôle par le juge judiciaire.

*

* *

II. LES AMENAGEMENTS PROPOSES

Lors du débat à l'Assemblée nationale, un article additionnel, proposé par le Rapporteur général de la Commission des finances, a été adopté visant à limiter strictement les cas dans lesquels peut être appliquée la procédure de la contrainte par corps.

Les aménagements proposés s'analysent ainsi :

- l'usage de la contrainte par corps serait limité au recouvrement de sommes d'un montant au moins égal à 80.000 F ;

- la contrainte par corps ne pourrait être exercée, en cas de réclamation, avant que la décision de rejet prise par l'administration ne soit devenue définitive, ou avant même que le juge de première instance, éventuellement saisi, ne se soit prononcé ;

- enfin, dans toutes les contraintes par corps pour le recouvrement des impositions établies par voie d'office, le dernier alinéa de l'article L 271 du livre des procédures fiscales serait supprimé : cet alinéa refuse aux contribuables taxés d'office le bénéfice de la cession judiciaire prévu par l'article 1268 du code civil.

*

* *

Votre Commission vous demande **d'adopter** cet article sans modification.

ARTICLE 10 TER

Aménagement du régime du sursis de paiement

Commentaire.- Actuellement l'article L 277 du livre des procédures fiscales prévoit que le contribuable qui conteste le bien-fondé ou le montant des impositions mises à sa charge peut, s'il en a expressément formulé la demande dans sa réclamation et précisé le montant ou les bases du dégrèvement auquel il estime avoir droit, être autorisé à différer le paiement de la partie contestée de ces impositions et des pénalités y afférentes.

A l'exception des cas où la réclamation concerne des impositions consécutives à la mise en oeuvre d'une procédure d'imposition d'office ou à des redressements donnant lieu à l'application des pénalités prévues en cas de mauvaise foi ou de manoeuvres frauduleuses, le sursis de paiement est accordé dès lors que le contribuable a constitué des garanties propres à assurer le recouvrement de la créance du Trésor.

A défaut de constitution de garanties ou si les garanties offertes sont estimées insuffisantes le comptable peut prendre des mesures conservatoires pour les impôts contestés, jusqu'à la saisie inclusivement. Mais la vente ne peut être effectuée jusqu'à ce qu'une décision définitive ait été prise sur la réclamation soit par l'administration, soit par le tribunal compétent.

Toutefois, l'article 279 A du livre des procédures fiscales précise qu'en matière d'impôts directs et de taxes sur le chiffre d'affaires, lorsque les garanties offertes par le contribuable ont été refusées, celui-ci peut, dans les huit jours de la réception de la lettre recommandée qui lui a été adressée par le comptable, porter la contestation, par simple demande écrite, devant le juge du référé administratif, qui est un membre du tribunal administratif désigné par le Président de ce tribunal.

Cette demande n'est recevable que si le redevable a consigné auprès du comptable, à un compte d'attente, une somme égale au quart des impôts contestés.

Le juge du référé décide dans le délai d'un mois si les garanties offertes répondent aux conditions prévues à

l'article L 277 et si, de ce fait, elles doivent être ou non acceptées par le comptable. Il peut également, dans le même délai, décider de dispenser le redevable de garanties autres que celles déjà constituées.

Dans les huit jours suivant la décision du juge ou l'expiration du délai laissé à ce dernier pour statuer, le redevable et le comptable peuvent, par simple demande écrite, faire appel devant le tribunal administratif. Celui-ci, dans le délai d'un mois, décide si les garanties doivent être acceptées comme répondant aux conditions de l'article L 277 ; à défaut de décision dans ce délai, la décision intervenue au premier degré est réputée confirmée.

Pendant la durée de la procédure de référé, le comptable ne peut exercer sur les biens du redevable aucune action autre que les mesures conservatoires prévues à l'article L 277 du livre des procédures fiscales.

Le projet de texte de l'article 10 ter, qui résulte d'un amendement déposé par le Gouvernement à l'Assemblée nationale vise à :

- insérer dans le livre des procédures fiscales un article L 279 A dont l'objet est de créer, en matière de droit d'enregistrement et de contributions directes, une procédure similaire à celle prévue dans le domaine des impôts directs et de taxes sur le chiffre d'affaires et décrite ci-dessus. Celle-ci permettrait au contribuable de porter le litige sur les garanties offertes devant le juge des référés. Le juge compétent serait alors un membre du tribunal de grande instance désigné par le président de ce tribunal. En appel, ces contestations seraient portées devant ce tribunal ;

- ajouter un nouvel alinéa à l'article L 277 du livre des procédures fiscales prévoyant que le juge du référé prévu aux articles L 279 et L 279 A peut prononcer la limitation ou l'abandon des mesures conservatoires si celles ci comportent des conséquences difficilement réparables. Les dispositions des troisième et quatrième alinéas de l'article L 279 sont applicables à cette procédure, le tribunal d'appel étant, selon les cas, le tribunal administratif ou le tribunal de grande instance.

Ces deux mesures apportent des garanties supplémentaires et renforcent les droits du contribuable. Elles répondent tout à

fait aux préoccupations exprimées par la Commission des Finances.

*

* *

Votre Commission des Finances a adopté cet article sans modification.

ARTICLE 10 quater

Inapplicabilité de la notion d'abus de droit à un contrat soumis par le contribuable à l'administration

Commentaires.- L'article 10 quater constitue l'aboutissement des débats qui ont eu lieu à l'Assemblée Nationale sur la notion de "ruling". Par ce terme américain, dont on a proposé au cours du débat la traduction par "rescrit", plusieurs députés ont souhaité que l'on puisse demander à l'administration de se prononcer à l'avance sur une solution juridique proposée par un contribuable. Le problème dans ce cas est de savoir quel est le délai dont dispose l'administration pour donner sa réponse et quelles sont les conséquences de sa prise de position.

Le texte de l'article 10 quater adopté sur proposition du Gouvernement, dispose que l'abus de droit ne pourra pas être invoqué par les services fiscaux lorsque la convention ou le contrat auront avant leur conclusion été soumis à l'administration centrale accompagnés de tous "les éléments utiles pour en apprécier la portée véritable". Lorsqu'elle ne répond pas dans les six mois, l'administration est considérée avoir accepté la solution qui lui est proposée. Par ce biais, le Gouvernement a introduit, sous une forme limitée mais significative, le rescrit.

L'abus de droit dont la définition n'est pas très aisée consiste à imaginer une situation juridique dont le seul objet est d'échapper à l'impôt. En dissimulant la nature véritable du montage effectué, le contribuable abuse des moyens de droit qu'il emploie et dissimule son intention véritable.

En soumettant au "préalable un schéma de règlement", son auteur "ne peut être considéré comme ayant la volonté de dissimuler". Ainsi s'exprimait le Ministre devant l'Assemblée. Il ajoutait que l'administration pourrait procéder à des redressements mais uniquement pour violation formelle des règles fiscales.

Par ce biais le contribuable pourra s'assurer par avance qu'il ne commet pas d'abus de droit. Ce pouvoir de consultation a

été limité à l'administration centrale afin d'éviter des divergences d'interprétation selon les départements.

*

* *

Votre Commission des Finances vous propose **d'adopter** cet article sans modification.

ARTICLE 10 quinquies

**Interdiction de remettre en cause lors
d'un contrôle ultérieur
une situation de fait admise au cours d'un contrôle**

Commentaires.- Le texte proposé par le gouvernement à l'issue du débat sur le "rescrit" vise à accroître les garanties d'un contribuable lorsqu'il a été l'objet d'une vérification.

L'article L 80 A du Livre des procédures fiscales prévoit explicitement que lorsque l'administration s'est prononcée sur l'application des règles fiscales, elle ne peut lors d'un contrôle ultérieur adopter une autre position. En pratique, si lors d'un contrôle l'agent des services fiscaux a admis une interprétation, cette position ne peut être infirmée lors d'un contrôle ultérieur. Cette garantie portant sur le texte applicable est étendue "aux questions de fait". Il faut pour cela que l'administration ait "formellement pris position sur l'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal". Il faut espérer que l'absence de critiques, c'est-à-dire de proposition de redressement vaudra prise de position formelle, sinon une ambiguïté risque de subsister.

*

* *

Votre Commission des Finances vous propose d'adopter cet article sans modification.

TITRE II :

**DISPOSITIONS PORTANT MODIFICATION
DU CODE DES DOUANES**

ARTICLE 11

**Modification du régime des produits sensibles
en matière douanière**

Commentaires.- Le présent article a pour objet de définir les catégories de marchandises actuellement désignées par arrêté, qui sont réputées avoir été importées en contrebande tant que leur détenteur n'en a pas apporté la preuve contraire (article 215 du Code des douanes). Cette disposition répond à une proposition du rapport AICARDI.

L'article 11 propose également d'ouvrir la possibilité aux personnes détentrices des marchandises, visées pour la première fois dans un prochain arrêté, de régulariser, dans un délai de 6 mois après la publication de cet arrêté au Journal Officiel, leur situation par une déclaration écrite, authentifiée par le service des Douanes.

*

* *

I. LE REGIME ACTUEL DES PRODUITS SENSIBLES EN MATIERE DOUANIERE

1. La liste des produits est fixée par arrêté ministériel

Pour certaines marchandises simplement désignées par un arrêté ministériel, les agents des douanes ont le droit d'exiger sur tout le territoire douanier, de leur détenteur ou transporteur ainsi que de tous ceux qui en ont précédemment détenues, transportées ou vendues, toutes justifications attestant que ces marchandises ont été régulièrement importées.

Parmi ces marchandises, certaines relèvent, sans exception des dispositions de l'article 215, qu'elles soient destinées au commerce ou à l'usage personnel de ceux qui les détiennent (armes, stupéfiants par exemple) tandis que d'autres ne sont soumises aux obligations de ce texte que si elles ne sont pas affectées à l'usage personnel de leur détenteur (tapis, appareils cinématographiques, appareils récepteurs de radio, articles de bijouterie etc...). L'arrêté du 11 décembre 1981 pris en application de l'article 215 du Code, prévoit en effet pour certains objets que leurs détenteurs ne sont pas tenus d'apporter la preuve de la détention régulière s'ils justifient que les objets en question sont affectés à l'usage personnel. Cette précision est d'ailleurs toujours mentionnée dans les textes réglementaires pris en application de l'article 215, depuis 1944.

2. Les conséquences de l'inscription d'une marchandise sur la liste arrêtée en application de l'article 215

L'article 215 a des conséquences propres qui sont les suivantes :

- les détenteurs de ces marchandises doivent à première réquisition des agents de la douane pouvoir fournir des justifications sur les conditions dans lesquelles ils les détiennent. Ces justifications peuvent être :

- . une quittance de douane
- . une facture d'achat
- . un bordereau de fabrication si la marchandise a été achetée directement chez le producteur
- . toute autre justification émanant de personnes ou de sociétés régulièrement établies à l'intérieur du territoire douanier.

L'article 215 impose donc la charge de la preuve au détenteur de la marchandise.

- la preuve de l'usage personnel de certaines marchandises visées à l'article 215 doit être apportée par la personne qui les détient. L'administration de cette preuve fait l'objet d'un examen contradictoire entre les services de la douane et la personne. Si cet examen n'aboutit pas à un accord, le différend est tranché par la Justice (Tribunal correctionnel.) ;

- les agents de la douane ont le droit de suite sur toutes les personnes qui ont été les vecteurs de la fraude. Ce droit s'exerce pendant une durée de trois ans à compter de la fin de la détention ou de la délivrance de la justification d'origine ;

- la détention des produits sensibles mentionnés à l'article 215 constitue **un délit continu** : tant que l'on possède les objets prohibés, il ne peut y avoir de prescription. Celle-ci ne court qu'à partir du moment où le délit s'interrompt (cession, don, destruction).

Lorsque les détenteurs de la marchandise ne peuvent en prouver l'origine régulière, les agents de la douane peuvent exercer à leur encontre les moyens généraux dont ils disposent ;

- le droit de visite domiciliaire (article 64 du code des douanes). Ce droit a été encadré à la suite du vote de l'article 80 de la loi de finances de 1987. Mais il a été aussi étendu à l'ensemble du territoire pour la constatation des délits douaniers et de change. Avant 1987 ce droit était utilisable pour toutes les marchandises dans le rayon douanier (60 km en profondeur à partir de la frontière). Il était aussi utilisable pour toutes les marchandises mentionnées à l'article 215 et sur l'ensemble du territoire.

- en cas de flagrant délit, les agents disposent du droit de "retenue", terme proprement douanier également dénommé droit de capture (article 323 du Code des douanes) qui correspond à la notion en droit pénal de garde à vue.

- les agents de la douane disposent du droit de fouille des véhicules sur tout le territoire. Ce droit s'exerce notamment sur les véhicules particuliers ainsi que sur les personnes.

- si l'on ne peut prouver l'origine régulière de ces produits, les tribunaux peuvent appliquer les sanctions correctionnelles prévues aux articles 414, 415 et 416 (qu'il est proposé dans le projet de loi de fusionner dans un 414 nouveau) :

- . confiscation de la marchandise litigieuse,
- . confiscation des moyens de transport,
- . confiscation des objets servant à masquer la fraude,
- . paiement d'une amende pouvant atteindre entre une et trois fois la valeur de la marchandise prohibée,
- . peine d'emprisonnement pouvant aller jusqu'à trois ans.

II. LES PROPOSITIONS DE LA COMMISSION AICARDI

Dans un souci d'équilibre, le rapport de la Commission AICARDI a estimé "nécessaire dans l'intérêt de l'économie nationale, de la sécurité et de la santé publique, de laisser à la douane les moyens d'investigation dont elle a besoin compte tenu de l'immédiateté et de la fugacité de l'infraction douanière".

Cependant, il a proposé de gommer les aspects les plus contestables des dispositions actuellement en vigueur du point de vue des libertés publiques. Surtout, il a souhaité remanier plus profondément les règles de répression des infractions douanières, en s'inspirant des principes universels consacrés par la Constitution : surveillance par l'autorité judiciaire des atteintes à la liberté individuelle, légalité et proportionnalité des peines, respect de la procédure contradictoire et des droits de la défense.

Depuis la publication du rapport, a été adopté l'article 80 de la loi de finances pour 1987 en application depuis le 1er janvier 1987 qui prévoit qu'à l'avenir les agents des douanes ne pourront effectuer des visites domiciliaires en tout lieu pour la recherche de certaines marchandises en fraude qu'à condition

d'avoir recueilli l'autorisation du Président du tribunal de Grande Instance.

Le juge décidera si la visite est justifiée et contrôlera le déroulement des opérations, en ayant la possibilité d'y assister ou de donner une commission rogatoire à cet effet : il pourra notamment ordonner la suspension ou l'arrêt de la visite.

Le juge veillera également à la restitution des documents saisis. Le respect des règles du secret professionnel et des droits de la défense sera garanti.

Les propositions de modification de l'article 215 du Code des Douanes disposant que certaines marchandises simplement désignées par arrêté ministériel peuvent fonder des perquisitions douanières s'exerçant sur l'ensemble du territoire s'inscrivent dans la même logique.

Le rapport de la Commission AICARDI a observé à ce propos que "le Ministre dont dépend la douane dispose du pouvoir discrétionnaire, en inscrivant un produit dans une liste qu'il dresse par arrêté, de placer les détenteurs de ce produit dans une situation délictuelle. Le principe de la légalité des peines qui a valeur constitutionnelle (Conseil Constitutionnel, 18 janvier 1985 n° 84-183 D.C.) s'oppose à ce que des délits puissent être créés par un simple arrêté".

Par ailleurs, le rapport de la Commission AICARDI a suggéré de supprimer le droit de suite qui "confère à l'administration des pouvoirs d'investigation très étendus à l'égard non seulement de ceux qui détiennent les marchandises concernées mais encore de ceux qui les ont détenues qui se trouvent soumis à ses pouvoirs trois ans après le moment où les marchandises ont cessé d'être entre leurs mains".

*

* *

III. LE DISPOSITIF NOUVEAU PREVU PAR L'ARTICLE 11

Le présent article reprend, pour l'essentiel, les propositions de la Commission AICARDI.

1. La loi va désormais définir les catégories de marchandises qui sont soumises à justification d'origine ou de détention régulière

Le présent article 11 propose une liste de catégories de produits qui reprend point par point celle présentée par le rapport de la Commission AICARDI. Les catégories de produits sont les suivantes :

- les marchandises dangereuses pour la santé (stupéfiants)
- celles qui sont dangereuses pour la sécurité (armes, produits non conformes à des normes de sécurité)
- celles qui sont dangereuses pour la moralité publique (livres pornographiques importés en contrebande)
- les marchandises contrefaites (contrebande de contrefaçons portant sur des vêtements, des articles de cuir)
- les marchandises prohibées au titre d'engagements internationaux (application de la Convention de Washington relative à la protection des espèces de faune et de flore menacées d'extinction - exemple : les défenses d'éléphant).

Le présent article propose également les marchandises "faisant l'objet d'une fraude grave préjudiciant aux intérêts légitimes du commerce régulier et à ceux du Trésor". Cette disposition permettrait notamment d'appréhender les alcools et les tabacs qui font l'objet d'importants trafics internationaux alimentant le grand banditisme.

Sur ce point, le rapport de la Commission AICARDI indique qu' "il a semblé à certains de ses membres que le maintien de telles catégories dans le champ d'application de l'article 215 pouvait, d'une part, jeter une sorte de suspicion sur toute une profession, d'autre part, conférer à l'administration des douanes, dans un but essentiellement fiscal, des pouvoirs bien supérieurs à ceux dont dispose, pour le même objet, la Direction générale des impôts".

Aussi, votre commission des finances estime-t-elle qu'il est nécessaire de définir de manière plus précise cette dernière catégorie de marchandises afin d'enserrer les pouvoirs de l'administration dans des limites plus raisonnables et de bien mettre en évidence que la répression des marchandises mentionnées à l'article 215 vise les professionnels de la fraude et non les particuliers.

2. Le présent article maintient un droit de suite

Le Gouvernement n'a pas donné satisfaction à la proposition de la Commission AICARDI. Il a estimé que la proposition de supprimer l'obligation de justifier de l'origine d'un produit et de la faire porter sur son détenteur actuel ne permettrait plus aux services de la douane de remonter les filières de trafic international, limitant ainsi d'autant l'efficacité de l'administration.

D'autre part, il résulte des informations fournies par l'administration que les dispositions réglementaires existantes permettent de limiter la rigueur de l'article 215 du Code des douanes.

C'est le cas de l'arrêté du 11 décembre 1981, déjà mentionné, qui précise que la notion d'usage personnel peut s'appliquer à certains objets, notamment les bijoux et les pierres gemmes. L'affectation à l'usage personnel est une notion de fait et est appréciée au coup par coup en tenant compte des critères suivants :

- les traces d'usage permettent de déterminer si les objets ont été portés ou utilisés,

- les quantités détenues, la découverte d'une multiplicité de pièces de même nature constituent un élément à charge,
- le conditionnement et les modalités de rangement,
- la personnalité du détenteur.

Par ailleurs, les agents prennent également en considération les documents et factures présentés ainsi que les déclarations des personnes.

Ainsi, il apparaît que, dans la pratique, la notion d'affectation à l'usage personnel est interprétée très largement, ce qui explique d'ailleurs que les contestations soient rares.

Un arrêt de la Cour de Chambéry en date du 7 mai 1986 vient de se prononcer sur cette question en précisant :

- que les bijoux peuvent être considérés comme affectés à l'usage personnel de leur détenteur dès lors qu'ils ne sont pas destinés à la vente et qu'ils correspondent à ce qu'un particulier peut détenir à son domicile compte tenu de ses ressources ;
- que le terme "usage personnel" ne signifie pas nécessairement le port de ces bijoux sur sa personne.

3. L'ouverture d'un délai pour faire valoir l'antériorité de la détention de marchandises

Le présent article permettra de faire valoir l'antériorité de la détention des marchandises qui, à l'avenir, viendront s'ajouter à la liste des marchandises visées à l'article 215 du Code des Douanes. Les personnes détenant ces marchandises pourront, dans un délai de six mois, régulariser leur situation par une déclaration écrite authentifiée par le service des douanes.

Un texte réglementaire définira les conditions dans lesquelles interviendront les vérifications qui permettront l'établissement de cette déclaration écrite authentifiée.

*

* *

Votre Commission des finances a été saisie, sur proposition de son rapporteur, de deux amendements :

- le premier vise à substituer aux mots "ou faisant l'objet d'une faute grave préjudiciant aux intérêts légitimes du commerce régulier et à ceux du Trésor" les mots "ainsi que des matières ou objets précieux et des produits de haute technicité faisant l'objet d'un courant de fraude internationale et d'un marché clandestin préjudiciant aux intérêts légitimes du commerce régulier et à ceux du Trésor". La rédaction du projet de loi est en effet trop imprécise et donnerait au Ministre chargé des finances toute latitude pour élargir la liste des produits "sensibles" fixée par arrêté. L'amendement proposé vise à restreindre cette définition en introduisant les notions de courant de fraude internationale et de marché clandestin.

- le second amendement propose de soumettre chaque année l'arrêté précité à l'autorisation du Parlement dans le cadre de la loi de finances. Cet amendement se justifie par le fait que le Ministre chargé des finances dispose du pouvoir, en inscrivant un produit dans une liste qu'il dresse par arrêté, de placer les détenteurs de ce produit dans une position délictuelle.

Votre Commission a adopté ces deux amendements et vous demande de voter le présent article ainsi modifié.

ARTICLE 11 BIS

Relations avec les administrations fiscales étrangères

Commentaires.- Des conventions internationales organisent déjà une coopération entre l'administration fiscale française et des administrations fiscales étrangères. Cette coopération accrue des administrations fiscales, pour combattre l'évasion et la fraude fiscale au niveau international, est rendue nécessaire par les relations de plus en plus étroites des économies des pays membres du Conseil de l'Europe et de l'O.C.D.E.

Un projet de convention multilatérale d'assistance administrative mutuelle en matière fiscale vient d'être élaboré par le Conseil de l'Europe et l'O.C.D.E. Ce projet a suscité quelques réserves portant notamment sur la nécessité de garantir suffisamment les droits des contribuables français.

Lors de son audition devant la Commission des finances de l'Assemblée nationale, le Ministre délégué chargé du Budget a notamment répondu qu'il se refusait à autoriser des fonctionnaires étrangers à enquêter directement en France pour le compte d'une administration étrangère.

L'Assemblée nationale avait adopté un amendement tendant à interdire l'intervention en France d'un agent d'une administration étrangère.

A la demande du Gouvernement, cet amendement a été modifié lors de son examen en séance publique à l'Assemblée nationale, car sa rédaction interdisait l'échange de renseignements administratifs, ce qui est contraire aux conventions internationales.

*

* *

Votre Commission vous demande d'adopter cet article sans modification.

ARTICLE 12

Renforcement du contrôle judiciaire

Commentaires.- Le présent article a pour objet de renforcer le contrôle judiciaire sur la procédure de flagrant délit douanier.

Actuellement, les agents des douanes ont, en cas de flagrant délit, la possibilité de "capturer" les prévenus.

Au terme de leur procédure de constatation de ce délit, ils doivent remettre les procès-verbaux ainsi que les personnes arrêtées au Procureur de la République.

Aucune limite n'est donc prévue à ce droit de "capture" pas plus qu'il n'est soumis au contrôle de l'autorité judiciaire.

Le rapport de la Commission AICARDI, conscient du régime extrêmement dérogatoire de cette procédure par rapport au droit pénal, propose des aménagements de nature à mieux garantir les libertés publiques en renforçant le contrôle judiciaire sur la procédure actuelle.

Le présent article propose, comme dans la procédure de flagrant délit de droit commun (articles 63 et suivants du Code de procédure pénale) que :

- la retenue ne saurait excéder 24 heures ;
- une prolongation de même durée ne serait possible qu'avec l'accord écrit du Procureur de la République ;
- celui-ci serait immédiatement informé de la "capture" et la prolongation de retenue ne pourrait s'effectuer qu'après qu'il en ait été informé.

Le présent article propose donc d'aligner le contrôle de la "capture" et de la retenue par l'autorité judiciaire sur le dispositif actuellement prévu dans le Code de procédure pénale. En effet, l'officier de police judiciaire est tenu de conduire l'inculpé devant le Procureur de la République et l'article 63 du Code ajoute

seulement "sans pouvoir le garder à sa disposition plus de 24 heures".

En outre, afin de coordonner la durée de la retenue avec celle de la garde à vue, le temps passé lors de ces arrestations s'imputera sur la durée de garde à vue.

Cependant, le rapport de la Commission AICARDI proposait que la rédaction d'un procès-verbal de retenue soit exigée, mentionnant par analogie avec les dispositions de l'article 64 du Code de procédure pénale la durée des interrogatoires, celle des repos qui les ont séparés ou tout incident. L'article 64 du Code de procédure pénale prévoit, en effet, que "tout officier de police judiciaire doit mentionner sur le procès-verbal "d'audition de toute personne gardée à vue la durée des interrogatoires "auxquels elle a été soumise et des repos qui ont séparé ces "interrogatoires, le jour et l'heure à partir desquels elle a été gardée à "vue, ainsi que le jour et l'heure à partir desquels elle a été soit libérée, "soit amenée devant le magistrat compétent.

"Cette mention doit être spécialement émargée par les personnes "intéressées et, en cas de refus, il en est fait mention. Elle comportera "obligatoirement les motifs de la garde à vue.

"Elle doit également figurer sur un registre spécial tenu à cet effet "dans tout local de police susceptible de recevoir une personne gardée à "vue. S'il l'estime nécessaire, le Procureur de la République peut désigner, "même à la requête d'un membre de la famille de la personne gardée à "vue, un médecin qui examinera cette dernière à n'importe quel moment "des délais prévus par l'article 63.

"Après 24 heures, l'examen médical sera de droit si la personne "retenue le demande. Elle en sera avisée. Mention de cet avis sera portée "au procès-verbal et émargée par la personne intéressée".

Ces dispositions méritent de figurer dans la procédure applicable à la "capture" en matière douanière. Lors de l'examen du projet de loi à l'Assemblée nationale un amendement a été adopté proposant que, pendant la retenue, le Procureur de la République puisse se transporter sur les lieux pour vérifier les

modalités de la retenue et se faire communiquer les procès-verbaux et registres prévus à cet effet.

*

* *

. Votre Commission vous demande **d'adopter** cet article sans modification.

ARTICLE 13

Introduction d'un élément intentionnel dans les délits douaniers

Commentaires.- Le présent article a pour objet de mettre fin à l'une des dispositions du Code des Douanes les plus dérogoires au droit pénal commun : l'exclusion de tout élément intentionnel dans les délits douaniers.

Cette disposition modifierait profondément la nature des délits douaniers et permettrait au juge d'apprécier si le délit est constitué ou non et, le cas échéant, de relaxer le prévenu pour défaut d'intention.

I. LE DISPOSITIF ACTUEL

Au terme de l'article 369-2 du Code des Douanes, les tribunaux ne peuvent relaxer les contrevenants pour défaut d'intention.

En conséquence, lorsque l'infraction comporte la réunion des éléments matériels prévus, les juges doivent déclarer les prévenus coupables même lorsque ceux-ci peuvent prouver leur bonne foi ou leur ignorance de la fraude.

En outre le Code des Douanes contient des dispositions instituant, à l'encontre de certaines personnes, des présomptions irréfragables de responsabilité interdisant pratiquement à ces dernières de faire la preuve de leur bonne foi.

Il s'agit des articles 392 du Code qui vise le détenteur de marchandises de fraude et 399 qui définit la notion d'intérêt à la fraude.

Le détenteur est celui qui détient matériellement la marchandise, qu'il en soit ou non propriétaire.

La notion d'intérêt à la fraude est une notion spécifique au droit pénal douanier. Elle s'analyse en une forme de complicité

sans l'intention coupable qui peut couvrir des agissements postérieurs à l'infraction à laquelle elle se rattache.

La législation actuelle fait peser, aussi bien sur le détenteur que sur toute personne ayant pu commettre un acte permettant le plan de fraude même si elle n'a pas la conscience de participer à un plan de fraude, des présomptions irréfragables de culpabilité contraires au droit pénal commun.

*

* *

II. LES PROPOSITIONS DE LA COMMISSION AICARDI

Selon cette Commission, l'absence d'élément intentionnel qui caractérise l'infraction douanière rend le droit pénal douanier critiquable parce que très dérogoratoire au droit pénal commun.

La Commission a estimé qu'une telle conception, concevable en matière de contravention (dans la plupart des cas, les contraventions de droit commun ne font pas appel à la notion d'intention), n'était pas acceptable pour les délits.

C'est pourquoi la Commission suggère que l'article 369-2 du Code des Douanes soit abrogé et que soit ainsi rendu à l'autorité judiciaire le pouvoir d'apprécier la bonne foi du contrevenant et son absence d'intention frauduleuse.

S'agissant des dispositions du Code des Douanes instituant à l'encontre de certaines personnes des présomptions irréfragables de responsabilité interdisant pratiquement à ces dernières de faire la preuve de leur bonne foi, la Commission a proposé de substituer aux mots "sont réputés" les mots "sont présumés" afin qu'aux articles 392 et 399 du Code des Douanes, les contrevenants puissent démontrer au juge qu'ils ont agi sans intention coupable.

*

* *

III. LE DISPOSITIF PREVU PAR LE PROJET DE LOI

Le présent article abroge les dispositions de l'article 369-2 du Code des Douanes, ce qui permettrait au juge pénal de retrouver sa liberté d'appréciation dans les faits et sanctions à prononcer.

Bien entendu, la relaxe pour défaut d'intention ne pourrait avoir pour effet de dispenser du paiement des taxes normalement dues et la confiscation de marchandises prohibées tels que les produits stupéfiants.

C'est pourquoi il est proposé par le présent article de compléter l'article 369-4 du Code des Douanes en précisant que les tribunaux ne peuvent dispenser les redevables de la confiscation des marchandises prohibées.

En revanche, le présent article ne retient pas la suggestion du rapport AICARDI visant à substituer aux mots "sont réputés" les mots "sont présumés". Compte tenu de la prise en compte par le présent article de l'élément intentionnel de l'infraction douanière et de la jurisprudence de la Cour de cassation qui exige, pour l'application des articles 392 et 399 du Code des Douanes, la preuve de l'intention frauduleuse ou de l'intention coupable, la modification proposée par la Commission AICARDI n'apparaît pas nécessaire.

En effet, l'évolution de la jurisprudence relative aux présomptions de responsabilité a déjà singulièrement atténuée la portée des dispositions du Code des Douanes pouvant apparaître particulièrement contraignantes, en introduisant un élément intentionnel dans les infractions des articles 392 et 399 du Code des Douanes :

- un arrêt de la Chambre criminelle de la Cour de cassation en date du 5 janvier 1966 précise que les juges sont souverains pour apprécier l'opportunité de retenir la culpabilité ou de prononcer la relaxe d'une personne poursuivie pour infraction douanière ;

- un arrêt de la Chambre criminelle de la Cour de cassation du 12 novembre 1985 précise que la preuve qu'une personne a coopéré d'une manière quelconque à l'exécution d'un plan de

fraude n'est pas suffisante pour invoquer l'article 399 du Code des douanes s'il n'est pas établi, par ailleurs, que l'intéressé avait conscience de la nature des actes qu'il accomplissait.

*

* *

L'article 369-3 du Code des douanes prévoit que "les tribunaux ne peuvent donner mainlevée de marchandises saisies qu'en jugeant définitivement le tout".

Lors de l'examen du projet de loi à l'Assemblée nationale, plusieurs intervenants ont fait remarquer qu'il semblait anormal que, lorsque les tribunaux prononcent la relaxe, la saisie soit maintenue jusqu'à ce que le jugement devienne définitif.

C'est pourquoi un amendement a été adopté visant à autoriser la restitution des marchandises saisies à l'exception de marchandises prohibées dont la détention est interdite (stupéfiants, armes...).

Pour le cas où la marchandise ne serait pas prohibée, la mainlevée serait subordonnée à la constitution d'une caution garantissant le paiement des sommes exigibles (droits, taxes et amendes).

*

* *

Lors de l'examen en Commission, votre rapporteur a proposé l'adoption d'un amendement qui vise, au 3° de cet article, à remplacer les mots "des marchandises prohibées" par les mots "des marchandises dangereuses pour la santé ou la sécurité publique". Cet amendement permettrait de rendre au juge la possibilité, à l'exclusion seulement des armes et des stupéfiants, d'apprécier s'il convient ou non de confisquer la marchandise.

Votre Commission a **adopté** cet amendement et vous demande de **voter** le présent article ainsi modifié.

ARTICLE 13 bis

**Modalités des justifications
relatives aux avoirs à l'étranger**

Commentaires :

I. LE REGIME ACTUEL

Le délit de détention irrégulière d'avoirs à l'étranger est une infraction de change qui présente l'originalité d'être qualifiée, selon les époques, de délit instantané ou de délit continu.

En effet, l'acte qui est retenu pour constituer l'élément matériel de cette infraction peut être soit un acte dont la durée est négligeable : l'exportation frauduleuse de capitaux (délict de constitution), soit un acte susceptible de durée plus ou moins longue : la détention d'avoirs à l'étranger (délict de détention). Dans ce dernier cas, l'infraction se poursuit tant que le résident conserve en sa possession des avoirs à l'étranger. Elle présente donc la caractéristique d'être quasiment imprescriptible.

La qualification de ce délict a varié selon les périodes : la détention d'avoirs à l'étranger a été considérée comme une infraction continue de 1945 à 1968, puis comme une infraction instantanée de 1968 à 1981. L'article 101 de la loi de finances pour 1982 a requalifié cet agissement d'infraction continue.

Il convient de préciser que cet article 101 ne s'applique qu'aux avoirs détenus après l'entrée en vigueur de la loi d'amnistie de 1982 et dont l'origine régulière n'est pas démontrée.

La Commission AICARDI a estimé qu'une telle disposition était incompatible avec les engagements récents du Gouvernement de supprimer le contrôle des changes.

*

* *

II. LES AMENAGEMENTS PROPOSES

Lors du débat à l'Assemblée Nationale, un article additionnel a été adopté visant à aménager le régime actuellement en vigueur. Cet amendement propose :

- de réduire la durée de détention soumise à justification de la régularité à dix ans à compter de la date d'engagement de la procédure administrative, alors que l'article 101 dispose "quelle que soit l'ancienneté des avoirs";

- de supprimer l'obligation de prouver que l'on a acquitté les droits de succession au moment où les biens ont été transmis à l'héritier;

- de limiter l'obligation de justification de régularité aux détentions d'avoirs non autorisées au jour du contrôle.

*

* *

Votre Commission vous demande d'adopter cet article sans modification.

ARTICLE 14

Aménagement du régime des infractions douanières et de leurs sanctions

Commentaires.- Le présent article a pour objet de simplifier et de clarifier le régime des infractions douanières (contraventions et délits) et leurs sanctions.

Les modifications introduites visent à rapprocher le régime des infractions fiscales et douanières de celui des infractions pénales afin de mieux garantir les libertés.

*

* *

I. LES DISPOSITIONS EXISTANTES DU CODE DES DOUANES

1. La qualification de l'infraction douanière

En matière douanière, la distinction entre contraventions et délits obéit à des règles particulières.

En effet, les deux principales incriminations douanières (la violation des lois et règlement douanier, la contrebande, les importations ou exportations sans déclaration) sont qualifiées de contraventions ou délits et sanctionnées plus ou moins sévèrement selon des critères purement objectifs :

- l'espèce tarifaire, l'origine, la valeur ou certaines caractéristiques de l'objet de fraude ;

- le comportement du contrevenant entre en fait très peu en ligne de compte.

Par ailleurs, les infractions douanières consistent en la violation de textes qui, le plus souvent, sont de nature réglementaire, ce qui est toutefois contraire, s'agissant de délits, à la tradition du droit pénal français.

La distinction entre contraventions et délits douaniers, introduite par la codification de 1948, apparaît donc, à bien des égards, très artificielle, la nature contraventionnelle de l'infraction l'emportant fréquemment sur l'aspect purement délictuel, ce qui explique l'existence dans le droit douanier, d'infractions d'où tout élément intentionnel a disparu.

2. L'échelle des peines

L'arsenal répressif mis à la disposition de l'administration des douanes pour punir les contrevenants se caractérise par une grande complexité et une grande sévérité.

Certaines infractions douanières sont en effet sanctionnées par des amendes comprises, soit entre une fois et trois fois les droits et taxes éludés, soit entre une fois et trois fois la valeur des marchandises de fraude.

De plus, les contraventions douanières portant sur des marchandises prohibées sont réprimées plus sévèrement : amende comprise entre une fois et trois fois la valeur des marchandises prohibées.

Ces sanctions s'ajoutent toujours à la confiscation des marchandises.

3. Le droit de transaction

L'administration des douanes est autorisée à transiger avec les personnes poursuivies pour infraction douanière ou de change.

Cette procédure présente l'avantage de résoudre environ 98 % des litiges douaniers dont, d'ailleurs, la grande majorité (90 %) sont réglés par des amendes de faible montant égal ou inférieur à 2.000 F.

La transaction est conforme à la nature du contentieux douanier qui était à l'origine essentiellement un contentieux civil visant la réparation du préjudice subi par le Trésor.

Si la transaction vient en principe clôturer un accord et valider ses effets, elle est le plus souvent présentée par l'administration comme avantageuse pour le redevable dans la mesure où elle apparaît comme un procédé rapide, discret et peu coûteux qui, moyennant paiement, met fin à tous les contentieux.

Cette présentation doit être nuancée par le fait que l'administré reconnaît sa culpabilité : transiger signifie pour lui perte de tout droit d'action.

En outre, en tant qu'acte secret, la transaction laisse chaque administré dans l'ignorance totale de ce qui a été accordé à d'autres, la saisine du comité du contentieux fiscal, douanier et des changes, atténuant toutefois, pour les affaires les plus importantes, cette forme d'inégalité.

Cet organisme composé de hauts magistrats (Conseillers d'Etat, Conseillers à la Cour de cassation et Conseillers Maîtres à la Cour des Comptes) donne un avis sur les transactions les plus importantes qui relèvent de la compétence du ministre et du directeur général des douanes.

La procédure suivie devant ce comité souffre d'une absence de débats contradictoires.

En effet, le justiciable n'a accès ni aux dossiers proprement dits ni aux observations écrites de l'administration. Il est en outre dans l'ignorance totale du montant de la transaction proposée par l'administration au comité.

*

* *

II. LES PROPOSITIONS DE LA COMMISSION AICARDI

Le rapport de la Commission AICARDI a "essayé de concilier deux impératifs apparemment contradictoires : d'une part, la nécessité de réprimer sévèrement et rapidement les délits les plus graves tel le trafic de stupéfiants ; d'autre part, le souci d'assurer le respect de la liberté individuelle et des droits de la défense".

La Commission a souhaité que le comportement du contrevenant entre en ligne de compte pour moduler la gravité des sanctions. Ses propositions s'articulent autour de trois axes :

- aucune demande ne devra excéder le double des droits éludés ou de la valeur de la marchandise de fraude ;

- suppression des articles 413, 414, 415 et 416 du Code des Douanes qui seraient remplacés par un nouvel article 414. Cette proposition vise à procéder à un "toilettage" important des dispositions relatives aux délits douaniers en regroupant et en actualisant dans un seul article des dispositions réparties en trois classes de délits ;

- reconnaissance de l'existence d'un "petit contentieux". Lorsque les irrégularités commises portent sur des marchandises non prohibées d'une valeur inférieure à 5.000 F, elles seraient uniquement sanctionnées par une amende, qui ne pourrait excéder la valeur des marchandises.

*

* *

III. LE DISPOSITIF PREVU PAR LE PROJET DE LOI

En matière de contraventions et de délits, les dispositions existantes modifiées par le présent article peuvent être recensées dans le tableau suivant.

TABLEAU COMPARATIF DES PEINES

Article du code des douanes	Textes actuels		Article 14 du présent projet de loi	
	Sanctions fiscales	Peines de droit commun	Sanctions fiscales	Peines de droit commun
410 (contraventions de 1 ^{re} classe)	Amende de 1 000 F à 10 000 F	Néant	2 000 F à 20 000 F	Néant
411 (contraventions de 2 ^e classe)	Amende comprise entre 1 et 3 fois le montant des droits et taxes éludés ou compromis.	Néant	Amende comprise entre 1 et 2 fois le montant des droits et taxes éludés ou compromis.	Néant
412 (contraventions de 3 ^e classe)	Confiscation de la marchandise et une amende de 1 000 F à 10 000 F.	Néant	Inchangé	Néant
413 (contraventions de 4 ^e classe)	Amende comprise entre 1 et 3 fois la valeur des marchandises litigieuses.	Néant	Abrogé	Néant
413 bis (contraventions de 5 ^e classe)	Amende de 600 F à 3 000 F.	Emprisonnement 10 jours à 1 mois	Inchangé	Inchangé
414 (délits douaniers de 1 ^{re} classe)	Confiscation de l'objet de la fraude, des moyens de transport, des objets servant à masquer la fraude, amende comprise entre 1 et 3 fois la valeur de l'objet de fraude.	Emprisonnement pouvant s'élever à 3 mois	Confiscation de l'objet de fraude, des moyens de transport, des objets servant à masquer la fraude et d'une amende comprise entre 1 et 2 fois la valeur de l'objet de fraude.	Emprisonnement de 3 ans.
415 (délits douaniers de 2 ^e classe)	Idem 414	Emprisonnement de 3 mois à 1 an	»	»
416 (délits douaniers de 3 ^e classe)	Confiscation de l'objet de fraude, des moyens de transport, des objets servant à masquer la fraude, amende comprise entre 1 et 3 fois la valeur des objets confisqués.	Emprisonnement de 6 mois à 3 ans	Exception : les infractions portant sur des marchandises non prohibées dont la valeur n'excède pas 5 000 F, sont passibles d'une amende égale à la valeur desdites marchandises.	Néant

Ce tableau appelle les commentaires suivants :

- comme par le passé, les contraventions continueront à se caractériser par l'absence d'éléments intentionnels, celles-ci

continueront également à être sanctionnées plus ou moins sévèrement selon des critères objectifs désormais plus hiérarchisés (l'espèce tarifaire, l'origine, la valeur ou certaines caractéristiques de l'objet de fraude);

- la nouveauté du présent article concerne les délits. En effet, compte tenu de l'introduction d'un élément intentionnel résultant de l'article 13, il est clair que désormais une intention coupable devra être démontrée pour qu'un délit soit sanctionné, notamment pour les infractions se rapportant à des marchandises prohibées ou fortement taxées;

- les dispositions répressives se caractériseront par une plus grande simplicité et une moindre sévérité pour les délits.

* *

IV. LA PROCEDURE DE TRANSACTIONS DOUANIERES

La Commission AICARDI a constaté que la procédure transactionnelle des litiges douaniers soumis au comité du contentieux fiscal et douanier et des changes souffrait d'une absence de débats contradictoires.

Lors de l'examen du présent projet de loi, le Conseil d'Etat a préconisé la déclaration du caractère réglementaire des articles 460 à 463 du Code des Douanes relatifs à la procédure devant le Comité. Le Secrétariat Général du Gouvernement en a approuvé le principe.

La procédure de déclassement des dits articles est actuellement en cours.

D'après des explications fournies par l'administration, il résulte qu'à cette occasion, les dispositions suivantes fixant les règles d'une procédure contradictoire seront intégrées par voie de décret: "Lorsqu'il est fait application des dispositions prévues à l'article 350-a du Code des Douanes (qui prévoit la saisine du comité du contentieux), le Directeur Général des Douanes et Droits indirects informe le redevable qu'il peut prendre connaissance du dossier de l'affaire qui est adressé au comité du contentieux fiscal, douanier et des changes.

Cette notification doit être faite par lettre recommandée avec avis de réception un mois au moins avant la réunion dudit comité en précisant la qualification de l'infraction, la sanction encourue et le montant de la transaction envisagée".

*

* *

Lors de l'examen en Commission, votre rapporteur a proposé deux amendements :

- le premier amendement vise, au début du 2^e alinéa du paragraphe III de cet article, après les mots "sont passibles d'un emprisonnement" à ajouter le mot "maximum" ;

- le second amendement propose de compléter cet article par un paragraphe V nouveau ainsi rédigé : "IV - A l'article 459-1 du Code des douanes, les mots "maximum au quintuple" sont remplacés par les mots "maximum au double". Cet amendement permettrait d'harmoniser les amendes relatives aux infractions à la réglementation des relations financières avec l'étranger avec les amendes frappant les contraventions et les délits douaniers.

Votre Commission a adopté ces deux amendements et vous demande de voter le présent article ainsi modifié.

TABLEAU COMPARATIF

Texte du projet de loi	Texte adopté par l'Assemblée nationale	Propositions de la commission
<p>CHAPITRE PREMIER</p> <p>Dispositions portant modification du code général des impôts.</p>	<p>TITRE PREMIER</p> <p>DISPOSITIONS FISCALES</p> <p>CHAPITRE PREMIER</p> <p>Dispositions portant modification du code général des impôts.</p>	<p>CHAPITRE PREMIER</p> <p>Dispositions portant modification du code général des impôts.</p>
Article premier.	Article premier.	Article premier.
I. — Les dispositions de l'article 1651 sont remplacées par les dispositions suivantes :	I. — <i>L'article 1651 du code général des im- pôts est remplacé par les articles 1651 à 1651 F ainsi rédigés :</i>	I. — Les dispositions...
« Art. 1651. — La commission départemen- tale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires, présidée par le président du tribunal administratif ou par un membre du tribunal délégué par lui, comprend trois représentants des contribuables, dont l'un peut être un ex- pert-comptable, et deux représentants de l'ad- ministration.	« Art. 1651. — Sans modification.	... ex- pert-comptable ou un conseil fiscal choisi par le contribuable sur une liste établie par le président de la commission et deux represen- tants de l'administration ayant au moins le grade d'inspecteur principal.
« Le président a voix prépondérante.	Alinéa sans modification.	Alinéa sans modification.
« Art. 1651 A. — Pour la détermination du bénéfice industriel et commercial, les représen- tants des contribuables sont désignés par la chambre de commerce et d'industrie et la chambre de métiers.	« Art. 1651 A. — Pour la détermination...	« Le président de la commission peut, à la demande du contribuable, désigner un expert pour éclairer la commission sur tout ou partie du dossier. L'opinion de l'expert est commu- niquée à tous les membres de la commission et au contribuable. »
« Pour la détermination du bénéfice agricole réel, les représentants des contribuables sont désignés par l'organisation syndicale d'exploit- ants agricoles la plus représentative.	... d'industrie ou ... métiers.	Alinéa sans modification.
« Pour la détermination du bénéfice non commercial, les représentants des contribuables	Alinéa sans modification.	Alinéa sans modification.
		Pour la détermination...

Texte du projet de loi

**Texte adopté
par l'Assemblée nationale**

Propositions de la commission

sont désignés par l'organisme professionnel intéressé.

« Pour la détermination du chiffre d'affaires, les mêmes règles sont applicables par catégorie professionnelle.

« Les représentants des contribuables, autres que l'expert-comptable mentionné à l'article 1651, sont choisis parmi les professionnels de leur catégorie.

« Le contribuable peut demander que l'un des représentants des contribuables soit désigné par une organisation professionnelle à laquelle il appartient.

« Art. 1651 B. — Pour l'examen des différends relatifs à la déduction des rémunérations visées au 1° du 1 de l'article 39 ou à l'imposition des rémunérations visées au d) de l'article 111, les représentants des contribuables comprennent deux membres désignés par la chambre de commerce et d'industrie et un salarié désigné par les organisations les plus représentatives des ingénieurs et des cadres supérieurs.

« Art. 1651 C. — Pour la détermination de la valeur vénale retenue pour l'assiette de la taxe sur la valeur ajoutée, dans les cas prévus au 1° de l'article L. 59 A du livre des procédures fiscales, la commission comprend, outre le président, trois agents de l'administration, un notaire désigné par la chambre des notaires et trois représentants des contribuables.

« Les représentants des contribuables sont désignés respectivement par l'organisation syndicale d'exploitants agricoles la plus représentative, l'organisme représentatif des propriétaires d'immeubles bâtis et la chambre de commerce et d'industrie.

« Le contribuable peut demander que l'un des représentants des contribuables soit désigné par une organisation professionnelle à laquelle il appartient.

Alinéa sans modification.

Alinéa sans modification.

Le contribuable peut...
... désigné par
une organisation professionnelle ou interprofessionnelle nationale, régionale ou locale, à laquelle il appartient. Ce représentant doit être membre de cette organisation ou, à défaut, y exercer des fonctions salariées.

« Art. 1651 B. — Pour l'examen...

... d'industrie ou par la chambre de métiers et un salarié...
... supérieurs.

« Art. 1651 C. — Alinea sans modification.

« Les représentants...
... par les fédérations départementales des syndicats d'exploitants agricoles, les organismes représentatifs des propriétaires...
... industrie ou la chambre de métiers.

« Le contribuable peut...
... professionnelle ou interprofessionnelle, nationale, régionale ou locale, à laquelle il appartient. Ce représentant doit être membre de cette organisation ou, à défaut, y exercer des fonctions salariées.

sont désignés par l'organisation ou l'organisme... intéressé.

Alinéa sans modification.

Alinéa sans modification.

Le contribuable peut...
... par
une organisation ou un organisme professionnel ou interprofessionnel, national, régional ou local, de son choix. Ce représentant...
... salariées.

« Art. 1651 B — Pour l'examen...

... organisations ou organismes les plus représentatifs des ingénieurs...
... supérieurs.

« Toutefois, lorsque le contribuable choisit pour le représenter un expert-comptable ou un conseil fiscal dans les conditions visées à l'article 1651, le président de la commission détermine celui des représentants du contribuable visés à l'alinéa précédent qui est ainsi remplacé. »

Alinéa sans modification.

« Les représentants...
... agricoles, les organisations ou organismes...
... métiers...

Le contribuable peut...
... par
une organisation ou un organisme professionnel ou interprofessionnel, national, régional ou local de son choix. Ce représentant...
... salariées.

Texte du projet de loi

**Texte adopté
par l'Assemblée nationale**

Propositions de la commission

« Art. 1651 D. — Pour la fixation des éléments à retenir pour le calcul du bénéfice agricole forfaitaire, la commission comprend, outre le président, quatre représentants des contribuables désignés par l'organisation syndicale d'exploitants agricoles la plus représentative et trois représentants de l'administration.

« Pour la fixation des tarifs des évaluations foncières des propriétés non bâties ou des coefficients d'actualisation, les quatre représentants des contribuables sont désignés par la chambre d'agriculture.

« Art. 1651 E. — Pour la fixation des valeurs locatives des propriétés bâties et des coefficients d'actualisation, la commission comprend, outre le président, quatre représentants de l'administration, un conseiller général et quatre représentants des contribuables. Parmi ces derniers, trois sont désignés par les organismes représentatifs des propriétaires d'immeubles, le quatrième par les organismes représentatifs des locataires. »

II. — Les dispositions du présent article entrent en vigueur au 1^{er} janvier 1988.

« Art. 1651 D. — Pour la fixation...

... désignés par les fédérations départementales des syndicats d'exploitants agricoles et trois...
... l'administration.

Alinéa sans modification.

« Art. 1651 E. — Pour la fixation...

... d'immeubles bâtis, le
quatrième...
locataires.

« Art. 1651 F. (nouveau) — Lorsqu'elle est saisie en application du premier alinéa de l'article L. 76 du livre des procédures fiscales, la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires comprend, outre le président, deux représentants des contribuables, choisis par le président parmi ceux visés aux trois premiers alinéas de l'article 1651 A et à l'article 1651 B, et un représentant de l'administration. »

II. — Les dispositions des articles 1651 à 1651 E entrent en vigueur au 1^{er} janvier 1988.

Les dispositions de l'article 1651 F entrent en vigueur dès la publication de la présente loi. Pour la période comprise entre la publication de la présente loi et le 1^{er} janvier 1988, les représentants des contribuables au sein de la commission sont choisis par le président parmi les personnes déjà désignées au 1^{er} janvier 1987 en vertu de l'article 1651 du code général des impôts alors en vigueur.

Alinéa sans modification.

Alinéa sans modification.

« Art. 1651 E. — Pour la fixation...

... désignés par les organisations ou organismes...

... le quatrième par les organisations ou organismes... locataires. »

Alinéa sans modification.

« Toutefois lorsque le contribuable choisit pour le représenter un expert-comptable ou un conseil fiscal dans les conditions visées à l'article 1651, le président de la commission détermine celui des représentants du contribuable visés à l'alinéa précédent qui est ainsi remplacé. »

« Le contribuable peut s'opposer à la désignation d'un des représentants des contribuables pour des motifs tirés de la protection de sa vie privée. »

II. — Sans modification.

Texte du projet de loi	Texte adopté par l'Assemblée nationale	Propositions de la commission
Art. 2.	Art. 2.	Art. 2.
I. — a) Le défaut ou l'insuffisance dans le paiement ou le versement tardif de l'un des impôts, droits, taxes, redevances ou sommes établis ou recouverts par la direction générale des impôts donnent lieu au versement d'un intérêt qui est dû indépendamment de toutes sanctions.	I. — a) Le défaut...	I. — Sans modification.
b) Le taux de l'intérêt est déterminé par la loi de finances. Il est fixé pour l'entrée en vigueur de la présente loi à 0,75 % par mois. Il s'applique sur le montant des sommes mises à la charge du contribuable ou dont le versement a été différé.	intérêt <i>de retard</i> qui est dû... sanctions. b) Le taux... <i>de retard</i> est fixé... ... mois. Il s'applique... ... différé.	
c) L'intérêt est calculé à compter du premier jour du mois suivant celui au cours duquel l'impôt devait être acquitté jusqu'au dernier jour du mois de paiement.	c) L'intérêt <i>de retard</i> est calculé... ... paiement.	
Toutefois, en matière d'impôt sur le revenu, le point de départ du calcul de l'intérêt est le 1 ^{er} juillet de l'année suivant celle au titre de laquelle l'imposition est établie.	Toutefois... ... intérêt <i>de retard</i> est le 1 ^{er} juillet... ... établie.	
En cas d'imposition établie dans les conditions fixées aux articles 201 à 204 du code général des impôts, le point de départ du calcul de l'intérêt est le premier jour du quatrième mois suivant celui de l'expiration du délai de déclaration.	En cas d'imposition... ... intérêt <i>de retard</i> est le premier... déclaration.	
L'intérêt n'est pas dû lorsque sont applicables les dispositions du deuxième alinéa de l'article 1728 du code général des impôts ou les sanctions prévues aux articles 1791 à 1825 F du même code ; il cesse d'être décompté lorsque les majorations prévues aux articles 1761 et 1762 <i>quater</i> du même code sont applicables.	L'intérêt <i>de retard</i> n'est pas dû... ... applicables.	
II. — Lorsqu'une personne physique ou morale, ou une association tenue de souscrire une déclaration ou de présenter un acte comportant l'indication d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'un des impôts, droits, taxes, redevances ou sommes visés au paragraphe I s'abstient de souscrire cette déclaration ou de présenter cet acte dans les délais, le montant des droits mis à la charge du contribuable ou résultant de la déclaration ou de l'acte déposé tardivement est assorti :	II. — Alinea sans modification.	II. — Alinea sans modification.
1 ^o de l'intérêt visé au paragraphe I ; toutefois son décompte est arrêté soit au dernier jour du mois de la notification de redressement, soit au dernier jour du mois au cours duquel la déclaration ou l'acte a été déposé :	1 ^o de l'intérêt <i>de retard</i> visé... ... déposé ;	1 ^o sans modification.
2 ^o et d'une majoration de 10 %.	Alinea sans modification.	2 ^o Alinea sans modification.

Texte du projet de loi

**Texte adopté
par l'Assemblée nationale**

Propositions de la commission

Cette majoration est portée :

— à 40 % lorsque le document n'a pas été déposé dans les trente jours suivant la réception d'une mise en demeure notifiée par pli recommandé d'avoir à la produire dans ce délai ;

— à 80 % lorsque le document n'a pas été déposé dans les trente jours suivant la réception d'une deuxième mise en demeure notifiée dans les mêmes formes que la première.

Alinéa sans modification.

— à 40 % lorsque...

... d'avoir à le produire... ... délai ;

Sans modification.

Toutefois, cette majoration n'est applicable qu'à partir du premier jour du septième mois suivant celui de l'expiration du délai de six mois prévu à l'article 641 du code général des impôts.

Alinéa sans modification.

— à 40 % lorsque...

... délai -
ce délai est fixé à 90 jours pour la présentation à l'enregistrement de la déclaration mentionnée à l'article 641 du code général des impôts ;

Alinéa sans modification.

Alinéa sans modification.

Dans le cas où, en l'absence de déclaration dans les délais réglementaires, une provision au moins égale à 80 % du montant total des droits a été déposée au plus tard trois mois après l'expiration du délai fixé à l'article 641 du code général des impôts, la date d'application de la majoration est reportée au premier jour du septième mois visé à l'alinéa précédent et l'intérêt de retard visé au paragraphe I ne porte que sur la différence entre le montant des droits à régler et le montant de la provision.

II bis (nouveau). — La perte de ressources résultant du dernier alinéa du paragraphe II ci-dessus est compensée par un relèvement à due concurrence des tarifs du droit de consommation applicable aux différents groupes de produits visés à l'article 575 A du code général des impôts.

III. — Lorsque la déclaration ou l'acte mentionnés au paragraphe II font apparaître une base d'imposition ou des éléments servant à la liquidation de l'impôt insuffisants, inexacts ou incomplets, le montant des droits mis à la charge du contribuable est assorti :

1° de l'intérêt visé au paragraphe I. Toutefois, son décompte est arrêté au dernier jour du mois de la notification de redressement. En cas d'échelonnement des impositions supplémentaires, le décompte est arrêté au dernier jour du mois au cours duquel le rôle doit être mis en recouvrement ;

2° et d'une majoration de 40 % si la mauvaise foi de l'intéressé est établie ou de 80 % s'il s'est rendu coupable de manœuvres frauduleuses ou d'abus de droit au sens de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

IV. — Dans le cas d'évaluation d'office des bases d'imposition prévue à l'article L. 74 du livre des procédures fiscales, les suppléments de

III. — Sans modification.

1° de l'intérêt de retard visé au...

recouvrement ;

2° Sans modification.

IV. — Dans le cas...

III. — Sans modification.

IV. — Sans modification.

Texte du projet de loi

droits mis à la charge du contribuable sont assortis, outre l'intérêt calculé dans les conditions définies au paragraphe I et au 1° du paragraphe III, d'une majoration de 150 %.

V. — Tout retard dans le paiement des impôts, droits, taxes, redevances ou sommes quelconques qui doivent être versés aux comptables de la direction générale des impôts donne lieu au versement :

1° de l'intérêt visé au paragraphe I. Toutefois, l'intérêt est calculé à compter du premier jour du mois qui suit le dépôt de la déclaration ou de l'acte comportant reconnaissance par le contribuable de sa dette ou, à défaut, la réception de l'avis de mise en recouvrement émis par le comptable.

Pour toute somme devant être acquittée sans déclaration préalable, l'intérêt est calculé à partir du premier jour du mois suivant celui au cours duquel le principal aurait dû être acquitté jusqu'au dernier jour du mois de paiement.

2° et d'une majoration de 5 % du montant des sommes dont le versement a été différé. Cette majoration n'est pas applicable lorsque le dépôt tardif de la déclaration ou de l'acte visés au paragraphe II est accompagné du paiement des droits.

L'intérêt et la majoration sont également applicables en cas de paiement tardif aux comptables directs du Trésor des sommes dues au titre de la taxe sur les salaires mentionnée à l'article 1679 du code général des impôts.

VI. — Les articles 1727, 1729, 1731, 1733, 1734 et le premier alinéa de l'article 1728 du code général des impôts sont abrogés.

**Texte adopté
par l'Assemblée nationale**

... outre l'intérêt *de retard* calculé...
... 150 %.

V. — Alinéa sans modification.

1° de l'intérêt *de retard* visé...

... comptable.

Alinéa sans modification.

2° Sans modification.

Alinéa sans modification.

VI. — Sans modification.

Propositions de la commission

V — Sans modification.

V bis (nouveau). — « L'intérêt dû pour retard dans le paiement des impôts est déductible lorsqu'il s'applique à un impôt qui est lui-même déductible. »

V ter (nouveau). — La perte de recettes résultant du A. ci-dessus est compensée par un relèvement à due concurrence des tarifs du droit de consommation applicable aux différents groupes de produits visés à l'article 575 A du code général des impôts.

VI. — Sans modification.

Article additionnel après l'article 2.

I. — L'article L. 67 du Livre des procédures fiscales est complété comme suit :

« Toutefois, le délai de régularisation est fixé à quatre vingt dix jours pour la présen-

Texte du projet de loi

Texte adopté
par l'Assemblée nationale

Propositions de la commission

Art. 3.

I — Les deux premiers alinéas du 5 de l'article 39 sont remplacés par les dispositions suivantes :

« Les dépenses concernées par le présent paragraphe sont les suivantes :

a) les rémunérations directes et indirectes. (le reste sans changement).

L'article 54 quinquies est abrogé.

II — Après l'article 1734 du même code, il est inséré un article 1734 bis ainsi rédigé :

« Art. 1734 bis — Les contribuables qui n'ont pas produit à l'appui de leur déclaration de résultats de l'exercice le tableau des provisions prévu en application des dispositions de l'article 53 A ou le relevé détaillé de certaines catégories de dépenses prévu à l'article 54 quater ou qui fournissent des renseignements incomplets sont punis d'une amende égale à 5 % des sommes ne figurant pas sur le tableau ou le relevé. »

III. — Dans le premier alinéa du 1 de l'article 1740 du même code, les mots : « 10 à

Art. 3.

I. — 1 Le début du 5 de l'article 39 du code général des impôts est ainsi rédigé :

« 5. Sont également déductibles les dépenses suivantes :

« a) les rémunérations directes et indirectes. (le reste sans changement). »

2' L'article 54 quinquies du même code est abrogé.

I bis (nouveau). — L'article 54 quater du même code est complété par les mots : « , lorsqu'elles dépassent un certain montant fixé par arrêté du ministre chargé de l'économie et des finances ».

II. — Sans modification.

Sans modification.

III. — Sans modification.

tation à l'enregistrement de la déclaration mentionnée à l'article 641 du code général des impôts. »

II. — La perte de ressources résultant du I. ci-dessus est compensée par un relèvement à due concurrence des tarifs du droit de consommation applicable aux différents groupes de produits visés à l'article 575 A du code général des impôts.

Art. 3.

I. — Sans modification.

I bis (nouveau). — Sans modification.

II. — Alinéa sans modification.

Alinéa sans modification.

Ce taux est ramené à 1 % lorsqu'aucune infraction de même nature n'a été relevée à l'encontre du contribuable dans le délai de reprise fixé à l'article L. 169 du Livre des procédures fiscales et que les sommes correspondantes sont réellement déductibles.

II bis (nouveau). — La perte de recettes résultant du troisième alinéa du paragraphe II ci-dessus est compensée par la majoration à due concurrence des tarifs du droit de consommation applicable aux différents groupes de produits visés à l'article 575 A du code général des impôts.

III. — Sans modification.

Texte du projet de loi

100 F » sont remplacés par la somme : « 1 000 F ».

Dans le deuxième alinéa du même article, la somme : « 1 F » est remplacée par la somme : « 10 F ».

IV. — Dans le deuxième alinéa du paragraphe I de l'article 1756 *bis* du même code, les mots : « le taux est fixé à vingt fois le montant » sont remplacés par les mots : « le taux est égal au montant ».

V. — Dans l'article 1768 *bis* du même code, les mots : « égale au double du » sont remplacés par les mots : « égale au ».

Dans l'article 1783 *bis* A du même code, les mots : « égale au montant » sont remplacés par les mots : « égale à 50 % ».

Dans les articles 1827, 1828 et 1832 du même code, les mots : « égale au double » sont remplacés par les mots : « égale à 50 % ».

Dans la première phrase de l'article 1840 *N bis* du même code, les mots : « égale au double » sont remplacés par les mots : « égale à ».

VI. — Les articles 1758 et 1787 du même code sont abrogés.

**Texte adopté
par l'Assemblée nationale**

IV. — Sans modification.

V. — Sans modification.

VI. — Sans modification.

VII (nouveau) — L'article 1763 A du même code est ainsi rédigé :

« Art. 1763 A. — Les sociétés et les autres personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés qui versent ou distribuent, directement ou par l'intermédiaire de tiers, des revenus à des personnes dont, contrairement aux dispositions des articles 117 et 240, elles ne révèlent pas l'identité, sont soumises à une pénalité égale à 100 % des sommes versées ou distribuées. Lorsque l'entreprise a spontanément fait figurer dans sa déclaration de résultat le montant des sommes en cause, le taux de la pénalité est ramené à 75 %.

« Les dirigeants sociaux mentionnés à l'article 62 et au 1^{er}, 2^o et 3^o du b de l'article 80ter, ainsi que les dirigeants de fait gestionnaires de la société à la date du versement ou, à défaut de connaissance de cette date, à la date de déclara-

Propositions de la commission

IV. — Sans modification.

V. — Dans l'article 1768 *bis*...
... sont remplacés par les mots : « égale à 40 % du ».

V bis (nouveau). — La perte de recettes résultant de cette modification est compensée par un relèvement à due concurrence des tarifs du droit de consommation applicable aux différents groupes de produits visés à l'article 575 A du code général des impôts.

Alinéa sans modification.

Alinéa sans modification.

Alinéa sans modification.

VI. — Sans modification.

VII (nouveau). — Sans modification.

Texte du projet de loi

**Texte adopté
par l'Assemblée nationale**

Propositions de la commission

ration des résultats de l'exercice au cours duquel les versements ont eu lieu, sont solidairement responsables du paiement de cette pénalité qui est établie et recouvrée comme en matière d'impôt sur le revenu. »

VIII (nouveau). — L'article 1829 du même code est abrogé.

VIII (nouveau). — Sans modification.

Art. 3 bis (nouveau).

Art. 3 bis.

Dans le dernier alinéa du 2 et dans le premier alinéa du 3 de l'article 201 du code général des impôts, les mots : « dans le délai de trente jours prévu au 1, outre les renseignements visés audit paragraphe » sont remplacés par les mots : « dans le délai de soixante jours déterminé comme indiqué au 1 ».

Conforme.

CHAPITRE II

Dispositions portant modification du livre des procédures fiscales.

CHAPITRE II

Dispositions portant modification du livre des procédures fiscales.

CHAPITRE II

Dispositions portant modification du livre des procédures fiscales.

Art. 4 A (nouveau).

Art. 4 A.

I. — L'article L. 10 du livre des procédures fiscales est complété par un alinéa ainsi rédigé :

« Avant l'engagement d'une des vérifications prévues aux articles L. 12 et L. 13, l'administration des impôts remet au contribuable la charte des droits et obligations du contribuable vérifié ; les dispositions contenues dans la charte sont opposables à l'administration. »

Conforme.

II. — Ces dispositions sont applicables à compter du 1^{er} janvier 1988.

Art. 4.

Art. 4.

Art. 4.

I. — Dans les articles L. 12, L. 47, L. 49 et L. 50 du Livre des procédures fiscales, les mots : « vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble » sont remplacés par les mots : « vérification contradictoire de la situation fiscale personnelle ».

I. — Sans modification.

I. — Dans les articles L. 12...

II. — Il est inséré, après le premier alinéa de l'article L. 16 du même livre, un alinéa ainsi rédigé :

II. — Alinéa sans modification.

... sont remplacés par les mots : « examen contradictoire de l'ensemble de la situation... personnelle ».

« L'administration peut demander au contribuable des justifications sur tous les éléments

Alinéa sans modification.

II. — Sans modification.

Texte du projet de loi

**Texte adopté
par l'Assemblée nationale**

Propositions de la commission

servant de base à la détermination du revenu foncier tels qu'ils sont définis aux articles 28 à 33 *quater* du code général des impôts. »

Les troisième et quatrième alinéas de l'article L. 16 sont abrogés.

III. — L'article L. 16 A du même livre est ainsi rédigé :

« Art. L. 16 A. — Les demandes d'éclaircissements et de justifications fixent au contribuable un délai de réponse qui ne peut être inférieur à cinquante jours. Ce délai est porté à deux mois lorsque la demande porte sur des revenus de valeurs mobilières étrangères mentionnées aux articles 120 à 123 du code général des impôts, reçus directement de l'étranger ou encaissés à l'étranger.

« Lorsque le contribuable a répondu de façon insuffisante aux demandes d'éclaircissements ou de justifications, l'administration lui adresse une mise en demeure d'avoir à compléter sa réponse dans un délai de trente jours. »

IV. — Les troisième et quatrième alinéas de l'article L. 12 du même livre sont remplacés par trois alinéas ainsi rédigés :

« Sous peine de nullité de l'imposition, une vérification contradictoire de la situation fiscale personnelle ne peut s'étendre sur une période supérieure à un an à compter de la réception de l'avis de vérification.

« Cette période est prorogée du délai accordé au contribuable pour répondre aux demandes d'éclaircissements ou de justifications pour la partie qui excède les cinquante jours ou les deux mois prévus à l'article L. 16 A.

« Elle est également prorogée des trente jours prévus à l'article L. 16 A et des délais nécessaires à l'administration pour obtenir les relevés de compte lorsque le contribuable ne les a pas produits dans un délai de soixante jours à compter de la demande de l'administration ou pour recevoir les renseignements demandés aux autorités étrangères lorsque le contribuable a pu disposer de revenus à l'étranger ou en provenance directe de l'étranger.

Le troisième alinéa de l'article L. 16 est ainsi rédigé :

« Les demandes visées aux alinéas précédents doivent indiquer explicitement les points sur lesquels elles portent et mentionner à l'intéressé le délai de réponse dont il dispose en fonction des textes en vigueur. »

Le quatrième alinéa de l'article L. 16 est abrogé.

III. — Alinéa sans modification.

« Art. L. 16 A. — Les demandes...

... inférieur
à deux mois.

« Lorsque le contribuable...

... trente jours en précisant les compléments de réponse qu'elle souhaite. »

IV. — Alinéa sans modification.

Alinéa sans modification.

« Cette période... ... accordé, le cas échéant, au contribuable, et à la demande de celui-ci, pour répondre...
... qui excède les deux mois...
... L. 16 A.

Alinéa sans modification.

III. — Sans modification.

IV. — Alinéa sans modification.

« Sous peine... ... l'imposition, un examen contradictoire de l'ensemble de la situation fiscale personnelle...

... vérification.

Alinéa sans modification.

Elle est également...

... compte lorsque le contribuable n'a pas consenti à les produire dans un délai...

... étranger.

Texte du projet de loi

V. — Le premier alinéa de l'article L. 76 du même livre est complété par les dispositions suivantes :

« Lorsque le contribuable est taxé d'office en application de l'article L. 69, à l'issue d'une vérification contradictoire de sa situation fiscale personnelle, la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires peut être saisie dans les conditions prévues à l'article L. 59. »

VI. — L'article L. 103 du même livre est complété par les dispositions suivantes :

« Pour les informations recueillies à l'occasion d'une vérification contradictoire de situation fiscale personnelle, l'obligation du secret professionnel nécessaire au respect de la vie privée s'impose au vérificateur à l'égard de toutes personnes autres que celles ayant, par leurs fonctions, à connaître du dossier. »

Art. 5.

L'article L. 192 du Livre des procédures fiscales est ainsi rédigé :

« Art. L. 192. — Lorsque l'une des commissions visées à l'article L. 59 est saisie d'un litige ou d'un redressement, l'administration supporte la charge de la preuve en cas de réclamation, quel que soit l'avis rendu par la commission.

« Toutefois, la charge de la preuve incombe au contribuable lorsque la comptabilité comporte de graves irrégularités et que l'imposition a été établie conformément à l'avis de la commission.

« Elle incombe également au contribuable à défaut de comptabilité ou de pièces en tenant lieu, comme en cas de taxation d'office à l'issue d'une vérification contradictoire de la situation fiscale personnelle en application des dispositions des articles L. 16 et L. 69. »

**Texte adopté
par l'Assemblée nationale**

V. — Sans modification.

VI. — Sans modification.

Art. 5.

I. — Sans modification.

II (nouveau). — *Les dispositions du présent article sont applicables aux contentieux relatifs à des impositions établies sur le fondement de rectifications ou de redressements sur lesquels l'une des commissions visées à l'article L. 59 a fourni un avis postérieurement à la publication de la présente loi.*

Propositions de la commission

V. — Alinéa sans modification.

« Lorsque...
... à l'issue d'un
examen contradictoire de l'ensemble de sa
situation...

... L. 59. »

VI. — Alinéa sans modification.

« Pour les informations... à l'occa-
sion d'un examen contradictoire de l'ensemble
de la situation...

... dossier. »

Art. 5.

I. — Alinéa sans modification.

Alinéa sans modification.

Alinéa sans modification.

« La charge de la preuve des graves irrégularités invoquées par l'administration incombe, en tout état de cause, à cette dernière lorsque le litige ou le redressement est soumis au juge. »

« Elle incombe...

... à l'issue
d'un examen contradictoire de l'ensemble de la
situation fiscale...

... L. 69. »

II. — Sans modification.

Texte du projet de loi

**Texte adopté
par l'Assemblée nationale:**

Propositions de la commission

Art. 6.

Art. 6.

Art. 6.

Dans la première phrase de l'article L. 48 du livre des procédures fiscales, après les mots : « à l'issue » sont insérés les mots : « d'une vérification contradictoire de la situation fiscale personnelle au regard de l'impôt sur le revenu ou ».

Sans modification.

Dans la première phrase...
... sont insérés les mots : « d'un examen contradictoire de l'ensemble de la situation...
... ou ».

A l'article L. 49 du même livre, après les mots : « impôt sur le revenu » sont insérés les mots : « ou à une vérification de comptabilité ».

Alinéa sans modification.

Art. 7.

Art. 7.

Art. 7.

L'article L. 52 du Livre des procédures fiscales est ainsi modifié :

Alinéa sans modification.

Conforme.

— au 1^o, la somme : « 1 800 000 F » est remplacée par la somme : « 3 000 000 F » ;

— sans modification ;

— au 2^o, la somme : « 540 000 F » est remplacée par la somme : « 900 000 F » ;

— sans modification ;

— au 3^o, la somme : « 1 000 000 F » est remplacée par la somme : « 1 800 000 F » ;

— sans modification ;

— au 4^o, la somme : « 250 000 F » est remplacée par la somme : « 400 000 F ».

— au 4^o, la somme ...
... par la somme : « 900 000 F ».

Art. 8.

Art. 8.

Art. 8.

Dans le premier alinéa de l'article L. 62 du Livre des procédures fiscales, les mots : « d'un intérêt de retard de 0,75 % par mois » sont remplacés par les mots : « de l'intérêt de retard visé au paragraphe I de l'article 2 de la loi n^o du modifiant les procédures fiscales et douanières. »

Sans modification.

Conforme.

Art. 9.

Art. 9.

Art. 9.

Le dernier alinéa de l'article L. 64 du même livre est remplacé par deux alinéas ainsi rédigés :

Alinéa sans modification.

Conforme.

« L'administration est en droit de restituer son véritable caractère à l'opération litigieuse. En cas de désaccord sur les redressements notifiés sur le fondement du présent article, l'administration, à son initiative ou à la demande du contribuable, soumet le litige à l'avis du comité consultatif pour la répression des abus de droit.

« L'administration...

... article,
le litige est soumis, à la demande du contribuable à l'avis du comité consultatif pour la répression des abus de droit. L'administration peut également soumettre le litige à l'avis du comité dont les avis rendus feront l'objet d'un rapport annuel.

« Si l'administration ne s'est pas conformée à l'avis du comité, elle doit apporter la preuve du bien-fondé du redressement. »

Alinéa sans modification.

Texte du projet de loi	Texte adopté par l'Assemblée nationale	Propositions de la commission
Art. 10.	Art. 10.	Art. 10.
L'article L. 199 du Livre des procédures fiscales est abrogé.	Sans modification.	Conforme.
	Art. 10 <i>bis</i> (nouveau).	Art. 10 <i>bis</i> .
	I. — Dans le premier alinéa de l'article L. 271 du Livre des procédures fiscales,	Conforme.
	a) les mots : « même en cas de réclamation contentieuse ou de demande gracieuse en remise ou modération » sont supprimés ;	
	b) la première phrase est complétée par les mots : « sous réserve des dispositions de l'article L. 272 A ».	
	II. — Le second alinéa de l'article L. 271 du même livre est supprimé.	
	III. — Il est inséré dans le même livre un article L. 272 A ainsi rédigé :	
	« Art. L. 272 A. — La contrainte par corps pour le recouvrement des impôts dont la perception incombe aux comptables du Trésor ne peut être exercée que sur autorisation du trésorier-payeur général.	
	« Elle l'est sur autorisation du directeur des services fiscaux dans le cas des impôts à recouvrer par les comptables de la direction générale des impôts.	
	« La contrainte ne peut être mise en œuvre que lorsque les impositions réclamées sont égales ou supérieures à la limite fixée au 6° de l'article 750 du code de procédure pénale. »	
	IV. — Dans la deuxième phrase du dernier alinéa de l'article L. 277 du même livre, après les mots : « la vente ne peut être effectuée », sont insérés les mots : « ou la contrainte par corps ne peut être exercée ».	
	Art. 10 <i>ter</i> (nouveau).	Art. 10 <i>ter</i> .
	I. — L'article L. 277 du Livre des procédures fiscales est complété par un alinéa ainsi rédigé :	Conforme.
	« Lorsque le comptable a notifié un avis à tiers détenteur ou a fait procéder à une saisie en application de l'alinéa précédent, le contribuable peut demander au juge du référé prévu, selon le cas, aux articles L. 279 et L. 279 A, de prononcer la limitation ou l'abandon de ces mesures si elles comportent des conséquences difficilement réparables. Les dispositions des	

Texte du projet de loi

Texte adopté
par l'Assemblée nationale

Propositions de la commission

troisième et quatrième alinéas de l'article L. 279 sont applicables à cette procédure, le tribunal d'appel étant, selon le cas, le tribunal administratif ou le tribunal de grande instance. »

II. — Il est inséré dans le même livre un article L. 279 A ainsi rédigé :

« Art. L. 279 A. — Les dispositions de l'article L. 279 sont applicables en matière de droits d'enregistrement, de taxe de publicité foncière et de droits et taxes assimilés ainsi qu'en matière de contributions indirectes, de timbre et de législations assimilées. Toutefois, dans ces cas, le juge du réfère est un membre du tribunal de grande instance désigné par le président de ce tribunal. En appel, ces contestations sont portées devant le tribunal. »

Art. 10 *quater* (nouveau).

Il est inséré, dans le Livre des procédures fiscales, un article L. 64 B ainsi rédigé :

« Art. L. 64 B. — La procédure définie à l'article L. 64 n'est pas applicable lorsqu'un contribuable, préalablement à la conclusion d'un contrat ou d'une convention, a consulté par écrit l'administration centrale en lui fournissant tous éléments utiles pour apprécier la portée véritable de cette opération et que l'administration n'a pas répondu dans un délai de six mois à compter de la demande. »

Art. 10 *quinquies* (nouveau).

Il est inséré, dans le Livre des procédures fiscales, un article L. 80 B ainsi rédigé :

« Art. L. 80 B. — La garantie prévue au premier alinéa de l'article L. 80 A est applicable lorsque l'administration a formellement pris position sur l'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal. »

Art. 10 *quater*.

Conforme.

Art. 10 *quinquies*.

Conforme.

Texte du projet de loi

**Texte adopté
par l'Assemblée nationale**

Propositions de la commission

TITRE II

**DISPOSITIONS
PORTANT MODIFICATION
DU CODE DES DOUANES**

TITRE II

**DISPOSITIONS
PORTANT MODIFICATION
DU CODE DES DOUANES**

TITRE II

**DISPOSITIONS
PORTANT MODIFICATION
DU CODE DES DOUANES**

Art. 11.

L'article 215 du code des douanes est ainsi modifié :

1° Le début de cet article est ainsi rédigé :

« 1. Ceux qui détiennent ou transportent des marchandises dangereuses pour la santé, la sécurité ou la moralité publiques, des marchandises contrefaites, des marchandises prohibées au titre d'engagements internationaux ou faisant l'objet d'une fraude grave préjudiciant aux intérêts légitimes du commerce régulier et à ceux du Trésor, spécialement désignées... » (*Le reste sans changement.*)

Art. 11.

Sans modification.

Art. 11.

L'article 215...

... internationaux ainsi que des matières ou objets précieux et des produits de haute technicité faisant l'objet d'un courant de fraude internationale et d'un marché clandestin préjudiciant...
... sans changement.)

1° bis (nouveau). — Le 1° de l'article 215 du code des douanes est complété par un alinéa ainsi rédigé : « Les arrêtés du ministre du budget visés à l'alinéa précédent seront soumis chaque année à l'autorisation parlementaire dans le cadre de la loi de finances.

2° Sans modification.

2° Le 3 du même article est complété par deux alinéas ainsi rédigés :

Toute personne détenant des marchandises désignées pour la première fois par l'arrêté visé au I ci-dessus peut, avant l'expiration d'un délai de six mois à compter de la publication de l'arrêté, en faire la déclaration écrite au service des douanes.

« Après avoir vérifié qu'elle est exacte, le service authentifiera cette déclaration qui tiendra lieu de justification. »

Art. 11 bis (nouveau).

L'intervention, auprès d'un contribuable, sur le territoire national, d'un agent d'une administration fiscale d'un pays étranger, rend nuls et de nul effet ce redressement, ainsi que toute poursuite fondée sur celui-ci.

Art. 11 bis.

Conforme.

Art. 12.

Le 3 de l'article 323 est complété par les dispositions suivantes :

« Le procureur de la République en est immédiatement informé.

Art. 12.

Le 3 de l'article 323 du code des douanes est complété par six alinéas ainsi rédigés :

Alinéa sans modification.

Art. 12.

Conforme.

Texte du projet de loi	Texte adopté par l'Assemblée nationale	Propositions de la commission
<p>« La durée de la retenue ne peut excéder vingt-quatre heures sauf prolongation d'une même durée autorisée par le procureur de la République.</p>	<p>Alinéa sans modification.</p>	
	<p>« Pendant la retenue, le procureur de la République peut se transporter sur les lieux pour vérifier les modalités de la retenue et se faire communiquer les procès-verbaux et registres prévus à cet effet. S'il l'estime nécessaire, il peut désigner un médecin.</p>	
	<p>« Les agents mentionnent, par procès-verbal de constat, la durée des interrogatoires et des repos qui ont séparé ces interrogatoires, le jour et l'heure du début et de la fin de la retenue.</p>	
	<p>« Ces mentions figurent également sur un registre spécial tenu dans les locaux de douane. »</p>	
<p>« Lorsque les personnes retenues sont placées en garde à vue au terme de la retenue, la durée de celle-ci s'impute sur la durée de la garde à vue. »</p>	<p>Alinéa sans modification.</p>	
Art. 13.	Art. 13.	Art. 13.
Le 2 de l'article 369 est abrogé.	<p>L'article 369 du code des douanes est ainsi modifié :</p>	Alinéa sans modification.
	1° Le 2 est abrogé.	1° Sans modification.
	2° Le 3 est ainsi rédigé :	2° Sans modification.
	<p>« 3. Lorsque les marchandises saisies ne sont pas explicitement prohibées au titre de la réglementation douanière, les tribunaux peuvent en donner mainlevée avant de juger définitivement le tout, moyennant caution solvable ou consignation de la valeur. »</p>	« 3. Sans modification.
<p>Le 4. est complété par les mots : « ni de la confiscation des marchandises prohibées. »</p>	<p>3° Le 4... ... prohibées. »</p>	<p>3° Le 4... marchandises dangereuses pour la santé ou la sécurité publique. »</p>
	Art. 13 bis (nouveau)	Art. 13 bis.
	<p>I. — L'article 101 de la loi de finances pour 1982 (n° 81-1160 du 30 décembre 1981) est abrogé.</p>	Conforme
	<p>II. — Les résidents français continuant de détenir des avoirs à l'étranger après le 31 janvier 1987 ou qui en constituent après cette date, doivent, sous les sanctions de l'article 459 du code des douanes, justifier de leur origine régulière au regard de la réglementation des changes.</p>	
	<p>Ces justifications sont exigibles pour les avoirs constitués et détenus à l'étranger pendant un délai de dix ans précédant la date à laquelle une procédure administrative relative à ces avoirs est engagée.</p>	

Texte du projet de loi

Texte adopté
par l'Assemblée nationale

Propositions de la commission

Art. 14.

I. — Dans l'article 410 du code des douanes, les mots : « 1 000 F à 10 000 F », sont remplacés par les mots : 2 000 F à 20 000 F ;

II. — Dans le 1. de l'article 411 du même code, les mots : « trois fois » sont remplacés par les mots : « deux fois » ;

III. — Les articles 413, 414, 415 et 416 du même code sont remplacés par un article 414 ainsi rédigé :

« *Art. 414.* — Sont passibles d'un emprisonnement de trois ans, de la confiscation de l'objet de fraude, de la confiscation des moyens de transport, de la confiscation des objets servant à masquer la fraude et d'une amende comprise entre une et deux fois la valeur de l'objet de fraude, tout fait de contrebande ainsi que tout fait d'importation ou d'exportation sans déclaration lorsque ces infractions se rapportent à des marchandises de la catégorie de celles qui sont prohibées ou fortement taxées au sens du code des douanes.

« Les infractions portant sur des marchandises non prohibées, dont la valeur n'excède pas 5 000 F sont passibles d'une amende égale à la valeur desdites marchandises. »

La justification de l'origine régulière n'est pas exigée pour les avoirs dont la détention à l'étranger est libre au moment de leur contrôle

Art. 14.

Sans modification.

Art. 14.

I. — Sans modification.

II. — Sans modification.

III. — Alinéa sans modification.

« *Art. 414.* — Sont passibles d'un emprisonnement: maximum de trois ans...

... douanes.

Alinéa sans modification.

IV. (nouveau). — A. — A l'article 459-1 du code des douanes, les mots « maximum au quintuple » sont remplacés par les mots « maximum au double ».

B. — La perte de recettes résultant de l'application du A ci-dessus est compensée par la majoration à due concurrence des taux visés à l'article 575 A du code général des impôts.