

# Fiscalité : notion d'activité occulte

**Lire les commentaires de :**

**Sonia Boufeldja**

L'activité illicite occulte caractérisée en présence de sommes détournées et partiellement déclarées : retour sur un cas de dispense de mise en demeure préalable à la taxation d'office

## DÉCISION DE JUSTICE

---

CAA Lyon, 2ème et 5ème chambres réunies – N° 15LY02420 – 25 avril 2017 – C+ [↗](#)  
Arrêt confirmé en cassation par le Conseil d'Etat : CE - 19 décembre 2018 - N° 411864 - C+

## INDEX

---

**Mots-clés**

Evaluation d'office, Dispense de mise en demeure, Activité occulte, Abus de confiance, Activité illicite, Bénéfices non commerciaux, Imposition d'office

**Rubriques**

Fiscalité

Résumé Note universitaire

## Résumé

<sup>1</sup> Il résulte des travaux parlementaires ayant précédé l'adoption de la loi dont elles sont issues que les dispositions de l'article L. 68 du livre des procédures fiscales, dans sa rédaction issue de l'article 18 de la loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009, doivent être interprétées comme renvoyant à la notion d'activité occulte, telle que définie par les dispositions de l'article L. 169 du livre des procédures fiscales, selon lesquelles l'activité occulte est réputée exercée lorsque le contribuable n'a pas déposé dans le délai légal les déclarations qu'il était tenu de souscrire et soit n'a pas fait connaître son activité à un centre de formalités des entreprises ou au greffe du tribunal de commerce, soit s'est livré à une activité illicite.

<sup>2</sup> L'administration doit être réputée apporter la preuve qui lui incombe de l'exercice occulte d'une activité si le contribuable n'est pas lui-même en mesure d'établir qu'il a commis une erreur justifiant qu'il ne se soit acquitté d'aucune de ces obligations déclarative (1).

<sup>3</sup> L'administration, qui établit l'existence d'une activité occulte (non déclarée à un centre de formalités des entreprises ou du greffe du tribunal de commerce ou illicite), est alors dispensée d'adresser une mise en demeure au contribuable avant de procéder à sa taxation d'office ou à son évaluation d'office.

<sup>4</sup> Des gains déclarés à l'administration, dans une mauvaise catégorie d'imposition, ne peuvent en principe être regardés comme provenant d'une activité occulte (2).

<sup>5</sup> Dans ce cas, l'administration n'est réputée apporter la preuve de l'exercice occulte de l'activité professionnelle que si la déclaration erronée ne révèle pas, par elle-même, l'existence et la nature de l'activité occulte et si elle revêt un caractère intentionnel (3).

<sup>6</sup> En l'espèce, la déclaration en traitement et salaires d'une partie des détournement de fonds commis par le directeur d'une association, alors que les sommes relevaient de la catégorie des bénéfices non commerciaux, suffit à qualifier l'activité d'occulte dès lors que la déclaration erronée ne révèle pas, par elle-même, l'existence et la nature de l'activité du contribuable et qu'eu égard au caractère délibéré des faits, cette déclaration ne procédait pas d'une erreur du déclarant sur la catégorie au titre de laquelle il devait déclarer lesdits revenus (4) .

<sup>7</sup> (1) Rapp. en matière de pénalités CE, 12 janvier 2017, n° 382159 pour un contribuable exerçant une activité de marchand de biens dès lors qu'il avait déclaré des plus-values de cessions immobilières. CE,

7 décembre 2015, Ministre délégué, chargé du budget c/ Société Frutas y Hortalizas Murcial SL, 368227, au recueil.

8

(2) Cf. CE, Section, 5 novembre 2003, n° 241201, au recueil, pour des gains de cession de valeurs mobilières requalifiés en activité non commerciale relative à des opérations de bourse ; CE, 4 juin 2008, Ministre des finances c/ M. P., n° 296932, pour une activité de vente d'objets d'art, dès lors d'une part qu'il s'agit de la vente du stock d'une ancienne activité et d'autre part que ces ventes ont été soumises à la taxe forfaitaire sur les objets précieux.

9

(3) Cf. les conclusions de Mme Legras sur CE, 16 mai 2011 n° 322123 au BDCF 2011, n° 094 précisant qu'occulte n'est pas synonyme: « d'ignoré par l'administration » mais signifie « caché, dissimulé, secret ».

10

(4) Rappr. CE, 28 février 2001, Ministre des finances c/ M. T. n° 199295, au Recueil pour la qualification de revenus de capitaux mobilier occulte en cas de défaut de comptabilisation explicite.

# Note universitaire

## L'activité illicite occulte caractérisée en présence de sommes détournées et partiellement déclarées : retour sur un cas de dispense de mise en demeure préalable à la taxation d'office

**Sonia Boufeldja**

Etudiante en Master 2 Droit fiscal à l'Université Jean Moulin Lyon 3

DOI : [10.35562/alyoda.6354](https://doi.org/10.35562/alyoda.6354)

- <sup>1</sup> La mise en demeure intervient comme préalable aux procédures d'imposition d'office, telle une garantie conservée au bénéfice du contribuable en situation de manquement à ses obligations déclaratives. L'administration fiscale pourra pourtant se trouver dispensée d'effectuer cette mise en demeure face au constat d'une défaillance particulièrement grave. Ce sera notamment le cas en présence d'une activité occulte ou illicite.
- <sup>2</sup> L'affaire présentée devant la Cour administrative d'appel de Lyon le 25 avril 2017 concerne un contribuable pénalement poursuivi pour des faits d'abus de confiance, Monsieur G., salarié de l'association Résidence de la Salle et de l'association d'enseignement libre Godefroy de Bouillon (intégrée dans l'association d'enseignement libre Jean Baptiste de la Salle). L'administration fiscale ayant eu connaissance de divers agissements du salarié par l'exercice de son droit de communication auprès de l'autorité judiciaire, elle a considéré que ceux-ci étaient constitutifs de détournement de fonds. Il convient d'indiquer qu'une partie des sommes perçues par l'exercice de ce détournement de fonds avait été déclarée en traitements et salaires par le contribuable (dans une proportion légèrement supérieure à 50 % des sommes détournées). L'administration a cependant procédé au redressement du contribuable par la procédure d'imposition d'office, et cela, sans lui adresser au préalable une mise en demeure, en vertu de l'article L. 68 du Livre des procédures fiscales. La mise en demeure, intervenant préalablement à la procédure de taxation d'office, constitue une garantie pour le contribuable, invité à régulariser sa situation dans un délai de trente jours suivant sa notification.
- <sup>3</sup> Par un jugement du 24 mars 2015, le tribunal administratif de Clermont-Ferrand a fait droit à la demande du requérant tendant à la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales auxquelles il a été assujéti au titre des années 2007, 2008 et 2009, mais également des pénalités et intérêts de retard subséquents. Afin de faire annuler ce jugement, le ministre des

finances et des comptes publics a formé appel. Celui-ci argue que l'activité occulte entraîne l'application des procédures d'imposition d'office et que l'administration fiscale se trouve dispensée de mise en demeure préalable en cas d'activité illicite. Or, il soutient être face à une situation de taxation d'office caractérisée, les sommes détournées ayant le caractère de bénéfices non commerciaux. Il poursuit en prétendant que l'exercice d'une activité illicite de détournement de fonds réalisée par le contribuable est un cas de dispense de mise en demeure. Ses prétentions se trouvent inchangées par le fait qu'une partie des sommes frauduleuses détournées avaient été déclarées en traitements et salaires.

4 La question posée devant la cour était de savoir si l'administration se trouvait dispensée de procéder à une mise en demeure préalable à l'évaluation d'office, en présence de sommes perçues à l'occasion d'un détournement de fonds et partiellement déclarées en tant que traitements et salaires. Par un arrêt du 25 avril 2017, la Cour administrative d'appel de Lyon répond par la positive. La déclaration d'une partie des sommes litigieuses dans la catégorie des traitements et salaires « *ne révèle pas, par elle-même, l'existence et la nature de l'activité* » du contribuable. Cette déclaration « *ne procédait pas d'une erreur du déclarant sur la catégorie au titre de laquelle il devait déclarer lesdits revenus* ». Il convient de revenir sur les faits de détournement de fonds reprochés au contribuable (1), pour qualifier les sommes détournées et perçues d'un point de vue fiscal de bénéfices non commerciaux (2). Ces rappels effectués, il faudra analyser la solution développée par la Cour administrative d'appel à l'aune des évolutions législatives en matière de dispense de mise en demeure (3), mais également du point de vue de la qualification d'activité occulte (4).

## 1/ L'activité illicite caractérisée par le détournement de fonds

5 L'abus de confiance est une infraction pénale définie comme « *le fait par une personne de détourner, au préjudice d'autrui, des fonds, des valeurs ou un bien quelconque qui lui ont été remis et qu'elle a acceptés à charge de les rendre, de les représenter ou d'en faire un usage déterminé* » (article 314-1 du Code pénal) . Le détournement de fonds constitue une forme d'abus de confiance. Dans l'affaire présentée devant la Cour, plusieurs éléments ont permis à l'administration fiscale de retenir la qualification de détournement de fonds.

6 D'abord d'un point de vue de la rémunération du salarié, celle effectivement perçue dépassait le plafond fixé de manière conventionnelle avec l'association Résidence de la Salle. Or, bien que le dépassement ne caractérise pas à lui seul le détournement de

fonds, il n'est démontré à aucun moment l'accord des instances décisionnelles de l'association tendant à l'octroi de ces rémunérations supplémentaires (à rapprocher notamment de l'arrêt Cass. Crim., 20 octobre 2004, n° 03-86201 : il a été jugé que le versement de rémunérations sans l'autorisation de l'organe compétent constituait un abus de confiance) .

<sup>7</sup> Ensuite, Monsieur G a bénéficié de divers avantages à savoir la prise en charge de cotisations « Prefon retraite », de frais de déplacements non justifiés, de frais de nettoyage de son appartement de fonction et de la prise en charge de la taxe d'habitation y afférente, d'un abonnement Air France, de travaux réalisés par un salarié de l'association pendant ses heures de service et à son bénéfice personnel (ce dernier fait est à rapprocher de l'arrêt Cass. Crim., 20 octobre 2004, n° 03-86201 : il était question d'un directeur d'une association employant des salariés de l'association à des fins personnelles, l'abus de confiance a été caractérisé) . Enfin, le contribuable a également perçu les produits de la location d'une salle de l'établissement d'enseignement qu'il dirigeait et soustrait des espèces des comptes de l'association.

<sup>8</sup> La perception de ces rémunérations supplémentaires et avantages (dont l'on retrouve un inventaire exhaustif dans les considérants 5 et 6 de l'arrêt commenté, mais également dans les conclusions du rapporteur public M. Thierry Besse, publiées à la RJF 8-9/2017, n° 844) s'est faite, pour rappel, sans la preuve de l'accord des instances dirigeantes de l'association. Par ailleurs, la comptabilisation des rémunérations supplémentaires ne prouve pas le consentement des organes décisionnels de l'association (le service comptable n'ayant aucun pouvoir décisionnel en la matière). La Cour administrative d'appel juge qu'en l'absence de preuve contraire, l'utilisation des fonds de l'association à des fins étrangères à ses statuts, mais dans l'intérêt personnel de Monsieur G (qui a joué un rôle actif « *dans l'octroi de ces divers avantages injustifiés* »), constitue un détournement de fonds.

<sup>9</sup> Comme le relève très justement le rapporteur public M. Besse, le doute est permis quant à la qualification de détournement de fonds relativement à la rémunération supplémentaire, en l'absence d'éléments permettant d'apprécier concrètement la manière dont Monsieur G percevait des rémunérations dépassant le plafond contractuel. Il faut cependant relever le fait que Monsieur G occupait des fonctions de direction au sein des deux associations. La qualification semble ainsi justifiée, et caractérise l'activité illicite.

<sup>10</sup> Comme l'indique la Cour administrative d'appel, « *l'administration n'était pas tenue d'attendre l'issue de la procédure pénale en cours (...) et pouvait qualifier elle-même les faits* ». Cette précision trouve son fondement dans l'indépendance des contentieux pénal et



fiscal (pour approfondir le sujet, voir notamment : L. Ayrault, L'indépendance des contentieux pénal et fiscal - Actes de colloque : Dr. fisc. 2016, n° 038, comm. 503). Les sommes perçues à l'occasion du détournement de fonds auraient dû donner lieu à une déclaration au titre de la catégorie des bénéfices non commerciaux (2).

## 2/ Les sommes perçues à l'occasion d'un détournement soumises à la catégorie des bénéfices non commerciaux et le défaut de déclaration

<sup>11</sup> Selon l'article 92-1 du Code général des impôts, « *sont considérés comme provenant de l'exercice d'une profession non commerciale ou comme revenus assimilés aux bénéfices non commerciaux, les bénéfices des professions libérales, des charges et offices dont les titulaires n'ont pas la qualité de commerçants et de toutes occupations, exploitations lucratives et sources de profits ne se rattachant pas à une autre catégorie de bénéfices ou de revenus* ».

<sup>12</sup> Les revenus d'activités illicites qui ne se rattachent à aucune catégorie de bénéfice ou de revenu identifié sont imposables dans la catégorie dite « fourre-tout » des bénéfices non commerciaux. C'est ainsi que les juridictions administratives ont régulièrement eu à rattacher les sommes provenant de détournement de fonds à la catégorie des bénéfices non commerciaux (CE, 7<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> ss-sect., 17 novembre 1986, n° 52402 ; CE, 3<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> ss-sect., 30 avril 2003, n° 238870 ; CE, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> ss-sect., 25 juin 2012, n° 337139 - Pour un exposé de la jurisprudence en matière de détournements de fonds et de qualification de bénéfices non commerciaux, voir : Documentation pratique fiscale, Editions Francis Lefebvre, BNC – DIV I Définition des bénéfices non commerciaux, n° 5120 et s.).

<sup>13</sup> Or, cette catégorie de revenus peut faire l'objet d'une évaluation d'office lorsque la déclaration annuelle n'a pas été déposée dans le délai légal, en vertu de l'article L. 73 du livre des procédures fiscales (« *Peuvent être évalués d'office (...) Le bénéfice imposable des contribuables qui perçoivent des revenus non commerciaux ou des revenus assimilés lorsque la déclaration annuelle prévue à l'article 97 du code général des impôts n'a pas été déposée dans le délai légal* ») . L'évaluation d'office, intégrant la catégorie des procédures d'imposition d'office au même titre que la taxation d'office (article L. 66 du livre des procédures fiscales), consiste à reconstituer la base de l'impôt catégoriel, c'est-à-dire à déterminer en l'espèce le montant des bénéfices non commerciaux.

<sup>14</sup> Ces procédures d'imposition d'office, en ce qu'elles se caractérisent par l'unilatéralisme, s'inscrivent à rebours de l'esprit de la procédure fiscale française qui est dite contradictoire. C'est l'administration qui

déterminera la base de l'impôt, en raison de la défaillance du contribuable dans l'accomplissement de son obligation déclarative, et à titre de sanction. Ce caractère unilatéraliste se trouve cependant atténué par l'obligation de mise en demeure imposée à l'administration préalablement à l'engagement de ces procédures. Cette mise en demeure prévue par l'article L. 68 du livre des procédures fiscales permet donc de garantir au contribuable la conservation de l'esprit contradictoire et l'invite à régulariser sa situation dans un délai de trente jours suivant la notification de la mise en demeure.

<sup>15</sup> L'administration fiscale se trouve pourtant dispensée du formalisme de la mise en demeure préalable dans plusieurs hypothèses (3), notamment en présence d'une activité occulte ou illicite. Qu'en est-il dans l'hypothèse présente d'une activité illicite de détournement de fonds ?

### 3/ La dispense de mise en demeure confirmée

<sup>16</sup> L'article L.68 du livre des procédures fiscales relativement à la dispense de mise en demeure a fait l'objet d'une évolution sur laquelle il est important de revenir. Avant 2010, cet article prévoyait 6 cas de dispense de mise en demeure préalable à la taxation d'office, dont la suivante : le fait de ne pas se faire connaître d'un centre de formalité des entreprises (CFE) ou du greffe du tribunal de commerce, c'est-à-dire en cas d'activité occulte ([article L. 68 du livre des procédures fiscales dans sa version applicable jusqu'au 1<sup>er</sup> janvier 2010](#)) . La philosophie de cette dispense est la suivante : le contribuable cherchant à cacher à l'administration fiscale l'existence d'une activité productive de revenus ne peut bénéficier de la possibilité de régulariser sa situation au regard de la gravité de son comportement défaillant et délibéré.

<sup>17</sup> La loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 a cependant modifié cette disposition en ajoutant le cas de dispense de mise en demeure préalable suivant : la réalisation d'une activité illicite ([article L. 68 du livre des procédures fiscales dans sa version applicable dès le 1<sup>er</sup> janvier 2010](#)).

<sup>18</sup> Antérieurement à cette modification, il était régulièrement jugé au sujet d'affaires de détournement de fonds que l'administration fiscale ne pouvait se dispenser de mise en demeure préalable à la procédure d'imposition d'office (voir en ce sens : [CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ss-sect., 4 février 2008, n° 304253, min](#) au sujet de sommes détournées par un salarié au préjudice de son employeur) . Pourquoi excluait-on la dispense ? Cette solution partait du postulat que les activités à l'origine des détournements de fonds n'avaient pas à faire l'objet d'un



enregistrement auprès du CFE ou du greffe du tribunal de commerce. L'activité occulte ne se trouvait donc pas caractérisée (voir en ce sens également : CE, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> ss-sect., 25 juin 2012, n° 337139 précité au sujet d'un détournement de fonds par une personne assurant la comptabilité d'une association, où il a été retenu que les bénéfices non commerciaux perçus par le contribuable ne provenant pas d'une activité professionnelle exercée à titre habituel, celui-ci n'avait pas à se faire connaître auprès d'un CFE) . L'activité illicite dans ces hypothèses bénéficiait d'un traitement plus favorable que l'activité occulte licite.

19

Dans l'autre sens, la dispense de mise en demeure préalablement à l'évaluation d'office des bénéfices non commerciaux se trouvait parfois retenue. Ce fut le cas en présence de l'activité illicite consistant en l'exercice de la prostitution, puisqu'il a été considéré par la Cour d'appel de Nantes qu'en raison du caractère habituel de l'exercice de cette activité, le contribuable aurait dû se faire connaître d'un CFE (CAA Nantes, 1<sup>e</sup> ch., 6 décembre 2012, n° 11NT03193) . L'activité était donc illicite mais également occulte, en raison de l'exigence d'enregistrement inhérente à celle-ci.

20

Dans l'affaire commentée, la version applicable de l'article L. 68 du livre des procédures fiscales était celle incluant l'activité illicite (version applicable aux procédures de contrôle engagées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2010, ce qui était le cas en l'espèce, puisque la vérification de comptabilité à l'encontre de Monsieur G a été engagée en décembre 2010). La Cour administrative d'appel de Lyon confirme l'intégration de l'activité illicite dans la dispense de mise en demeure, quand antérieurement, elle pouvait disposer d'un traitement plus favorable que l'activité occulte de manière générale et indistinctement du caractère licite ou illicite de l'activité (voir en ce sens : Alignement des règles de contrôle des activités illicites sur celles des activités occultes, Dr. fisc. 2010, n° 6, comm. 177). L'alignement du traitement de l'activité illicite sur l'activité occulte est confirmé.

21

La Cour administrative d'appel de Lyon fait par ailleurs référence aux travaux parlementaires ayant précédé l'adoption de cette disposition législative, selon lesquels la dispense l'article L. 68 du livre des procédures fiscales (« *Toutefois, il n'y a pas lieu de procéder à cette mise en demeure (...) Si le contribuable ne s'est pas fait connaître d'un centre de formalités des entreprises ou du greffe du tribunal de commerce ou s'il s'est livré à une activité illicite* ») est à interpréter comme :

22

« *renvoyant à la notion d'activité occulte telle que définie par les dispositions de l'article L. 169 du livre des procédures fiscales, selon lesquelles l'activité occulte est réputée exercée lorsque le contribuable n'a pas déposé dans le délai légal les déclarations qu'il*

*était tenu de souscrire et soit n'a pas fait connaître son activité à un centre de formalités des entreprises ou au greffe du tribunal de commerce, soit s'est livré à une activité illicite ; que l'administration doit être réputée apporter la preuve qui lui incombe de l'exercice occulte d'une activité si le contribuable n'est pas lui-même en mesure d'établir qu'il a commis une erreur justifiant qu'il ne se soit acquitté d'aucune de ces obligations déclaratives ».*

23

Cette référence invite à la confusion. En effet, au stade de la lecture de l'article L. 68 du livre des procédures fiscales applicable dans sa version postérieure au 1<sup>er</sup> janvier 2010, l'hypothèse de l'activité illicite suffit à dispenser l'administration fiscale de mise en demeure. L'activité illicite de manière générale (qu'elle soit une activité occulte ou non occulte) permettant la dispense de mise en demeure ne rend pas nécessairement utile le renvoi à la notion d'activité occulte, malgré la spécificité factuelle de l'affaire. En effet, il faut rappeler qu'une partie des sommes a été déclarée à l'administration fiscale, cependant, dans une catégorie erronée, puisqu'au titre de traitements et salaires. Est-on pour autant en présence d'une activité occulte (4) ?

## 4/ L'activité occulte retenue en présence d'une déclaration partielle erronée

24

La Cour administrative d'appel de Lyon dans son arrêt du 25 avril 2017 a répondu par la positive. Il a été retenu que la déclaration d'une partie de sommes détournées en tant que traitements et salaires permettait la dispense de la mise en demeure préalable, en raison de la qualification d'activité illicite occulte retenue.

25

L'activité occulte définie à [l'article 169 du livre des procédures fiscales](#) est conditionnée par la double condition de l'absence de dépôt de déclaration incombant au contribuable dans le délai légal, ainsi que soit le fait de ne pas s'être fait connaître auprès d'un CFE ou du greffe du tribunal de commerce, soit le fait de se livrer à une activité illicite (définition issue également de la loi n° 02009-1674 du 30 décembre 2009) . En partant de cet article, on aurait pu penser l'activité occulte non caractérisée puisqu'une partie des sommes a été déclarée à l'administration fiscale (bien que la déclaration de revenus dans une catégorie erronée soit assimilable à l'absence de déclaration, permettant l'évaluation d'office, voir en ce sens : [CE, 9<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> ss-sect., 5 juillet 1996, n° 127375](#) – [CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ss-sect., 4 juin 2008, n° 296932](#) : il a été jugé que la présence d'une déclaration ne permettait pas de qualifier l'activité d'occulte – [CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ss-sect., 20 mai 2016, n° 0376672, min. c/ Sté Faisanderie](#) : l'activité occulte a été retenue en présence d'une déclaration erronée) .

26

La qualification d'activité occulte semble pourtant justifiée. Pour reprendre les termes du rapporteur public Madame Legras, « *“ occulte ” n'est pas synonyme d'“ ignoré par l'administration ”, mais signifie caché, dissimulé, secret* » (dans ses conclusions au sujet de l'arrêt du Conseil d'Etat du 15 mai 2011 n° 322123, BDCF 8-9/2011, n° 94). Or, la déclaration d'une partie du détournement de fonds dans la catégorie des traitements et salaires caractérise une intention de dissimuler la nature de l'activité de détournement de fonds, et n'est, selon toute vraisemblance, pas révélée par la déclaration erronée. En effet, selon le rapporteur public M. Besse, en déclarant une partie des rémunérations détournées en traitement et salaire, au même titre que la rémunération conventionnelle, le contribuable veut laisser percevoir que l'augmentation de la rémunération se serait faite avec l'aval des organes décisionnels de l'association dont il est salarié.

27

La précision des travaux parlementaires retrouve son importance à ce stade de la réflexion. L'activité occulte se trouve caractérisée, et la charge de la preuve incombe au contribuable ayant effectué une déclaration erronée. Sauf que dans l'hypothèse d'une activité illicite, il ne pourra légitimement pas prouver l'erreur. Aurait-on pu distinguer le détournement de fonds et la solution à retenir selon que la partie a été déclarée ou non-déclarée ? Le rapporteur public M. Besse considère que cette scission n'est pas possible.

28

On peut supposer que le fondement de l'activité illicite aurait suffi à justifier la solution retenue par la Cour. La démonstration de la juridiction d'appel ne nous permet cependant pas d'affirmer une telle position. Il faut également préciser que la partie des sommes détournées ayant fait l'objet d'une déclaration constituait plus de la moitié des détournements de fonds totaux. En effet, bien que nous n'ayons pas connaissance de la proportion exacte des montants déclarés à la lecture de l'arrêt commenté, le rapporteur public précise dans ses conclusions, au sujet des montants des bénéfices non commerciaux reconstitués pour les années 2007, 2008 et 2009, que « *ces sommes proviennent en partie de la requalification d'une partie des rémunérations perçues par l'intéressé, initialement déclarées en traitements et salaires. Le reste, soit une petite moitié des sommes imposées en tant que bénéfices non commerciaux, était constitué de divers autres détournements* ». On peut également imaginer que la référence à la notion d'activité occulte est intervenue en prévision de l'application de la disposition modifiée de l'article L. 68 du livre des procédures fiscales, applicable à compter de 2013. En cela, cette référence qualifiée dans nos précédents développements comme portant à confusion, est salutaire.

29

En effet, la modification ultérieure de cet article se situe dans une formulation à mi-chemin des deux précédentes versions, sans pour autant exclure les activités illicites. Cette disposition dispense

désormais l'administration fiscale d'effectuer une mise en demeure « *si le contribuable s'est livré à une activité occulte, au sens du deuxième alinéa de l'article L. 169* » (article L. 68 LPF modifié par la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013, la version de l'article modifié par le décret n° 2015-609 du 3 juin 2015 n'a pas altéré le fond de cette disposition, mais seulement modifié le renvoi à l'article L.169 du LPF et le changement d'alinéa relatif à la définition de l'activité occulte) . L'activité illicite ne voit donc pas seulement son régime aligné sur celui de l'activité occulte, mais intègre de manière pleine et entière la qualification d'activité occulte. On suppose donc que le raisonnement développé par la Cour administrative d'appel de Lyon, relativement à l'activité illicite partiellement déclarée, permettra de retenir une solution identique dans le cadre de la nouvelle définition générale de l'activité occulte.