

N° 385

SÉNAT

SESSION ORDINAIRE DE 2017-2018

Enregistré à la Présidence du Sénat le 28 mars 2018

PROJET DE LOI

(PROCÉDURE ACCÉLÉRÉE)

relatif à la lutte contre la fraude,

PRÉSENTÉ

au nom de M. Édouard PHILIPPE,

Premier ministre

Par M. Gérard DARMANIN,

ministre de l'Action et des comptes publics

(Envoyé à la commission des finances, sous réserve de la constitution éventuelle d'une commission spéciale dans les conditions prévues par le Règlement.)

Table des matières

	<u>Pages</u>
EXPOSÉ DES MOTIFS.....	5
PROJET DE LOI.....	9
ÉTUDE D'IMPACT.....	25
AVIS DU CONSEIL D'ÉTAT.....	97

EXPOSÉ DES MOTIFS

Mesdames, Messieurs,

La contribution de chacun aux charges publiques à hauteur de ses facultés constitue un principe fondamental de notre République, ancré dans le pacte national depuis la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen de 1789.

Si, face à la complexité de notre système de prélèvements fiscaux et sociaux, il peut arriver au contribuable de bonne foi de commettre erreur ou oubli, appelant de l'administration un traitement bienveillant, le fait de se soustraire sciemment à ses obligations contributives doit être poursuivi avec la plus grande efficacité, et sévèrement sanctionné.

Dans le projet de loi pour un État au service d'une société de confiance, le Gouvernement s'est attaché à traiter le premier cas, en insufflant une logique d'accompagnement et de conseil dans la relation de l'administration envers le citoyen.

Dans le présent projet de loi, le Gouvernement s'attache à traiter l'autre situation.

Manquer volontairement à ses obligations fiscales et sociales sape en effet les fondements de la confiance des citoyens, entre eux et envers la collectivité. La fraude porte atteinte au principe fondamental d'égalité devant les charges publiques, grève les recettes publiques nécessaires à la solidarité nationale et au financement des services publics, et fausse la concurrence loyale entre les acteurs économiques. Les Français ne la tolèrent plus et exigent des résultats.

Ainsi, le Gouvernement propose au Parlement de renforcer l'efficacité de la lutte contre la fraude fiscale, douanière et sociale à l'échelle nationale, en complément des efforts entrepris par la France à l'échelle internationale et de l'Union européenne, dont certains accomplissements récents donnent lieu à une proposition de traduction en droit interne dans le cadre du présent texte.

Les dispositions qui constituent ce projet et qui sont présentées ci-après concourent à trois objectifs : mieux détecter, appréhender, et sanctionner la fraude.

En matière de détection, le présent projet facilite l'échange de données

entre administrations concourant à la lutte contre les fraudes fiscales, sociales et douanières, et la transmission d'informations par les plateformes d'économie collaborative. En matière d'appréhension de la fraude, elles renforcent les moyens d'investigation. Tel est l'objet du titre I^{er}.

En matière de sanction, les dispositions complètent et alourdissent l'arsenal existant, notamment dans une logique plus large de publicité qui, par l'effet de réputation qu'elle induit, peut jouer un rôle de dissuasion fort. Tel est l'objet du titre II.

Au sein du titre I^{er} du présent projet de loi, **l'article 1^{er}** modifie l'article 28-2 du code de procédure pénale, relatif aux pouvoirs de police spéciale attribués aux agents des services fiscaux, pour permettre d'affecter des officiers fiscaux judiciaires au sein du ministère chargé du budget, complémentairement aux moyens dont dispose la police judiciaire du ministère de l'intérieur. Cela renforcera les outils de l'État pour détecter et déjouer les fraudes les plus complexes.

L'article 2 permet de renforcer les moyens dont disposent les agents des douanes pour lutter contre les logiciels dits « permissifs », conçus pour permettre et dissimuler la fraude, à l'instar de ceux dont bénéficient déjà les agents de la direction générale des finances publiques. Les agents des douanes pourront ainsi se faire communiquer par les éditeurs, concepteurs, distributeurs ou toute personne susceptible de manipuler les logiciels, le code source et la documentation des logiciels qu'ils proposent. L'article prévoit également un dispositif de sanctions spécifique aux infractions relevées dans ce cadre.

L'article 3 prévoit de renforcer l'accès à l'information utile à l'accomplissement des missions de contrôle et de recouvrement des agents chargés de la lutte contre la fraude. Il ouvre ainsi aux assistants spécialisés mis à disposition des juridictions judiciaires par l'administration fiscale, la possibilité d'accéder aux fichiers de la direction générale des finances publiques (DGFIP). Il ouvre également l'accès de certains fichiers de celle-ci à des agents de l'inspection du travail, des unions de recouvrement des cotisations de sécurité sociale et d'allocations familiales (URSSAF) et de la caisse de la mutualité sociale agricole (MSA), spécialisés dans la lutte contre le travail illégal. Il rend destinataires des informations contenues dans le répertoire national commun de la protection sociale (RNCPS) certains agents de l'inspection du travail et officiers et agents de police judiciaire. Il étend enfin le droit de communication entre les agents des douanes et les agents de la direction générale de la prévention des risques, actuellement limité à certaines de leurs missions.

L'article 4 précise les obligations fiscales et sociales imposées aux plateformes d'économies collaboratives (obligation d'information des

utilisateurs depuis 2017, et de déclaration à l'administration des revenus réalisés par ces derniers à compter de 2019), afin d'assurer une meilleure intelligibilité de la loi pour les plateformes et une meilleure exploitabilité des données collectées par l'administration pour améliorer ses capacités de détection de la fraude.

Au sein du titre II du présent projet de loi, **l'article 5** prévoit par défaut l'application de la peine complémentaire de publication et de diffusion des décisions de condamnation pour fraude fiscale, aujourd'hui prononcées de manière facultative par le juge répressif. Elle ne serait pas pour autant automatique, pour en assurer la conformité à la Constitution.

L'article 6 prévoit la création d'une sanction administrative complémentaire des sanctions financières existantes, consistant à rendre publics les rappels d'impôts et les sanctions administratives pécuniaires dont ils ont été assortis, une fois devenus définitifs. Seraient visées les fraudes les plus graves parmi celles n'ayant pas fait l'objet de poursuites pénales commises par les personnes morales, dès lors que ces fraudes portent atteinte non seulement au civisme fiscal mais aussi au bon fonctionnement de l'économie, en créant une distorsion de concurrence, et que la publication de ces sanctions ne porte pas atteinte à la vie privée.

L'article 7 crée une sanction administrative, exclusive des sanctions pénales, applicable aux personnes qui concourent, par leurs prestations de services, à l'élaboration de montages frauduleux ou abusifs. Elle vise à sanctionner les professionnels complices des manquements fiscaux et sociaux, qui portent une grave atteinte au principe d'équité entre les contribuables et cotisants, et aux règles de leur profession. Cette sanction serait assortie d'un recours juridictionnel effectif, garant des droits de la défense.

L'article 8 aggrave la répression pénale des délits de fraude fiscale en prévoyant que le montant des amendes puisse être porté au double du produit tiré de l'infraction pour les personnes physiques, et au décuple pour les personnes morales

L'article 9 vise à ouvrir la faculté au procureur de la République de recourir à la procédure de comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité en matière de fraude fiscale. L'objectif de cette procédure, dite de « plaider-coupable », est d'assurer une réponse pénale plus rapide et plus efficace.

L'article 10 renforce les sanctions douanières applicables en cas d'injures, de maltraitance ou encore de troubles à l'exercice des fonctions des agents des douanes, ainsi qu'en cas de refus de communication des documents demandés. L'amende encourue serait ainsi portée à 3 000 euros. Le dispositif serait

complété par une augmentation du montant minimal de l'astreinte pécuniaire prononcée par l'autorité judiciaire en cas de refus de communication de documents, aujourd'hui plafonnée à 1,50 euro par jour, pour la porter à 150 euros par jour.

L'article 11 complète la liste française des États et territoires non coopératifs en matière fiscale afin qu'elle intègre celle adoptée par l'Union européenne en décembre 2017. Ainsi, les transactions effectuées depuis ou vers les États et territoires non coopératifs inscrits sur la liste européenne seront également soumises à des mesures fiscales dissuasives ainsi que des obligations et contrôles renforcés, afin de renforcer les moyens de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales.

PROJET DE LOI

Le Premier ministre,

Sur le rapport du ministre de l'action et des comptes publics,

Vu l'article 39 de la Constitution,

Décète :

Le présent projet de loi relatif à la lutte contre la fraude, délibéré en conseil des ministres après avis du Conseil d'État, sera présenté au Sénat par le ministre de l'action et des comptes publics, qui sera chargé d'en exposer les motifs et d'en soutenir la discussion.

TITRE I^{ER}

RENFORCER LES MOYENS ALLOUÉS À LA LUTTE CONTRE LA FRAUDE FISCALE, SOCIALE ET DOUANIÈRE

Article 1^{er}

La dernière phrase du III de l'article 28-2 du code de procédure pénale est abrogée.

Article 2

- ① I. – Le code des douanes est ainsi modifié :
- ② 1° Le paragraphe 2 de la section 3 du chapitre IV du titre II est complété par un article 65 *quater* ainsi rédigé :
- ③ « *Art. 65 quater.* – Les personnes qui conçoivent ou éditent des logiciels de gestion, de comptabilité, des systèmes de caisse ou interviennent techniquement sur les fonctionnalités de ces produits affectant directement ou indirectement la tenue des écritures, la conservation ou l'intégrité des documents originaux nécessaires aux contrôles de l'administration des douanes sont tenus de présenter aux agents de cette administration, sur leur demande, tous codes, données, traitements ou documentation qui s'y rattachent.

- ④ « Pour l'application du premier alinéa, les codes, données, traitements ainsi que la documentation doivent être conservés jusqu'à l'expiration de la troisième année suivant celle au cours de laquelle le logiciel ou le système de caisse a cessé d'être diffusé. » ;
- ⑤ 2° La section 1 du chapitre VI du titre XII est ainsi modifiée :
- ⑥ a) Au E du paragraphe 2, il est inséré, après l'article 413 *ter*, un article 413 *quater* ainsi rédigé :
- ⑦ « Art. 413 *quater*. – Est passible d'une amende de 1 500 euros par logiciel ou système de caisse vendu ou par client pour lequel une prestation a été réalisée dans l'année tout manquement aux obligations prévues par l'article 65 *quater*, sans que le total des amendes puisse être supérieur à 50 000 euros. » ;
- ⑧ b) Au C du paragraphe 3, il est inséré, après l'article 416, un article 416-1 ainsi rédigé :
- ⑨ « Art. 416-1 – I. – Les personnes mentionnées à l'article 65 *quater* qui mettent à disposition les logiciels ou les systèmes de caisse mentionnés au même article sont passibles d'une amende lorsque ces logiciels, systèmes ou interventions techniques sont conçus pour permettre la commission de l'un des délits mentionnés aux articles 414, 415 et 459, en modifiant, supprimant ou altérant de toute autre manière un enregistrement stocké ou conservé au moyen d'un dispositif électronique, sans préserver les données originales.
- ⑩ « L'amende prévue au premier alinéa s'applique également aux distributeurs de ces produits qui savaient ou ne pouvaient ignorer qu'ils présentaient les caractéristiques mentionnées au même alinéa.
- ⑪ « L'amende encourue est de 15 % du chiffre d'affaires provenant de la commercialisation de ces logiciels ou systèmes de caisse ou des prestations réalisées, correspondant à l'année au cours de laquelle l'amende est prononcée et aux cinq années précédentes.
- ⑫ « L'application de l'amende prévue au présent article exclut celles prévues aux articles 1770 *undecies* et 1795 du code général des impôts à raison des mêmes logiciels, systèmes ou interventions et du même chiffre d'affaires.
- ⑬ « II. – Les personnes mentionnées au I sont solidairement responsables du paiement des droits rappelés correspondant à l'utilisation de ces logiciels et systèmes de caisse mis à la charge des entreprises ayant commis les délits mentionnés aux articles 414, 415 et 459 et qui se sont servis de ces produits dans le cadre de leur exploitation. »

- ⑭ II. – A l'article L. 96 J du livre des procédures fiscales, l'alinéa suivant est ajouté :
- ⑮ « L'alinéa précédent est également applicable en cas de demande des agents des douanes portant sur des logiciels de gestion, de comptabilité ou des systèmes de caisse, affectant, directement ou indirectement, la conservation ou l'intégrité des documents originaux nécessaires aux contrôles de cette administration. »
- ⑯ III. – L'article 1795 du code général des impôts est ainsi rétabli :
- ⑰ « *Art. 1795. – I. –* Les personnes mentionnées à l'article L. 96 J du livre des procédures fiscales qui mettent à disposition les logiciels ou les systèmes de caisse mentionnés au même article sont passibles d'une amende lorsque ces logiciels, systèmes ou interventions techniques sont conçus pour permettre la réalisation de l'un des faits mentionnés au 1° de l'article 1743, à l'article 1791 *ter*, aux 3° et 5° de l'article 1794, à l'article 1797 et aux 3°, 8° et 10° de l'article 1810 en modifiant, supprimant ou altérant de toute autre manière un enregistrement stocké ou conservé au moyen d'un dispositif électronique, sans préserver les données originales.
- ⑱ « L'amende prévue au premier alinéa s'applique également aux distributeurs de ces produits qui savaient ou ne pouvaient ignorer qu'ils présentaient les caractéristiques mentionnées au même alinéa.
- ⑲ « Cette amende est de 15 % du chiffre d'affaires provenant de la commercialisation de ces logiciels ou systèmes de caisse ou des prestations réalisées, correspondant à l'année au cours de laquelle l'amende est appliquée et aux cinq années précédentes.
- ⑳ « L'application de l'amende prévue au présent article exclut celles prévues à l'article 1770 *undecies* du présent code et à l'article 416-1 du code des douanes à raison des mêmes logiciels, systèmes ou interventions et du même chiffre d'affaires.
- ㉑ « II. – Les personnes mentionnées au I sont solidairement responsables du paiement des droits rappelés correspondant à l'utilisation de ces logiciels et systèmes de caisse mis à la charge des entreprises qui ont commis les faits visés au même I qui se servent de ces produits dans le cadre de leur exploitation. »
- ㉒ IV. – 1° Le I est applicable dans les îles Wallis et Futuna ;
- ㉓ 2° A Wallis et Futuna, en Polynésie française et en Nouvelle-Calédonie l'amende prévue à l'article 413 *quater* du code des douanes est prononcée en monnaie locale compte tenu de la contrevaletur dans cette monnaie de l'euro.

- ④ V. – 1° Le 1° du I et le II s'appliquent aux droits de communication exercés à compter de l'entrée en vigueur de la présente loi ;
- ⑤ 2° L'amende et la solidarité de paiement prévues au 2° du I et au III s'appliquent au chiffre d'affaires réalisé et aux droits rappelés correspondant à l'utilisation des produits à compter de l'entrée en vigueur de la présente loi.

Article 3

- ① I. – Le II de la section II du chapitre III du titre II de la première partie du livre des procédures fiscales est complété par les articles L. 135 ZJ et L. 135 ZK ainsi rédigés :
- ② « *Art. L. 135 ZJ.* – Pour les besoins de l'accomplissement de leurs missions, les assistants spécialisés détachés ou mis à disposition par l'administration fiscale en application de l'article 706 du code de procédure pénale disposent d'un droit d'accès direct aux informations contenues dans les fichiers tenus en application des articles 1649 A et 1649 *ter* du code général des impôts, aux données relatives aux mutations à titre onéreux ou gratuit et aux actes relatifs aux sociétés ainsi qu'aux informations mentionnées à l'article L. 107 B.
- ③ « *Art. L. 135 ZK.* – Pour les besoins de l'accomplissement de leurs missions de contrôle et de recouvrement portant sur les infractions prévues à l'article L. 8211-1 du code du travail, les agents de contrôle de l'inspection du travail mentionnés à l'article L. 8112-1 du code du travail, les agents des organismes mentionnés aux articles L. 213-1 et L. 752-4 du code de la sécurité sociale, et ceux mentionnés à l'article L. 724-7 du code rural et de la pêche maritime, individuellement désignés et dûment habilités selon des modalités fixées par décret, disposent d'un droit d'accès direct aux informations contenues dans les fichiers tenus en application des articles 1649 A et 1649 *ter* du code général des impôts, aux données relatives aux mutations à titre onéreux ou gratuit et aux actes relatifs aux sociétés ainsi qu'aux informations mentionnées à l'article L. 107 B. »
- ④ II. – A l'article 59 *octies* du code des douanes, les mots : « et de contrôle des substances et produits chimiques, » sont remplacés par les mots : « , de contrôle des substances et produits chimiques, et de lutte contre la fraude fiscale ».
- ⑤ III. – A l'article L. 114-12-1 du code de la sécurité sociale, il est inséré un 6° ainsi rédigé :

- ⑥ « 6° Les agents de contrôle de l'inspection du travail mentionnés à l'article L. 8112-1 du code du travail, les officiers et agents de police judiciaire, dans la limite de leurs compétences respectives, pour la recherche et la constatation des infractions prévues aux articles L. 8211-1 du code du travail et à l'article L 114-16-2. »

Article 4

- ① I. – Le code général des impôts est ainsi modifié :
- ② 1° L'article 242 *bis* est remplacé par les dispositions suivantes :
- ③ « Art. 242 bis – Les entreprises, quel que soit leur lieu d'établissement, qui en qualité d'opérateur de plateforme mettent en relation à distance, par voie électronique, des personnes en vue de la vente d'un bien, de la fourniture d'un service ou de l'échange ou du partage d'un bien ou d'un service sont tenues :
- ④ « 1° De fournir, à l'occasion de chaque transaction, une information loyale, claire et transparente sur les obligations fiscales et sociales qui incombent aux personnes qui réalisent des transactions commerciales par leur intermédiaire. Elles sont également tenues de mettre à disposition un lien électronique vers les sites des administrations permettant de se conformer, le cas échéant, à ces obligations ;
- ⑤ « 2° D'adresser par voie électronique aux vendeurs, aux prestataires ou aux parties à l'échange ou au partage d'un bien ou service qui ont perçu, en qualité d'utilisateur d'une plateforme, des sommes à l'occasion de transactions réalisées par son intermédiaire, au plus tard le 31 janvier de chaque année, un document mentionnant, pour chacun d'eux, les informations suivantes :
- ⑥ « a) Les éléments d'identification de l'opérateur de la plateforme concerné ;
- ⑦ « b) Les éléments d'identification de l'utilisateur ;
- ⑧ « c) Le statut de particulier ou de professionnel indiqué par l'utilisateur de la plateforme ;
- ⑨ « d) Le nombre et le montant total brut des transactions réalisées par l'utilisateur au cours de l'année civile précédente et dont l'opérateur a connaissance ;
- ⑩ « e) Si elles sont connues de l'opérateur, les coordonnées du compte bancaire sur lequel les revenus sont versés ;

- ⑪ « 3° D'adresser par voie électronique à l'administration fiscale, au plus tard le 31 janvier de chaque année, un document récapitulant l'ensemble des informations mentionnées au 2°.
- ⑫ « Un arrêté des ministres chargés du budget et de la sécurité sociale précise le contenu des obligations prévues aux 1°, 2° et 3°.
- ⑬ « Les obligations prévues aux 1°, 2° et 3° s'appliquent à l'égard des utilisateurs de plateforme résidant en France ou qui réalisent des ventes ou des prestations de service en France au sens des articles 258 à 259 D. » ;
- ⑭ 2° L'article 1731 *ter* est remplacé par les dispositions suivantes :
- ⑮ « *Art. 1731 ter* – Le non-respect, constaté à l'occasion d'un contrôle, de l'une des obligations prévues au 1° de l'article 242 *bis* est sanctionné par une amende forfaitaire globale fixée dans la limite d'un plafond de 50 000 euros. » ;
- ⑯ 3° Au III de l'article 1736, les mots : « et 241, s'agissant des droits d'auteur imposés suivant les règles applicables aux bénéfices non commerciaux et des droits d'inventeur » sont remplacés par les mots : « 241, s'agissant des droits d'auteur imposés suivant les règles applicables aux bénéfices non commerciaux et des droits d'inventeur, et par les 2° et 3° de l'article 242 *bis* ».
- ⑰ II. – A l'article L. 114-19-1 du code de la sécurité sociale, les mots : « au I » sont remplacés par les mots : « au premier alinéa ».
- ⑱ III. – Le chapitre 00001 *ter* du code général des impôts dans sa rédaction issue de l'article 24 de la loi n° 2016-1918 du 29 décembre 2016 de finances rectificative est abrogé.
- ⑲ IV. – Le chapitre I^{er} *septies* du titre II de la première partie du livre des procédures fiscales et l'article L. 102 AD du même livre sont abrogés.
- ⑳ V. – Les I, II et IV s'appliquent aux revenus perçus à compter du 1^{er} janvier 2019.

TITRE II

RENFORCEMENT DES SANCTIONS DE LA FRAUDE FISCALE, SOCIALE ET DOUANIÈRE

Article 5

- ① Le onzième alinéa de l'article 1741 du code général des impôts est ainsi modifié :
- ② 1° Les mots : « peut, en outre, ordonner » sont remplacés par le mot : « ordonne » ;
- ③ 2° Il est complété par une phrase ainsi rédigée :
- ④ « Elle peut toutefois, par une décision spécialement motivée, décider de ne pas ordonner l'affichage de la décision prononcée et la diffusion de celle-ci, en considération des circonstances de l'infraction et de la personnalité de son auteur. »

Article 6

- ① Le code général des impôts est ainsi modifié :
- ② I. – Le chapitre premier du titre II de la troisième partie du livre premier est complété par un VIII ainsi rédigé :
- ③ « VIII. – Commission de publication des sanctions fiscales.
- ④ « *Art. 1653 G.* – Il est institué une commission de publication des sanctions fiscales. Cette commission est chargée de donner un avis à l'administration lorsque celle-ci envisage de rendre publiques des sanctions administratives, en application des dispositions de l'article 1729 A *bis*.
- ⑤ « Cette commission est présidée par un conseiller d'État, en activité ou honoraire.
- ⑥ « Elle est composée de deux conseillers d'État, de deux conseillers maîtres à la Cour des comptes et de deux magistrats à la Cour de cassation, en activité ou honoraires.
- ⑦ « Le président a voix prépondérante.
- ⑧ II. – Après l'article 1729 A, il est inséré un article 1729 A *bis* ainsi rédigé :

- ⑨ « *Art. 1729 A bis.* – I. – Les amendes ou majorations appliquées à l'encontre de personnes morales à raison de manquements graves caractérisés par un montant de droits fraudés d'un minimum de 50 000 € et le recours à une manœuvre frauduleuse, au sens des *b* et *c* de l'article 1729, peuvent faire l'objet d'une publication, sauf si ces manquements ont fait l'objet d'un dépôt de plainte pour fraude fiscale par l'administration.
- ⑩ « Cette publication porte sur la nature et le montant des droits fraudés et des amendes et majorations appliquées, la dénomination du contribuable ainsi que, le cas échéant, l'activité professionnelle et le lieu d'exercice de cette activité.
- ⑪ « La décision de publication est prise par l'administration après avis conforme et motivé de la commission prévue à l'article 1653 G qui apprécie, au vu des manquements et des circonstances dans lesquels ils ont été commis, si la publication est justifiée.
- ⑫ « La publication est effectuée sur le site internet de l'administration fiscale pendant une durée qui ne peut excéder un an.
- ⑬ « II. – Lorsque la commission prévue à l'article 1653 G est saisie, une copie de la saisine est adressée au contribuable, qui est invité à présenter à la commission ses observations écrites dans un délai de trente jours.
- ⑭ « La publication ne peut être effectuée avant l'expiration d'un délai de soixante jours à compter de la notification de la décision de publication.
- ⑮ « Les recours portant sur les impositions et les amendes ou majorations correspondantes présentés avant l'expiration du délai mentionné à l'alinéa précédent ont pour effet de suspendre la publication tant que les impositions et les amendes ou majorations ne sont pas devenues définitives. En cas de recours portant sur les impositions et amendes ou majorations présenté après l'expiration de ce même délai, la publication est retirée du site internet de l'administration fiscale tant que n'est pas intervenue une décision juridictionnelle confirmant de manière définitive le bien-fondé de la décision de publication.
- ⑯ « III. – Un décret en Conseil d'État précise les conditions d'application du présent article. »

Article 7

- ① I. – Le code général des impôts est ainsi modifié :
- ② 1° L'intitulé du 9 du B de la section I du chapitre II du livre II est remplacé par l'intitulé suivant :

- ③ « Sanctions à l'égard des tiers » ;
- ④ 2° Après l'article 1740 A, il est ajouté un article 1740 A *bis* ainsi rédigé :
- ⑤ « *Art. 1740 A bis. – I. –* Lorsque l'administration fiscale prononce à l'encontre du contribuable une majoration de 80 % sur le fondement du *c* du 1 de l'article 1728, du *b* ou du *c* de l'article 1729, ou de l'article 1729-0 A, toute personne physique ou morale qui, dans l'exercice d'une activité professionnelle de conseil à caractère juridique, financier ou comptable ou de détention de biens ou de fonds pour le compte d'un tiers, a intentionnellement fourni à ce contribuable une prestation permettant directement la commission par ce contribuable des agissements, manquements ou manœuvres ainsi sanctionnés est redevable d'une amende.
- ⑥ « La prestation mentionnée au premier alinéa peut notamment consister à :
- ⑦ « 1° Permettre au contribuable de dissimuler son identité par la fourniture d'une identité fictive ou d'un prête nom ou par l'interposition d'une personne physique ou morale ou de tout organisme, fiducie ou institution comparable établis à l'étranger ;
- ⑧ « 2° Permettre au contribuable de dissimuler sa situation ou son activité par un acte fictif ou comportant des mentions fictives ou par l'interposition d'une entité fictive ;
- ⑨ « 3° Permettre au contribuable de bénéficier à tort d'une déduction du revenu, d'un crédit d'impôt ou d'une réduction d'impôt par la délivrance irrégulière de documents ;
- ⑩ « 4° Ou réaliser pour le compte du contribuable tout procédé destiné à égarer l'administration.
- ⑪ « II. – L'amende est égale à 10 000 €. Son montant est porté, s'il est supérieur, à 50 % des revenus tirés de la prestation fournie au contribuable.
- ⑫ « Cette amende est établie selon les modalités prévues à l'article L. 80 D du livre des procédures fiscales.
- ⑬ « En cas de désaccord portant sur les agissements, manquements ou manœuvres du contribuable mentionnés au I, les garanties et voies de recours qui lui sont offertes bénéficient également à la personne contre laquelle l'amende mentionnée au premier alinéa a été prononcée.
- ⑭ « Lorsque les majorations mentionnées au I font l'objet d'un dégrèvement ou d'une décharge pour un motif lié à leur bien-fondé, l'amende qui a été prononcée à l'encontre du tiers fait l'objet d'une décision de dégrèvement.

- ⑮ « L'amende n'est pas applicable en cas de poursuites engagées contre le professionnel sur le fondement de l'article 1742.
- ⑯ « III. – La personne sanctionnée par l'amende prévue au II n'est pas admise à participer aux travaux des commissions instituées par les articles 1650 à 1652 *bis*, 1653 A, 1653 C et 1653 F. » ;
- ⑰ 3° Au premier alinéa de l'article 1753, après les mots : « 1653 A », sont insérés les mots : « , 1653 C et 1653 F. »
- ⑱ II. – A l'article L. 80 E du livre des procédures fiscales, les mots : « et 1735 *ter* » sont remplacés par les mots : « , 1735 *ter* et 1740 A *bis* ».
- ⑲ III. – Au chapitre 4 *ter* du titre 1 du livre 1 du code de la sécurité sociale, il est inséré après l'article L. 114-18 un article L. 114-18-1 ainsi rédigé :
- ⑳ « Art. L. 114-18-1. – I. – Lorsque les organismes mentionnés aux articles L. 213-1 et L. 752-1 notifient à un cotisant des rectifications sur le fondement de l'article L. 243-7-2, ou lorsque les caisses de mutualité sociale agricole notifient à un cotisant des rectifications sur le fondement de l'article L. 725-25 du code rural et de la pêche maritime, toute personne physique ou morale qui, dans l'exercice d'une activité professionnelle de conseil à caractère juridique, financier ou comptable ou de détention de biens ou de fonds pour le compte d'un tiers, a intentionnellement fourni à ce cotisant une prestation ayant directement contribué à la commission des actes constitutifs de l'abus de droit en cause ou à la dissimulation de ces actes, est redevable d'une amende.
- ㉑ « II. – L'amende est égale à 10 000 €. Son montant est porté, s'il est supérieur, à 50 % des revenus tirés de la prestation fournie au cotisant.
- ㉒ « Lorsque les rectifications mentionnées au I font l'objet d'un dégrèvement ou d'une décharge pour un motif lié à leur bien-fondé, l'amende qui a été prononcée à l'encontre du tiers fait l'objet d'une décision de dégrèvement.
- ㉓ « La prescription applicable à l'amende prévue au I est acquise à la fin de la quatrième année suivant celle au cours de laquelle la prestation sanctionnée a été fournie.

- ②④ « III. – Le directeur de l'organisme de recouvrement ou de la caisse de mutualité sociale agricole lésée notifie les faits reprochés à la personne en cause et le montant envisagé de la pénalité, afin qu'elle puisse présenter ses observations écrites. Après avoir répondu auxdites observations, le directeur de l'organisme ou de la caisse prononce, le cas échéant, la pénalité et la notifie à l'intéressé par une mise en demeure adressée par tout moyen donnant date certaine à sa réception en lui indiquant les voies et délais de recours applicables. »
- ②⑤ IV. – Les dispositions du présent article s'appliquent aux prestations fournies après l'entrée en vigueur de la présente loi.

Article 8

- ① L'article 1741 du code général des impôts est ainsi modifié :
- ② 1° Au premier alinéa, les mots : « d'une amende de 500 000 € et d'un emprisonnement de cinq ans » sont remplacés par les mots : « d'un emprisonnement de cinq ans et d'une amende de 500 000 €, dont le montant peut être porté au double du produit tiré de l'infraction, » ;
- ③ 2° Au deuxième alinéa, les mots : « à 3 000 000 € et sept ans d'emprisonnement » sont remplacés par les mots : « à sept ans d'emprisonnement et à une amende de 3 000 000 €, dont le montant peut être porté au double du produit tiré de l'infraction, ».

Article 9

- ① I. – A l'article 495-16 du code de procédure pénale, les mots : « de délits politiques ou de délits dont la procédure de poursuite est prévue par une loi spéciale » sont remplacés par les mots : « ou de délits politiques ».
- ② II. – Le premier alinéa de l'article 804 du code de procédure pénale est ainsi rédigé :
- ③ « Le présent code est applicable, dans sa rédaction résultant de la loi n° du relative à la lutte contre la fraude, en Nouvelle-Calédonie, en Polynésie française et dans les îles Wallis et Futuna, sous réserve des adaptations prévues au présent titre et aux seules exceptions. »

Article 10

- ① I. – Le code des douanes est ainsi modifié :
- ② 1° L'article 413 *bis* est remplacé par les dispositions suivantes :
- ③ « Art. 413 bis. – Est passible d'une amende de 3 000 euros :
- ④ « 1° Toute infraction aux dispositions du *a* du 1 de l'article 53 ;
- ⑤ « 2° Tout refus de communication des documents et renseignements demandés par les agents des douanes dans l'exercice du droit de communication prévu par l'article 65 ou tout comportement faisant obstacle à la communication. Cette amende s'applique par demande, dès lors que tout ou partie des documents ou renseignements sollicités ne sont pas communiqués. Une amende de même montant est applicable en cas d'absence de tenue de ces documents ou de leur destruction avant les délais prescrits.
- ⑥ « L'amende n'est pas applicable en cas de refus de communication au titre du *i*) du 1° de l'article 65 ;
- ⑦ « 3° Toute infraction aux dispositions du *b* de l'article 69, de l'article 71, du 1 de l'article 87 et du 2 de l'article 117. » ;
- ⑧ 2° Au premier alinéa de l'article 431 :
- ⑨ *i*) Les mots : « aux articles 65 et 92 ci-dessus » sont remplacés par les mots : « à l'article 65, à l'exclusion du *i*) du 1° » ;
- ⑩ *ii*) Le montant : « 1,50 euro » est remplacé par le montant : « 150 euros ».
- ⑪ II. – 1° Le I est applicable dans les îles Wallis et Futuna.
- ⑫ 2° A Wallis et Futuna, en Polynésie française et en Nouvelle-Calédonie l'amende prévue à l'article 413 *bis* du code des douanes et l'astreinte prévue à l'article 431 du même code sont prononcées en monnaie locale compte tenu de la contrevaletur dans cette monnaie de l'euro.

Article 11

- ① I. – Le code général des impôts est ainsi modifié :
- ② A. – A l'article 238-0 A :
- ③ 1° A la première phrase du 1, les mots : « la Communauté » sont remplacés par les mots : « l'Union » ;

- ④ 2° Le dernier alinéa du 2 est supprimé ;
- ⑤ 3° Après le 2 sont insérés un 2 *bis* et un 2 *ter* ainsi rédigés :
- ⑥ « 2 *bis* Nonobstant les dispositions du 2, sont inscrits sur la liste mentionnée au 1 les Etats et territoires, autres que ceux de la République française, figurant à la date de publication de l'arrêté mentionné au même 1 sur l'annexe I, le cas échéant actualisée, relative à la liste de l'Union européenne des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales, des conclusions adoptées par le Conseil de l'Union européenne le 5 décembre 2017, pour l'un des motifs suivants :
- ⑦ « 1° Ils ne respectent pas le critère, défini à l'annexe V des conclusions du Conseil de l'Union européenne citées ci-dessus, relatif aux Etats ou territoires facilitant la création de structures ou de dispositifs offshore destinés à attirer des bénéficiaires qui n'y reflètent pas une activité économique réelle ;
- ⑧ « 2° Ils ne respectent pas au moins un des autres critères définis dans l'annexe V mentionnée ci-dessus ;
- ⑨ « 2 *ter* L'arrêté des ministres chargés de l'économie et du budget modifiant la liste indique le motif qui, en application des 2 et 1° ou 2° du 2 *bis*, justifie l'ajout ou le retrait d'un Etat ou territoire » ;
- ⑩ 4° Au 3, après les mots : « pris en application du 2 », sont insérés les mots : « et du 2 *bis* ».
- ⑪ B. – Au dernier alinéa du 5 de l'article 39 *terdecies* :
- ⑫ 1° Après les mots : « État ou territoire non coopératif », sont insérés les mots : « au sens de l'article 238-0 A autre que ceux mentionnés au 2° du 2 *bis* de ce même article » ;
- ⑬ 2° Il est complété par les mots : « , sauf si la société de capital-risque apporte la preuve que les opérations de la société établie hors de France dans laquelle est prise la participation correspondent à des opérations réelles qui ont principalement un objet et un effet autres que de permettre la localisation de bénéficiaires dans un État ou territoire non coopératif ».
- ⑭ C. – Le deuxième alinéa du II *bis* de l'article 125-0 A est complété par les mots : « autre que ceux mentionnés au 2° du 2 *bis* de ce même article, sauf si le débiteur apporte la preuve que les opérations auxquelles correspondent ces revenus et produits ont principalement un objet et un effet autres que de permettre la localisation de ces revenus et produits dans un État ou territoire non coopératif ».

⑮ D. – Au VI de l'article 182 A *bis* :

⑯ 1° Après les mots : « État ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A », sont insérés les mots : « autre que ceux mentionnés au 2° du 2 *bis* de ce même article » ;

⑰ 2° Il est complété par la phrase : « Cette retenue est libératoire de l'impôt sur le revenu et n'est pas remboursable. »

⑱ E. – La première phrase du V de l'article 182 A *ter* est complétée par les mots : « autre que ceux mentionnés au 2° du 2 *bis* de ce même article, sauf si le débiteur apporte la preuve que ces avantages ou gains correspondent à des opérations réelles qui ont principalement un objet et un effet autres que de permettre leur localisation dans un État ou territoire non coopératif ».

⑲ F. – Le III de l'article 182 B est ainsi rédigé :

⑳ « III. – Le taux de la retenue est porté à 75 % lorsque les sommes et produits, autres que les salaires, mentionnés au I, sont payés à des personnes domiciliées ou établies dans un État ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A autre que ceux mentionnés au 2° du 2 *bis* de ce même article, sauf si le débiteur apporte la preuve que ces sommes correspondent à des opérations réelles qui ont principalement un objet et un effet autres que de permettre leur localisation dans un État ou territoire non coopératif. Cette retenue est libératoire de l'impôt sur le revenu et n'est pas remboursable. »

㉑ G. – Le premier alinéa de l'article 244 *bis* est complété par les mots : « autre que ceux mentionnés au 2° du 2 *bis* de ce même article, sauf s'ils apportent la preuve que les opérations auxquelles correspondent ces profits ont principalement un objet et un effet autres que de permettre leur localisation dans un État ou territoire non coopératif ».

㉒ H. – Le deuxième alinéa de l'article 244 *bis* B est complété par les mots : « autre que ceux mentionnés au 2° du 2 *bis* de ce même article, sauf s'ils apportent la preuve que les opérations auxquelles correspondent ces profits ont principalement un objet et un effet autres que de permettre leur localisation dans un État ou territoire non coopératif ».

- ②③ I. – Au *c* du 2 de l'article 39 *duodecies*, au troisième alinéa du 2° du 2 de l'article 119 *bis*, au premier alinéa du III de l'article 125 A, au *d* du 6 de l'article 145, au premier alinéa du 3 de l'article 150 *ter*, au 2 de l'article 187, au premier alinéa du 1 du II et au deuxième alinéa du 4° du 2 du II de l'article 163 *quinquies* C, au premier alinéa de l'article 163 *quinquies* C *bis*, au premier alinéa du *a sexies-0 ter* du I de l'article 219, et au dernier alinéa du 2 du II de l'article 792-0 *bis*, après les mots : « État ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A », sont insérés les mots : « autre que ceux mentionnés au 2° du 2 *bis* de ce même article ».
- ②④ II. – Le 4° de l'article L. 62 A du livre des procédures fiscales est complété par les mots : « autres que ceux mentionnés au 2° du 2 *bis* de ce même article, sauf si le redevable apporte la preuve que les opérations auxquelles correspondent ces sommes ont principalement un objet et un effet autres que de permettre leur localisation dans un État ou territoire non coopératif ».
- ②⑤ III. – Les I et II s'appliquent à compter du premier jour du deuxième mois qui suit la date de publication de la présente loi.

Fait à Paris, le 28 mars 2018

Signé : ÉDOUARD PHILIPPE

Par le Premier ministre :

Le ministre de l'action et des comptes publics

Signé : GÉRALD DARMANIN



Liberté • Égalité • Fraternité
RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

ÉTUDE D'IMPACT

Projet de loi relatif à la lutte contre la fraude

NOR : CPAE1805937L/Bleue-1

27 mars 2018

INTRODUCTION GÉNÉRALE

La contribution de chacun aux charges publiques à hauteur de ses facultés constitue un principe fondamental de notre République, ancré dans le pacte national depuis la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen de 1789.

Si, face à la complexité de notre système de prélèvements fiscaux et sociaux, il peut arriver au contribuable de bonne foi de commettre erreur ou oubli, appelant de l'administration un traitement bienveillant, le fait de se soustraire sciemment à ses obligations contributives doit être poursuivi avec la plus grande efficacité, et sévèrement sanctionné.

Dans le projet de loi pour un État au service d'une société de confiance, le Gouvernement s'est attaché à traiter le premier cas, en insufflant une logique d'accompagnement et de conseil dans la relation de l'administration envers le citoyen.

Dans le présent projet de loi, le Gouvernement s'attache à traiter l'autre situation. Manquer volontairement à ses obligations fiscales et sociales sape en effet les fondements de la confiance des citoyens, entre eux et envers la collectivité. La fraude porte atteinte au principe fondamental d'égalité devant les charges publiques, grève les recettes publiques nécessaires à la solidarité nationale et au financement des services publics, et fausse la concurrence loyale entre les acteurs économiques. Les Français ne la tolèrent plus et exigent des résultats.

Des évolutions positives ont certes été constatées sur la période récente, tant au plan national qu'international.

Le rapport d'information présenté par les députés M^{me} Mazetier et M. Warsmann en février 2017 sur l'évaluation de la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013, relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière et de la loi organique n° 2013-1115 du 6 décembre 2013 relative au procureur de la République financier, estime en effet que ces lois ont *« marqué une étape importante dans l'édification d'un arsenal juridique efficace et dissuasif »*.

Il note ainsi des avancées en termes d'incriminations pénales, qui permettent de renforcer concrètement les sanctions encourues en cas de fraude fiscale. Il salue les progrès réalisés dans la coordination et la spécialisation des moyens dédiés à la lutte contre la fraude fiscale avec la création du procureur de la République financier, celle de l'office central de lutte contre la corruption et les infractions financières et fiscales ainsi que l'élargissement de la procédure judiciaire d'enquête fiscale.

Toutefois le rapport identifie des marges de progrès. Il préconise ainsi de renforcer encore les sanctions de la fraude fiscale, pour les rendre plus exemplaires et dissuasives, en augmentant les montants maximaux des peines encourus. Il invite à faire circuler davantage l'information entre acteurs de la lutte contre la fraude ainsi qu'à augmenter les moyens financiers, humains et techniques alloués aux services enquêteurs. Enfin, il estime que la coopération administrative internationale reste inaboutie.

A cet égard, l'action du Gouvernement français est déterminée et la France figure parmi les États les plus actifs sur la scène internationale pour apporter des réponses aux défis structurels soulevés par la fraude, l'évasion et l'optimisation fiscale à l'échelle mondiale.

Ainsi, des avancées concrètes ont été constatées en 2016 et 2017.

La mise en œuvre du plan de l'Organisation de coopération et de développement économique en matière de lutte contre l'érosion de la base fiscale et le transfert de bénéficiaires¹, adopté par le G20 en 2015, s'est traduite par la signature, le 7 juin 2017, de la Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires. Les avancées du projet BEPS ont également été traduites en droit européen par l'adoption de quatre directives, imposant des exigences de transparence aux entreprises multinationales via la mise en place d'un échange automatique et obligatoire d'informations concernant les déclarations pays par pays²; prévoyant des dispositifs anti-optimisation³ et créant des mécanismes de règlement des différends fiscaux au sein de l'Union³.

Lors du Conseil ECOFIN du 5 décembre 2017, l'Union européenne a adopté une liste d'États et territoires non coopératifs en matière fiscale, se fondant sur des critères de transparence, de fiscalité dommageable et de mise en œuvre des standards du projet BEPS, que ce projet de texte propose d'intégrer dans le droit interne.

Enfin, en matière de transparence fiscale, les standards internationaux ont été renforcés grâce à l'adoption de l'échange automatique d'informations à des fins fiscales, déployé pour la première fois en 2017, qui permettra à l'administration fiscale de disposer, à compter de 2018, d'informations sur les comptes financiers détenus par les contribuables français auprès d'institutions financières dans près de 100 pays partenaires. La directive établissant des règles de déclaration des montages d'optimisation fiscale, récemment adoptée, renforcera les outils dont disposent les administrations pour lutter contre les pratiques d'optimisation fiscale agressive au sein de l'Union.

Au-delà de ces réalisations, la France continue d'agir résolument. Enfin, l'harmonisation fiscale européenne, à la fois des règles d'assiette et de taux, constitue pour le Gouvernement un enjeu fondamental pour offrir un cadre fiscal favorable au développement des entreprises au sein du marché intérieur et mettre un terme aux pratiques d'optimisation et de concurrence fiscale déloyales. Dans cet esprit, la France participe activement aux travaux du Conseil sur les propositions de directives présentées le 25 octobre 2016 par la Commission relatives à l'assiette commune et consolidée de l'impôt sur les sociétés.

Toutefois, en complément des initiatives soutenues par la France au niveau européen et mondial pour lutter contre l'évasion et la fraude fiscales internationales, le Gouvernement propose au Parlement de renforcer, à l'échelle nationale, l'efficacité de la lutte contre la fraude, tant fiscale que

¹ BEPS – Base Erosion and Profit Shifting.

² Directive n° 2016/881 du 25 mai 2016 dite « DAC 4 ».

³ Directive n° 2016/1164 du 12 juillet 2016 dite « ATAD », qui comporte des dispositifs relatifs à la déductibilité des intérêts d'emprunt, aux sociétés étrangères contrôlées et aux situations hybrides (différences de qualifications juridiques nationales conduisant à une réduction ou à une absence d'imposition) au sein de l'Union européenne; et directive n° 2017/952 du 29 mai 2017 dite « ATAD 2 », complétant la directive « ATAD » concernant les relations hybrides avec les États et territoires tiers à l'UE.

sociale et douanière, en améliorant, comme le préconisait le rapport d'information des députés Mazetier et Warsmann, à la fois la détection, l'appréhension et la sanction de la fraude.

En matière de détection, le présent projet facilite l'échange de données entre administrations concourant à la lutte contre les fraudes fiscales, sociales et douanières, et la transmission d'informations par les plateformes d'économie collaborative. En matière d'appréhension de la fraude, elles renforcent les moyens d'investigation. Tel est l'objet du titre I.

En matière de sanction, les dispositions complètent et alourdissent l'arsenal existant, notamment dans une logique plus large de publicité qui, par l'effet de réputation qu'elle induit, peut jouer un rôle de dissuasion fort. Tel est l'objet du titre II.

TABLE DES MATIERES

Introduction générale	2
Tableau synoptique des consultations	6
Table récapitulatif des textes d'application du projet de loi	7
Article 1 ^{er}	8
Article 2.....	12
Article 3.....	16
Article 4.....	25
Article 5.....	33
Article 6.....	35
Article 7.....	40
Article 8.....	46
Article 9.....	51
Article 10.....	57
Article 11.....	60

Tableau synoptique des consultations

Articles	Objet de l'article	Consultations obligatoires
4	Précision des obligations déclaratives fiscales des plateformes d'économie collaborative	Commission européenne, conformément à la directive (UE) 2015/1535
7	Sanction à l'égard des tiers complices de fraude fiscale et sociale	Agence centrale des organismes de sécurité sociale, conformément à l'article L. 200-3 du code de la sécurité sociale

Table récapitulatif des textes d'application du projet de loi

ARTICLES	TEXTES D'APPLICATION	ADMINISTRATION COMPÉTENTE
Titre I^{er} - Renforcer les moyens alloués à la lutte contre la fraude fiscale, sociale et douanière		
1 – Renforcement de la police fiscale	- Décret en Conseil d'État - Arrêté ministériel	Ministère de l'action et des comptes publics - Direction générale des finances publiques - Direction générale des douanes et droits indirects
4 – Précision des obligations déclaratives fiscales des plateformes d'économie collaborative	Arrêté interministériel	Ministère de l'action et des comptes publics Direction générale des finances publiques
Titre II – Renforcement des sanctions de la fraude fiscale, sociale et douanière		
6 – Publication des sanctions administratives appliquées aux personnes morales à raison de manquements fiscaux d'une particulière gravité	Décret en Conseil d'État	Ministère de l'action et des comptes publics Direction générale des finances publiques
7 – Sanction à l'égard des tiers complices de fraude fiscale et sociale	Décret en Conseil d'État	Ministère des solidarités et de la santé Direction de la sécurité sociale
11 – Élargissement de la liste des États et territoires non coopératifs	Arrêté ministériel	Ministère de l'action et des comptes publics Ministère de l'économie et des finances Direction de la législation fiscale

ARTICLE 1^{er}

RENFORCEMENT DE LA POLICE FISCALE

1. État des lieux

1.1 Créée par la loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009, la procédure judiciaire d'enquête fiscale a pour objet de lutter contre la fraude fiscale complexe, notamment internationale. Cette réforme favorise également la meilleure articulation entre l'enquête judiciaire et la procédure administrative de contrôle.

Afin de permettre la mise en œuvre de la procédure judiciaire d'enquête fiscale suite au dépôt de plainte de l'administration fiscale, une brigade nationale de répression de la délinquance fiscale a été instituée au sein du ministère de l'intérieur par le décret n° 2010-1318 du 4 novembre 2010. Cette brigade est compétente pour rechercher et constater les infractions définies à l'article 28-2 du code de procédure pénale. Elle est composée d'officiers de police judiciaire et d'agents des services fiscaux spécialement désignés dans les conditions prévues au I de l'article 28-2 du code de procédure pénale..

1.2 Depuis la création de cette procédure, la DGFIP a déposé plus de cinq cents plaintes sur présomption de fraude portant sur des enjeux financiers estimés à 5 milliards d'euros d'actifs dissimulés et environ 209 millions d'euros d'impôts et pénalités ont été mis en recouvrement.

2. Objectifs poursuivis et nécessité de légiférer

Huit ans après sa création, qui a constitué un considérable progrès, ce dispositif semble toutefois devoir être complété, compte tenu du nombre croissant de dossiers complexes, budgétairement très lourds, pour lesquels l'intervention de la police fiscale est utile.

La présente mesure a donc pour objectif de mettre en place un nouveau service au sein du ministère chargé du budget dans lequel seront affectés des officiers fiscaux judiciaires dont la mission sera pilotée par un magistrat de l'ordre judiciaire.

Cette organisation permettra, pour les dossiers dont le Parquet saisira ce service, de centrer l'enquête judiciaire sur la démarche de rassemblement des preuves en matière de fraude fiscale.

La France rejoindra ainsi la situation de ses principaux partenaires qui confient des missions judiciaires fiscales à des services placés au sein de leurs administrations fiscales (Etats-Unis, Allemagne, Royaume-Uni).

Une modification législative est nécessaire car le code de procédure pénale prévoit actuellement que les officiers fiscaux judiciaires sont placés au sein du seul ministère de l'intérieur.

3. Options possibles et dispositif retenu

Le Gouvernement a envisagé deux options.

Tout d'abord, il a examiné la solution consistant à maintenir la situation existante. Dans le cadre du renforcement de la lutte contre la fraude fiscale, le Gouvernement a rejeté cette première option.

L'amélioration de l'efficacité du dispositif actuel ne peut reposer sur le seul renforcement des effectifs de la BNRDF.

La BNRDF intervient en effet actuellement sur un champ d'enquête bien plus large que les seuls dossiers de présomption caractérisée de fraude fiscale présentés par l'administration fiscale. Un tiers des affaires qui lui sont désormais confiées, notamment par le parquet national financier, vise des affaires complexes dont la fraude fiscale est l'un des aspects mais n'est pas le point d'entrée. Ces affaires qui peuvent susciter une attente forte de l'opinion, conduisent à une priorisation des travaux de la BNRDF qui ne favorise pas celle des seuls dossiers de présomption caractérisée de fraude fiscale, dont deux cent soixante plaintes sont actuellement en cours.

Parallèlement, les dossiers ouverts en matière de présomption caractérisée de fraude fiscale concernent majoritairement la fraude fiscale de nature patrimoniale (avoirs et revenus dissimulés à l'étranger ou par l'interposition de structures opaques, montages fiscaux abusifs...) réalisée par des personnes physiques et son blanchiment, et non des fraudes en bande organisée ou toute autre infraction pénale.

La mobilisation des compétences techniques des officiers de police judiciaire et des officiers fiscaux judiciaires regroupés au sein de la BNRDF mériterait donc d'être prioritairement concentrée sur les affaires comportant également des infractions autres que celles intrinsèquement liées à la fraude fiscale et à son blanchiment (par exemple corruption, escroquerie, crime organisé) et qui peuvent nécessiter la mobilisation de techniques spéciales d'enquête particulières.

Par ailleurs, eu égard à la diversité des problématiques fiscales, et pour des dossiers qui, en outre, portent sur des enjeux budgétaires considérables, c'est sur l'expertise fiscale que doit très largement s'appuyer l'enquête judiciaire car elle est de plus en plus confrontée à des mécanismes particulièrement complexes pensés pour dissimuler la réalité fiscale.

C'est pourquoi a été retenue une seconde option, consistant à affecter des officiers fiscaux judiciaires, placés sous la direction d'un magistrat de l'ordre judiciaire, au sein d'un service à compétence nationale du ministère chargé du budget. Cette organisation, qui vient compléter l'existant, permettra, pour les dossiers dont le parquet saisira ce service, de centrer l'enquête judiciaire sur la démarche de rassemblement des preuves en matière de fraude fiscale et de son blanchiment.

L'autorité judiciaire disposera ainsi de plusieurs services d'enquête judiciaire intervenant en matière de lutte contre la fraude fiscale, ce qui lui permettra d'attribuer les dossiers à tel ou tel service en fonction des caractéristiques des dossiers ainsi que des charges et priorités de ces services.

La logique suivie s'inspire du modèle du service national de douane judiciaire, qui a fait ses preuves, tant au plan méthodologique que dans sa capacité à traiter les nombreuses saisines opérées par les parquets.

4. Analyse des impacts des dispositions envisagées

4.1 IMPACTS JURIDIQUES

La modification législative envisagée par le Gouvernement est la condition préalable à l'affectation d'officiers fiscaux judiciaires au sein d'un service du ministère chargé du budget.

Pour l'accomplissement de leurs missions, les agents disposeront des mêmes pouvoirs que les officiers de police judiciaire ou des douanes judiciaires, permettant la mise en œuvre de moyens de police très spécifiques (gardes à vue, filatures, écoutes téléphoniques, perquisitions) y compris l'exécution de commissions rogatoires internationales, ce qui permettra au nouveau service de s'intégrer dans la coopération judiciaire internationale.

4.2 IMPACTS BUDGÉTAIRES

Cette évolution concernera une trentaine d'agents par redéploiement d'effectifs de la DGFIP.

Elle impliquera la mobilisation de moyens dédiés spécifiques, tels que des locaux sécurisés, des locaux de garde-à-voir, des matériels d'enquête judiciaire.

Les moyens de cette nature existant au sein du ministère chargé du budget, au sein du service national de douane judiciaire, pourraient être mutualisés, tout comme les dispositifs de formation à l'enquête judiciaires, afin de rationaliser la dépense dans une démarche d'optimisation de l'utilisation des crédits budgétaires.

4.3 IMPACTS SUR LES SERVICES ADMINISTRATIFS

Le service du ministère chargé du budget dans lequel seront affectés les officiers fiscaux judiciaires sera l'interlocuteur pour l'autorité judiciaire qui lui confiera des enquêtes judiciaires fiscales.

Hors agents dédiés aux fonctions support, les agents seront répartis en sections d'enquête, comportant chacune de six à huit officiers fiscaux judiciaires. Les agents pourront dérouler une carrière à l'identique de celle des autres agents affectés dans un service relevant du ministère chargé du budget.

5. Modalités d'application

Les nouveaux officiers fiscaux judiciaires pourront être opérationnels en 2020, ce délai de deux ans permettant de prévoir l'organisation matérielle nécessaire à l'exercice de leurs missions, ainsi que le recrutement et la formation de ces agents. Ce nouveau service aura une compétence sur le territoire métropolitain et les départements et régions d'outre-mer.

Des modifications réglementaires seront également nécessaires. Un décret en Conseil d'État fixera les modalités relatives à la direction administrative des officiers fiscaux judiciaires par un magistrat de l'ordre judiciaire. Ce décret précisera également les modalités d'exercice des missions des officiers fiscaux judiciaires qui seront placés au sein du ministère chargé du budget : composition de la commission de sélection des officiers fiscaux judiciaires ainsi que leurs modalités d'habilitation et de notation.

Enfin, un arrêté ministériel sera nécessaire pour placer ces officiers fiscaux judiciaires au sein d'un service du ministère chargé du budget.

Application outre-mer :

Modalités d'application dans les départements et régions d'outre-mer :

Guadeloupe	Application de plein droit
Guyane	Application de plein droit
Martinique	Application de plein droit
Réunion	Application de plein droit
Mayotte	Application de plein droit

Application éventuelle dans les collectivités d'outre-mer :

Saint-Barthélemy	OUI
Saint-Martin	OUI
Saint-Pierre-et-Miquelon	OUI
Wallis et Futuna	OUI
Polynésie française	OUI
Nouvelle-Calédonie	OUI
Terres australes et antarctiques françaises	Sans objet

ARTICLE 2

Renforcement des capacités de contrôle informatique en matière douanière

1. État des lieux

1.1 La dissimulation de mouvements de capitaux ou encore d'entrée et de sortie de marchandises réglementées⁴ et l'altération de documents soumis au contrôle des administrations sont des fraudes courantes.

Cette fraude a été encouragée et facilitée par la commercialisation de logiciels qui comportent des failles de sécurités permettant par exemple d'effacer des recettes préalablement enregistrées sans laisser de trace (logiciel permissif) voire organisent la fraude par des fonctions permettant de rectifier un montant déterminé de recettes à éluder et de reconstituer les recettes automatiquement a posteriori (logiciels frauduleux).

La fraude à la minoration de valeur en douane des produits importés peut également être facilitée par des logiciels offrant la possibilité de modifier ou altérer les comptabilités commerciales des entreprises, privant ainsi les autorités douanières d'un outil efficace de vérification des prix à payer ou effectivement payés servant d'assiette à l'imposition des droits de douane et de la TVA à l'importation.

1.2 L'article 20 de la loi ° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière prévoit un droit de communication envers les éditeurs de logiciels⁵ et des sanctions en cas de mise à disposition de logiciel permettant la fraude fiscale⁶. Ce dispositif ne peut être mis en œuvre que par les agents de la direction générale des finances publiques.

2. Nécessité de légiférer et objectifs poursuivis

2.1 NÉCESSITÉ DE LÉGIFÉRER

Dans le cadre de ses missions, la Direction générale des douanes et droits indirects contrôle les comptabilités des entreprises afin de rechercher l'existence de fraude douanière (blanchiment douanier, embargos économiques, importations de marchandises réalisés sous couvert de fausses déclarations en douane).

À ce jour, l'administration peut uniquement obtenir communication de documents qui sont de plus en plus tenus sur support électronique sans pouvoir vérifier le bien-fondé de ces documents dématérialisés facilement modifiables. Elle peut ainsi difficilement déceler la présence de fonds illicites ou encore de circuits financiers opaques ou d'opérations visant à masquer l'existence de marchandises soumises à la fiscalité douanière ou à diverses prohibitions.

⁴ Par exemple par une modification des stocks.

⁵ Articles L. 96 J et L. 102 D du livre des procédures fiscales.

⁶ Modification de l'article 1734 du code général des impôts et création d'un nouvel article 1770 undecies dans ce code.

De plus, la tenue des écritures d'entrée et de suivi des entrepôts et lieux de stockage de marchandises sous sujétion douanière se fait via des logiciels de gestion permettant de soumettre aux autorités douanières des comptabilités matières. Ces logiciels peuvent également favoriser la fraude par dissimulation de certaines écritures d'entrée/sortie ou leur suppression.

Enfin, la douane lutte contre un phénomène de sous-évaluation en douane des importations, permettant d'éluder massivement les droits de douane, qui constituent des ressources propres de l'Union européenne et la TVA à l'importation. Or, la valeur en douane étant assise sur le prix payé ou à payer, seul l'examen d'une comptabilité commerciale probante est de nature à déceler les éventuelles minorations de valeur ou fausse facturation. Cette fraude est estimée par la Commission européenne à plusieurs milliards d'euros.

En outre, au regard de ses attributions en matière de contributions indirectes (qui englobent en particulier les accises sur les tabacs, alcools et boissons alcooliques), il a paru également souhaitable que l'administration des douanes dispose dans la recherche et la constatation de faits de fraude de moyens comparables à ceux de la DGFIP pour ce qui la concerne.

2.2 OBJECTIFS POURSUIVIS

Le présent article 2 permet de renforcer les moyens dont disposent les agents des douanes pour lutter contre les logiciels conçus pour permettre ou organiser la fraude, à l'instar de ceux dont bénéficient déjà les agents de la direction générale des finances publiques. Les agents des douanes pourront ainsi se faire communiquer par les éditeurs, concepteurs, distributeurs ou toute personne susceptible de manipuler les logiciels, le code source et la documentation des logiciels qu'ils proposent. L'article 2 prévoit également, en matière douanière comme en matière de contributions indirectes, un dispositif de sanctions spécifique aux infractions relevées dans ce cadre.

Les logiciels précédemment décrits peuvent être utilisés à des fins de fraude douanière, notamment en vue de dissimuler des fonds utilisés dans le cadre de circuits de blanchiment douanier⁷ ou encore introduits sur le territoire en violation d'embargos financiers⁸ ou pour masquer des minorations de valeur de produits importés.

Ils peuvent également être mis en œuvre afin de dissimuler des éléments nécessaires à la vérification du respect de la réglementation applicable en matière de contributions indirectes (fraudes en matière de tabacs, de réglementation viti-vinicole, d'impôts sur les cercles et maisons de jeux, d'alcools et de garantie sur les métaux précieux).

Il convient donc de doter l'administration des douanes d'outils de contrôle similaires à ceux octroyés aux services fiscaux afin de pouvoir lutter efficacement contre les fraudes douanières et en matière de contributions indirectes commises avec l'utilisation de logiciels permissifs ou frauduleux.

⁷ Article 415 du code des douanes.

⁸ Article 459 du code des douanes.

	DGDDI	DGFIP
Situation actuelle		<ul style="list-style-type: none"> – Accès aux codes informatiques et documentation des logiciels (article L. 96 J du LPF) – Incrimination, en cas de refus de communication, des développeurs et éditeurs de logiciels permissifs (article 1734 du CGI) – Incrimination des développeurs et éditeurs de logiciels frauduleux ou permettant la fraude (article 1770 undecies du CGI)
Situation future	<ul style="list-style-type: none"> – Accès aux codes informatiques et documentation des logiciels (futur article 65 quater du CD et modification de l'article L. 96 J du LPF en matière de contributions indirectes) – Incrimination, en cas de refus de communication, des développeurs et éditeurs de logiciels de gestion, de comptabilité, de systèmes de caisse (futur article 413 quater du CD, en matière douanière, et article 1734 du CGI, en matière de contributions indirectes)– – – Incrimination des développeurs et éditeurs de logiciels frauduleux ou permettant la fraude (futurs articles 416-1 du CD, en matière douanière et 1795 du CGI en matière de contributions indirectes) en cas d'accomplissement de faits de fraude. 	<ul style="list-style-type: none"> – Accès aux codes informatiques et documentation des logiciels (article L. 96 J du LPF) – Incrimination, en cas de refus de communication, des développeurs et éditeurs de logiciels permissifs (article 1734 du CGI) – Incrimination des développeurs et éditeurs de logiciels frauduleux ou permettant la fraude (article 1770 undecies)

Pour toutes ces raisons, il est proposé de créer des articles 65 quater, 413 quater et 416-1 dans le code des douanes.

De même, il est proposé de modifier l'article L. 96 J du livre des procédures fiscales et de rétablir l'article 1795 du code général des impôts, pour ce qui concerne le domaine des contributions indirectes.

3 ANALYSE DES IMPACTS DES DISPOSITIONS ENVISAGÉES

La présente disposition vise à créer, dans le code des douanes, un article 65 quater permettant l'accès des agents des douanes à la documentation et aux codes informatiques des logiciels qui sera complété par deux dispositifs de sanctions. L'un sanctionne les refus de communication, l'autre est consécutif à l'accomplissement de faits de fraude au moyen des logiciels précités.

Ceci conduit à créer un article 413 quater et un article 416-1 du code des douanes qui incriminent et sanctionnent, respectivement, d'une part, les développeurs et éditeurs de logiciels précités en cas de refus de communication opposé aux agents de l'administration et d'autre part, les développeurs et éditeurs de ces logiciels lorsqu'ils ont permis l'accomplissement de faits de fraude.

Enfin, le livre des procédures fiscales sera modifié afin d'étendre les dispositions de l'article 96 J en matière de contributions indirectes (droit de communication auprès des développeurs et éditeurs de logiciels précités). De plus, le dispositif de sanction des développeurs et éditeurs de logiciels frauduleux ou lorsque lesdits logiciels ont permis l'accomplissement de faits de fraude dans le secteur des contributions indirectes est prévu par le rétablissement de l'article 1795 du code général des impôts.

4 MODALITÉS D'APPLICATION

Les dispositions envisagées seront applicables dès l'entrée en vigueur de la loi.

Modalités d'application dans les départements et régions d'outre-mer :

Guadeloupe	Application de plein droit
Guyane	Application de plein droit
Martinique	Application de plein droit
Réunion	Application de plein droit
Mayotte	Application de plein droit

Application éventuelle dans les collectivités d'outre-mer :

Saint-Barthélemy	OUI
Saint-Martin	OUI
Saint-Pierre-et-Miquelon	OUI
Wallis et Futuna	OUI
Polynésie française	OUI
Nouvelle-Calédonie	OUI
Terres australes et antarctiques françaises	Sans objet

ARTICLE 3

ECHANGE D'INFORMATIONS ENTRE ADMINISTRATIONS A DES FINS DE LUTTE CONTRE LA FRAUDE

1. ETAT DES LIEUX

1.1 Accès des assistants spécialisés mis à disposition des juridictions judiciaires par l'administration fiscale aux fichiers de la direction générale des finances publiques

1.1.1 Statut

Créés par la loi n° 98-546 du 2 juillet 1998 portant diverses dispositions d'ordre économique et financier dans le but d'apporter une aide aux juridictions spécialisées en matière économique et financière, les assistants spécialisés peuvent être sollicités par les magistrats du siège et du parquet à tout moment de l'enquête aux fins d'assistance dans leurs dossiers. Ils constituent ainsi une ressource devenue indispensable au bon fonctionnement du parquet national financier, des juridictions interrégionales spécialisées et des juridictions spécialisées que sont les pôles économiques et financiers.

Il s'agit de fonctionnaires détachés ou mis à disposition ou d'agents recrutés à titre contractuel afin d'assister les magistrats dans des domaines techniques⁹. Ces assistants spécialisés, spécialistes des matières comptable, bancaire, boursière, fiscale, douanière ou encore des marchés publics, apportent aux juridictions spécialisées leur compétence spécifique pour traiter les dossiers complexes de manière plus rapide et plus approfondie. Leur présence s'inscrit dans une approche pluridisciplinaire du travail conduit au sein même de l'institution judiciaire.

Depuis la création des pôles de santé publique par la loi n° 2002-303 du 4 mars 2002, ces derniers bénéficient également de l'expertise d'assistants spécialisés en matière de santé publique (médecins, vétérinaires, pharmaciens).

1.1.2 Prérogatives

Aux termes de l'article 706 du code de procédure pénale, les assistants spécialisés participent aux procédures sous la responsabilité des magistrats, sans pouvoir toutefois recevoir délégation de signature, sauf pour les réquisitions prévues par les articles du code de procédure pénale régissant les pouvoirs de réquisitions de documents et de données informatiques conférés aux officiers de police judiciaire par les articles 60-1 et 60-2 du même code (enquête de flagrance), les articles 77-1-1 et 77-1-2 du même code (enquête préliminaire) et les articles 99-3 et 99-4 du même code (information judiciaire)¹⁰.

⁹ Peuvent prétendre aux fonctions d'assistants spécialisés, les fonctionnaires de catégorie A et B ainsi que les titulaires d'un diplôme bac + 4 dans les matières énumérées à l'article D.47-4 du code de procédure pénale, remplissant les conditions d'accès à la fonction publique et disposant d'une expérience professionnelle d'au moins quatre années (articles 706 et 706-2 du code de procédure pénale).

¹⁰ Si à l'origine, les assistants spécialisés ne pouvaient procéder à aucun acte d'enquête, la loi n°2004-204 du 9 mars 2004 portant adaptation de la justice aux évolutions de la criminalité leur a ouvert la faculté de procéder aux réquisitions ci-dessus visées.

Ils accomplissent toutes les tâches qui leur sont confiées par les magistrats et peuvent notamment :

- assister les juges d'instruction dans tous les actes d'information ;
- assister les magistrats du ministère public dans l'exercice de l'action publique ;
- assister les officiers de police judiciaire agissant sur délégation des magistrats ;
- remettre aux magistrats des documents de synthèse ou d'analyse qui peuvent être versés au dossier de la procédure ;
- mettre en œuvre le droit de communication reconnu aux magistrats en application de l'article 132-22 du code pénal.

Ils ont accès au dossier de la procédure pour l'exécution des tâches qui leur sont confiées et sont soumis au secret professionnel sous les peines prévues à l'article 226-13 du code pénal. Les assistants spécialisés prêtent serment, conformément aux dispositions de l'article R. 50 *sexies* du code de procédure pénale. En outre, le contrat des assistants spécialisés recrutés en qualité d'agent contractuel comporte une clause de confidentialité.

Les assistants spécialisés issus de la direction générale des finances publiques ne disposent d'aucun droit d'accès aux différents fichiers de leur administration d'origine dont les données relèvent du secret fiscal prévu à l'article L.103 du livre des procédures fiscales. Il s'agit des applications métiers « FICOBA » (fichier national des comptes bancaires et assimilés), « FICOVIE » (fichier des contrats d'assurance-vie), « PATRIM » (traitement automatique pour estimer un bien) et « BNDP » (base nationale des données patrimoniales). En effet, en étant détachés ou mis à la disposition de l'autorité judiciaire par leur administration d'origine, les assistants spécialisés de la Direction générale des finances publiques perdent la possibilité d'accéder aux applications métiers de leur administration dont les données sont protégées par le secret fiscal.

Pour disposer des informations contenues dans ces applications, les magistrats ou les assistants spécialisés disposant d'une délégation de signature, doivent procéder, comme pour toute demande à un tiers à la procédure, par voie de réquisitions auprès de la Direction générale des finances publiques. Ainsi en 2017, 70.000 réquisitions liées à la consultation de ces applications ont en été adressées à cette direction par les juridictions.

Il semble donc nécessaire, dans une démarche de simplification et de renfort de l'appui technique que les assistants spécialisés peuvent apporter aux magistrats, de permettre aux assistants spécialisés issus de la Direction générale des finances publiques d'accéder directement à ces fichiers.

1.1.3 Missions

Si les missions confiées à chaque assistant spécialisé obéissent au canevas général prévu par l'article 706 du code de procédure pénale, elles varient selon la spécialisation de l'assistant.

En matière de lutte contre la fraude fiscale, un assistant spécialisé en finances publiques se voit confier les tâches suivantes :

- apporter aux magistrats des éléments techniques de nature fiscale, à tout stade de la procédure : examen des plaintes pour fraude fiscale, rédaction de notes d'expertise et citations directes, analyse des retours d'enquêtes confiées aux services de police spécialisés, rédaction de notes proposant les suites à donner aux dossiers et de documents de synthèse contenant le plus souvent des propositions d'investigations complémentaires, élaboration de schémas et tableaux de synthèse des flux financiers ;

- assister les magistrats et officiers de police judiciaire agissant sur délégation de ces magistrats lors des interrogatoires, confrontations et auditions, et lors des perquisitions afin de conseiller utilement le magistrat ou l'OPJ sur la saisie des pièces utiles ;
- assurer le rôle d'interface entre l'administration fiscale et le Parquet, coordonner et diriger les liaisons entre les différents services fiscaux d'où proviennent les plaintes pour fraude fiscale et le Parquet, entretenir un lien constant et étroit avec les différentes structures de l'administration fiscale, telle que la Direction nationale des enquêtes fiscales (DNEF) ;
- procéder à des expertises patrimoniales notamment pour permettre de sécuriser les saisies et les confiscations des avoirs criminels ;
- préparer et adresser des réquisitions pour obtenir des informations contenues dans les différents fichiers de l'administration fiscale ;
- assurer auprès des magistrats un rôle d'information sur l'état de la jurisprudence fiscale, tant sur le plan administratif que pénal.

Toutes les juridictions qui en bénéficient soulignent la nécessité du soutien des assistants spécialisés, qui constitue souvent une alternative précieuse aux expertises coûteuses, facilitant par ailleurs les contacts avec leur administration d'origine.

1.1.4 Doctrine d'emploi

Il n'existe pas, à ce jour, de doctrine en matière d'emploi des assistants spécialisés. Des indications d'emploi ont toutefois été données aux juridictions interrégionales spécialisées dans la circulaire de la Chancellerie du 19 février 1999 qui rappelle que les règles d'emploi des assistants spécialisés doivent être fixées par les chefs de juridiction mais recommande que soit systématiquement évité que le même assistant puisse, pour une même affaire, effectuer des travaux, successivement ou simultanément, pour le compte des magistrats du parquet et pour le compte des magistrats instructeurs.

Cette « doctrine d'emploi » peut être aisément appliquée à Paris, qui dispose de beaucoup d'assistants spécialisés. D'autres juridictions interrégionales spécialisées ne l'appliquent pas en raison du nombre plus réduit d'assistants spécialisés dont elles disposent.

1.1.5 Effectifs

Au 1^{er} février 2018, les agents des services fiscaux détachés auprès du ministère de la justice en qualité d'assistants spécialisés étaient répartis comme suit entre les différentes juridictions spécialisées dans la lutte contre la délinquance économique et financière et ayant à connaître des dossiers de fraude fiscale :

Cour d'appel	Jurisdiction	Siège/Parquet	Effectif
Aix en Provence	JIRS Marseille	PARQUET	1
	JIRS Marseille	SIEGE et PARQUET	1
Bastia	TGI Bastia	PARQUET	2
Bordeaux	JIRS Bordeaux	PARQUET	1
Douai	JIRS Lille	PARQUET	1
Fort de France	JIRS Fort de France	PARQUET	1
Lyon	JIRS Lyon	PARQUET	2
		SIEGE	1
Nancy	JIRS Nancy	SIEGE et PARQUET	1
Paris	JIRS Paris	PARQUET	4
Paris	TGI Paris	PARQUET	2
Paris	TGI Paris	PARQUET NATIONAL FINANCIER	1
Rennes	JIRS Rennes	PARQUET	1
Versailles	TGI Nanterre	PARQUET	2
		SIEGE	1
Total			22

1.2 Accès à certaines bases de données de la DGFIP et au RNCPS afin de faciliter la lutte contre la fraude sociale

Il n'est à l'heure pas possible aux agents de l'inspection du travail, des unions de recouvrement des cotisations de sécurité sociale et d'allocations familiales (URSSAF) et de la caisse de la mutualité sociale agricole (MSA) d'accéder directement aux données détenues par la DGFIP dans ses bases FICOBA (fichier national des comptes bancaires et assimilés), FICOVIE (fichier des contrats d'assurance vie), BNDP (base nationale des données patrimoniales) et PATRIM (traitement automatique pour estimer un bien).

L'accès direct au répertoire national commun de la protection sociale (RNCPS) n'est pas non plus possible pour les agents de l'inspection du travail ainsi que pour les officiers et les agents de police judiciaire.

1.3 Droit de communication entre les agents des douanes et les agents chargés de la prévention des risques

L'article 59 *octies* du code des douanes prévoit la possibilité pour les agents des douanes et pour les agents de la Direction générale de la prévention des risques d'échanger des renseignements dans le cadre de la lutte contre la fraude fiscale.

Actuellement, le périmètre de cet échange d'informations est restreint à deux missions spécifiques : le contrôle des transferts transfrontaliers de déchets et le contrôle des substances et produits chimiques.

Or, ces deux directions d'administration centrale disposent d'autres domaines de compétences communs et/ou complémentaires, pour lesquels la transmission d'informations n'est actuellement pas prévue par la loi. Ainsi, en matière de lutte contre la fraude fiscale, DGPR et DGDDI ne peuvent s'échanger spontanément aucune information de nature à faciliter le contrôle et la mise en œuvre par la douane des dispositions fiscales environnementales telles que la taxe générale sur les activités polluantes (TGAP).

2. NECESSITE DE LEGIFERER ET OBJECTIFS POURSUIVIS

2.1 Accès des assistants spécialisés mis à disposition des juridictions judiciaires par l'administration fiscale aux fichiers de la direction générale des finances publiques

Les fonctionnaires de la Direction générale des finances publiques mis à la disposition de l'autorité judiciaire par leur administration pour exercer les missions d'assistant spécialisé, perdent la possibilité d'accéder aux applications métiers de leur administration, dont les données relèvent du secret fiscal prévu à l'article L.103 du livre des procédures fiscales.

Il est donc nécessaire, dans une démarche de simplification et de renfort de l'appui technique que ces assistants spécialisés peuvent apporter aux magistrats, de leur permettre d'accéder à ces fichiers. L'accès des assistants spécialisés issus des services fiscaux à certaines applications métiers de la direction générale des finances publiques permettra de simplifier la collecte des informations. Il en résultera pour les deux ministères un allègement de la charge de travail liée à l'envoi et au traitement de ces réquisitions.

Cet accès nécessite des dispositions législatives et réglementaires spécifiques, ainsi que l'élaboration de conventions de partenariat permettant de garantir l'exigence de traçabilité de l'accès aux données.

2.2 Accès à certaines bases de la DGFIP et au RNCPS afin de faciliter la lutte contre la fraude sociale

Un tel accès existe déjà pour les officiers de police judiciaire et les agents des douanes et des services fiscaux habilités à effectuer des enquêtes judiciaires en application des articles 28-1 et 28-2 du code de procédure pénale, qui sont ainsi autorisés par l'article L. 135 ZC du livre des procédures fiscales à accéder aux informations contenues dans les fichiers de la direction générale des finances publiques (FICOBA et FICOVIE).

Les services administratifs de contrôle spécialisés dans la lutte contre le travail illégal (inspection du travail, URSSAF, MSA) font aujourd'hui face à des montages frauduleux de plus en plus complexes, parfois transnationaux et commis en bande organisée comme par exemple en matière de faux détachement de salariés et de fraude à l'établissement. Cette dernière consiste pour un employeur établi à l'étranger de se prévaloir du régime du détachement (et donc de ne pas payer d'impôts ni de cotisations sociales en France) alors que son activité tournée vers la France devrait le conduire à s'y établir (et à déclarer ses salariés).

La collecte rapide des informations permettant à la fois la mise à jour de ces fraudes mais aussi l'identification des mis en cause et la prise rapide de mesures conservatoires est une condition essentielle d'efficacité.

Aujourd'hui l'accès de ces services à des données détenues par l'administration fiscale ne peut s'exercer que par la voie d'un droit de communication nominatif sur une demande individuelle, ce qui ralentit les investigations.

Dès lors, un accès direct à FICOBA, FICOVIE, à la Base Nationale des Données Patrimoniales (BNDP) et à PATRIM est de nature à permettre aux services susvisés d'améliorer la rapidité et la qualité des investigations indispensables à la mise en évidence des fraudes complexes et organisées.

- Un accès direct à FICOBA leur permettra d'identifier plus rapidement les circuits financiers liés au montage frauduleux résultant d'infractions aux règles du code du travail et d'identifier plus précisément les auteurs, complices et autres mis en cause.

Les recherches FICOBA peuvent en effet favoriser la recherche d'indices permettant de caractériser une organisation sur le sol national (fraude à l'établissement), ou des investigations sur des relations de (fausse) sous-traitance. L'identification de comptes bancaires en France est en effet susceptible d'être un indice particulièrement intéressant dans une enquête visant à démontrer que l'entité du prestataire étranger est économiquement organisée et dirigée sur le sol national. Une recherche FICOBA est en outre une clé d'entrée habituelle pour mettre en évidence un montage frauduleux complexe en identifiant les comptes détenus par les personnes physiques et morales qui interviennent dans ce montage, ce qui permet par la suite de retracer les flux financiers, l'organisation économique réelle au-delà des apparences contractuelles. Elle est donc particulièrement pertinente dans le cadre d'une enquête sur des pratiques de fausse sous-traitance, qui sont récurrentes dans certains secteurs (BTP, transport routier de marchandises...). A titre d'exemple, l'agent de contrôle ayant récupéré les documents de facturation pourra vérifier à travers une recherche dans FICOBA, que le donneur d'ordre paie les matériaux ou les outils de son pseudo sous-traitant, indice d'une dépendance qui associé à d'autres indices, peut justifier de considérer le donneur d'ordre comme employeur de fait des salariés de son pseudo sous-traitant.

FICOBA peut également servir à obtenir une adresse plus fiable d'un employeur, de distinguer un gérant de fait d'un gérant de paille ou encore des déceler une situation hors norme susceptible d'intéresser l'administration fiscale (multiplicité anormale de comptes bancaires) étant entendu qu'une consultation FICOBA ne permet pas en elle-même d'avoir des informations sur le contenu des comptes. Il s'agit juste du nombre de comptes et de leur localisation.

- Un accès direct à FICOVIE est également particulièrement précieux pour déceler les montages financiers souvent complexes visant à dissimuler les sommes issues des infractions commises et permettre d'y mettre éventuellement fin plus rapidement. Les contrats d'assurance vie sont en effet en matière de travail illégal susceptibles d'être utilisés comme support au blanchiment des sommes frauduleusement perçues.

- L'accès direct à la Base Nationale des données patrimoniales permettra également dans une même logique d'efficacité d'identifier plus rapidement les biens meubles et immeubles détenus par des

personnes physiques ou morales éventuellement impliquées dans les infractions de travail illégal. Ceci permettra notamment parfois d'identifier plus rapidement les éventuelles dissimulations d'actifs produits directs ou indirects de ces infractions.

- L'accès direct aux informations de la base PATRIM (article L107 B du LPF) permettra, toujours dans une même logique, de mieux identifier et évaluer les immeubles susceptibles d'être en lien avec les infractions de travail illégal.

Le code de la sécurité sociale dispose à son article L114-12-1 que l'accès au RNCPS est ouvert : 1° aux organismes de la branche recouvrement du régime général et au centre de liaisons européennes et internationales de sécurité sociale dans le cadre de l'exercice de leurs missions ; 2° aux collectivités territoriales et leurs groupements, ainsi qu'aux métropoles, pour les procédures d'attribution d'une forme quelconque d'aide sociale et aux centres communaux et intercommunaux d'action sociale ; 3° à l'organisme chargé de la gestion du système d'information du compte personnel de formation mentionné ; 4° aux institutions mentionnées à l'article L. 3253-14 du code du travail (AGS, ACOSS, UNEDIC) ; 5° aux entreprises qui fournissent des services faisant l'objet d'une tarification définie par la loi sur la base de critères sociaux, s'agissant des données strictement nécessaires à la mise en œuvre de ces tarifs.

L'élargissement de l'accès à ces fichiers permettrait de renforcer l'efficacité de la lutte contre la fraude fiscale.

2.3 Droit de communication entre les agents des douanes et les agents chargés de la prévention des risques

L'article 59 *octies* du code des douanes a été créé par l'article 77 de la loi n° 2015-992 du 17 août 2015 et n'a jamais été modifié depuis son entrée en vigueur.

Dans un objectif de renforcement de la lutte contre la fraude à la fiscalité environnementale, un échange d'informations étendu au-delà des transferts transfrontaliers de déchets et de contrôles des substances et produits chimiques permettrait notamment d'améliorer la lutte contre les fraudes à la taxe générale sur les activités polluantes. Cet échange d'informations entre les services douaniers et les services de la Direction générale de la prévention des risques nécessite une modification de la loi.

La plus-value en termes d'analyse de risques et de ciblage des opérateurs défaillants est d'ores et déjà établie par les deux directions. Ainsi, la DGPR, dans le cadre de ses contrôles de sites classés disposent d'informations intéressantes pour faciliter le contrôle des taux de réductions et d'exonérations de la taxe intérieure de consommation finale d'électricité (TICFE), ces derniers étant fondés sur des processus industriels.

De plus, pour faciliter le ciblage et le contrôle de la taxe générale sur les activités polluantes, la DGPR et ses services déconcentrés disposent d'information sur les sites industriels soumis à autorisation ou enregistrement au titre des installations classées pour la protection de l'environnement (ICPE) et les stations d'épurations des eaux usées (STEU). L'accès à ces informations permettrait à la DGDDI :

- d'améliorer la réalisation des plans de contrôles en matière de TGAP sur les émissions de substances polluantes dans l'atmosphère ;
- la vérification de la correcte perception de la TGAP.

Enfin, les contrôles sur la composante déchets de la TGAP pourraient également être renforcés par cette nouvelle rédaction. En effet, elle offrirait la possibilité pour la DGDDI de vérifier les quantités de déchets traitées et déclarées par un opérateur auprès de la DGPR au regard des quantités fiscalement déclarées auprès de la Douane et déceler ainsi les écarts ayant des conséquences fiscales.

3. ANALYSE DES IMPACTS DES DISPOSITIONS ENVISAGEES

3.1 Impacts juridiques

La mesure disposition conduira à l'insertion de deux articles L. 135 ZJ et L.135 ZK dans le livre des procédures fiscales et nécessitera la modification de la rédaction de l'article 59 *octies* du code des douanes. Il est également prévu de modifier l'article L. 114-12-1 du code de la sécurité sociale par adjonction d'un 6° permettant aux agents de contrôle de l'inspection du travail et aux officiers et agents de police judiciaire, dans la limite de leurs compétences respectives, d'accéder au RNCPS.

3.2 Impacts sur les services

3.2.1 Accès des assistants spécialisés mis à disposition des juridictions judiciaires par l'administration fiscale aux fichiers de la direction générale des finances publiques.

Les applications informatiques ne seront pas modifiées. La liste des agents autorisés à accéder aux applications sera gérée par les services centraux qui exerceront également les travaux de traçabilité.

L'instauration d'un droit d'accès aux fichiers de la Direction générale des finances publiques au bénéfice des assistants spécialisés issus de cette direction est de nature à alléger de manière notable la charge de travail liée aux différentes réquisitions tant pour les magistrats que pour les fonctionnaires de la Direction générale des finances publiques dans la mesure où la consultation des fichiers se substituera à ces réquisitions.

3.2.2 Accès à certaines bases de la DGFIP et au RNCPS afin de faciliter la lutte contre la fraude sociale

Des travaux de mise en œuvre seront nécessaires pour ouvrir les accès informatiques de manière sécurisée, d'une part, et d'autre part pour s'assurer que les administrations utilisatrices respectent la confidentialité des données fiscales, c'est-à-dire qu'elles en font usage de manière strictement proportionnée à leurs besoins en raison de leurs missions de contrôle. Le nombre d'agents habilités à accéder aux bases, notamment, devra être proportionné aux besoins de contrôle ; la traçabilité de l'usage des bases devra être assurée, sous la responsabilité de chaque administration utilisatrice, et faire l'objet d'un compte-rendu partagé avec la DGFIP.

3.2.3 Droit de communication entre les agents des douanes et les agents chargés de la prévention des risques

L'évolution proposée facilitera une coopération plus complète entre les services des douanes et la Direction générale de la prévention des risques et ses services déconcentrés.

3.3 Impacts sur les finances publiques

L'accès des assistants spécialisés mis à disposition des juridictions judiciaires par l'administration fiscale aux fichiers de la direction générale des finances publiques présentera un coût limité compte tenu du nombre réduit d'agents concernés. L'évaluation sera affinée lors des travaux de mise en œuvre (cf. point 3.2.2) pour ce qui concerne l'accès des administrations sociales et du travail à certaines bases de données de la DGFIP.

4. MODALITÉS D'APPLICATION

La modification du livre des procédures fiscales et celles du code des douanes entreront en vigueur à la même date que la présente loi.

ARTICLE 4

PRECISIONS DES OBLIGATIONS DECLARATIVES FISCALES DES PLATEFORMES D'ECONOMIE COLLABORATIVE

1. ÉTAT DES LIEUX

1.1 Le secteur de l'économie collaborative fait intervenir à la fois des plateformes d'échanges de biens et de services entre particuliers sans recherche de profit et des plateformes d'offres commerciales. Il existe 276 plateformes d'économie collaborative, dont 70 % ont leur siège social en France. En plein essor, l'économie collaborative concurrence les activités traditionnelles, et les pouvoirs publics sont confrontés à deux nouveaux défis¹¹ : accompagner le dynamisme de ce secteur de l'économie tout en garantissant une fiscalité équitable.

Alors que certaines activités relèvent du partage de frais ou de la vente occasionnelle de biens, et ne présentent pas de caractère imposable, d'autres activités sont susceptibles, en revanche, d'être une source de revenus imposables ; il s'agit notamment des locations touristiques de résidences principales ou secondaires, des locations de véhicules personnels, de la fourniture de prestations de services telles que bricolage, jardinage, confection de repas, etc. Par ailleurs, les plateformes mettent en rapport des professionnels, par exemple des autoentrepreneurs et des particuliers pour des prestations de voiture de tourisme avec chauffeur. Les revenus professionnels tirés de cette activité sont également imposables.

Dans le prolongement des importants travaux parlementaires conduits sur le sujet, le législateur a adopté en 2015 et en 2016 deux mesures. La première, issue de la loi de finances pour 2016, vise à informer les utilisateurs des plateformes d'économie collaborative sur leurs obligations fiscales et sociales à raison des transactions qu'ils réalisent via la plateforme à compter de juillet 2016. La seconde, issue de la loi de finances rectificative pour 2016, met en place à compter des revenus 2019 une nouvelle obligation déclarative auprès de l'administration fiscale à la charge des opérateurs de plateformes en ligne.

Tous les Etats ont semble-t-il pris conscience de l'importance croissante des revenus générés par l'économie numérique. Or, ces revenus échappent encore pour partie voire pour l'essentiel à toute imposition. Les premières mesures réglementaires mises en place dans les pays étudiés¹² ont concerné l'information des utilisateurs des plateformes quant à leurs obligations fiscales.

À présent, les États cherchent soit à mettre en place des mesures coercitives afin de sanctionner l'incivisme fiscal, soit à automatiser la taxation (prélèvement à la source), soit à mettre en place un flux de renseignements (collecte de données).

¹¹ Enjeux et perspectives de la consommation collaborative – Rapport final – PICOM-DGE-PIPAM – Juillet 2017 ; Rapport au Premier Ministre sur l'économie collaborative – Mission confiée à Pascal Terrasse, Député de l'Ardèche – Hôtel de Matignon – Février 2016 ; Un agenda européen pour l'économie collaborative – Commission européenne – Juin 2016.

¹² Allemagne, Belgique, Espagne, Estonie, États-Unis, Italie.

Les États en sont encore au stade de projets ou de la mise en place de nouveaux dispositifs qui se heurtent à de nombreuses difficultés, notamment au regard des règles de territorialité.

Le sujet de l'identification des plateformes est encore mal appréhendé et l'identification des usagers ne présente pas forcément le même degré de difficulté à l'étranger qu'en France selon le référentiel mis en place dans le pays pour identifier les contribuables. L'un des défis à venir sera de garantir la protection des données par les plateformes.

Parallèlement, une importante réflexion sur l'économie collaborative est en cours au sein des principales organisations internationales s'intéressant à la fiscalité.

L'OCDE, dans le cadre de ses travaux du *Forum on Tax Administrations* (FTA), travaille à un projet de solution politique multilatérale concernant les plateformes à l'instar du standard CRS en matière d'échanges automatiques d'informations bancaires.

Consciente du problème, la Commission européenne a, de son côté, réalisé également une consultation publique en 2016. Elle a publié une communication sur le rôle des plateformes dans le marché unique européen. Elle suit un agenda européen sur l'économie collaborative, incluant des lignes de conduite sur la façon d'appliquer la législation européenne.

Sont notamment examinés :

- la définition des acteurs variés et leur responsabilité ;
- l'autorisation et les exigences des licences ;
- les droits des consommateurs et obligations d'informations, la confiance ;
- les aspects fiscaux ;
- les règles sociales.

Selon la Commission, un cadre légal cohérent et harmonisé est essentiel afin de garantir la sécurité juridique tant des utilisateurs que des plateformes elles-mêmes. La Commission reste cependant extrêmement réservée au regard de la mise en place d'une réglementation au niveau européen. Elle invite les États à suivre ses recommandations et à s'entendre entre eux.

Lors du dernier atelier organisé, en septembre 2017, par la Commission en matière de tourisme, il a été noté que les États ne sont pas en mesure actuellement d'obtenir des données fiables concernant l'identification des contribuables et des revenus imposables, certaines plateformes étant peu ouvertes voire peu coopératives. Par ailleurs les plateformes manquent de clarté quant aux obligations fiscales des utilisateurs et la façon dont les revenus devraient être classés à des fins fiscales. Pour finir, afin de respecter le principe de neutralité fiscale, les règles élaborées dans chaque État membre doivent prévoir des obligations fiscales similaires pour des services comparables. Or les obligations administratives mises en place par les États conduisent dans certains cas à une charge disproportionnée pour les plateformes ou les usagers, notamment en termes de coûts (frais de gestion, taxes...).

Enfin, dans une étude de juin 2016, le Parlement européen rappelle que selon les estimations, les plateformes et les fournisseurs collaboratifs ont généré 28 milliards d'euros de recette brute dans l'Union européenne en 2015 dans les secteurs les plus représentatifs.^{1.2} L'article 87 de la loi n° 2015-1785 du 29 décembre 2015 de finances pour 2016 a créé l'article 242 bis du code général des impôts qui prévoit une obligation d'information à la charge des plateformes en ligne qui mettent en relation des personnes en vue de la vente d'un bien, de la fourniture d'un service ou de l'échange ou du partage d'un bien ou d'un service. Ce texte a une portée générale au regard de l'économie collaborative et ne se limite pas à un type d'activité en particulier. Il prévoit l'obligation d'apporter aux utilisateurs de plateformes une information « loyale, claire et transparente sur les obligations fiscales qui incombent aux personnes qui réalisent des transactions commerciales par leur intermédiaire ».

Le décret n° 2017-126 du 2 février 2017 relatif à l'obligation d'information en matière fiscale et de prélèvements sociaux des utilisateurs de plateformes de mise en relation par voie électronique est venu préciser les modalités d'application des dispositions de l'article 242 bis du code général des impôts. Il précise les obligations des plateformes de mise en relation en matière d'information de leurs utilisateurs quant aux obligations fiscales et sociales résultant de la vente d'un bien, de la prestation d'un service ou de l'échange ou du partage d'un bien ou d'un service. Il renvoie au bulletin officiel des finances publiques la détermination de la liste des liens électroniques vers les sites des administrations fiscales et sociales que les plateformes sont tenues de mettre à disposition de leurs utilisateurs. Il définit le contenu du document récapitulatif que les plateformes doivent envoyer chaque année à leurs utilisateurs. Il prévoit enfin les modalités de certification par un tiers indépendant du respect de l'ensemble de ces obligations.

Depuis le 1^{er} juillet 2016, conformément aux dispositions légales et réglementaires, les sites concernés doivent ainsi :

- informer leurs clients résidents de France ou qui réalisent des opérations en France que les revenus réalisés au travers de leur service de mise en relation sont susceptibles d'être soumis à des obligations fiscales et sociales. Les sites doivent en outre communiquer à leurs clients les liens vers les sites des organismes concernés (DGFIP, URSSAF, etc.) afin qu'ils puissent obtenir toutes les informations complémentaires leur permettant de satisfaire à leurs obligations fiscales et sociales en France ;
- adresser à leurs clients en janvier de chaque année un document récapitulant le montant brut des transactions qu'ils ont perçu par leur intermédiaire et dont ils ont connaissance. Par tolérance administrative, le délai de transmission de ce document récapitulatif était porté en 2017 au 31 mars ;
- faire certifier chaque année, avant le 15 mars, par un tiers indépendant, le respect des deux obligations visées ci-dessus. Par tolérance administrative, la première échéance de certification était fixée au 15 mai 2017.

L'article 24 de la loi n° 2016-1918 du 29 décembre 2016 de finances rectificative pour 2016 a instauré l'article 1649 quater A bis du code général des impôts qui prévoit l'obligation pour les opérateurs de plateformes d'économie collaborative de transmettre annuellement à l'administration

les informations relatives aux opérations réalisées par les utilisateurs de ces plateformes.

Ce texte prévoit que les opérateurs de plateformes devront transmettre à la Direction générale des finances publiques à compter de 2020 pour les opérations réalisées en 2019 les informations suivantes :

- les éléments d'identification de leurs utilisateurs, qu'il s'agisse d'une personne morale (dénomination, adresse, numéro SIREN) ou physique (nom, prénom, date de naissance) ;
- l'adresse électronique de l'utilisateur ;
- le statut de particulier ou professionnel de l'utilisateur ;
- le montant des revenus bruts perçus par l'utilisateur au cours de l'année civile considérée au titre de ses activités sur la plateforme ou versés par l'intermédiaire de celle-ci ;
- la catégorie d'imposition à laquelle se rattachent les revenus bruts perçus.

Il est par ailleurs prévu que l'opérateur adresse ces mêmes informations à chacun de ses utilisateurs pour les seules opérations qui le concernent.

2. NÉCESSITÉ DE LÉGIFÉRER ET OBJECTIFS POURSUIVIS

La modification des dispositions relatives aux obligations déclaratives à la charge des plateformes vise, d'une part, à garantir une collecte d'informations de qualité, afin de restituer une information fiable sur la déclaration de revenus des contribuables, et à lutter contre la fraude fiscale. D'autre part, la mesure a pour objectif une meilleure intelligibilité des obligations des plateformes vis-à-vis de l'administration fiscale, en faisant converger les textes relatifs à l'obligation de renseignement des utilisateurs et à l'obligation déclarative.

2.1 Superposition des dispositions des articles 242 bis et 1649 quater A bis du code général des impôts

Les dispositions de l'article 242 bis du code général des impôts obligent l'opérateur de plateforme à informer ses utilisateurs sur les revenus qu'il réalise et sur ses obligations en matière sociale et fiscale, tandis que l'article 1649 quater A bis prévoit la transmission à l'administration des données sur l'identification des utilisateurs et les revenus qu'ils réalisent.

2.2 Certaines dispositions de ces articles sont redondantes

En premier lieu, l'article 242 bis du code général des impôts prévoit l'obligation pour les opérateurs de plateforme d'adresser en janvier à chacun de ses utilisateurs un document récapitulant le montant brut des transactions dont elles ont connaissance et qu'ils ont perçu, par leur intermédiaire, au cours de l'année précédente. Or, les informations qui devront être communiquées à l'administration à raison des dispositions de l'article 1649 quater A bis sur les revenus réalisés par les utilisateurs des plateformes sont très largement similaires, voire identiques (nom de l'utilisateur personne physique, SIREN de l'utilisateur personne morale, montant des sommes perçues par l'utilisateur).

En second lieu, les articles 242 bis et 1649 quater A bis du code général des impôts donnent chacun la définition des plateformes. Alors que l'article 1649 quater A bis du code général des impôts fait un renvoi à l'article L. 111-7 du code de la consommation, le I de l'article 242 bis prévoit une

définition spécifique. Ces deux définitions, si elles sont proches, ne sont pas identiques en tout point (notion de « partage de contenus » absente de la définition du I de l'art. 242 bis).

Le maintien d'une certification annuelle du respect par la plate-forme de ses obligations par un tiers indépendant, alors même que les opérateurs auront désormais l'obligation de transmettre à l'administration fiscale les données sur les revenus perçus par les utilisateurs peut être considéré comme redondant. En outre, le recours à un tiers indépendant représente un coût non négligeable pour les opérateurs. Il est donc proposé de supprimer l'obligation de dépôt du certificat annuel auprès de l'administration fiscale.

Le respect des obligations d'information des utilisateurs définies à l'article 242 bis du code général des impôts sera vérifié dans le cadre des opérations de contrôle de l'administration fiscale, et sanctionné en cas de défaillance. Des actions de communication pour sensibiliser les plateformes à leurs obligations d'informations des utilisateurs seront mises en œuvre.

2.3 Imprécision de l'article 1649 quater A bis du code général des impôts sur certaines données à collecter

La rédaction actuelle de l'article 1649 quater A bis du code général des impôts liste les informations qui devront être communiquées à l'administration à des fins d'identification des utilisateurs des plateformes. Ces données devront permettre à la Direction générale des finances publiques d'apparier les données reçues avec les déclarations de revenus des personnes physiques concernées et d'alimenter le système d'information de l'administration fiscale, en vue du pré-affichage des revenus perçus par les utilisateurs sur leur déclaration.

Dans les faits, les plateformes exigent rarement des données d'état civil complètes (prénom, nom, date et lieu de naissance) et se limitent généralement aux seuls prénom et nom, les utilisateurs des plateformes s'identifient parfois par des avatars au lieu des prénom et nom officiels de leur état civil ; leur adresse courriel, leurs numéros de téléphone et l'ensemble de leurs informations personnelles ne font que rarement l'objet de vérifications par les plateformes. Les coordonnées bancaires (numéro de compte bancaire ou identifiant vis-à-vis d'un intermédiaire de paiement) des utilisateurs sont par ailleurs transmises à l'opérateur pour permettre le versement des sommes.

Or, afin d'assurer l'identification des contribuables, les référentiels de la Direction générale des finances publiques doivent être alimentés d'informations incontournables et fiables. Les données que prévoit de collecter l'article 1649 quater A bis du code général des impôts doivent donc être enrichies par d'autres informations, fiables, que détiennent ou devront se procurer les plateformes.

Pour identifier efficacement les contribuables, le projet d'article 242 bis du code général des impôts prévoit ainsi la collecte des coordonnées bancaires des utilisateurs des plateformes, tandis que l'arrêté d'application de l'article 242 bis du code général des impôts détaillera de façon précise les données nécessaires à l'identification des personnes qui pourraient inclure le numéro fiscal des contribuables (dit numéro d'inscription au fichier de simplification des procédures d'imposition ou numéro « SPI »), identifiant déjà exigé des institutions financières pour l'identification des contribuables dans le cadre des échanges automatiques d'informations entre États.

2.4 Articulation de l'article 1649 quater A bis du code général des impôts et du décret d'application

Les éléments d'identification qui devront être fournis par les opérateurs de plateformes sont aujourd'hui directement prévus par l'article 1649 quater A bis du code général des impôts.

Or, s'agissant des autres procédures de collecte d'information auprès de tiers déclarants (salaires, pensions, etc.), la loi renvoie à des mesures réglementaires pour le détail des éléments d'identification des déclarants et des bénéficiaires des revenus.

C'est pourquoi, cette même articulation entre la loi et le texte réglementaire d'application est ici proposée. L'article 171 AX de l'annexe II au code général des impôts détaillerait ainsi les éléments d'identification des utilisateurs demandés aux plateformes dans le cadre de l'article 242 bis du code général des impôts.

La loi doit par conséquent être modifiée pour renvoyer au niveau réglementaire (arrêté) la liste des données d'identification des opérateurs de plateforme et de leurs utilisateurs à fournir à l'administration.

2.5 Absence de pénalité sanctionnant le manquement à l'article 1649 quater A bis du code général des impôts

La nouvelle obligation déclarative prévue à l'article 1649 quater A bis du code général des impôts n'est pas sanctionnée par une pénalité. Pour être respectée et pour ne pas créer de distorsion avec les entreprises dites de l'économie réelle, l'obligation déclarative doit être assortie d'une pénalité pour inciter les plateformes à transmettre à l'administration fiscale des informations complètes et sincères dans les délais prévus par la loi.

2.6 Impossibilité pour les plateformes d'obtenir certaines informations auprès de leurs utilisateurs

L'article 1649 quater A bis du code général des impôts prévoit la transmission par les plateformes de la catégorie d'imposition du revenu perçu par l'utilisateur, ce qui exige une analyse fiscale préalable. Or, les plateformes n'ont pas toujours la possibilité de qualifier les revenus de leurs utilisateurs, il ne peut donc leur être demandé une telle expertise avant la transmission des informations à l'administration fiscale.

3. OPTIONS POSSIBLES ET DISPOSITIF RETENU

Les éléments d'identification des utilisateurs de plateformes prévus à l'article 1649 quater A bis du code général des impôts sont insuffisants pour garantir une collecte d'informations de qualité. Le risque d'inexploitabilité des informations à transmettre par les plateformes est par ailleurs important.

Pour cette raison, le présent projet d'article permet d'enrichir les informations à collecter auprès des plateformes afin d'identifier de façon optimale les utilisateurs de plateformes, et de fiscaliser leurs revenus.

4. ANALYSE DES IMPACTS DES DISPOSITIFS ENVISAGÉES

4.1 IMPACTS JURIDIQUES

4.1.1 Les modifications proposées ainsi que leurs mesures réglementaires d'application emportent des conséquences sur l'ordre juridique interne.

La fusion des dispositions des actuels articles 242 bis et 1649 quater A bis du code général des impôts a pour effet de simplifier la formulation actuelle du droit puisqu'elle permet de regrouper les obligations des plateformes vis-à-vis de l'administration fiscale dans un article unique.

Cette simplification suppose une adaptation des sanctions applicables aux tiers déclarants. En effet, en tant que déclarantes des sommes perçues par leurs utilisateurs, les plateformes agissent en tant que « tiers déclarants » au sens du code général des impôts. A ce titre, l'amende prévue à l'article 1736 du code général des impôts égale à 5 % des sommes non déclarées par les tiers déclarants (déclarations de salaires, de pensions, d'indemnités journalières maladie, etc.) doit également s'appliquer aux plateformes.

Les conditions d'application du nouvel article 242 bis du code général des impôts seront précisées par arrêté des ministres chargés du budget et de la sécurité sociale.

La Direction générale des finances publiques a initié un cycle de réunions avec les principaux représentants des plateformes en ligne afin de dialoguer sur les contours du nouveau texte, issu de la fusion des actuels articles 242 bis et 1649 quater A bis du code général des impôts, qui régira leurs obligations à l'égard de l'administration fiscale. Les deux premières réunions ont été organisées au cours du second semestre 2017. Ces échanges seront poursuivis sur les aspects techniques.

4.1.2 Ce projet d'article doit être soumis à la Commission européenne conformément à la directive (UE) 2015/1535 du Parlement européen et du Conseil du 9 septembre 2015 (dite directive « société de l'information ») qui prévoit une procédure d'information dans le domaine des règles techniques et des règles relatives aux services de l'information. Ces règles doivent être communiquées à la Commission préalablement à leur adoption. Une consultation publique aura lieu, au cours de laquelle les opérateurs publics et privés, ainsi que l'ensemble des États membres de l'UE pourront présenter leurs observations.

4.2 IMPACTS BUDGÉTAIRES

Le dispositif permettra à l'administration de fiscaliser des revenus dont certains sont aujourd'hui soustraits à l'impôt. Des recettes fiscales sont attendues de la nouvelle obligation déclarative, mais elles sont non chiffrables.

4.3 IMPACTS SUR LES SERVICES ADMINISTRATIFS

Les coûts engendrés par cette mesure, pour la Direction générale des finances publiques, sont les suivants :

- en ce qui concerne les coûts de développement informatiques : 120 000 €
- en ce qui concerne les charges liées à la maîtrise d'ouvrage du projet : 100 000 €

Au total, le coût du projet est estimé à 220 000 € la première année de mise en œuvre.

La nouvelle procédure envisagée est une création qui n'apporte pas d'économie ou de gain par rapport à une procédure existante. Les gains devront être évalués au regard du rendement budgétaire permis par la mise en place de procédure.

Cette évaluation pourra être effectuée à l'issue de la première campagne de collecte qui doit intervenir en 2020.

5. MODALITÉS D'APPLICATION

L'article 242 bis du code général des impôts prévoyant une obligation de renseignement à la charge des plateformes s'applique aux transactions réalisées à compter du 1^{er} juillet 2016¹³.

Les dispositions de l'article 1649 quater A bis du code général des impôts prévoyant la nouvelle obligation déclarative à la charge des plateformes s'appliqueront aux revenus perçus par les utilisateurs à compter du 1^{er} janvier 2019. Les premières transmissions d'information auprès de l'administration fiscale devront avoir lieu en 2020 pour les opérations réalisées en 2019.

L'obligation de certification annuelle pour les plateformes prend fin au titre des revenus perçus par les utilisateurs à partir du 1^{er} janvier 2019.

Le nouvel article 242 bis du code général des impôts prévoit que les plateformes auront l'obligation de déclarer les revenus des utilisateurs résidant en France ou qui réalisent des ventes ou des prestations de services en France.

Aucune disposition n'est prévue pour limiter l'application de l'article 242 bis du code général des impôts aux seules plateformes situées en France. L'obligation aura donc une portée générale et s'appliquera à toutes les plateformes, qu'elles exercent leur activité depuis la France, y compris les départements et collectivités d'outre-mer ou un État ou territoire tiers.

¹³ IV de l'art. 87 de la loi n° 2015-1785 du 29 décembre 2015 de finances pour 2016.

ARTICLE 5

PEINE COMPLEMENTAIRE OBLIGATOIRE DE PUBLICATION POUR FRAUDE FISCALE

1. ÉTAT DES LIEUX

1.1 La publicité de la décision de justice rendue en matière de fraude fiscale existe à titre de peine complémentaire dont le prononcé est laissé à l'appréciation du juge. Il s'agit de l'affichage ou de la diffusion de la décision soit par la presse écrite soit par tout autre moyen de communication au public par la voie électronique¹⁴ ; étant entendu que, depuis le 1^{er} janvier 2011, ces peines complémentaires ne revêtent plus un caractère obligatoire, une réforme étant intervenue à la suite de la censure par le Conseil constitutionnel¹⁵ du dispositif antérieur.

1.2 La circulaire interministérielle Justice-Budget du 22 mai 2014 préconise que le procureur de la République doit veiller à requérir systématiquement ces peines, applicables aux délits commis à compter de cette date, dans le souci de donner son maximum d'efficacité à l'effet dissuasif recherché dans la poursuite pénale de la fraude.

1.3 Au-delà du prononcé de la sanction, les modalités d'application des peines d'affichage et de diffusion conditionnent en grande partie leur efficacité.

L'aspect formel des publications et diffusions et le choix du support (journal local, national, professionnel, site internet) présentent, en effet, un intérêt certain et conditionnent largement le retentissement de la condamnation prononcée.

Or, force est de constater que le prononcé de cette peine complémentaire par les juridictions répressives reste limité : les condamnations définitives à une peine d'affichage et/ou de diffusion ne sont prononcées en moyenne que dans 5 % des affaires.

	2014	2015	2016
Nombre de personnes condamnées pour fraude fiscale	1 027	1 024	939
dont nombre de condamnations définitives	514	507	430
dont nombre de condamnations à une peine d'affichage et/ou de diffusion	69	52	47
- dont définitives	35	26	16
- dont non définitives	34	26	31
Détail des peines prononcées¹⁶:			
- Affichage	33	20	24
1. Diffusion	64	46	41

¹⁴ Article 131-39 du code pénal.

¹⁵ Décision n° 2010-72/75/82 QPC du 10 décembre 2010

¹⁶ Sachant qu'un condamné peut l'être à l'une ou l'autre de ces deux peines, voire aux deux.

2. OBJECTIFS POURSUIVIS ET OPTIONS ENVISAGÉES

L'objectif poursuivi par le Gouvernement est d'augmenter le nombre de condamnations à la peine complémentaire d'affichage ou diffusion en matière de fraude fiscale, afin d'accroître le caractère dissuasif de la répression de la fraude fiscale. Afin d'augmenter le nombre de peines de publicité prononcées, sans contrevenir au principe de l'individualisation des peines, la seule option possible était de prévoir le prononcé obligatoire, sauf décision contraire motivée, de la peine complémentaire de publication et de diffusion des décisions de condamnation pour fraude fiscale.

Seule une modification législative est possible pour atteindre l'objectif poursuivi, sous réserve de l'absence d'atteinte au pouvoir souverain d'appréciation des juges du fond.

3. ANALYSE DES IMPACTS DES DISPOSITIONS ENVISAGÉES

3.1 IMPACTS JURIDIQUES

La mesure nécessite de modifier l'article 1741 du code général des impôts, qui renvoie lui-même aux articles 131-35 et 131-39 du code pénal.

3.2 IMPACTS SUR LES SERVICES ADMINISTRATIFS

Une charge supplémentaire, mais mineure, réside pour les magistrats du siège dans la rédaction de la motivation les ayant conduits, en considération de l'infraction et de la personnalité de l'auteur de la fraude, à ne pas prononcer la peine d'affichage et de diffusion.

En outre, la mesure pourrait avoir un léger impact sur le budget du ministère de la Justice si les frais d'affichage ou de diffusion recouverts contre le condamné excèdent le maximum de l'amende encourue ou si ce-dernier est insolvable.

3.3 IMPACTS SUR LES PARTICULIERS ET LES ENTREPRISES

La mesure projetée renforcerait l'effet dissuasif de la répression de la fraude fiscale, auprès des particuliers comme des entreprises, la perspective d'une condamnation publique étant beaucoup plus probable. Elle aurait également pour effet d'augmenter marginalement l'effet pécuniaire, dû aux frais d'affichage et de diffusion à la charge du contribuable condamné.

4 MODALITÉS D'APPLICATION

S'agissant d'une disposition pénale plus sévère, la mesure a vocation à s'appliquer aux infractions commises à compter de l'entrée en vigueur de la loi.

Cet article a vocation à s'appliquer sur l'ensemble du territoire, y compris ultra-marin, dès lors que L'État est compétent à la fois en matière pénale et en matière fiscale.

Dans les départements et régions d'outre-mer (Guadeloupe, Guyane, Martinique, La Réunion, Mayotte), les dispositions fiscales et pénales sont applicables de plein droit. Aucune adaptation n'apparaît nécessaire. Dans les autres collectivités d'outre-mer en revanche, les dispositions fiscales ne sont pas applicables et la mesure proposée n'a pas vocation à s'appliquer.

ARTICLE 6

PUBLICATION DES SANCTIONS ADMINISTRATIVES APPLIQUEES AUX PERSONNES MORALES A RAISON DE MANQUEMENTS FISCAUX D'UNE PARTICULIERE GRAVITE

1. ÉTAT DES LIEUX

1.1 Le système juridique français organise la publicité de sanctions prononcées par certaines autorités administratives indépendantes :

- le V de l'article L. 621-15 du code monétaire et financier prévoit que les sanctions prononcées par l'autorité des marchés financiers sont rendues publiques dans les publications, journaux ou supports qu'elle désigne, dans un format proportionné à la faute commise et à la sanction infligée. Les frais sont supportés par les personnes sanctionnées ;

- l'article 46 de la loi informatique et libertés n° 78-17 du 6 janvier 1978 prévoit que la commission nationale de l'informatique et des libertés (CNIL)¹⁷ peut rendre publiques les sanctions qu'elle prononce. Elle peut ordonner que les personnes sanctionnées informent individuellement de cette sanction, à leur frais, chacune des personnes concernées. Elle peut également ordonner leur insertion dans des publications, journaux et supports qu'elle désigne aux frais des personnes sanctionnées ;

- l'autorité de la concurrence peut également ordonner la publication, la diffusion ou l'affichage de sa décision ou d'un extrait de celle-ci selon les modalités qu'elle précise. Elle peut en outre ordonner l'insertion de la décision ou de l'extrait de celle-ci dans le rapport établi sur les opérations de l'exercice par les gérants, le conseil d'administration ou le directoire de l'entreprise. Les frais sont supportés par la personne intéressée.

La publicité existe également pour certaines sanctions prononcées par l'administration. Ainsi, en matière de droit de la consommation et de la concurrence, l'article L. 522-6 du code de la consommation prévoit que les sanctions ou injonctions prononcées par l'autorité administrative chargée de la concurrence et de la consommation peuvent être publiées aux frais de la personne sanctionnée.

1.2 La publication des sanctions fiscales prononcées par l'administration pour manquement délibéré n'est pas prévue en droit français, contrairement à ce qui existe dans certains Etats européens (Espagne, Royaume-Uni). Dans ces derniers, la publication porte sur les sanctions commises par les contribuables dont la fraude excède un certain seuil (1 M€ en Espagne, environ 28 600 € au Royaume-Uni).

Par ailleurs, en matière fiscale, les décisions du juge pénal (environ un millier de condamnations par an) peuvent faire l'objet d'une publication sous forme d'affichage ou de diffusion au journal officiel ou dans la presse, dans les conditions prévues aux articles 131-35 ou 131-39 du code pénal. Cette

¹⁷ L'article 46 est transféré à l'article 47 de la loi Informatique et libertés par le projet de loi relatif à la protection des données personnelles en cours d'examen au Parlement.

publication constitue une peine complémentaire à la sanction pénale que l'article 1^{er} du présent projet de loi vise par ailleurs à rendre obligatoire, sauf décision spécialement motivée du juge.

2. OBJECTIFS POURSUIVIS ET NÉCESSITÉ DE LÉGIFÉRER

2.1 OBJECTIFS POURSUIVIS

Outre le préjudice qu'elle cause à la collectivité par la perte de ressources publiques qu'elle entraîne, la fraude fiscale porte atteinte au bon fonctionnement de l'économie.

Si le caractère dissuasif des pénalités fiscales administratives n'est pas contesté, avec des niveaux de sanction selon le cas de 40 % (manquement délibéré) ou 80 % (abus de droit, manœuvres frauduleuses), cet effort de dissuasion pourrait être accru par la création d'une sanction administrative complémentaire de publication.

A défaut de civisme fiscal spontané, un contribuable personne morale soucieux de son image et de sa réputation et de son accès au crédit, devrait en effet faire le nécessaire pour éviter d'encourir une telle publicité. On peut donc estimer que la publicité des sanctions administratives aurait un effet incitatif en matière déclarative.

2.2 NÉCESSITÉ DE LÉGIFÉRER

La mesure envisagée par le Gouvernement nécessite de recourir à un vecteur législatif.

Il résulte en effet de l'application combinée des dispositions de l'article 26 de la loi n° 83-634 du 13 juillet 1983 portant droits et obligations des fonctionnaires et de l'article L. 103 du livre des procédures fiscales que les agents de la Direction générale des finances publiques sont tenus au secret professionnel pour toutes les informations recueillies à l'occasion de l'établissement de l'assiette, du contrôle, du recouvrement ou du contentieux des impôts, droits, taxes et redevances prévus au code général des impôts. Sont notamment couverts par le secret professionnel les rappels d'impôts et les sanctions pécuniaires appliquées par l'administration. Ainsi l'administration fiscale ne peut rendre publics les rappels de droits fraudés et les amendes ou majorations qu'elle a appliquées que si la loi l'y autorise

Par ailleurs, la publicité des sanctions pénales n'est susceptible de s'appliquer que pour un nombre limité de situations, puisque le cumul des sanctions fiscales et pénales ne peut s'appliquer qu'aux cas les plus graves de dissimulation frauduleuse des sommes soumises à l'impôt, en application du principe de nécessité des peines¹⁸. De ce fait, la plus grande partie des manquements des contribuables à leurs obligations fiscales et des sanctions qui leur sont appliquées ne font l'objet d'aucune publicité, ce qui prive l'action publique de l'outil de dissuasion que peut constituer la sanction de la publicité.

¹⁸ Décision n°2016-546 QPC du 24 juin 2016.

3. OPTIONS POSSIBLES ET DISPOSITIF RETENU

3.1 OPTIONS ENVISAGÉES

Pour réduire l'impact de la fraude fiscale sur les finances publiques, le Gouvernement a envisagé de :

1 - Sanctionner l'ensemble des manquements délibérés ou seulement ceux présentant une particulière gravité selon un ou des critères à définir

2 - Appliquer la sanction administrative de publicité indépendamment du dépôt d'une plainte pour fraude fiscale ou au contraire s'abstenir de le faire en cas de dépôt de plainte

3 - Appliquer la sanction complémentaire de publication à la seule initiative de l'administration ou après l'avis conforme d'une commission administrative indépendante.

3.2 OPTION RETENUE

S'agissant du champ retenu, la mesure s'applique uniquement aux personnes morales afin de respecter le droit à la protection de la vie privée.

Il est rappelé que le Conseil constitutionnel a jugé à plusieurs reprises¹⁹ qu'il appartenait au législateur d'assurer la conciliation entre, d'une part, la sauvegarde de l'ordre public et la recherche des auteurs d'infractions, toutes deux nécessaires à la protection de principes et droits de valeur constitutionnelle et, d'autre part, le respect de la vie privée et des autres droits et libertés constitutionnellement protégés.

La publicité des sanctions administratives revêt le caractère d'une punition et doit donc respecter les principes constitutionnels applicables aux sanctions à caractère pénal : le principe de l'individualisation des peines, qui est issu du principe de nécessité des peines, ainsi que les principes de proportionnalité, de légalité des délits et des peines et d'égalité devant la loi.

Il était donc nécessaire de caractériser par des critères objectifs de gravité les manquements délibérés et les pénalités afférentes devant faire l'objet d'une sanction de publicité, tant au regard de l'objectif de la loi que du principe de légalité des peines. Ont été retenus à cet effet, d'une part, un montant minimum de droits rehaussés de 50 000 euros, d'autre part l'utilisation d'une manœuvre frauduleuse (notion déjà utilisée en matière de sanctions fiscales, à l'article 1729 du code général des impôts), cette notion incluant l'abus de droit²⁰.

Par ailleurs, la publication pouvait ou non être prévue pour l'ensemble des manquements graves ainsi définis, y compris ceux donnant lieu à une plainte pour fraude fiscale. La publication proposée par le présent projet porte sur une sanction administrative (les pénalités fiscales et le rehaussement auquel elles s'appliquent) tandis que la publicité prévue par le droit pénal est celle de la sanction pénale : si l'objectif de dissuasion leur est commun, les deux mesures de publicité portent sur des sanctions distinctes.

¹⁹ Par exemple, décision n° 2013-679 DC du 4 décembre 2013 ou décision 2016-591 QPC du 21 octobre 2016

²⁰ En 2017, on dénombre 441 dossiers de CFE et CSP d'entreprises et de particuliers avec des droits supérieurs ou égaux à 50 000 euros et application des pénalités pour manœuvres frauduleuses ou abus de droit.

Cela étant, la possibilité pour l'administration de publier des rehaussements et les pénalités afférentes tout en déposant plainte contre le contribuable permettrait un cumul de sanctions administratives et pénales qui pourrait être considéré comme excessif au regard du principe constitutionnel de nécessité des peines et de son corollaire, le principe de proportionnalité, cela d'autant que l'article 1^{er} du présent projet de loi vise à promouvoir une application plus fréquente de la sanction complémentaire de publicité des condamnations pour fraude fiscale.

C'est pourquoi, il est proposé d'exclure la sanction de publicité des sanctions administratives lorsque des poursuites pénales sont proposées.

Afin de bien objectiver la décision de publication, il est également proposé que la décision de publication soit subordonnée à l'avis conforme d'une commission indépendante de l'administration.

Il est proposé de créer à cet effet une nouvelle commission dénommée « commission de publication des sanctions fiscales ».

La création de cette nouvelle instance permettra d'apprécier les éléments d'individualisation propres à la sanction administrative de publication des amendes ou majorations. Elle a ainsi un objet différent de la commission des infractions fiscales (CIF) qui, quant à elle, a déjà le rôle bien identifié de se prononcer sur le dépôt d'une plainte pour fraude fiscale.

Ce nécessaire avis conforme préalable est conçu comme une garantie du contribuable à double titre :

- la consultation obligera l'administration à soumettre son projet de publication à un regard expert extérieur, auprès duquel elle devra motiver son projet en montrant que les rehaussements ainsi que les pénalités fiscales proposées justifient la publication;
- le contribuable aura copie du projet de l'administration et pourra y répondre par écrit.

Cette garantie paraît justifiée compte tenu de la sévérité d'une sanction de publicité et de ses enjeux pour le contribuable. La commission de publication des sanctions fiscales vérifiera que les conditions de publication prévues par la loi sont remplies et elle appréciera la justification de cette sanction et de la durée de publication prévue au regard de la gravité des manquements et des circonstances dans lesquels ils ont été commis. Elle rendra un avis motivé.

Afin d'assurer au contribuable un droit au recours effectif à l'encontre de la décision de publication, un délai de soixante jours est prévu entre la notification de la décision et sa mise en œuvre afin de permettre au contribuable de saisir le juge administratif d'un recours en annulation, assorti d'un référé-suspension, en application de l'article L. 521-1 du code de justice administrative.

Pour le même motif de protection du contribuable, et à l'instar de ce qui est prévu au Royaume-Uni, il est proposé de suspendre la décision de publication en cas de recours contentieux contre l'imposition et les majorations ou pénalités dans ce délai de soixante jours ou de retirer la publication si le recours de plein contentieux intervient au-delà de ce délai et cela jusqu'à la décision confirmant de manière définitive le bien-fondé des impositions et des amendes ou majorations.

La publication serait faite sur le site de l'administration fiscale, à la charge de cette dernière. Enfin, le délai de publication, qui devra être précisé par l'administration et proportionné à la gravité des faits en cause, ne pourra pas excéder un an, sans délai minimal.

4 ANALYSE DES IMPACTS DES DISPOSITIONS ENVISAGÉES

4.1 IMPACTS JURIDIQUES

La mesure proposée par le présent article implique la création de deux articles dans le code général des impôts : article 1653 G relatif à la commission de publication des sanctions fiscales et article 1729 A bis relatif à la sanction de publicité des rappels et sanctions.

4.2 IMPACTS BUDGÉTAIRES

La publicité des sanctions prononcées par l'administration fiscale est de nature à prévenir la fraude fiscale et donc à augmenter les recettes publiques spontanément acquittées.

4.3 IMPACTS SUR LES SERVICES ADMINISTRATIFS

La présente mesure conduira à une augmentation de la charge administrative liée :

- à la préparation des dossiers à soumettre à la commission de publication des sanctions et à l'organisation des séances de la commission chargée de donner un avis sur les propositions de l'administration ;
- à la gestion des contentieux (référé contre les décisions de publication notamment).

5 MODALITÉS D'APPLICATION

Conformément au principe de non-rétroactivité des sanctions à caractère pénal plus sévères, la sanction de publication des majorations et pénalités fiscales ne s'appliquera qu'aux manquements commis à compter de l'entrée en vigueur de la loi. Aussi il n'est pas nécessaire de prévoir une mesure d'entrée en vigueur.

La présente mesure s'appliquera sur l'ensemble du territoire métropolitain et dans les régions et départements d'outre-mer.

ARTICLE 7

SANCTION A L'ÉGARD DES TIERS COMPLICES DE FRAUDE FISCALE ET SOCIALE

1. ÉTAT DES LIEUX

1.1 Dans le cadre de la répression de la fraude fiscale, les contribuables auteurs des agissements frauduleux les plus graves, encourent à la fois des sanctions administratives et pénales. En revanche, les complices des auteurs de ces infractions sont, quant à eux, uniquement passibles de sanctions pénales.

1.1.1 Sanctions applicables à l'égard de l'auteur des agissements frauduleux

Diverses dispositions visent à sanctionner les agissements frauduleux :

- L'article 1729 du code général des impôts sanctionne la dissimulation volontaire ou la mise en œuvre de procédés ayant pour effet, soit de faire disparaître ou de réduire la matière imposable, soit d'obtenir de l'État des remboursements indus, par une majoration de 40 % en cas de manquement délibéré ou de 80 % en cas d'abus de droit au sens de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, de manœuvres frauduleuses, de dissimulation de prix stipulé dans un contrat ou d'utilisation de la fiducie par un particulier en vue de la transmission d'un patrimoine à titre gratuit.
- Une majoration de 80 % sur le montant des droits mis à la charge du contribuable est prévue en cas de découverte d'une activité occulte conformément au c de l'article 1728 du code général des impôts.
- Des sanctions fiscales d'un montant de 80 % sont applicables aux droits dus en cas de rectification opérée sur des avoirs détenus à l'étranger et non déclarés (article 1729-0 A du code général des impôts).
- Par ailleurs, les contribuables condamnés pour fraude fiscale ne peuvent participer aux travaux de certaines commissions instituées par les articles 1650 à 1652 bis et 1653 A du code général des impôts telles que la commission des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires ou la commission communale et intercommunale des impôts directs.

Ces sanctions sont complétées sur le plan pénal par les dispositions suivantes :

- Le délit de fraude fiscale mentionné à l'article 1741 du code général des impôts couvre l'ensemble des situations où un contribuable s'est frauduleusement soustrait ou a tenté de se soustraire frauduleusement au paiement total ou partiel des impôts. Ainsi l'auteur du délit de fraude fiscale est passible d'une amende de 500 000 € et d'un emprisonnement de cinq ans.

Ces peines sont portées à 2 000 000 € et sept ans d'emprisonnement lorsque les faits ont été commis en bande organisée, réalisés ou facilités au moyen d'avoirs détenus à l'étranger et non déclarés ou encore d'une domiciliation fictive à l'étranger, de l'usage d'une fausse identité, de faux documents, d'un acte fictif ou d'une entité interposée artificielle.

- Toute personne condamnée en application des dispositions de l'article 1741 du code général des impôts peut être privée des droits civiques, civils et de famille, suivant les modalités

prévues aux articles 131-26 et 131-26-1 du code pénal.

- La juridiction peut, en outre, ordonner l'affichage de la décision prononcée et la diffusion de celle-ci dans les conditions prévues aux articles 131-35 ou 131-39 du code pénal.

1.1.2 Sanctions applicables au complice

- Le complice d'une fraude fiscale peut être sanctionné des mêmes peines que l'auteur principal des faits sur le fondement de l'article 1742 du code général des impôts qui renvoie aux articles 121-6 et 121-7 du code pénal.
- L'article 1743 du code général des impôts vise quant à lui spécifiquement le « délit comptable », qui consiste à inscrire dans la comptabilité des écritures inexactes ou fictives ou à omettre de passer des écritures. Le même article prévoit également l'application des peines prévues à l'article 1741 pour les personnes se livrant à des opérations d'entremises avec l'étranger en vue de faire échapper à l'impôt tout ou partie de la fortune d'autrui et quiconque a fourni sciemment des renseignements inexacts en vue d'obtenir l'obtention de certains agréments.
- Enfin, l'article 1745 dispose que toute personne condamnée en application des articles 1742 ou 1743 du code général des impôts peut être solidairement tenue, avec le redevable légal de l'impôt fraudé, au paiement de cet impôt ainsi qu'à celui des pénalités fiscales y afférentes.

1.2 Dans le cadre de la répression de la fraude sociale, les cotisants auteurs des agissements frauduleux les plus graves, encourent des sanctions administratives voire pénales. En revanche, les complices des auteurs de ces infractions ne peuvent aujourd'hui être sanctionnés pour ces faits. Seuls les tiers déclarants peuvent se voir sanctionnés pour le non-respect des obligations dont ils s'acquittent pour le compte de leurs clients.

1.2.1 Sanctions applicables à l'égard de l'auteur des agissements frauduleux

- Une majoration spécifique de 25 % sur l'assiette redressée est prévue en cas de constat de travail dissimulé. Ce taux est porté à 40 % en cas d'emploi de personnes mineure ou vulnérable ou que les faits soient commis en bande organisée²¹.
- Une annulation des allègements généraux de cotisations est également prévue en cas de constat d'emploi de personnes non déclarées²².
- L'incitation des assujettis à refuser de se conformer aux prescriptions de la législation de sécurité sociale et notamment de s'affilier à un organisme de sécurité sociale est puni d'une peine de prison de deux ans et/ou d'une amende de 30 000 €.

1.2.2 Sanctions applicables au tiers déclarant

- En cas de fraude sociale propre au tiers déclarant, la faculté d'exercer sa mission de mandataire auprès des organismes de sécurité sociale peut lui être retirée pour une durée maximale de cinq ans²³.

²¹ Article L. 243-7-7 du code de sécurité sociale.

²² Article L133-4-2 du code de sécurité sociale.

²³ Article L. 133-11 du code de sécurité sociale.

2. NÉCESSITÉ DE LÉGIFÉRER ET OBJECTIFS POURSUIVIS

2.1 NÉCESSITÉ DE LÉGIFÉRER

L'engagement par l'administration fiscale de poursuites pénales à l'encontre de l'auteur de l'infraction est réservé aux fraudes les plus graves conformément à la jurisprudence constitutionnelle relative au cumul des sanctions administratives et pénales²⁴.

Dès lors, dans les faits, des complices de montages peuvent échapper à toute sanction pénale, alors même que leur participation dans la constitution de montages frauduleux ou abusifs permettant à leurs clients de se soustraire à leurs obligations fiscales a été déterminante.

Ce peut ainsi être le cas d'officines qui commercialisent des montages frauduleux d'optimisation à destination des particuliers ou d'opérateurs qui facilitent la détention opaque d'avoirs à l'étranger.

Dans le champ social, il n'existe pas de texte permettant de sanctionner pénalement de tels agissements. Les complices à l'évasion sociale sont donc actuellement exempts de sanctions. En parallèle des évolutions proposées dans le champ fiscal, il convient de donner les moyens aux directeurs des organismes de recouvrement de sanctionner administrativement les agissements conduisant par des montages frauduleux ou des abus de droit à optimiser socialement.

2.2 OBJECTIFS POURSUIVIS

La sanction envisagée par le Gouvernement a pour objectif de renforcer les pouvoirs de l'administration dans la lutte contre la fraude fiscale et sociale, objectif à valeur constitutionnelle, en visant les personnes qui sont à l'origine ou jouent un rôle déterminant dans la réalisation de montages frauduleux ou abusifs.

Cette sanction concernerait ainsi les professionnels du droit et du chiffre visés au a de l'article L. 86 du livre des procédures fiscales ainsi que les personnes morales qui exercent la même activité. Il s'agit notamment des officines d'optimisation fiscale, des avocats fiscalistes, des conseillers financiers, voire des avocats, notaires, ou comptables qui exercent à titre individuel ou les sociétés qui rendent des services similaires.

Pourraient être sanctionnés les professionnels qui par leur aide, leur assistance, leur entremise ou leurs agissements auront contribué à la réalisation par le contribuable redressé d'un manquement fiscal grave.

Les manquements fiscaux concernés seraient les montages constitutifs d'un abus de droit au sens de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, les actes passibles des amendes pour non déclaration d'avoirs dissimulés à l'étranger, ou les manœuvres visant à masquer l'existence d'une infraction à la législation fiscale. Sont par exemple visés différents types de montages, qui facilitent et encouragent l'évasion fiscale comme des schémas de défiscalisation frauduleux vendus clef en main à de multiples contribuables.

L'administration devra apporter la preuve que des éléments matériels fournis par le complice auront été utilisés par le contribuable redressé.

En outre, afin de garantir une proportionnalité entre la sanction et l'infraction, l'amende représentera 50 % du profit que le conseil a retiré de sa prestation. Compte tenu de la gravité des faits reprochés,

²⁴ Cf. les décisions n° 2016-545 QPC et n° 2016-546 QPC du 24 juin 2016 du Conseil constitutionnel.

elle ne pourra cependant être inférieure à 10 000 euros.

Toutefois, eu égard au principe de non-cumul des sanctions administratives et pénales, cette amende ne pourra être appliquée lorsque le complice de la fraude aura fait l'objet de poursuites pénales.

Pour permettre un recours effectif aux personnes soupçonnées de complicité, il est proposé de prévoir pour elles plusieurs garanties et voies de recours.

L'amende sera ainsi notifiée conformément à l'article L. 80 D du livre des procédures fiscales, qui dispose que les décisions mettant à la charge des contribuables des sanctions fiscales sont motivées, qu'elles ne peuvent être prononcées avant l'expiration d'un délai de trente jours à compter de la notification de la sanction envisagée, et que l'intéressé peut présenter dans ce délai ses observations. La personne sanctionnée pourra bien entendu, conformément aux articles L. 190 et suivants du livre des procédures fiscales, adresser aux services fiscaux une réclamation contentieuse et saisir le tribunal administratif.

Par ailleurs, la personne concernée par la sanction pour complicité bénéficiera des mêmes garanties et voies de recours que celles offertes à l'auteur des manquements constatés et pourra donc ainsi contester le caractère frauduleux du montage. Il s'agit de conserver un parallélisme entre les recours et garanties offerts à l'auteur des faits et à son complice et donc une égalité de traitement entre eux.

Cette amende est complétée d'une disposition connexe : l'interdiction de participer aux commissions administratives qui ont à connaître des dossiers fiscaux (commissions des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires, commissions départementales de conciliation, comité de l'abus de droit fiscal et comité consultatif du crédit d'impôt pour dépenses de recherche). L'interdiction serait également étendue à la commission de publication des sanctions fiscales pécuniaires dont la création est proposée par ce projet de loi.

Dans un souci de cohérence, il est proposé, à cette occasion, d'étendre l'interdiction de participer aux travaux du comité de l'abus de droit fiscal ou du comité consultatif du crédit d'impôt pour dépenses de recherche aux personnes condamnées pour fraude fiscale ou opposition à contrôle fiscal.

Par ailleurs, cette mesure donne la possibilité pour un directeur d'organisme de recouvrement constatant qu'une personne procède à l'incitation des cotisants à réaliser des montages d'évitement des cotisations et contributions sociales, de lui notifier une sanction financière d'un montant égal à 50 % du chiffre d'affaires hors taxe ou des recettes brutes réalisé, avec un minimum de 10 000 euros et contribue ainsi à lutter contre l'incitation à la fraude sociale.

Les droits et garanties du cotisant sont couverts par la procédure existante, qui sera précisée par décret.

3 OPTIONS POSSIBLES ET DISPOSITIF RETENU

Plusieurs options se présentaient au Gouvernement.

3.1 Prévoir une solidarité de paiement entre les contribuables redressés et les professionnels qui auraient réalisé pour eux des montages abusifs ou frauduleux leur permettant de se soustraire à leurs obligations fiscales ou sociales.

Cette première, qui ne peut viser qu'à préserver les intérêts du Trésor ou des organismes du recouvrement, n'aurait pas eu le caractère de sanction et de dissuasion qu'offre l'option suivante.

3.2 Créer, par mesure législative, une amende à l'encontre des professionnels qui proposent à leurs clients ou réalisent à leur demande des montages abusifs ou frauduleux leur permettant de se soustraire à leurs obligations fiscales ou sociales, ainsi qu'une disposition connexe visant à interdire à ces mêmes professionnels de participer aux travaux de certaines commissions administratives.

Cette seconde option est donc privilégiée, car elle permet de renforcer la lutte contre les montages frauduleux ou abusifs, qui sont particulièrement difficiles à appréhender. L'exemplarité de la sanction lui confère en outre un caractère dissuasif qui vise à responsabiliser les professionnels de manière à agir préventivement contre la fraude fiscale et sociale.

4 ANALYSE DES IMPACTS DES DISPOSITIONS ENVISAGÉES

4.1 IMPACTS JURIDIQUES

Au niveau législatif, l'article 1740 ter du code général des impôts est rétabli. Cet article qui prévoyait, la sanction des professionnels pour factures fictives, de complaisances ou défaut de facturation, a été abrogé par l'article 13 de l'ordonnance n°2005-1512 du 7 décembre 2005 relative à des mesures de simplification en matière fiscale et à l'harmonisation et l'aménagement du régime des pénalités. Ces sanctions sont désormais définies à l'article 1737 du code général des impôts. Les articles 1753 du code général des impôts, modifié pour la dernière fois par l'article 56 de la loi n°2016-1918 du 29 décembre 2016, et L. 80 E du livre des procédures fiscales, modifié pour la dernière fois par l'article 22 de la loi n°2009-1674 du 30 décembre 2009, doivent également être révisés.

Par ailleurs, il est créé un article L. 114-18-1 au code de la sécurité sociale.

Un décret en Conseil d'Etat visant à définir les modalités d'application de ce dernier ainsi que les garanties en termes de délai et procédure est, par ailleurs, nécessaire. Celui-ci définira ainsi un délai pour répondre au directeur de l'organisme, et des modalités de constatation de l'infraction ainsi que les droits et garanties de l'auteur de celle-ci.

4.2 IMPACTS BUDGÉTAIRES

L'impact budgétaire direct de la présente mesure, constitué du montant des amendes appliquées, serait marginal.

Indirectement, la mesure est de nature à dissuader la fraude fiscale ou sociale et donc à augmenter les recettes publiques et contributions sociales spontanément acquittées.

4.3 IMPACTS SUR LES PARTICULIERS ET LES ENTREPRISES

Cette mesure permettra de sanctionner et dissuader plus efficacement les professionnels qui facilitent les fraudes fiscales et sociales.

5. CONSULTATION

Concernant la modification du code de sécurité sociale, il convient de consulter l'Agence centrale des organismes de sécurité sociale.

6. MODALITÉS D'APPLICATION

6.1 APPLICATION DANS LE TEMPS

La mesure proposée est d'application pérenne.

Conformément au principe de non-rétroactivité des sanctions à caractère pénal plus sévères, cette nouvelle sanction ne s'appliquerait qu'aux prestations ayant contribué à la commission des manquements fiscaux et sociaux les plus graves réalisées à compter de l'entrée en vigueur de la loi.

6.2 APPLICATION DANS L'ESPACE

La mesure doit s'appliquer en métropole et dans les départements et régions d'outre-mer.

ARTICLE 8

AGGRAVATION DES PEINES D'AMENDE ENCOURUES EN CAS DE FRAUDE FISCALE

1. ÉTAT DES LIEUX

1.1 En application du premier alinéa de l'article 1741 du code général des impôts, une personne physique encourt, en cas de commission d'une fraude fiscale, une peine d'emprisonnement de cinq ans et une peine d'amende de 500.000 euros et, en cas de commission d'une fraude fiscale aggravée, une peine d'emprisonnement de sept ans et une peine d'amende de 3.000.000 d'euros²⁵.

Une personne morale reconnue coupable de l'une de ces infractions encourt, en application du premier alinéa de l'article 131-38 du code pénal, une peine d'amende d'un montant égal au quintuple de ces sommes, soit 2.500.000 euros ou 15.000.000 euros selon qu'il s'agit d'une fraude fiscale simple ou aggravée.

Les condamnations et peines prononcées en matière de fraude fiscale

(source : casier judiciaire national, traitement PEPP, données 2016 provisoires)

Tableau n° 1 – Condamnations et peines prononcées en matière de fraude fiscale, lorsqu'elle constitue l'infraction principale (la condamnation porte sur une fraude fiscale seule ou accompagnée d'une autre infraction, relevant de la fraude fiscale ou non)

Année	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016*
Condamnations (a)	744	809	861	705	688	683	524
Peines d'emprisonnement (b)	698	755	795	638	626	596	454
Taux d'emprisonnement (b*100/a)	94%	93%	92%	90%	91%	87%	87%
Dont peines d'emprisonnement ferme(c)	109	145	178	131	134	164	111
Taux d'emprisonnement ferme (c*100/a)	15%	18%	21%	19%	19%	24%	21%
Quantum ferme moyen en mois	9,6	10,1	9,3	10,5	10,7	10,6	11,6
Nombre de condamnations à une ou plusieurs amendes ferme	232	230	238	191	184	229	160
Taux d'amendes fermes	31%	28%	28%	27%	27%	33,5%	30,5%
Montant moyen ferme prononcé	9 668 €	9 911 €	10 269 €	10 378 €	11 484 €	14 110€	14 081€

*2016 : données provisoires.

Source : casier judiciaire national, traitement PEPP

²⁵ Article 1741 du code général des impôts, 2^e alinéa

Tableau n°2 – Condamnations et peines prononcées en matière de fraude fiscale, lorsqu'une seule infraction est visée (*sachant que les condamnations ci-dessous sont incluses dans celles recensées dans le tableau n°1*)

Année	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016*
Condamnations infraction unique(a)	238	240	257	220	246	229	163
Peines d'emprisonnement (b)	211	209	223	183	207	173	128
Taux d'emprisonnement (b*100/a)	89%	87%	87%	83%	84%	75,5%	78,5%
Dont peines d'emprisonnement ferme(c)	24	29	40	31	37	44	25
Taux d'emprisonnement ferme (c*100/a)	10%	12%	16%	14%	15%	19%	15%
Quantum ferme moyen en mois	9,7	11,6	8,5	10,5	9,3	12,1	7,6
Nombre d'amendes fermes prononcées (hors emprisonnement)	13	15	15	17	20	30	19
Montants moyen amende ferme	8 231€	10 867€	7 420€	8 324€	5 675€	10 033€	10 868€

*2016 : données provisoires.

Source : casier judiciaire national, traitement PEPP

1.2 Le contrôle opéré par le Conseil constitutionnel relatif aux quanta de peines porte sur l'absence de disproportion manifeste entre l'infraction et la peine encourue.

Le Conseil constitutionnel a ainsi considéré qu'en prévoyant que, pour tout crime ou délit puni d'au moins cinq ans d'emprisonnement commis par une personne morale, et dès lors que l'infraction avait procuré un profit direct ou indirect, le maximum de la peine était établi en proportion du chiffre d'affaires de la personne morale prévenue ou accusée, le législateur avait retenu un critère de fixation du montant maximum de la peine encourue qui ne dépendait pas du lien entre l'infraction à laquelle il s'appliquait et le chiffre d'affaires, ce qui était susceptible de revêtir un caractère manifestement hors de proportion avec la gravité de l'infraction constatée. Il a donc déclaré ces dispositions contraires à la Constitution en ce qu'elles méconnaissaient les exigences de l'article 8 de la Déclaration de 1789²⁶.

Le dispositif proposé par la présente mesure n'apparaît pas contraire à la jurisprudence du Conseil constitutionnel dès lors que la sanction pénale encourue est directement liée au produit de l'infraction.

2. NÉCESSITÉ DE LÉGIFÉRER ET OBJECTIFS POURSUIVIS

2.1 NÉCESSITÉ DE LÉGIFÉRER

Dans le cas de fraudes fiscales portant sur des montants conséquents, les tribunaux correctionnels condamnent les personnes mises en cause à des peines d'amendes élevées à l'instar de certaines décisions récentes rendues en première instance par la 32^{ème} chambre correctionnelle du tribunal de grande instance de Paris.

²⁶ Décision n°2013-679 DC du 4 décembre 2013, *Loi relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière*, par. 7 à 10.

Ainsi, en avril 2015, la 32^e chambre correctionnelle du tribunal de grande instance de Paris a reconnu Mme R. coupable de fraude fiscale et l'a condamnée à trois ans d'emprisonnement dont deux avec sursis et à une amende d'un million d'euros, outre l'obligation d'indemniser l'État français, partie civile, à hauteur de 100.000 euros. Le montant de l'amende prononcée était le montant maximal de l'amende encourue au moment où les faits ont été commis (années 2007-2010). Dans cette affaire, le patrimoine dissimulé global était de l'ordre de 17 millions d'euros. La cour d'appel de Paris a confirmé le jugement sur la culpabilité, ainsi que le montant de la peine d'amende prononcée.

Au regard des sommes conséquentes pouvant être dissimulées, tant par des personnes physiques que morales, il apparaît aujourd'hui nécessaire que le montant de l'amende encourue pour les délits de fraude fiscale soit corrélé au montant des droits éludés.

En effet, les montants des peines d'amende encourues en cette matière apparaissent insuffisants dans les seules affaires où la fraude porte sur des sommes qui leur sont très supérieures.

Ce n'est donc pas tant une augmentation du montant de l'amende en valeur absolue qui apparaît pertinente, qu'une disposition prévoyant que le montant de l'amende puisse être porté au double du produit tiré de l'infraction, ce qui porterait le montant de l'amende encourue pour les personnes morales au décuple de ce produit.

Ce mécanisme existe déjà pour plusieurs infractions pénales, en particulier en matière de probité : c'est le cas notamment de la corruption active et passive (articles 433-1 et 432-11 du code pénal), du trafic d'influence (articles 433-2 et 432-11 du même code), de la concussion (article 432-10 du même code), de la prise illégale d'intérêt (articles 432-12 et 432-13 du même code) ou encore du détournement de bien public (article 432-15 du même code).

2.2 OBJECTIFS POURSUIVIS

Le premier objectif de la mesure envisagée par le Gouvernement est de permettre au juge de pouvoir sanctionner les personnes physiques et morales se rendant coupables des délits de fraude fiscale d'une peine d'amende dont le montant serait en rapport avec les impôts éludés, parfois très supérieures aux peines d'amende encourues en l'état du droit existant.

Le second objectif réside dans la dimension dissuasive de la peine : le rehaussement des peines encourues est de nature à dissuader les personnes de se soustraire à l'établissement ou au paiement des impôts.

3. OPTIONS POSSIBLES ET DISPOSITIF RETENU

3.1 OPTION ENVISAGÉE

Il aurait pu être envisagé de prévoir une corrélation entre le montant de l'amende encourue et le montant du produit tiré de l'infraction pour les seules personnes morales en considérant que les personnes physiques sont placées dans des situations différentes.

Cette option a été écartée par souci de cohérence avec les dispositions similaires qui existent dans le code pénal dans le cadre d'autres infractions et qui concernent indifféremment les personnes

physiques que les personnes morales. En outre, il apparaît nécessaire de renforcer la lutte contre la fraude fiscale sous toutes ses formes, qu'elle soit commise par des personnes physiques comme par des personnes morales.

3.2 OPTION RETENUE

Il est proposé de modifier la rédaction de l'article 1741 du code général des impôts afin de prévoir que le montant de l'amende puisse être porté au double du produit de l'infraction.

La mesure proposée prévoit un nouveau critère alternatif de détermination de l'amende encourue. Le maximum de l'amende encourue est soit d'un montant déterminé en valeur absolue, conformément au droit existant, soit, calculé en proportion du produit tiré de l'infraction dans les cas où ce montant serait supérieur à l'amende prévue en valeur absolue.

Il appartiendra à cet égard au tribunal correctionnel d'évaluer, en fonction des éléments obtenus dans le cadre de l'enquête, le montant du produit tiré de l'infraction afin de pouvoir déterminer le quantum de peine qu'il pourra prononcer. En matière de fraude fiscale, le produit tiré de l'infraction correspond aux impôts éludés grâce au mécanisme frauduleux.

4 ANALYSE DES IMPACTS DES DISPOSITIONS ENVISAGÉES

4.1 IMPACTS JURIDIQUES

La présente mesure emporte des modifications de l'article 1741 du code général des impôts.

4.2 IMPACTS BUDGÉTAIRES

Le projet de modification de l'article 1741 du code général des impôts ne devrait pas avoir d'impact budgétaire significatif, les modifications engendrées devant être intégrées dans le logiciel de traitement des procédures pénales Cassiopée lors des prochaines mises à jour informatiques.

4.3 IMPACTS SUR LES SERVICES JUDICIAIRES

L'augmentation des quanta de peine encourus aura des impacts sur les applications pénales, et plus particulièrement sur le traitement automatisé de données dénommé Cassiopée, certaines trames étant susceptibles d'être modifiées.

Ces évolutions, qui ne devraient pas être significatives, pourront s'inscrire dans une prochaine mise à jour du logiciel, l'intégration du système de référence justice dans l'applicatif ayant lieu mensuellement.

5 MODALITÉS D'APPLICATION

5.1 APPLICATION DANS LE TEMPS

S'agissant d'une disposition pénale plus sévère, en application de l'article 112-1 du code pénal, l'augmentation des quanta de peine ne sera applicable qu'aux faits commis à compter de l'entrée en vigueur de la loi.

5.2 APPLICATION DANS L'ESPACE

Cet article a vocation à s'appliquer sur l'ensemble du territoire, y compris ultra-marin, dès lors que l'État est compétent à la fois en matière pénale et en matière fiscale.

Dans les départements et régions d'outre-mer (Guadeloupe, Guyane, Martinique, La Réunion, Mayotte), les dispositions fiscales et pénales sont applicables de plein droit. Aucune adaptation n'apparaît nécessaire. Dans les autres collectivités d'outre-mer en revanche, les dispositions fiscales ne sont pas applicables et la mesure proposée n'a pas vocation à s'appliquer.

ARTICLE 9

EXTENSION DE LA PROCEDURE DE COMPARUTION SUR RECONNAISSANCE PREALABLE DE CULPABILITE A LA FRAUDE FISCALE

1. ÉTAT DES LIEUX

1.1 Instituée par la loi n° 2004-204 du 9 mars 2004 portant adaptation de la justice aux évolutions de la criminalité, la comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité est régie par les articles 495-7 et suivants du code de procédure pénale.

Lors de la création de la procédure de la comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité, applicable à des délits punis d'une peine maximale de cinq ans d'emprisonnement, le Conseil constitutionnel a déclarée celle-ci conforme à la Constitution, sous réserve que l'audience d'homologation soit publique. Il a précisé que cette procédure ne méconnaissait ni le droit au procès équitable ni la présomption d'innocence et qu'elle n'engendrait pas une rupture d'égalité devant la justice²⁷.

Le Conseil constitutionnel a par la suite déclaré conforme à la Constitution l'extension du champ infractionnel permettant le recours à cette procédure pour des délits punis d'une peine maximale de 10 ans d'emprisonnement, les modalités de mise en œuvre de celle-ci demeurant inchangées : proposition de peine par le procureur de la République, peine d'emprisonnement proposée limitée (elle ne peut excéder un an), présence de l'avocat, homologation par le président du tribunal de grande instance ou par le juge délégué par lui, procédure d'homologation en audience publique²⁸.

La circulaire n° 2004-12 du 2 septembre 2004 indique que « *cette nouvelle procédure vise, de même que la procédure de composition pénale, à alléger les audiences correctionnelles, à diminuer les délais de jugement et à conduire au prononcé de peines mieux adaptées et plus efficaces car acceptées par l'auteur du délit. Destinée à être mise en œuvre dans le cadre du traitement en temps réel des procédures en cas de faits simples et reconnus, pour lesquels le prévenu est prêt à assumer une sanction dès lors qu'elle intervient rapidement, elle doit permettre une meilleure régulation des flux pénaux, en mettant à la disposition des juridictions correctionnelles plus de temps pour se consacrer à l'examen des procédures les plus complexes. Toutefois, à la différence de ce que permet la composition pénale, cette procédure permet le prononcé d'une véritable peine, ce qui implique qu'il y soit recouru pour des faits d'une plus grande gravité, et justifie des garanties judiciaires de forme et de fond plus importantes, notamment l'assistance obligatoire par un avocat.* »

L'objectif de cette procédure, dite de « plaider-coupable », est d'assurer une réponse pénale plus rapide et plus efficace, donnant toute sa place à la reconnaissance des faits et à l'acceptation de la

²⁷ Décision n° 2004-492 DC du 2 mars 2004, Loi portant adaptation de la justice aux évolutions de la criminalité, par. 99 à 118.

²⁸ Décision n° 2011-641 DC du 8 décembre 2011, Loi relative à la répartition des contentieux et à l'allègement de certaines procédures juridictionnelles, par. 17.

sanction par l'auteur de l'infraction, certains auteurs évoquant à cet égard une forme de « contractualisation » de la procédure pénale.

La comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité est applicable à toutes les personnes physiques à l'exception des mineurs. Elle l'est également pour les personnes morales.

1.2 La comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité représente une part croissante des modes de poursuite depuis son instauration en 2004. Au cours des années 2012 à 2016, ce mode de poursuite simplifié a été utilisé pour près de 65.000 à 75.000 procédures par an.

Condammations délictuelles prononcées par les juridictions pour majeurs

(Hors composition pénale et ordonnance pénale) :

	2012	2013	2014	2015	2016*
Condammations	388 669	378 785	356 808	355 833	361 982
<i>dont CRPC</i>	<i>64 662</i>	<i>65 931</i>	<i>64 318</i>	<i>69 737</i>	<i>76 066</i>

**2016 : données provisoires.*

Source : Casier judiciaire national – Traitement DACG-PEPP

La durée moyenne d'une affaire de comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité, mesurée entre la date de saisine de la justice et celle de l'ordonnance d'homologation, est de 169 jours, soit un peu moins de six mois. La moitié des personnes poursuivies sont jugées en 124 jours, soit quatre mois. Une affaire sur dix dure au moins 333 jours, soit un peu moins d'une année.

1.3 Chaque année, environ 800 affaires de fraude fiscale sont traitées par les parquets : 873 en 2012, 880 en 2013, 808 en 2014, 770 en 2015 et 758 en 2016.

Parmi celles-ci, moins d'une cinquantaine d'affaires par an donne lieu à un classement sans suite pour inopportunité des poursuites, ces classements étant très majoritairement prononcés en raison de recherches infructueuses.

Le taux de réponse pénale est donc particulièrement élevé en matière de fraude fiscale : il atteint 93,4% pour l'année 2016, tandis que le taux de réponse pénale tous contentieux confondus, hors infractions routières, est quant à lui de 83% pour cette même année.

La réponse pénale à la fraude fiscale se caractérise également par un taux de poursuites élevé. Ce dernier était en baisse en 2015 (81,6% contre 91,1% en 2014) mais a augmenté en 2016 pour atteindre 87%. Le nombre d'affaires poursuivies est ainsi de 616 en 2016 (708 en 2014 et 596 en 2015), essentiellement par voie de citation directe ou de convocation par officier de police judiciaire (respectivement 58,4% et 31,8% des poursuites en 2016).

Corrélativement, la part des alternatives aux poursuites dans la réponse pénale a donc baissé en 2016 (13% contre 18,4% en 2015), ce choix n'apparaissant pas adapté en matière de fraude fiscale.

Les alternatives aux poursuites les plus utilisées sont :

- le rappel à la loi : 13 en 2014, 58 en 2015 et 34 en 2016 ;
- le classement motivé par d'autres poursuites ou sanctions de nature non pénale : 27 en 2014, 38 en 2015 et 28 en 2016 ;
- la régularisation sur demande du parquet : 12 en 2014, 20 en 2015 et 17 en 2016 ;
- et la composition pénale : 14 en 2014, 16 en 2015 et 10 en 2016.

A la marge, peuvent également être relevés quelques médiations pénales et désintéressements du plaignant sur demande du parquet.

La structure des poursuites se caractérise par un recours privilégié à la citation directe qui a concerné 461 affaires en 2014, 329 en 2015 et 360 en 2016. La convocation par officier de police judiciaire est le deuxième mode de poursuites utilisé en matière de fraude fiscale (165 en 2014, 185 en 2015 et 196 en 2016), suivi des ouvertures d'information judiciaire (33 en 2014, 48 en 2015 et 22 en 2016).

1.3 En l'état du droit positif, la procédure de comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité ne peut pas être mise en œuvre en matière de fraude fiscale dans la mesure où l'article 495-16 du code de procédure pénale exclut expressément de son champ d'application les délits « dont la procédure de poursuite est prévue par une loi spéciale ».

Le livre des procédures fiscales prévoit en effet des modalités particulières de poursuite pour le délit de fraude fiscale : ils ne peuvent être poursuivis qu'après une plainte préalable de l'administration fiscale sur avis conforme de la commission des infractions fiscales.

2. NÉCESSITÉ DE LÉGIFÉRER ET OBJECTIFS POURSUIVIS

2.1 NÉCESSITÉ DE LÉGIFÉRER

Au regard du temps de traitement particulièrement long des procédures économiques et financières, et notamment en matière de fraude fiscale, il apparaît nécessaire que la procédure de comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité, qui permet un traitement plus rapide des affaires pénales, puisse être utilisée en cette matière.

Ce mode de poursuite est d'autant plus adapté que les délais de comparution devant les juridictions de jugement représentent en moyenne 40% du temps total de traitement des procédures de fraude fiscale. L'acceptation de la peine et de sa culpabilité par l'auteur du délit dispensera l'examen complet de l'affaire par le tribunal correctionnel.

2.2 OBJECTIFS POURSUIVIS

En proposant une telle mesure, le Gouvernement poursuit les objectifs suivants :

- réduire le temps de traitement des procédures de fraude fiscale ;

- permettre ainsi une réparation plus rapide, la procédure de comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité permettant aux parties civiles de recouvrer plus rapidement les dommages et intérêts alloués par le tribunal ;
- permettre une répression d'autant plus effective que la procédure de comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité suppose l'acceptation de la peine par l'auteur de la fraude, et que l'ordonnance d'homologation présente la particularité d'être exécutoire de plein droit, nonobstant l'exercice des voies de recours.

3 OPTIONS POSSIBLES ET DISPOSITIF RETENU

3.1 OPTION ENVISAGÉE

Il aurait pu être envisagé d'étendre la procédure de comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité aux délits de fraude fiscale tout en maintenant le principe selon lequel la procédure de comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité ne peut s'appliquer pour les délits dont la procédure de poursuite est prévue par une loi spéciale.

Cette option a été écartée dès lors que les infractions dont la procédure de poursuite est prévue par une loi spéciale sont désormais peu nombreuses. Cette exclusion recouvre en effet uniquement la fraude fiscale et les délits d'audience mentionnés aux articles 675 à 677 du code de procédure pénale.

Par conséquent, il est apparu préférable, dans un souci de lisibilité de la loi, de supprimer cette restriction à portée générale dès lors qu'aucun élément n'est de nature à justifier son maintien.

3.2 OPTION RETENUE

La mesure proposée étend la procédure de comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité aux délits dont la procédure de poursuite est prévue par une loi spéciale.

Le procureur de la République territorialement compétent pourra dès lors décider, si les faits sont reconnus, à l'issue des enquêtes portant sur des délits de fraude fiscale simple ou de fraude fiscale aggravée de recourir à la procédure de comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité, soit d'office, soit à la demande de l'intéressé ou de son avocat.

Cette procédure se déroule en deux phases : une phase de proposition et une phase d'homologation.

Au cours de la phase de proposition, le procureur de la République propose à la personne poursuivie, qui reconnaît les infractions qui lui sont reprochées, d'exécuter une ou plusieurs des peines principales ou complémentaires encourues.

Lorsqu'est proposée une peine d'emprisonnement, sa durée ne peut être supérieure à un an ni excéder la moitié de la peine d'emprisonnement encourue. La peine d'emprisonnement peut être assortie d'un sursis total ou partiel.

Si c'est un emprisonnement ferme, le procureur doit en préciser les modalités d'application : soit une mise à exécution immédiate, soit une convocation future devant le juge de l'application des peines qui déterminera les conditions d'exécution.

Les déclarations par lesquelles la personne reconnaît les faits sont recueillies. La proposition de peine est ensuite faite par le procureur de la République à la personne en présence de son avocat. La personne ne peut pas renoncer à la présence de l'avocat.

Lorsque la personne accepte la ou les peines proposées, elle est aussitôt présentée devant le président du tribunal de grande instance ou le juge délégué par lui, saisi par le procureur de la République d'une requête en homologation.

Le président du tribunal de grande instance ou le juge délégué par lui, en audience publique, entend la personne et son avocat et, après avoir vérifié la réalité des faits et leur qualification juridique, peut décider d'homologuer les peines proposées par le procureur de la République. Il statue le jour même par ordonnance motivée.

L'article 495-15-1 du code de procédure pénale permet au procureur de la République de procéder simultanément à une convocation devant le tribunal correctionnel sans attendre l'issue de la procédure de comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité.

Ainsi, en cas d'échec de la procédure de comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité, le prévenu est jugé devant le tribunal correctionnel. En cas d'homologation, la convocation en justice sera caduque.

En tout état de cause, aux termes de l'article 495-14, lorsque la procédure de comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité a échoué, il ne peut pas être fait état devant le tribunal correctionnel des déclarations faites ou des documents transmis lors de cette procédure.

4 ANALYSE DES IMPACTS DES DISPOSITIONS ENVISAGÉES

4.1 IMPACTS JURIDIQUES

Le seul article modifié par la présente mesure est l'article 495-16 du code de procédure pénale.

4.2 IMPACTS SUR LES SERVICES JUDICIAIRES

4.2.1. Impacts sur les applications informatiques

L'extension de la procédure de comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité aura des impacts sur les applications pénales, et plus particulièrement sur le traitement automatisé de données relatives aux procédures pénales dénommé Cassiopée.

Ces évolutions pourront s'inscrire dans une prochaine mise à jour du logiciel, l'intégration du système de référence justice dans l'applicatif ayant lieu mensuellement.

4.2.2. Impacts sur l'activité

Cette modification du code de procédure pénale ne devrait pas avoir d'impact majeur sur l'emploi public dès lors que les procédures qui seront désormais susceptibles de faire l'objet de comparutions sur reconnaissance préalable de culpabilité sont actuellement traitées selon d'autres modes de poursuite.

L'examen de cette mesure conduit néanmoins à évaluer des économies de manière très résiduelles, de l'ordre de -0,70 ETPT pour les magistrats et -1,50 ETPT pour les fonctionnaires.

En conclusion, cette modification n'a pas de réel impact sur l'activité. Les magistrats pourront employer le temps dégagé pour se consacrer aux fraudes fiscales plus importantes soumises aux formations de jugement.

5 MODALITÉS D'APPLICATION

5.1 APPLICATION DANS LE TEMPS

S'agissant d'une loi de procédure, cette disposition est immédiatement applicable à compter de l'entrée en vigueur de la loi.

5.2 APPLICATION DANS L'ESPACE

La disposition envisagée modifie l'article 495-16 du code de procédure pénale.

Cet article a vocation à s'appliquer dans l'ensemble des collectivités ultra-marines où l'Etat est compétent en matière pénale.

Dans les collectivités régies par le principe de l'identité législative (Guadeloupe, Guyane, Martinique, La Réunion, Mayotte, Saint-Barthélemy, Saint-Martin, Saint-Pierre-et-Miquelon), les dispositions pénales sont applicables de plein droit. Aucune adaptation n'apparaît nécessaire.

Dans les collectivités régies par le principe de spécialité législative (Nouvelle-Calédonie, Polynésie française, Wallis-et-Futuna), aucune adaptation n'apparaît nécessaire et ces dispositions sont expressément étendues à ces collectivités.

ARTICLE 10

AGGRAVATION DES SANCTIONS DOUANIÈRES EN CAS DE REFUS DE COOPERER

1. ÉTAT DES LIEUX

1.1 Le droit de communication, régi par l'article 65 du code des douanes, permet aux agents des douanes, pour la recherche de la fraude douanière et l'établissement de l'assiette des impositions douanières, de solliciter la communication de documents détenus par des personnes physiques ou morales relatifs à des opérations relevant de leurs compétences.

Les éléments recueillis à cette occasion peuvent être utilisés pour le contrôle des opérations effectuées par la personne auprès de laquelle le droit de communication est exercé, ou encore de tiers à cette personne.

Toutefois, l'administration se trouve confrontée à des refus de communication qui entravent alors son action et empêchent la réalisation d'enquêtes.

1.2 L'article 413 bis du code des douanes punit d'une peine d'emprisonnement d'un mois et d'une amende de 90 à 450 euros les faits d'injures, de maltraitance et de troubles à l'exercice des fonctions des agents des douanes²⁹, ainsi que les refus de transmission de documents soumis au droit de communication de l'administration des douanes. Il sanctionne des mêmes peines le non-respect d'obligations imposées aux capitaines des navires et aux représentants en douane, relatives à la tenue, à la présentation au service et à la conservation de documents.

L'article 431 du code des douanes prévoit, indépendamment de l'amende encourue pour refus de communication, que le contrevenant peut être condamné à représenter les documents dont il a refusé la communication, sous peine d'une astreinte fixée, au minimum, à 1,50 euro par jour de retard.

Ces deux dispositions ont été modifiées dernièrement ainsi :

- l'article 413 *bis* du code des douanes a été modifié par l'article 28 de la loi n° 2014-742 du 1^{er} juillet 2014 relative aux activités privées de protection des navires ;
- l'article 431 du code des douanes a été modifié par l'ordonnance n° 2000-916 du 19 septembre 2000 portant adaptation de la valeur en euros de certains montants exprimés en francs dans les textes législatifs.

²⁹ Article 53 §1 a du code des douanes.

2. NÉCESSITÉ DE LÉGIFÉRER ET OBJECTIFS POURSUIVIS

2.1 NÉCESSITÉ DE LÉGIFÉRER

La peine d'un mois d'emprisonnement prévue à l'article 413 *bis* du code des douanes n'est plus applicable depuis l'entrée en vigueur, le 1^{er} mars 1994, du nouveau code pénal³⁰. Par ailleurs, le juge pénal peut réduire le montant des amendes douanières jusqu'à un montant inférieur à leur montant minimal³¹. Il convient donc de procéder à une mise à jour des dispositions de l'article 413 *bis* du code des douanes en supprimant la référence à la peine d'emprisonnement et le montant minimal de l'amende encourue (90 euros).

L'amende sanctionnant les faits d'injures, de maltraitance et de troubles à l'exercice des fonctions des agents des douanes n'est, d'une part, plus suffisamment dissuasive (montant maximal de 450 euros). La gravité des faits constatés et le danger qu'ils représentent pour la sécurité des agents des douanes imposent de sanctionner plus fermement de tels comportements, d'autre part.

Par ailleurs, cette amende, en cas de refus de communiquer des documents, est inadaptée notamment lorsque le refus de communication est opposé à une demande portant sur de nombreuses informations qui sont essentielles à la bonne conduite des vérifications que doivent réaliser les agents des douanes en matière de suivi des opérations de dédouanement ou encore de respect des différentes réglementations fiscales (fiscalité environnementale et énergétique notamment).

De surcroît, elle est bien inférieure aux sanctions prévues pour les mêmes faits par les dispositions du code général des impôts. En effet, l'amende prévue à l'article 1734 du code général des impôts, applicable en cas de refus de communiquer les documents soumis au droit de communication de l'administration en matière fiscale et dans les procédures réalisées par les agents des douanes en matière de contributions indirectes, a été réévaluée dans le cadre de l'article 21 de la loi n° 2014-1655 du 29 décembre 2014 de finances rectificative pour 2014, avec un nouveau montant fixé à 5 000 euros (contre 1 500 euros auparavant).

Enfin, l'astreinte prévue à l'article 431 du code des douanes est une condamnation pécuniaire prononcée à titre comminatoire à l'encontre du débiteur d'une obligation de faire pour le contraindre à exécution. Elle n'est toutefois pas réellement contraignante compte tenu de son faible montant (fixé à 1,50 euros minimum par jour de retard).

³⁰ Article 131-12 du code pénal.

³¹ En application du d du 1 de l'article 369 du code des douanes, le tribunal peut réduire le montant des amendes fiscales jusqu'à un montant inférieur à leur montant minimal ; ainsi, en l'état actuel, l'amende prévue au 1 de l'article 413 *bis* du code des douanes est comprise entre 90 euros et 450 euros mais le juge dispose, en vertu des dispositions précitées de l'article 369 du code des douanes, de la faculté de fixer une amende d'un montant inférieur à 90 euros s'il l'estime justifié, eu égard à l'ampleur et à la gravité de l'infraction commise, ainsi qu'à la personnalité de son auteur.

2.2 OBJECTIFS POURSUIVIS

Le présent article a pour objet de renforcer l'efficacité opérationnelle des services des douanes en les dotant d'un dispositif de sanctions permettant de donner une pleine mesure à la mise en œuvre de ses contrôles et de ses enquêtes.

Le présent article propose de renforcer les moyens répressifs dont disposent les agents des douanes et de rendre les sanctions actuelles plus dissuasives, tout en préservant leur caractère proportionné au regard des faits sanctionnés, et notamment des manquements à l'obligation de communication.

Le Gouvernement envisage que tout refus de communication de documents, ainsi que tout fait d'injure, de maltraitance ou encore de troubles à l'exercice des sanctions, soit rendu passible d'une amende maximale égale à 3 000 euros.

3 ANALYSE DES IMPACTS DES DISPOSITIONS ENVISAGÉES

La rédaction des articles 413 bis et 431 du code des douanes sera modifiée.

Pour l'application de ces articles à Wallis et Futuna, en Polynésie française et en Nouvelle-Calédonie, les montants en euros figurant dans lesdits articles ont été transposés en francs CFP.

4 MODALITÉS D'APPLICATION

Modalités d'application dans les départements et régions d'outre-mer :

Guadeloupe	Application de plein droit
Guyane	Application de plein droit
Martinique	Application de plein droit
Réunion	Application de plein droit
Mayotte	Application de plein droit

Application éventuelle dans les collectivités d'outre-mer :

Saint-Barthélemy	OUI/ NON
Saint-Martin	OUI/ NON
Saint-Pierre-et-Miquelon	OUI/ NON
Wallis et Futuna	OUI/ NON
Polynésie française	OUI/ NON
Nouvelle-Calédonie	OUI/ NON
Terres australes et antarctiques françaises	Sans objet

ARTICLE 11

ÉLARGISSEMENT DE LA LISTE DES ÉTATS ET TERRITOIRES NON COOPÉRATIFS

1. ÉTAT DES LIEUX

1.1 Créé par la loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009, l'article 238-0 A du CGI a introduit la notion d'État et territoire non coopératif dans la législation française. Il a également défini les critères régissant la liste française des États et territoires considérés comme non coopératifs (ETNC) et prévu les modalités de mise à jour de cette liste. Cette même loi est venue modifier un ensemble de mesures fiscales pour prévoir leur durcissement en présence de transactions vers ou depuis un Etat ou territoire non coopératif.

La liste française des ETNC a pour objet de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales en sanctionnant l'absence de coopération d'un territoire à l'égard de la France en matière d'échange d'informations. Elle constitue un levier d'incitation fort à mettre en œuvre avec la France un échange de renseignements effectif et à se conformer aux standards internationaux en la matière.

Établie en 2010 sur la base de la « liste grise » publiée par l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE), elle est mise à jour par arrêté des ministres chargés de l'économie et du budget après avis du ministre des affaires étrangères, en tenant compte de la conclusion de nouvelles conventions d'assistance conformes aux normes de l'OCDE et de l'effectivité de leur mise en œuvre dans les relations avec la France.

1.2 La loi n° 2016-1691 du 9 décembre 2016 relative à la transparence, à la lutte contre la corruption et à la modernisation de la vie économique a prévu une mise à jour annuelle de la liste et l'application des mesures fiscales dissuasives consécutives à l'inscription sur la liste à compter du premier jour du troisième mois qui suit la publication de celle-ci et leur arrêt à la date de publication de l'arrêté qui retire un Etat ou un territoire de la liste.

Cette liste a démontré son efficacité à permettre un échange de renseignements effectif au bénéfice de l'administration fiscale française.

A ce jour, sept Etats figurent sur la liste : le Botswana, Brunei, le Guatemala, les Iles Marshall, Nauru, Niue, et le Panama.

Les opérations réalisées vers ou en provenance d'Etats ou territoires non coopératifs au sens de l'article 238-0 A du CGI sont soumises à une série de mesures fiscales dissuasives (retenues à la source majorées, refus d'application du régime mère-fille, etc.) ainsi qu'à des obligations déclaratives renforcées.

1.3 Le 5 décembre 2017, l'Union européenne a publié une liste des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales, avec pour objet de protéger l'intégrité du marché intérieur des dommages résultant des règles et des pratiques fiscales à l'œuvre dans des Etats ou territoires tiers. Cette liste n'est à ce jour néanmoins pas assortie de mesures fiscales dissuasives..

Elle repose sur le respect de trois critères : la transparence fiscale, l'équité fiscale et la mise en œuvre des mesures anti-BEPS, c'est-à-dire visant à lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires. Ces trois critères sont eux-mêmes déclinés en sous-critères.

Pour ne pas y figurer, les Etats doivent notamment obtenir au moins une notation « largement conforme » du Forum mondial en ce qui concerne la norme de l'OCDE relative à l'échange de renseignements à la demande, avoir adhéré à la convention multilatérale d'assistance administrative et s'engager à pratiquer l'échange automatique d'informations bancaires et financières.

Ils ne doivent également pas appliquer de mesures fiscales préférentielles qui pourraient être considérées comme dommageables au regard du code de conduite dans le domaine de la fiscalité établi par l'Union européenne, ni faciliter la création de structures ou de dispositifs *offshore* destinés à attribuer des bénéficiaires qui ne reflètent pas une activité économique réelle dans le pays ou le territoire concerné, lorsque ce dernier n'a pas d'impôt sur les sociétés ou pratique une imposition nulle ou quasi-nulle..

A l'issue d'un recensement des Etats et territoires ne respectant pas ces critères puis d'un dialogue entre le groupe du code de conduite du Conseil, appuyé par la Commission européenne, une liste de 17 ETNC a été adoptée à l'unanimité par le Conseil de l'Union européenne le 5 décembre 2017.

Après une modification en date du 26 janvier 2018 et du 13 mars 2018, la liste contenait neuf Etats et territoires : Bahamas, Guam, la Namibie, les Iles vierges américaines, les Samoa, les Samoa américaines, Palaos, Saint-Christophe-et-Niévès et Trinité et Tobago. En effet, les huit autres Etats et territoires se sont engagés formellement à résoudre les déficiences constatées dans les délais prescrits par l'Union. Ils sont sortis de la liste européenne, rejoignant ceux qui ont déjà pris des engagements.

La liste de l'Union européenne des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales sera mise à jour régulièrement par l'ajout des pays ou territoires qui ne s'engagent pas à remédier aux carences constatées en application des critères de l'Union européenne ou qui ne respectent pas leurs engagements et par le retrait des pays et territoires qui s'engagent à y remédier.

2. NÉCESSITÉ DE LÉGIFÉRER ET OBJECTIFS POURSUIVIS

2.1 NÉCESSITÉ DE LÉGIFÉRER

La France dispose d'une liste d'Etats et territoires non coopératifs depuis 2010. Cette liste est assortie de mesures fiscales dissuasives et d'un renforcement des obligations déclaratives.

A ce jour, l'inscription sur la liste de l'Union européenne est sans effet pour les Etats et territoires concernés. Dans ses conclusions du 5 décembre 2017, le Conseil de l'Union européenne a néanmoins recommandé aux Etats membres de prendre des mesures défensives en matière fiscale afin d'encourager les Etats ou territoires figurant sur la liste à mettre en œuvre les mesures nécessaires.

Il est donc proposé de suivre les recommandations du Conseil en appliquant les mesures dissuasives figurant au CGI aux Etats et territoires inscrits sur la liste de l'UE, ce qui nécessite de faire évoluer les critères d'inscription sur la liste des ETNC au sens de l'article 238-0 A du CGI afin d'élargir l'application des mesures dissuasives.

En parallèle, conformément aux réserves d'interprétation émises par le Conseil constitutionnel à l'égard de certains dispositifs ciblant les ETNC³², et afin d'améliorer la lisibilité du droit, les dispositions du 5 de l'article 39 *terdecies*, du deuxième alinéa du II *bis* de l'article 125-0 A, du V de l'article 182 A *ter*, du III de l'article 182 B, de l'article 244 *bis*, du deuxième alinéa de l'article 244 *bis* B du CGI et du 4° de l'article L. 62 A du LPF seront désormais assorties d'une clause de sauvegarde explicite afin que les mesures ne s'appliquent que si l'opération concernée a principalement un objet et un effet autre que de permettre la localisation de bénéfices ou de revenus dans un ETNC.

2.2 OBJECTIFS POURSUIVIS

Afin de renforcer les moyens permettant de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales et de tenir compte des travaux de l'Union européenne, il est proposé d'étendre le dispositif français de liste des Etats et territoires non coopératifs afin qu'il intègre la liste de l'Union européenne des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales.

L'ensemble des mesures dissuasives prévues par le code général des impôts pour s'appliquer aux transactions effectuées depuis ou vers les Etats et territoires non coopératifs tels que définis à l'article 238-0 A du code général des impôts, s'appliqueront également aux Etats inscrits sur la liste européenne lorsqu'ils ne remplissent pas le critère défini par l'UE et relatif à l'existence de structures ou de dispositifs *offshore* destinés à attirer des bénéfices qui n'y reflètent pas une activité économique réelle tout en permettant une absence totale ou quasi-totale d'imposition de ces

Décisions n° 2014-437 QPC du 20 janvier 2015, n° 2016-598 QPC du 25 novembre 2016, n° 2017-659 du 6 octobre 2017.

bénéfices.

Les régimes fiscaux *offshore* sont en effet particulièrement dommageables et agressifs en ce qu'ils visent à attirer les actifs les plus mobiles et entraînent ainsi des pertes de recettes fiscales pour les Etats.

Les Etats inscrits sur la liste européenne en application des autres critères et qui coopèrent de façon effective avec la France en échangeant des renseignements afin de lutter contre la fraude se verront en revanche appliquer une partie des mesures prévues pour les ETNC.

Par conséquent, l'ensemble des Etats inscrits sur la liste des ETNC ainsi enrichie des pays et territoires listés par l'UE se verra appliquer les dispositifs renforcés suivants en matière d'anti-abus et d'obligations documentaires :

-Article 57 du code général des impôts

Pour l'établissement de l'impôt sur le revenu dû par les entreprises qui sont sous la dépendance ou qui possèdent le contrôle d'entreprises situées hors de France, les bénéfices indirectement transférés à ces dernières, soit par voie de majoration ou de diminution des prix d'achat ou de vente, soit par tout autre moyen, sont incorporés aux résultats accusés par les comptabilités. Il est procédé de même à l'égard des entreprises qui sont sous la dépendance d'une entreprise ou d'un groupe possédant également le contrôle d'entreprises situées hors de France.

La condition de dépendance ou du contrôle n'est pas exigée lorsque le transfert s'effectue entre des entreprises établies ou constituées dans un ETNC.

-Article 123 bis du code général des impôts

Les bénéfices réalisés par une entité juridique établie dans un pays à fiscalité privilégiée, dont le capital est détenu par une personne physique française à plus de 10 % sont imposés en France. Les bénéfices sont réputés constituer des revenus de capitaux mobiliers de la personne physique française dans la proportion des droits que celle-ci détient dans la filiale. Cet article prévoit un seuil minimal d'imposition de la personne physique en fonction de l'Etat d'établissement de l'entité contrôlée par le résident français.

La condition de détention de 10% est présumée remplie en présence d'un ETNC.

-Article 209 B du code général des impôts

Ce dispositif s'applique aux personnes morales établies en France qui exploitent une entreprise ou détiennent, directement ou indirectement, une participation de plus de 50 % dans une entité établie hors de France, lorsque l'entreprise ou l'entité est soumise à un régime fiscal privilégié. Les bénéfices ou revenus positifs réalisés par une entité soumise à un régime fiscal privilégié sont réputés constituer des revenus de capitaux mobiliers de la personne morale établie en France.

Si les revenus de l'entité juridique sont des dividendes, intérêts et redevances provenant d'un ETNC, les retenues à la source prélevées sur ces revenus ne peuvent pas être imputées sur l'impôt sur les sociétés dû par la personne morale établie en France.

-Article 238 A du code général des impôts

Ce dispositif porte sur les règles de déductibilité de certaines charges payées ou dues par des personnes physiques ou morales domiciliées ou établies en France à des personnes physiques ou morales domiciliées ou établies dans un Etat ou territoire où elles bénéficient d'un régime fiscal privilégié. Les charges concernées par ce dispositif sont notamment les intérêts, dépôts, cautionnement, créances, redevances de cession ou de concessions de licences d'exploitation, de brevets d'invention, de marques de fabriques, les rémunérations de services de toute nature (salaires, honoraires, commissions, etc.) ainsi que tout versement effectué sur un compte tenu dans un organisme financier établi dans un Etat ou territoire à fiscalité privilégiée.

Une personne est réputée soumise à un régime fiscal privilégié dans l'Etat ou le territoire considéré lorsqu'elle n'y est pas imposable ou lorsqu'elle y est assujettie à des impôts sur les bénéfices ou les revenus inférieurs de plus de la moitié à ceux dont elle aurait été redevable dans les conditions de droit commun en France, si elle y avait été domiciliée ou établie.

La déduction de ces sommes est toutefois admise si le débiteur apporte la preuve qu'elles correspondent à des opérations réelles et qu'elles ne présentent pas un caractère anormal ou exagéré.

La déduction des charges est en revanche refusée lorsqu'elles correspondent à des sommes payées ou dues à des personnes physiques ou morales domiciliées ou établies dans un ETNC, sauf si le débiteur prouve que les opérations concernées n'ont pas pour objet principal et ont un effet autre que celui de permettre la localisation de ces dépenses dans un ETNC.

-Article 792-0 bis du code général des impôts

En présence d'une transmission par donation ou succession de biens ou droits placés dans un trust, le sixième alinéa du 2 du II de cet article prévoit la solidarité en paiement des droits de mutation à titre gratuit des bénéficiaires lorsque le trust est administré depuis un ETNC.

-Article L 13 AB du livre des procédures fiscales

L'article L13 AA du LPF rend obligatoire, pour certaines personnes morales françaises, la production d'une documentation en matière de prix de transfert.

L'article L13 AB ajoute une obligation documentaire spécifique pour les transactions de toute nature réalisées avec une ou plusieurs entreprises associées établies ou constituées dans un ETNC (l'ensemble des documents qui sont exigés des sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés, y compris le bilan et le compte de résultat).

Les Etats inscrits sur la liste, du fait qu'ils ne remplissent pas le critère relatif à l'existence de structures ou de dispositifs *offshore* destinés à attirer des bénéficiaires qui n'y reflètent pas une activité économique réelle, se verront en plus appliquer les autres mesures déjà applicables aux ETNC inscrits sur la liste française parce qu'ils ne coopèrent pas avec la France en matière d'échange de renseignements, soit les mesures suivantes :

-Article 39 duodecimes du code général des impôts

Cet article prévoit le régime d'imposition des plus-values provenant de la cession d'éléments de l'actif immobilisé en distinguant le régime des plus-values à court terme de celui des plus-values à long terme.

Le bénéfice du régime des plus-values à long terme est refusé lorsqu'elles sont réalisées à l'occasion de la cession de titres de sociétés établies dans un ETNC.

-Article 39 terdecimes du code général des impôts

Les distributions par les sociétés de capital-risque qui remplissent les conditions prévues à l'article 1^{er} -1 de la loi n° 85-695 du 11 juillet 1985 portant diverses dispositions d'ordre économique et financier sont soumises au régime fiscal des plus-values à long terme lorsque l'actionnaire est une entreprise, sous réserve du respect de certaines conditions.

Ces distributions sont exclues du régime des plus-values à long terme si les titres cédés sont des titres de sociétés établies dans un ETNC.

-Article 119 bis du code général des impôts

Cet article prévoit une retenue à la source sur les revenus de capitaux mobiliers, les revenus distribués à des personnes physiques ou morales non résidentes (produits visés aux articles 108 à 117 bis, notamment les produits des actions et parts sociales, jetons de présence). Le taux de la

retenue à la source est fixé à l'article 187 du code général des impôts.

Ce taux est majoré à 75 % pour les revenus de capitaux mobiliers précités payés dans un ETNC.

-Article 125-0 A du code général des impôts

Cet article prévoit un prélèvement sur les produits de bons ou contrats de capitalisation et les placements de même nature versés par les sociétés d'assurance établies en France.

Le taux de prélèvement est majoré à 75 % lorsque les produits ou gains bénéficient à des personnes domiciliées ou établies dans un ETNC, quelle que soit la durée du contrat.

-Article 125 A du code général des impôts

Cet article prévoit un prélèvement sur les produits de placements à revenus fixes (intérêts, arrérages et produits de toute nature de fonds d'Etat, obligations, titres participatifs, bons et autres titres de créances, dépôts, cautionnements et comptes courants, etc.) qui bénéficient à des personnes physiques domiciliées en France.

Le taux du prélèvement est majoré à 75 % pour les revenus et produits, dont le débiteur est établi ou domicilié en France et qui sont payés dans un ETNC.

-Article 145 du code général des impôts

Le régime des sociétés mères et filiales prévoit la possibilité pour une société mère soumise à l'impôt sur les sociétés de retrancher de son bénéfice imposable les produits afférents à des participations dans des filiales qui répondent à certaines conditions. Une quote-part de frais et charges égale à 5 % du produit total des participations doit être réintégré et donne donc lieu à taxation en France. Ce régime optionnel a pour objet d'éviter une double imposition économique au niveau de la société mère de dividendes, imposés une première fois au niveau de la filiale qui a réalisé les bénéfices distribués.

Le bénéfice de ce régime est refusé pour les produits de titres d'une société établie dans un ETNC.

-Article 150 ter du code général des impôts

Cet article prévoit l'imposition dans les conditions prévues aux 1 ou 2 de l'article 200 A du code général des impôts (au taux de droit commun de 12,8 % ou sur option au barème progressif de l'impôt sur les revenus) des produits provenant de la cession à titre onéreux de contrats financiers (« instruments financiers à terme ») par des personnes physiques domiciliées en France.

Ces produits sont imposés au taux forfaitaire de 50 % lorsque le teneur de compte ou, à défaut, le cocontractant est domicilié dans un ETNC.

-Article 163 quinquies C du code général des impôts

Les distributions par les sociétés de capital-risque qui remplissent les conditions prévues à l'article 1^{er} -1 de la loi n° 85-695 du 11 juillet 1985 portant diverses dispositions d'ordre économique et financier, prélevées sur des plus-values nettes de cessions de titres réalisées par la société, sont imposées dans les conditions prévues aux 1 ou 2 de l'article 200 A du code général des impôts (au taux de droit commun de 12,8 % ou sur option au barème progressif de l'impôt sur les revenus) lorsque l'actionnaire est une personne physique domiciliée en France.

Ces distributions sont soumises au taux de 75 % lorsqu'elles sont payées dans un ETNC, sauf si l'actionnaire est une personne physique domiciliée hors de France.

-Article 163 quinquies C bis du code général des impôts

Cet article permet l'exonération, sous conditions, d'impôt sur le revenu et de retenue à la source prévue au 2 de l'article 119 bis du code général des impôts pour les distributions effectuées par les sociétés unipersonnelles d'investissement à risque visées à l'article 208 D du code général des impôts.

L'exonération de retenue à la source est refusée en présence de distributions payées dans un ETNC.

-Article 182 A bis du code général des impôts

Une retenue à la source au taux de 15 % est prévue pour les sommes liées à des prestations artistiques fournies ou utilisées en France et payées par un débiteur qui exerce une activité en France à des personnes ou des sociétés qui n'ont pas d'installation professionnelle permanente en France.

Le taux de retenue à la source est majoré à 75 % pour les sommes, autres que les salaires, versées à des personnes domiciliées ou établies dans un ETNC.

-Article 182 A ter du code général des impôts

Une retenue à la source est prévue pour les gains de source française provenant de dispositifs d'actionnariat salarié, réalisés par des personnes non domiciliées en France.

Le taux de retenue à la source est de 75 % lorsque les gains sont réalisés par des personnes domiciliées dans un ETNC.

-Article 182 B du code général des impôts

Une retenue à la source est prévue pour certaines sommes et produits (redevances, bénéfices non commerciaux, rémunérations de prestations de toute nature, prestations sportives) payées par un débiteur qui exerce une activité en France à des personnes physiques ou morales n'ayant pas d'installation professionnelle permanente en France.

Ce taux de retenue à la source (15 ou 33 1/3 %) est majoré à 75 % lorsque les sommes et produits sont payés à des personnes domiciliées ou établies dans un ETNC.

-Article 187 du code général des impôts

Cet article fixe les différents taux applicables aux retenues à la source prévues à l'article 119 bis du code général des impôts (taux de 15 à 30 %).

Ces taux sont majorés à 75 % pour les produits visés aux articles 108 à 117 bis et payés dans un ETNC.

-Article 219 du code général des impôts

Les plus-values à long terme afférentes à des titres de participations font l'objet d'une imposition au taux séparé de 0 % sous réserve de la réintégration au résultat imposable d'une quote-part de frais et charges de 12 %.

Ce régime d'exonération de plus-values à long terme cesse de s'appliquer à la plus-value provenant de la cession de titres de sociétés établies dans un ETNC.

-Article 244 bis du code général des impôts

Un prélèvement au taux de 33,1/3 % est prévu sur certains profits mentionnés à l'article 35 (opérations d'achat pour revendre, location d'établissements commercial ou industriel, etc.) réalisés par des contribuables ou sociétés qui n'ont pas d'établissement en France.

Ce taux est majoré à 75 % pour les profits réalisés par des contribuables ou sociétés domiciliés ou établis dans un ETNC.

-Article 244 bis B du code général des impôts

Cet article prévoit l'application d'un prélèvement sur les gains issus de la cession de participations substantielles par des personnes physiques ou morales non domiciliées ou n'ayant pas leur siège social en France sous réserve du respect d'autres conditions (détention familiale d'au moins 25 % des droits à un moment quelconque au cours des 5 dernières années). Les taux de droit commun sont respectivement de 12,8 % et 33,1/3% pour les personnes physiques et les personnes morales.

Ce taux est majoré à 75 %, et ce quel que soit le pourcentage de détention des droits, lorsque les gains sont réalisés par des personnes physiques ou morales domiciliées ou établies dans un ETNC.

-Article 792-0 bis du code général des impôts

Cet article établit le régime applicable en matière de droits de mutation à titre gratuit en présence d'une transmission par donation ou succession de biens ou droits placés dans un trust.

Le dernier alinéa du 2 du II de cet article prévoit que le taux de la dernière tranche du tableau III de l'article 777 du code général des impôts (60 %) relatif au tarif des droits de mutation à titre gratuit en ligne collatérale et entre non-parents s'applique, sans prise en compte d'un lien de parenté entre le constituant et le bénéficiaire, si le trust est administré depuis un ETNC.

-Article L 62 A du livre des procédures fiscales

Les bénéficiaires, transférés au sens de l'article 57 du code général des impôts ou produits mentionnés à l'article 238 A du code général des impôts et qualifiés de distribués, peuvent ne pas être soumis à une retenue à la source en application du 2 de l'article 119 bis du code général des impôts, sur demande écrite du redevable, si plusieurs conditions sont remplies.

L'application de ce dispositif est refusée si le bénéficiaire des sommes est situé dans un ETNC.

Ces dispositifs sont en général assortis de clauses de sauvegarde permettant au contribuable de justifier d'une activité économique réelle ou qu'une opération n'a ni pour effet, ni pour objet d'éluider l'impôt, conformément aux décisions du Conseil Constitutionnel en la matière.

Par ailleurs lorsque la France a signé une convention fiscale d'élimination de la double imposition avec les Etats figurant sur la liste, les effets de certaines des mesures précitées peuvent être atténués. Tel est le cas pour les articles qui concernent des majorations de taux de retenue à la source lorsqu'un taux inférieur est prévu par la convention fiscale (cf. art. 119 bis, 125 A, 125-0 A, 163 quinquies C, 163 quinquies C bis, 182 A ter, 182 B et 187 du code général des impôts). En outre le refus de déduction en charge (cf. art. 238 A du code général des impôts) dépendra de la rédaction de la clause de non-discrimination prévue par la convention le cas échéant et le régime de la participation substantielle (cf. art. 244 bis B du code général des impôts) devra être expressément prévu par la convention fiscale pour s'appliquer.

3 OPTIONS POSSIBLES ET DISPOSITIF RETENU

A l'issue de la publication de la liste européenne des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales, la France a envisagé plusieurs options afin d'en tirer les conséquences.

Option n° 1 : attendre qu'un accord soit trouvé au Conseil sur les mesures dissuasives à appliquer aux Etats et territoires figurant sur la liste de l'Union européenne pour les intégrer à la liste française.

L'option 1 ne permettrait pas de donner aussi rapidement sa pleine effectivité à la liste unanimement approuvée par les Etats membres, dont la France.

Option n° 2 : appliquer mesures dissuasives aux Etats et territoires listés par l'Union européenne en élargissant la liste des ETNC prévue à l'article 238-0 A du CGI.

L'option 2 permet de suivre les recommandations du Conseil et de renforcer le dispositif de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales tout en augmentant l'incitation faite aux ETNC à se conformer aux critères dégagés par l'Union européenne. La France serait alors précurseur dans l'application des mesures défensives applicables à ces Etats. Cette option permettra également que les Etats qui se sont engagés auprès de l'UE à résoudre les déficiences constatées soient plus fortement incités à respecter leur engagement et à ne pas figurer sur la liste européenne.

L'option 2, qui est privilégiée par le Gouvernement, permettra de renforcer le dispositif de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales en tenant compte des travaux menés au niveau de l'Union européenne et notamment de l'annexe III des conclusions du Conseil, relatives à la liste de l'Union européenne des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales du 5 décembre 2017 qui reprend les recommandations concernant les mesures défensives applicables à ces Etats.

4 ANALYSE DES IMPACTS DES DISPOSITIONS ENVISAGÉES

4.1 IMPACTS JURIDIQUES

Cet article prévoit la modification d'une série de dispositions du code général des impôts. L'article 238-0 A, le c du 2 de l'article 39 duodecies, le dernier alinéa du 5 de l'article 39 terdecies, le troisième alinéa du 2° du 2 de l'article 119 bis, le deuxième alinéa du II bis de l'article 125-0 A, le premier alinéa du III de l'article 125 A, le d du 6 de l'article 145, le premier alinéa du 3 de l'article 150 ter, le premier alinéa du 1 du II et le deuxième alinéa du 4° du 2 du II de l'article 163 quinquies C, le premier alinéa de l'article 163 quinquies C bis, le VI de l'article 182 A bis, le V de l'article 182 A ter, les a et b du III de l'article 182 B, du 2 de l'article 187, le premier alinéa du a sexies -0 ter du I de l'article 219, le premier alinéa de l'article 244 bis, le deuxième alinéa de l'article 244 bis B et le dernier alinéa du 2 du II de l'article 792-0 bis ainsi que l'article L. 62 A du Livre des procédures fiscales seront modifiés.

S'agissant de l'articulation avec le droit de l'Union européenne, cet article a pour objet de tirer les conséquences de l'adoption par l'Union européenne d'une liste de pays et territoires non coopératifs

à des fins fiscales en droit français. Cette liste figure en annexe des conclusions du Conseil de l'Union européenne adoptées le 5 décembre 2017 et publiées au Journal officiel de l'Union européenne le 19 décembre 2017 (2017/C 438/04). Cette liste a été modifiée en date du 26 janvier 2018 (JOUE du 26.1.2018, 2018/C 29/03).

Le texte procède par ailleurs, afin d'améliorer la lisibilité du droit, aux modifications suivantes du code général des impôts :

- à l'insertion à l'article 39 terdecies, au deuxième alinéa du II bis de l'article

125-0 A, au V de l'article 182 A ter, au III de l'article 182 B, à l'article 244 bis, au deuxième alinéa de l'article 244 bis B du code général des impôts et au 4° de l'article L. 62 A du livre des procédures fiscales de clauses de sauvegarde conformes à la jurisprudence du Conseil constitutionnel en la matière ;

- à la modification du VI de l'article 182 A bis et du III de l'article 182 B du code général des impôts afin de préciser que la retenue à la source au taux de 75 % est libératoire de l'impôt sur le revenu et n'est pas remboursable.

4.2 4.2 IMPACTS BUDGÉTAIRES

Les incidences budgétaires ne peuvent être chiffrées.

Toutefois, lorsque des transactions seront réalisées par des personnes morales ou physiques avec des Etats ou territoires non coopératifs, certaines dispositions (taux de retenue à la source majorés, remise en cause de la déductibilité des charges, refus du bénéfice du régime mère-fille ou du régime des plus-values à long terme) pourront contribuer à l'augmentation des recettes fiscales françaises. Alternativement, cette disposition dissuade les transactions vers des États et territoires dont les régimes peuvent favoriser l'optimisation ou l'évitement de l'impôt.

4.3 IMPACTS SUR LES SERVICES ADMINISTRATIFS

Le dispositif proposé ne requiert pas de moyens particuliers pour sa mise en œuvre, il est déjà appliqué par l'administration fiscale.

4.4 IMPACTS SUR LES PARTICULIERS ET LES ENTREPRISES

Ces mesures permettront de dissuader des opérateurs français de réaliser des opérations avec ces États ou territoires non coopératifs et de renforcer les moyens de lutte contre la fraude fiscale.

5 MODALITÉS D'APPLICATION

5.1 APPLICATION DANS LE TEMPS

La liste des Etats ou territoires non coopératifs, déjà mise à jour en application du dispositif actuel,

devra également être actualisée au regard de l'évolution de la liste de l'Union européenne des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales.

Le dispositif modifié prévoit la publication de la liste des Etats et territoires non coopératifs par un arrêté des ministres chargés de l'économie et du budget, après avis du ministre des affaires étrangères.

5.2 APPLICATION DANS L'ESPACE

Modalités d'application dans les départements et régions d'outre-mer :

Guadeloupe	Application de plein droit
Guyane	Application de plein droit
Martinique	Application de plein droit
Réunion	Application de plein droit
Mayotte	Application de plein droit

Application éventuelle dans les collectivités d'outre-mer :

Saint-Barthélemy	NON
Saint-Martin	NON
Saint-Pierre-et-Miquelon	NON
Wallis et Futuna	NON
Polynésie française	NON
Nouvelle-Calédonie	NON
Terres australes et antarctiques françaises	NON

Avis du Conseil d'État

CONSEIL D'ETAT

Assemblée générale

Section des finances

Séance du jeudi 22 mars 2018

N° 394 440

EXTRAIT DU REGISTRE DES DÉLIBÉRATIONS

Avis sur un projet de loi relatif à la lutte contre la fraude

NOR : CPAE1805937L/Verte

1. Le Conseil d'Etat a été saisi le 1^{er} mars 2018 d'un projet de loi relatif à la lutte contre la fraude. Cinq saisines rectificatives ont été reçues le 19 et le 20 mars 2018.
2. Ce projet de loi, qui comprend 11 articles, est organisé en deux titres, respectivement consacrés au renforcement des moyens alloués à la lutte contre la fraude et au renforcement des sanctions de ces fraudes.
3. L'étude d'impact du projet, reçue le 1^{er} mars 2018, et modifiée le 17 mars 2018, présente des insuffisances qui sont signalées à l'occasion de l'examen des articles concernés. Elle devra en conséquence être complétée avant le dépôt du texte au Parlement.
4. Le projet de loi a fait l'objet d'un certain nombre d'améliorations rédactionnelles. Il appelle, par ailleurs, de la part du Conseil d'Etat, les observations suivantes.

En ce qui concerne les mesures destinées à renforcer les moyens alloués à la lutte contre la fraude.

Sur la procédure judiciaire d'enquête fiscale

5. Le projet de loi prévoit la création au sein du ministère chargé du budget d'un service d'enquête judiciaire fiscale.

En l'état actuel de la législation, l'article 28-2 du code de procédure pénale (CPP) prévoit que des agents des services fiscaux spécialement désignés par arrêté ministériel peuvent, après y avoir été habilités par un procureur général, effectuer des enquêtes judiciaires sur réquisition du procureur de la république ou sur commission rogatoire d'un juge d'instruction, et disposent à cet effet des mêmes prérogatives et obligations que celles attribuées aux officiers de police judiciaire. Le III de cet article 28-2 prévoit qu'ils sont placés sous la surveillance du procureur général et sous le contrôle de la chambre d'instruction.

La dernière phrase de ce III précise en outre qu'« Ils sont placés au sein du ministère de l'intérieur ». Le projet du Gouvernement consiste à ajouter à cette phrase les mots « ou du ministère chargé du budget » et d'ajouter un alinéa prévoyant que dans ce dernier cas ils relèvent

de la direction administrative d'un magistrat de l'ordre judiciaire. Une telle disposition a donc pour effet de permettre la création d'un service d'enquête judiciaire fiscale au sein du ministère chargé du budget.

6. Le Conseil d'Etat observe que la dernière phrase du III de l'article 28-2 du CPP citée ci-dessus, bien qu'incluse dans un texte de forme législative, a un caractère réglementaire, de même, par voie de conséquence, que le membre de phrase ajouté par le projet du Gouvernement. En effet s'il résulte d'une décision du Conseil Constitutionnel n° 92-172 L du 29 décembre 1992 que figure au nombre des « règles concernant la procédure pénale », que la Constitution en son article 34 réserve au législateur, la détermination des agents ou des catégories d'agents habilités à constater des infractions pénales, il ne résulte ni de cette décision, ni d'aucune autre qu'il en aille de même de la détermination de l'administration de rattachement de ces agents. Par suite, toute règle portant création d'un service d'enquête judiciaire ou déterminant son ministère de rattachement ne présente pas un caractère législatif, mais réglementaire. Il en va de même des dispositions comme celles de l'alinéa supplémentaire ajouté par le projet au III de l'article 28-2, relatif à la direction administrative du service par un magistrat de l'ordre judiciaire.

7. Le Conseil d'Etat tire les conséquences de ce qui précède en proposant de substituer au projet du Gouvernement sur ce point une disposition d'abrogation de la dernière phrase du III de l'article 28-2 du code de procédure pénale, ce qui ouvre la voie à la prise par décret des dispositions envisagées par le Gouvernement.

8. Au demeurant, le Conseil d'Etat observe que le nouveau service dont la création est envisagée aurait des compétences identiques à celles du service existant rattaché au ministère de l'intérieur, sans que le projet d'article ni, selon l'administration, aucun autre projet de texte ne vienne introduire des éléments de spécialisation. Le nouveau service serait donc concurrent du premier. Le Conseil d'Etat n'est, par conséquent, pas convaincu de la nécessité de créer un nouveau service d'enquête et n'a pas compris pourquoi dans un souci de bonne administration, n'était pas retenue l'option consistant à renforcer le service existant.

9. Dans son dernier état, l'étude d'impact du projet de loi, complétée à la demande du Conseil d'Etat, fait certes valoir que le service du ministère de l'intérieur intervient actuellement sur un champ d'enquête sensiblement plus large que les seuls dossiers de présomption caractérisée de fraude fiscale présentés par l'administration fiscale et que, d'une manière générale, la mobilisation des compétences techniques des officiers de police judiciaire et des agents de la direction des finances publiques mérite d'être réservée aux affaires comportant une dimension - par exemple en matière de corruption, d'escroquerie ou de crime organisé - autre que strictement limitée à la fraude fiscale et à son blanchiment. Elle estime que par suite, il est utile de donner aux parquets et, le cas échéant, aux juges d'instruction la possibilité d'orienter certaines affaires ne mettant en jeu a priori que des questions de technique fiscale vers un service plus particulièrement consacré à ces questions.

10. Le Conseil d'Etat estime cependant que la création d'un second service d'enquête judiciaire fiscale hors du ministère de l'intérieur ne serait pas conforme aux impératifs de bonne administration et susciterait de sérieux problèmes de concurrence entre services et de coordination de leurs interventions.

Sur le renforcement des capacités de contrôle informatique en matière douanière

11. Le projet prévoit de doter les services des douanes de capacités de contrôle des logiciels et systèmes de caisse et des prestations de service portant sur ces logiciels et systèmes. A cet effet le projet introduit dans le code des douanes deux séries de dispositions nouvelles.

12. Il institue, en premier lieu, au profit des agents des douanes un droit de communication s'imposant aux personnes qui conçoivent ou éditent des logiciels de gestion, de comptabilité, des systèmes de caisse ou interviennent techniquement sur les fonctionnalités de ces produits affectant directement ou indirectement la tenue des écritures, la conservation ou l'intégrité des documents originaux nécessaires aux contrôles de l'administration des douanes. Ce droit de communication est assorti d'une amende en cas de refus de transmission des données en cause par les personnes intéressées.

13. Fixée dans le projet initial du Gouvernement à un montant de 1500 euros par logiciel vendu pendant l'année, cette amende a été par la suite, sur la suggestion du Conseil d'Etat, assortie d'un plafond de 50 000 euros au total. S'agissant de réprimer le manquement à une obligation documentaire pouvant être mise à la charge d'un éditeur indépendamment a priori de tout caractère frauduleux du logiciel, il y a lieu en effet de veiller à ce que le mode de calcul de l'amende ne soit pas manifestement hors de proportion avec la gravité de l'infraction en cause.

14. En second lieu, le projet assujettit à une autre amende les personnes qui mettent à disposition des logiciels, systèmes de caisse ou interventions techniques qui sont spécifiquement conçus pour permettre la commission d'un délit de fraude, en modifiant, supprimant ou altérant de toute autre manière un enregistrement stocké ou conservé au moyen d'un dispositif électronique, sans préserver les données originales. Une amende de même nature est par ailleurs prévue en matière de contributions indirectes.

15. Ces amendes étaient fixées dans le projet initial à 15 % du chiffre d'affaires résultant de la commercialisation des logiciels frauduleux, sans autre précision. La prise en compte du chiffre d'affaires pour déterminer le montant de l'amende a paru au Conseil d'Etat rationnelle, compte tenu de la nature de l'infraction. Le Conseil d'Etat suggère toutefois, ce qu'a retenu le Gouvernement, que le montant de ce chiffre d'affaires soit limité à celui réalisé pendant l'année durant laquelle les délits ou infractions ont été constatées, augmenté de celui des cinq années antérieures. Dans ces conditions, le texte précisant par ailleurs que les amendes sont exclusives de celles qui pourraient être mises à la charge du même éditeur, pour un même logiciel et pour le même chiffre d'affaires, sur le fondement d'autres dispositions figurant au code général des impôts, le Conseil d'Etat estime que ces amendes ne revêtent pas un caractère disproportionné.

16. Le Conseil d'Etat ne voit pas non plus d'obstacle juridique à prévoir que les personnes mentionnées au point 12 sont solidairement responsables du paiement des droits rappelés correspondant à l'utilisation par des entreprises des logiciels et systèmes de caisse mis à leur disposition par les personnes en question.

Sur les obligations déclaratives fiscales des plateformes d'économie collaborative

17. Le projet qui réécrit en améliorant leur lisibilité des dispositions existantes du code général des impôts fixe les obligations déclaratives mises à la charge des plateformes collaboratives qui mettent en relation à distance, par voie électronique, des personnes en vue de la vente d'un bien, de la fourniture d'un service ou de l'échange ou du partage d'un bien ou d'un service.

18. En premier lieu, le projet prévoit que ces plateformes sont tenues, d'une part, de fournir, à l'occasion de chaque transaction, une information loyale, claire et transparente sur les obligations fiscales et sociales qui incombent aux personnes qui réalisent des transactions commerciales par leur intermédiaire et, d'autre part, de mettre à la disposition des utilisateurs un lien électronique

vers les sites des administrations leur permettant de se conformer à ces obligations. Le non respect de l'une de ces obligations entraîne l'application d'une amende forfaitaire globale fixée dans la limite d'un plafond fixé à 50 000 euros.

19. Le Conseil d'Etat estime que le montant de cette amende forfaitaire globale dont le montant est plafonné, qui sanctionne le non respect de simples obligations déclaratives constaté à l'occasion d'un contrôle administratif, ne présente pas un caractère disproportionné.

20. En second lieu, le projet soumet les plateformes à l'obligation d'adresser, chaque année, aux vendeurs, aux prestataires ou aux parties à l'échange ou au partage d'un bien ou service ayant, en qualité d'utilisateur des plateformes, ayant perçu des sommes à l'occasion de transactions réalisées par leur intermédiaire un document mentionnant, pour chacun d'entre eux, le nombre et le montant total brut des transactions qu'ils ont réalisées au cours de l'année civile et comportant des éléments d'information les concernant et concernant l'opérateur de la plateforme. Un document récapitulatif de ces informations pour l'ensemble des utilisateurs doit également être adressé par les plateformes, chaque année, à l'administration fiscale. Le non-respect de ces deux obligations déclaratives entraîne l'application d'une amende de 5 % du montant des sommes non déclarées par la plateforme.

21. Le Conseil d'Etat relève que cette amende vient sanctionner le non-respect d'obligations déclaratives permettant à l'administration fiscale de procéder aux recoupements nécessaires au contrôle du respect, par les utilisateurs des plateformes, de leurs obligations fiscales. Il estime que le Gouvernement, en fixant l'amende encourue par les plateformes en proportion des sommes non déclarées, a retenu une assiette rationnelle au regard de l'infraction en cause et de la nécessité d'assurer l'efficacité des contrôles à sa disposition en poursuivant, s'agissant de la lutte contre la fraude fiscale, un objectif de valeur constitutionnelle. Il considère que la sanction retenue est proportionnée à la gravité des manquements réprimés, quand bien même le Trésor public ne subirait aucun préjudice financier effectif.

22. Le Conseil d'Etat estime par ailleurs que la directive 2015/1535 du 9 septembre 2015 prévoyant une procédure d'information dans le domaine des réglementations techniques et des règles relatives aux services de la société de l'information est applicable aux dispositions dont il est question. En effet, la mesure examinée institue des exigences relatives à une activité de services fournis à distance, par voie électronique, à la demande individuelle de particuliers et contre rémunération, puisque les plateformes prélèvent une commission sur les transactions qu'elles effectuent. En application des articles 5 et 6 de cette directive, un projet de règles techniques doit faire l'objet d'une communication à la Commission européenne et son adoption doit être reportée d'un délai minimal de trois mois à compter de cette communication.

23. Mais le Conseil d'Etat considère que la communication à la Commission européenne des dispositions législatives examinées peut être reportée à l'examen de l'arrêté d'application qu'elles prévoient, dès lors que le contenu des règles techniques en cause n'est pas déterminé de manière suffisamment complète par la loi pour que ses effets puissent être évalués par la Commission européenne. En l'espèce en effet, si la loi prévoit les obligations déclaratives mises à la charge des plateformes et détermine, dans leur principe, les catégories d'informations concernées par ces obligations, c'est l'arrêté interministériel qu'elle prévoit qui précisera la nature exacte de ces informations. Les dispositions législatives en cause ne sont donc pas par elles-mêmes applicables en l'absence de cet arrêté. Dès lors, elles n'ont pas, en tant que telles, à faire l'objet, dès ce stade, d'une communication au titre de la directive 2015/1535 du 9 septembre 2015.

Sur le renforcement des échanges d'informations entre administrations à des fins de lutte contre la fraude fiscale

24. Le projet initial du Gouvernement prévoyait d'ouvrir un accès direct aux informations couvertes par le secret fiscal et contenues dans les fichiers tenus par la direction générale des finances publiques dits « Patrim » (informations relatives aux transactions de biens immobiliers), « Ficoba » (informations relatives aux comptes bancaires ouverts en France), « Ficovie » (informations relatives aux contrats de capitalisation et d'assurance vie souscrits auprès d'organismes établis en France) et « BNDP » (informations patrimoniales contenues dans les documents déposés dans divers services de l'administration fiscale) aux agents de l'administration fiscale occupant des fonctions d'assistants spécialisés auprès des juridictions judiciaires.

Le projet a été ultérieurement complété pour étendre le même droit d'accès direct aux mêmes fichiers à certains agents de l'inspection du travail, des unions de recouvrement des cotisations de sécurité sociale et d'allocations familiales, des caisses générales de sécurité sociale et des caisses de mutualité sociale agricole, pour les besoins de leur mission de contrôle et de recouvrement en matière de lutte contre le travail illégal.

25. En premier lieu, le Conseil d'Etat observe qu'en prévoyant l'accès direct des agents mentionnés ci-dessus des administrations sociales aux fichiers de l'administration fiscale, le projet apporte au régime du secret fiscal une nouvelle et substantielle dérogation. Il relève que, sur ce point, le projet instaure une garantie en prévoyant que les agents en cause qui bénéficieront effectivement de ce droit seront individuellement désignés et dûment habilités selon des modalités fixées par décret. Le Conseil d'Etat appelle l'attention du Gouvernement sur le fait qu'une telle mesure ne peut être proportionnée au but poursuivi que si les conditions, le champ et les modalités d'accès aux informations couvertes par le secret fiscal par les personnes ainsi désignées et habilitées, qui relèvent normalement du domaine réglementaire après consultation de la Commission nationale de l'informatique et des libertés, sont définies de manière à ce que cet accès soit strictement limité aux besoins des missions des agents compétents en matière de lutte contre le travail illégal. Sous ces réserves, le Conseil d'Etat considère que le projet opère entre les nécessités de la lutte contre la fraude et l'impératif de préservation du secret fiscal une conciliation qui peut être regardée comme équilibrée et que les atteintes portées à ce secret peuvent être regardées comme nécessaires, adaptées et proportionnées. Toutefois, l'étude d'impact dans son état actuel ne justifie pas suffisamment ce dispositif d'accès direct aux informations contenues dans les fichiers de l'administration fiscale. Le Conseil d'Etat invite donc le Gouvernement à la compléter sur ce point.

26. Par ailleurs, le projet prévoit d'étendre le champ des échanges de données entre les services des douanes et les services de la direction générale de la prévention des risques, relevant du ministère de la transition écologique et solidaire, et de ses services déconcentrés, en ouvrant ces échanges aux besoins de l'accomplissement par les services des douanes de leurs missions de lutte contre la fraude fiscale. Le Conseil d'Etat estime que cette mesure ne soulève pas de difficulté.

27. Enfin, le projet prévoit d'ouvrir à l'article L. 114-12-1 du code de la sécurité sociale un accès au répertoire national commun de la protection sociale au bénéfice des agents de l'inspection du travail et des agents et officiers de police judiciaire qui seront désignés et habilités par décret, dans le cadre de l'exercice de leurs missions en matière de recherche et de constatation des infractions de travail illégal et de fraudes sociales. Le Conseil d'Etat considère que cette mesure, justifiée par l'objectif de lutte contre la fraude, ne soulève pas davantage de difficulté d'ordre juridique. Le Conseil d'Etat rappelle que des arrêtés devront être pris, après consultation de la

Commission nationale de l'informatique et des libertés, afin de mettre à jour les modalités d'accès au fichier.

En ce qui concerne les mesures destinées à renforcer les sanctions.

Sur le renforcement des sanctions pénales encourues en cas de fraude fiscale

28. Le projet prévoit de porter le montant de l'amende prévue à l'article 1741 du code général des impôts, applicable aux poursuites pénales pour fraude fiscale et fraude fiscale aggravée, au double du produit tiré de la commission des faits, lorsque ce montant est supérieur aux plafonds fixés par la loi, soit respectivement 500 000 euros et 3 000 000 euros.

29. En premier lieu, le Conseil d'Etat estime que l'assiette de l'amende maximale ainsi envisagée est en lien direct avec les manquements sanctionnés, dès lors que l'amende est calculée en proportion des revenus tirés de la fraude commise.

30. En second lieu, le montant maximal de cette amende n'est pas manifestement hors de proportion avec la gravité des manquements réprimés.

Sur la peine complémentaire obligatoire de publication pour fraude fiscale

31. Le projet prévoit que les juridictions répressives sont tenues, et n'ont plus seulement la faculté, de prononcer, en présence du délit de fraude fiscale prévu par l'article 1741 du code général des impôts, la peine complémentaire d'affichage et de diffusion de leurs décisions de justice dans les conditions prévues par les dispositions des articles 131-35 et 131-39 du code pénal.

32. Cette peine complémentaire doit être prononcée explicitement par la juridiction, mais celle-ci pourra décider, par une décision spécialement motivée, de ne pas l'ordonner en prenant en considération les circonstances de l'infraction et la personnalité de son auteur. Dans ces conditions, le Conseil d'Etat estime que cette disposition ne porte atteinte ni au principe de la nécessité des peines, garanti par l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, ni à celui d'individualisation des peines, qui découle du précédent et qui implique que la peine ne puisse être appliquée que si le juge l'a expressément prononcée, en tenant compte des circonstances propres à chaque espèce (Conseil constitutionnel, décision n° 2017-752 DC du 8 septembre 2017, Loi pour la confiance dans la vie publique paragraphes 6 à 10).

Sur la publication des sanctions administratives appliquées aux professionnels à raison des manquements fiscaux d'une particulière gravité

33. Le projet prévoit que les sanctions fiscales appliquées à l'encontre des personnes morales ou des personnes physiques agissant à titre professionnel à raison de manquements délibérés à leurs obligations fiscales peuvent faire l'objet d'une publication, lorsque ces derniers sont d'une particulière gravité, caractérisée par un montant de droits fraudés d'un minimum de 50 000 euros et le recours à une manœuvre frauduleuse, sauf si ces manquements ont fait l'objet d'un dépôt de plainte pour fraude fiscale par l'administration. La publication, effectuée sur le site internet de l'administration fiscale pendant une durée qui ne peut excéder un an, porte sur la nature et le montant des droits fraudés et des amendes ou majorations appliquées, ainsi que sur le nom ou la dénomination du contribuable et, le cas échéant, l'activité professionnelle et le lieu d'exercice de cette activité.

34. Le Conseil d'Etat estime que, dans son principe, cette sanction de publication n'est pas contraire au principe d'individualisation des peines, dès lors que, conformément aux décisions n° 2013-329 QPC du 28 juin 2013 et n° 2016-741 DC du 8 décembre 2013, les dispositions qui la permettent ne font pas obstacle à ce que sa durée ainsi que ses modalités soient fixées en fonction des circonstances propres à chaque espèce. Il considère également que cette sanction ne revêt pas un caractère manifestement hors de proportion avec la gravité du manquement constaté, puisqu'elle ne peut être décidée, comme il a été mentionné ci-dessus, qu'en cas de manquements d'une particulière gravité.

35. Par ailleurs, le projet limite le champ d'application de la sanction de publication aux personnes morales et aux personnes physiques agissant à titre professionnel, ce que le Gouvernement justifie par la volonté de sanctionner plus fortement ces personnes, dès lors que leurs agissements portent atteinte au bon fonctionnement de l'économie en créant une distorsion de concurrence entre professionnels. Le Conseil d'Etat considère pour sa part qu'une telle limitation n'est pas juridiquement acceptable. En effet, elle n'est pas en rapport direct avec l'objectif de lutte contre la fraude fiscale que poursuit la disposition en cause, lequel ne permet pas, sauf à méconnaître le principe d'égalité des contribuables devant la loi, de moduler l'intensité d'un dispositif concourant à cet objectif en fonction du statut du contribuable, notamment selon qu'il agit ou non à titre professionnel.

36. En outre, cette limitation n'est pas pertinente, dès lors qu'il n'est pas établi que les agissements commis par des professionnels ont toujours pour effet de porter atteinte à la libre concurrence entre les acteurs économiques. Et s'il est vrai qu'une telle mesure de publicité est susceptible d'avoir un impact dommageable pour une personne physique, il est, en tout état de cause, prévu que le prononcé de la sanction présente un caractère facultatif pour l'administration, qui peut en faire varier l'application au cas par cas selon les orientations qu'elle définit, tenir le plus grand compte des caractéristiques personnelles du contribuable et des circonstances dans lesquelles intervient sa décision.

37. Le Conseil d'Etat relève enfin que l'article 1741 du CGI, qui permet à la juridiction pénale d'ordonner l'affichage et la diffusion de la décision de condamnation pour fraude fiscale qu'elle prononce, ne prévoit aucune distinction en fonction de l'activité de la personne condamnée. Il décide donc de supprimer cette limitation.

38. Le projet prévoit également que la décision de publication est prise par l'administration après avoir recueilli l'avis conforme et motivé d'une nouvelle commission administrative à créer, dénommée commission de publication des sanctions fiscales, composée de membres du Conseil d'Etat, de la Cour des comptes et de magistrats de la Cour de cassation et chargée d'apprécier, au vu des manquements et des circonstances dans lesquels ils ont été commis, si la publication est justifiée.

39. S'agissant de la création de cette nouvelle commission, le Conseil d'Etat considère que si cette procédure de consultation d'une commission nantie d'un pouvoir d'avis conforme constitue une garantie pour les contribuables, le Gouvernement ne justifie pas de la nécessité de créer une telle commission et s'abstient au surplus de rechercher s'il n'existe pas déjà une instance consultative pouvant fournir le cadre souhaité, le cas échéant au moyen d'un ajustement de ses attributions, de sa composition ou de son mode de fonctionnement. Il ne fournit pas non plus d'éléments suffisants sur sa charge annuelle de travail et sur les modalités de son fonctionnement.

40. Par suite, le Conseil d'Etat estime que l'intervention d'une telle commission n'est pas nécessaire. Il relève à cet égard que la procédure envisagée par le projet prévoit déjà un certain nombre de garanties en faveur des personnes sanctionnées. En effet, le projet encadre avec précision les cas de publication en les réservant aux manquements les plus graves et prévoit que

la durée de publication est limitée à un an, que la décision de publication ne sera mise en œuvre qu'après expiration d'un délai de 60 jours permettant à la personne sanctionnée de contester cette décision et que la publication sera suspendue ou retirée en cas de recours ou de réclamation de cette personne contre cette décision ou les impositions et les amendes ou majorations. Le Conseil d'Etat est donc d'avis d'écarter les dispositions prévoyant la création de cette commission consultative.

Sur la création de sanctions administratives à l'égard des tiers fournissant des prestations permettant directement la commission de fraude fiscale ou sociale

41. En matière de fraude fiscale, le projet prévoit d'instaurer à l'article 1740 A *bis* nouveau du code général des impôts une amende fiscale sanctionnant la fourniture intentionnelle par une personne exerçant une activité professionnelle de conseil juridique, financier ou comptable ou de détention de biens ou de fonds pour le compte d'un tiers, d'une prestation ayant directement permis à un contribuable de commettre un abus de droit ou des manœuvres frauduleuses, de dissimuler son activité ou d'omettre de déclarer des biens, droits ou produits, dans des conditions ayant, dans tous les cas, conduit au prononcé par l'administration fiscale d'une majoration des droits rappelés de 80%.

En matière de fraude sociale, le projet prévoit de créer à l'article L. 114-18-1 du code de la sécurité sociale une amende administrative sanctionnant les mêmes prestations, des mêmes professionnels, ayant directement conduit à la commission d'un abus de droit au sens du code de la sécurité sociale ou du code rural et de la pêche maritime, ou à la dissimulation de cet abus de droit.

42. Le Conseil d'Etat relève, en premier lieu, que le souhait du Gouvernement de prévoir une sanction fiscale contre le tiers dans les conditions présentées ci-dessus répond à l'absence, en l'Etat actuel du droit, de sanctions de cette nature : en effet, seul l'exercice de poursuites pénales contre un contribuable permet aujourd'hui de poursuivre le tiers complice. Dès lors, le principe de l'instauration d'une sanction administrative, dont le projet précise qu'elle ne pourra être mise en œuvre en cas de poursuite pénale, apparaît justifié au regard de l'objectif de lutte contre la fraude qui vise en l'espèce la mise à disposition par les professionnels de schémas ou de montages frauduleux destinés à être mis en œuvre par leurs clients. Au surplus, le projet réserve la mise en œuvre de ce dispositif de sanction aux manquements les plus graves, caractérisés par les majorations mentionnées au point 41. Le Conseil d'Etat considère que ce choix ne soulève pas de difficulté mais il estime que l'étude d'impact devrait être enrichie afin de présenter des éléments d'information sur le volume des fraudes retenues ainsi que sur la nature, le prix et le volume des prestations professionnelles ciblées par le dispositif.

43. Le Conseil d'Etat observe en outre que l'étude d'impact ne justifie pas de la nécessité d'une intervention du législateur en matière de fraude sociale. En particulier, cette étude n'examine ni l'apport de la nouvelle sanction envisagée au regard des sanctions administratives et pénales déjà existantes à l'encontre des tiers, ni le bilan de l'exécution de ces sanctions. Le choix opéré par le projet de limiter le champ de l'amende en matière sociale aux situations dans lesquelles le cotisant a commis un abus de droit n'est pas davantage explicité.

44. Le Conseil d'Etat relève enfin que les règles applicables en matière de secret professionnel de certaines des professions visées par le projet, en particulier les professions non commerciales, soulèvent sur le terrain de la preuve des difficultés pratiques dont ne traite pas l'étude d'impact. Il invite en conséquence le Gouvernement à compléter celle-ci sur l'ensemble de ces points avant le dépôt du projet de loi au Parlement.

45. En deuxième lieu, le Conseil d'Etat considère qu'en prévoyant que la prestation fournie par le tiers doit avoir intentionnellement et directement entraîné la commission par le contribuable ou le cotisant des faits constitutifs de fraude, précisément énumérés par renvoi aux textes applicables, et en mentionnant à titre non limitatif, pour le volet fiscal du dispositif, les prestations susceptibles d'entraîner le prononcé de la sanction, le projet définit de manière suffisamment précise les éléments matériel et moral du manquement reproché au professionnel concerné.

46. En troisième lieu, le Conseil d'Etat estime qu'en prévoyant que le tiers peut contester les faits sur le fondement desquels le contribuable a été sanctionné, en ce qui concerne notamment l'abus de droit, en bénéficiant à cet égard des garanties et des voies de recours qui sont ouvertes au contribuable, et en prévoyant par ailleurs que le tiers peut contester les manquements qui lui sont personnellement reprochés suivant la procédure de droit commun de l'article L. 80 D du livre des procédures fiscales, le projet définit un régime conforme aux exigences constitutionnelles en matière de garantie des droits, et en particulier de droit à un recours effectif. Le Conseil d'Etat observe toutefois que l'étude d'impact mériterait d'être complétée pour expliciter l'articulation des recours du contribuable et du tiers, selon qu'ils sont simultanés ou successifs.

47. Le Conseil d'Etat relève en revanche que le projet n'étend pas au tiers, en matière sociale, les garanties et voies de recours offertes au cotisant ; seule la voie de la contestation de l'amende selon la voie de droit commun lui est donc ouverte. Le Conseil d'Etat considère que si cette asymétrie nuit à la cohérence d'ensemble de la réforme, elle ne soulève pas de difficulté sur le terrain du droit à un recours effectif, dès lors que le tiers n'est pas privé, en matière sociale, de toute voie de recours et qu'il pourra, en tout état de cause, faire valoir par la procédure de droit commun l'ensemble de ses motifs de contestation, y compris relativement au bien-fondé de l'abus de droit.

48. Par ailleurs, afin de prévenir la situation dans laquelle le tiers sanctionné par l'amende n'aurait pas engagé de recours, alors que le contribuable ou le cotisant aurait fait l'objet d'une décision de dégrèvement par l'administration ou de décharge par le juge de l'impôt, pour un motif autre que de forme, des majorations ou des rectifications prononcées à son encontre, le Conseil d'Etat complète le dispositif en prévoyant que, dans ce cas, l'amende prononcée contre le tiers fait l'objet d'une décision de dégrèvement par l'administration.

49. En quatrième lieu, le Conseil d'Etat considère que la sanction envisagée, égale à 10 000 euros ou, si ce montant est supérieur, à la moitié des revenus tirés de la prestation fournie au fraudeur principal, est en lien direct avec le manquement réprimé et ne revêt pas de caractère manifestement disproportionné.

50. La sanction ainsi créée ne soulève pas davantage de difficulté sur le terrain de la proportionnalité, dès lors que, si elle n'est pas modulable, elle entre dans le champ de la prescription quadriennale de l'action de l'administration fiscale prévue à l'article L. 188 du livre des procédures fiscales et qu'une disposition prévoyant une prescription de même durée est ajoutée par le Conseil d'Etat dans le projet d'article créé dans le code de la sécurité sociale. Une telle disposition permet de prendre en considération, conformément à la jurisprudence constitutionnelle, le temps écoulé depuis la commission du manquement.

51. Le projet prévoit, par ailleurs, d'inclure les professionnels contre lesquels l'amende créée à l'article 1740 A *bis* du code général des impôts a été prononcée au nombre des personnes qui ne peuvent participer aux travaux de plusieurs commissions administratives statuant en matière fiscale, et de compléter la liste des commissions auxquelles ne peuvent participer les personnes condamnées pour des faits de fraude fiscale ou d'opposition à contrôle fiscal. Le Conseil d'Etat estime que ces dispositions ne soulèvent pas de difficulté d'ordre juridique.

Sur l'extension de la procédure de comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité à la fraude fiscale et à tous les délits dont la procédure de poursuite est prévue par une loi spéciale

52. En l'état actuel du droit, tous les délits peuvent faire l'objet d'une poursuite par la voie de la comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité, en application des dispositions de l'article 495-7 du code de procédure pénale. Suivant cette procédure, le procureur de la République propose à la personne physique ou morale qui reconnaît les faits qui lui sont reprochés d'exécuter une peine ; en cas d'accord de la personne poursuivie, assistée de son avocat, la peine est soumise pour homologation à un juge du siège, en audience publique. L'audience publique permet à la partie civile, le cas échéant, de faire valoir ses droits. La peine homologuée par le juge emporte tous les effets d'une condamnation pénale.

53. Sont toutefois notamment exclus de cette procédure, en vertu de l'article 495-16 du même code, les délits dont la procédure de poursuite est prévue par une loi spéciale. La fraude fiscale, dont la poursuite est prévue à l'article L. 231 du livre des procédures fiscales, relève de cette catégorie, qui compte également, de manière marginale, plusieurs délits techniques.

54. Le projet prévoit de supprimer cette exclusion et d'étendre à la fraude fiscale la procédure de comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité, qui permet d'obtenir un jugement des faits dans de meilleurs délais, ainsi qu'une meilleure acceptation de la peine prononcée.

55. Le Conseil d'Etat estime que l'extension du champ de cette procédure aux délits dont la poursuite est prévue par une loi spéciale ne soulève pas de difficulté juridique, dès lors que ne sont pas affectées les garanties des droits du prévenu et de la partie civile attachées à la comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité, à laquelle il revient au ministère public de recourir en fonction de son pouvoir d'opportunité des poursuites.

Sur le renforcement des sanctions douanières

56. Le projet prévoit, d'une part, de porter à 3 000 euros le maximum de l'amende prévue à l'article 413 *bis* du code des douanes réprimant notamment le refus de déférer au droit de communication des agents des douanes ou les comportements injurieux envers ces agents ou de nature à faire obstacle à leur contrôle. D'autre part, il porte de 1,50 à 150 euros par jour de retard le montant de l'astreinte pouvant être prononcée par le juge, en application de l'article 431 du même code, afin que les documents ou pièces faisant l'objet du droit de communication soient effectivement présentés.

57. S'agissant de l'amende de l'article 413 *bis* du code des douanes, le Conseil d'Etat estime que le montant maximum envisagé n'est pas manifestement hors de proportion avec la gravité des manquements réprimés.

58. S'agissant du relèvement du montant de l'astreinte prévue par l'article 431 du code des douanes, la chambre criminelle de la Cour de cassation a jugé, dans son arrêt n° 70.91-744 du 7 décembre 1972, qu'elle n'est ni une peine complémentaire, ni une peine accessoire, mais une condamnation pécuniaire prononcée à titre comminatoire à l'encontre du débiteur d'une obligation de faire pour le contraindre à exécution. Par suite, le Conseil d'Etat estime que la mesure envisagée, alors même que le relèvement est important, ne soulève pas de difficulté particulière.

Sur l'élargissement de la liste des Etats et territoires non coopératifs

59. Le projet prévoit d'ajouter à la liste des Etats et territoires non coopératifs à des fins fiscales, régie par l'article 238-0 A du code général des impôts (CGI) les juridictions qui figurent sur une liste adoptée par le Conseil de l'Union européenne du 5 décembre 2017.

60. En l'état actuel du droit, les Etats ou territoires figurant sur la liste française sont les « paradis fiscaux » qui refusent les échanges entre administrations fiscales. Ils voient les opérations réalisées par les personnes qui y sont localisées soumises à des mesures fiscales particulières, telles que des majorations de retenues à la source, et les opérations réalisées par des personnes physiques ou morales domiciliées en France avec des sociétés établies dans ces juridictions soumises à des mesures dérogatoires, telles que des taux d'imposition majorés, l'exclusion du bénéfice de certains régimes de faveur et des obligations documentaires renforcées. Ce régime fiscal est de nature à dissuader les investissements et les opérations financières réalisées avec ces Etats ou territoires.

61. Les Etats ou territoires inscrits sur la liste européenne au motif qu'ils facilitent la création de structures ou de dispositifs offshore destinés à attirer des bénéficiaires qui n'y reflètent pas une activité économique réelle seraient soumis à l'ensemble des dispositions du régime fiscal français des ETNC. En revanche, les Etats ou territoires qui figurent sur la liste européenne pour un autre motif (notamment le non-respect des critères relatifs à la transparence fiscale et à l'absence de régimes dommageables) ne seraient soumis qu'à certaines des mesures de rétorsion, notamment celles relatives aux sociétés étrangères contrôlées, à des obligations documentaires renforcées en matière de prix de transfert.

62. Le Conseil d'Etat relève que dans ses conclusions précitées du 5 décembre 2017, le Conseil de l'Union européenne « recommande que les Etats-membres prennent certaines mesures défensives coordonnées dans le domaine fiscal » contre les Etats ou territoires inscrits sur la liste européenne. Le projet vise à se conformer à cette recommandation.

63. Le Conseil d'Etat estime qu'en élargissant les critères d'inscription sur la liste française des ETNC pour y intégrer des juridictions qui refusent de s'engager dans la voie de la coopération fiscale internationale, le législateur poursuit un objectif de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, qui sont un objectif à valeur constitutionnelle. En se référant à des critères définis par le Conseil de l'Union européenne pour l'inscription de nouveaux Etats et territoires, le législateur ne méconnaît pas sa propre compétence, dès lors que l'introduction de tout nouveau critère nécessiterait une modification de la loi pour être intégrée en droit national. Par ailleurs, l'ajout d'Etats et territoires à la liste continuera d'être subordonnée, comme actuellement, à la prise d'un arrêté motivé des ministres chargés de l'économie et du budget.

64. Toutefois, l'élargissement de la liste française des ETNC proposée dans le projet initial du Gouvernement et l'application des mesures fiscales de rétorsion dont certaines prévoient des taux d'imposition très élevés (75%) pourrait méconnaître le principe d'égalité devant les charges publiques garanti par l'article 13 de la Déclaration des droits de l'Homme et du Citoyen si les contribuables concernés n'étaient pas mis en mesure de pouvoir obtenir un traitement fiscal de droit commun en l'absence de toute fraude fiscale. Aussi, sur la suggestion du Conseil d'Etat, le Gouvernement complète le projet initial afin de prévoir que les mesures de rétorsion qui prévoient des taux majorés ou l'exclusion de certains régimes de faveur soient assorties d'une « clause de sauvegarde » permettant au redevable d'apporter la preuve que l'opération n'est pas réalisée dans un ETNC dans un but de fraude fiscale.

Cet avis a été délibéré par l'assemblée générale du Conseil d'Etat dans sa séance du jeudi 22 mars 2018.