

## **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<sup>er</sup> 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<sup>er</sup> 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 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 appelés 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.*