

N° 602

SÉNAT

SESSION ORDINAIRE DE 2017-2018

Enregistré à la Présidence du Sénat le 27 juin 2018

RAPPORT

FAIT

*au nom de la commission des finances (1) sur le projet de loi (PROCÉDURE ACCÉLÉRÉE)
relatif à la lutte contre la fraude,*

Par M. Albéric de MONTGOLFIER,

Sénateur

(1) Cette commission est composée de : M. Vincent Éblé, *président* ; M. Albéric de Montgolfier, *rapporteur général* ; MM. Éric Boquet, Emmanuel Capus, Yvon Collin, Bernard Delcros, Mme Fabienne Keller, MM. Philippe Dominati, Charles Guené, Jean-François Husson, Georges Patient, Claude Raynal, *vice-présidents* ; M. Thierry Carcenac, Mme Nathalie Goulet, MM. Alain Joyandet, Marc Laménie, *secrétaire*s ; MM. Philippe Adnot, Julien Bargeton, Jérôme Bascher, Arnaud Bazin, Yannick Botrel, Michel Canevet, Vincent Capo-Canellas, Philippe Dallier, Vincent Delahaye, Mme Frédérique Espagnac, MM. Rémi Féraud, Jean-Marc Gabouty, Jacques Genest, Alain Houpert, Éric Jeansannetas, Patrice Joly, Roger Karoutchi, Bernard Lalande, Nuihau Laurey, Mme Christine Lavarde, MM. Antoine Lefèvre, Dominique de Legge, Gérard Longuet, Victorin Lurel, Sébastien Meurant, Claude Nougein, Didier Rambaud, Jean-François Rapin, Jean-Claude Requier, Pascal Savoldelli, Mmes Sophie Taillé-Polian, Sylvie Vermeillet, M. Jean Pierre Vogel.

Voir les numéros :

Sénat : 385, 600 et 603 (2017-2018)

S O M M A I R E

	<u>Pages</u>
LES CONCLUSIONS DE LA COMMISSION DES FINANCES	7
EXPOSÉ GÉNÉRAL	9
I. LA LUTTE CONTRE LA FRAUDE : CE QUI A ÉTÉ FAIT, CE QUI RESTE À FAIRE	10
A. DES PROGRÈS DANS LA LUTTE CONTRE L'OPTIMISATION FISCALE, QUI SE JOUENT ESSENTIELLEMENT AU NIVEAU INTERNATIONAL ET EUROPÉEN	10
B. LA LUTTE CONTRE LA FRAUDE : UN ENJEU SURTOUT NATIONAL.....	11
II. LE PROJET DE LOI PRÉSENTÉ PAR LE GOUVERNEMENT : UNE AMÉLIORATION, SANS RÉVOLUTION, DES MOYENS DE LUTTE CONTRE LA FRAUDE	13
A. DES MOYENS SUPPLÉMENTAIRES POUR DÉTECTER LA FRAUDE.....	13
B. UNE PLUS GRANDE EXEMPLARITÉ DE LA SANCTION FISCALE.....	14
III. LA POSITION DE LA COMMISSION : APPROFONDIR ET COMPLÉTER LE PROJET DE LOI	16
A. ADOPTER LES DISPOSITIONS DU PROJET DE LOI, RENFORCER LEUR EFFICACITÉ, ET GARANTIR LEUR SÉCURITÉ JURIDIQUE.....	16
1. <i>Sur le renforcement des moyens et des procédures</i>	16
2. <i>Sur le renforcement des sanctions</i>	18
B. COMPLÉTER LE TEXTE PAR DES MESURES PLUS AMBITIEUSES.....	19
1. <i>Adopter plusieurs dispositifs tendant à améliorer l'efficacité du contrôle et du recouvrement de l'impôt.</i>	20
2. <i>Renforcer la lutte contre la fraude sur Internet en impliquant les plateformes en ligne</i>	20
3. <i>Réformer la procédure applicable aux poursuites pénales en matière de fraude fiscale : la suppression du « verrou de Bercy » pour les dossiers les plus graves</i>	21
EXAMEN DES ARTICLES	25
TITRE I^{ER}	
REFORCER LES MOYENS ALLOUÉS À LA LUTTE CONTRE LA FRAUDE FISCALE, SOCIALE ET DOUANIÈRE	
• <i>ARTICLE 1^{er} A (nouveau) (Article L. 10 B du livre des procédures fiscales)</i> Concours des agents de la direction générale des finances publiques aux enquêtes du procureur de la République en cas de blanchiment.....	25
• <i>ARTICLE 1^{er} (Art. 28-2 du code de procédure pénale)</i> Renforcement de la police fiscale.....	28

● ARTICLE 2 (Art 65 quater [nouveau], art. 413 quater [nouveau] et art. 416-1 quater [nouveau] du code des douanes, art. L. 96 J du livre des procédures fiscales, et art. 1795 du code général des impôts) Renforcement des capacités de contrôle informatique en matière douanière	29
● ARTICLE 3 (Art. L. 135 ZJ [nouveau] et art. L. 135 ZK [nouveau] du livre des procédures fiscales, art. 59 octies du code des douanes, et art. L. 114-12-1 [nouveau] du code de la sécurité sociale) Échange d'informations entre administrations à des fins de lutte contre la fraude	41
● ARTICLE 4 (Art. 242 bis, art. 1649 quater A bis, art. 1731 ter, art. 1736 et art. 1754 du code général des impôts, art. L. 114-19-1 du code de la sécurité sociale, et art. 60 de la loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017) Précision des obligations déclaratives fiscales des plateformes d'économie collaborative	51
● ARTICLE 4 bis (nouveau) (Art. 283 bis [nouveau] et 293 A ter [nouveau] du code général des impôts) Abattement forfaitaire de 3 000 euros applicable aux revenus déclarés automatiquement par les plateformes en ligne	67
● ARTICLE 4 ter (nouveau) (Art. 283 bis [nouveau] et 293 A ter [nouveau] du code général des impôts) Responsabilité solidaire des plateformes en ligne en matière de TVA due par les vendeurs et prestataires	73
● ARTICLE 4 quater (nouveau) (Art. 283 ter [nouveau] du code général des impôts) Paiement scindé de la TVA en matière de commerce en ligne	83
● ARTICLE 4 quinques (nouveau) (Art. 1754 du code général des impôts) Solidarité des entreprises liées en matière d'amendes fiscales pour obstacle au droit de communication	86
● ARTICLE 4 sexies (nouveau) (Art. 45 de la loi n° 2017-1775 du 28 décembre 2017 de finances rectificative pour 2017) Interdiction pour les plateformes en ligne d'effectuer des versements sur des cartes prépayées	91

TITRE II REFORCER DES SANCTIONS DE LA FRAUDE FISCALE, SOCIALE ET DOUANIÈRE

● ARTICLE 5 (Art 1741 du code général des impôts.) Peine complémentaire obligatoire de publication pour fraude fiscale	94
● ARTICLE 6 (Art. 1653 G et 1729 A bis [nouveaux] du code général des impôts) Publication des sanctions administratives appliquées aux personnes morales à raison de manquements fiscaux d'une particulière gravité	99
● ARTICLE 7 (Art. 1740 A bis [nouveau] et 1753 du code général des impôts, L. 80 E du livre des procédures fiscales, L. 114-18-1 [nouveau] du code de la sécurité sociale) Sanction à l'égard des tiers complices de fraude fiscale et sociale	110
● ARTICLE 8 (Art. 1741 du code général des impôts) Aggravation des peines d'amende encourues en cas de fraude fiscale	126
● ARTICLE 9 (Art. 495-16 et 804 du code de procédure pénale) Extension de la procédure de comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité à la fraude fiscale	127
● ARTICLE 9 bis (nouveau) (article 41-1-2 du code de procédure pénale) Convention judiciaire d'intérêt public en matière de fraude fiscale	128
● ARTICLE 9 ter (nouveau) (article L. 228 du livre des procédures fiscales) Possibilité pour le parquet d'engager la poursuite du délit de blanchiment de fraude fiscale	130
● ARTICLE 10 (Art. 413 bis et 431 du code des douanes) Aggravation des sanctions douanières en cas de refus de coopérer	132
● ARTICLE 11 (Art. 238-0 A, 39 terdecies, 125-0 A, 182 A bis, 182 A ter, 182 B, 244 bis, 244 bis B, 39 duodecies, 119 bis, 125 A, 145, 150 ter, 187, 163 quinques C, 163 quinques C bis, 219, 792-0 bis du code général des impôts, et art. L. 62 A du livre des procédures fiscales) Élargissement de la liste des États et territoires non coopératifs	137

• ARTICLE 12 (<i>nouveau</i>) (Art. L. 247 et art. L. 251 A du livre des procédures fiscales) Rétablissement de la faculté transactionnelle de l'administration fiscale en cas de poursuites pénales	158
TITRE III (DIVISION ET INTITULÉ NOUVEAUX)	
RÉFORME DE LA PROCÉDURE DE POURSUITE PÉNALE DE LA FRAUDE FISCALE	
• ARTICLE 13 (<i>nouveau</i>) (Art. L. 141 B [<i>nouveau</i>], L. 228, L. 228 A et L. 232 du livre des procédures fiscales, article 1 ^{er} de la loi n° 77-1453 du 29 décembre 1977) Conditions du dépôt des plaintes pour fraude fiscale par l'administration	162
TRAVAUX EN COMMISSION	181
I. AUDITIONS PRÉPARATOIRES	181
A. AUDITION DE M. GÉRALD DARMANIN, MINISTRE DE L'ACTION ET DES COMPTES PUBLICS (28 MARS 2018)	181
B. AUDITION DE M. BRUNO PARENT, DIRECTEUR GÉNÉRAL DES FINANCES PUBLIQUES, ET MME MAÏTÉ GABET, CHEFFE DU SERVICE DU CONTRÔLE FISCAL (6 JUIN 2018)	196
C. AUDITION DE M. MARC EL NOUCHI, PRÉSIDENT DE LA COMMISSION DES INFRACTIONS FISCALES (12 JUIN 2018)	216
D. AUDITION COMMUNE D'ASSOCIATIONS (20 JUIN 2018)	228
E. AUDITION DE MME SOLANGE MORACCHINI ET M. DOMINIQUE GAILLARDOT, AVOCATS GÉNÉRAUX À LA COUR DE CASSATION (20 JUIN 2018)	245
II. EXAMEN DU RAPPORT (27 JUIN 2018)	254
LISTE DES PERSONNES ENTENDUES	285
TABLEAU COMPARATIF	289

LES CONCLUSIONS DE LA COMMISSION DES FINANCES

Réunie mercredi 27 juin 2018, sous la présidence de **M. Vincent Éblé, président**, la commission des finances, a procédé à l'examen du rapport de **M. Albéric de Montgolfier, rapporteur**, et établi son texte sur le projet de loi n° 385 (2017-2018) relatif à la lutte contre la fraude.

a) La commission a adopté **sans modification** les articles 5 et 10 du projet de loi ainsi que l'article 8 dont l'examen a été délégué à la commission des lois.

b) Elle a **modifié** les articles 2, 3, 4, 6, 7 et 11 ainsi que l'article 9 délégué à la commission des lois pour notamment :

- étendre à la direction générale des douanes et droits indirects (DGDDI) le volet « utilisateurs » - et non seulement le volet « éditeurs » - du dispositif de lutte contre les logiciels permis (article 2) ;

- compléter le dispositif de déclaration automatique des plateformes en ligne (article 4), pour que celles-ci indiquent, lorsqu'elles en ont connaissance, la **nature des revenus perçus** par les utilisateurs et prévoir une transmission des informations à l'ACOSS ;

- réservé la publicité des sanctions fiscales des personnes morales aux **sanctions devenues définitives** (article 6) ;

- inclure le **critère de l'échange automatique d'informations** - et non plus à la demande - parmi les critères d'inscription sur la liste française des ETNC (article 11).

c) Elle a supprimé l'article 1^{er} à l'initiative de la commission des lois.

d) La commission des finances a également adopté **10 articles additionnels, les articles 4 bis, 4 ter, 4 quater, 4 quinques, 4 sexies, 12 et 13 à son initiative, les articles 9 bis et 9 ter à l'initiative de la commission des lois et l'article 1^{er} A à l'initiative de Mme Nathalie Goulet**, visant à compléter le projet de loi.

S'agissant de la lutte contre la fraude à la TVA dans le commerce en ligne, elle a en particulier :

- institué un **régime de responsabilité solidaire des plateformes** en ligne pour le paiement de la TVA due par les vendeurs qui y exercent leur activité. Il est également complété de la possibilité de prélever la TVA au moment de la transaction (*split payment*) ;

- proposé la mise en place d'un **abattement forfaitaire de 3 000 euros** sur les revenus perçus via des plateformes en ligne et déclarés par elles ;

- retenu un dispositif permettant d'**appliquer aux filiales françaises des sociétés multinationales les amendes** encourues en cas de non réponse au droit de communication non nominatif ou d'absence de déclaration automatique ;

- interdit aux plateformes en ligne de verser à leurs utilisateurs des revenus sur des cartes prépayées.

Concernant la procédure applicable aux poursuites pénales pour fraude fiscale, la commission a supprimé l'actuelle procédure dite du « verrou de Bercy », en adoptant un nouveau dispositif, conformément aux principes posés par le Conseil constitutionnel, reposant principalement sur une transmission obligatoire au parquet des dossiers issus du contrôle fiscal les plus graves.

EXPOSÉ GÉNÉRAL

Mesdames, Messieurs,

Le Sénat est saisi en premier lieu du projet de loi relatif à la lutte contre la fraude n° 385 (2017-2018), déposé le 28 mars 2018, avec engagement de la procédure accélérée.

Le présent projet de loi tel que déposé au Sénat comportait initialement onze articles, répartis en deux titres. Le premier, qui comprend les articles 1^{er} à 4, vise à renforcer les moyens alloués à la lutte contre la fraude fiscale, sociale et douanière. Le second, qui intègre les articles 5 à 11, porte sur le renforcement des sanctions encourues au titre de ces mêmes fraudes.

Pour préparer l'examen du projet de loi, quatre auditions ont été organisées en commission, et complétées par celles du rapporteur, auxquelles les membres du groupe de suivi sur la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales étaient également conviés¹.

La commission des finances, saisie du texte, a délégué l'examen des articles 1^{er}, 8 et 9 à la commission des lois, laquelle s'est également saisie pour avis de l'article 5.

¹ Voir la liste des personnes entendues en annexe du présent rapport.

I. LA LUTTE CONTRE LA FRAUDE : CE QUI A ÉTÉ FAIT, CE QUI RESTE À FAIRE

La crise de 2008 a marqué une rupture dans la prise de conscience des enjeux liés à la fraude et l'évasion fiscales, et conduit à une mobilisation durable des citoyens comme des pouvoirs publics sur le sujet.

De fait, bien plus d'avancées ont été réalisées depuis cette date qu'au cours des trois ou quatre décennies précédentes.

A. DES PROGRÈS DANS LA LUTTE CONTRE L'OPTIMISATION FISCALE, QUI SE JOUENT ESSENTIELLEMENT AU NIVEAU INTERNATIONAL ET EUROPÉEN

S'agissant de la lutte contre l'optimisation fiscale, c'est d'abord au niveau international que ces progrès se sont joués. À l'occasion du sommet de Saint-Pétersbourg en septembre 2013, les dirigeants du G20 ont ainsi mandaté l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) afin de mener à bien des travaux permettant une mise à niveau du système fiscal international.

Ceux-ci se sont concrétisés dans le plan « BEPS » de lutte contre l'érosion de la base d'imposition et les transferts de bénéfices (*Base Erosion and Profit Shifting*), « endossé » par le G20 d'Antalya en novembre 2015¹. Constitué d'un ensemble de quinze actions, celui-ci porte en particulier sur la neutralisation des dispositifs hybrides (action 2), sur les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable (action 7) ou encore sur les prix de transfert (actions 8 à 10). C'est dans ce cadre que s'inscrivent notamment la mise en œuvre **les déclarations d'activité pays par pays**² et la ratification de **l'instrument multilatéral modifiant les conventions fiscales bilatérales**³, dont le législateur a eu à connaître lors des procédures de ratification.

L'Union européenne s'est également saisie de ces questions. La directive du 12 juillet 2016 sur la lutte contre l'évasion fiscale⁴, dite « ATAD », intègre plusieurs recommandations du « paquet BEPS » dans le droit de l'Union européenne. La Commission européenne a également fait des propositions tendant à relancer le projet d'**assiette commune consolidée**

¹ Voir le communiqué publié à l'issue du G20 d'Antalya de novembre 2015.

² Voir le rapport n° 307 (2016-2017) de M. Éric Doligé, fait au nom de la commission des finances, déposé le 18 janvier 2017.

³ Voir le rapport n° 410 (2017-2018) de M. Albéric de Montgolfier, fait au nom de la commission des finances, déposé le 11 avril 2018.

⁴ Directive (UE) 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur.

pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS) en 2016¹, et à assurer la juste imposition des activités numériques sur le territoire européen, par l'évolution des règles applicables à la détermination des bénéfices et, à court terme, par l'institution d'une taxe de 3 % sur le chiffre d'affaires².

En outre, le 5 décembre 2017, les ministres des finances des États membres de l'Union européenne ont approuvé la première version de **la liste d'États et territoires non coopératifs** (ETNC), comprenant 17 juridictions sur la « liste noire » et 47 autres juridictions sur la « liste grise », ces dernières s'étant engagées à combler leurs lacunes et à respecter les critères requis³. Mise à jour pour la troisième fois le 25 mai dernier, **la « liste noire » ne comprend toutefois plus que sept juridictions**.

Enfin, le 25 mai dernier, le Conseil des ministres des affaires économiques et financières de l'Union européenne a adopté⁴ **une proposition de directive**⁵ afin de contraindre les intermédiaires fiscaux à déclarer les dispositifs de planification fiscale qu'ils conçoivent ou vendent pour leurs clients lorsque ces dispositifs ont un caractère potentiellement agressif et une dimension transfrontalière au sein de l'Union européenne.

B. LA LUTTE CONTRE LA FRAUDE : UN ENJEU SURTOUT NATIONAL

S'agissant de la lutte contre la fraude fiscale, de grands progrès ont été réalisés au niveau international avec, notamment, **l'accord multilatéral de l'OCDE du 29 octobre 2014⁶ relatif à l'échange automatique d'informations fiscales**, repris par la directive 2014/107/UE du Conseil du 9 décembre 2014.

Toutefois, la lutte contre la fraude fiscale se joue avant tout au niveau national, par l'adoption et surtout l'utilisation de nouveaux moyens,

¹ Voir la proposition de résolution du 27 décembre 2016 de M. Albéric de Montgolfier sur les propositions de directives du Conseil COM (2016) 683 final concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (Accis) et COM (2016) 685 final concernant une assiette commune pour l'impôt sur les sociétés.

² Voir la proposition de résolution du 22 mai 2018 de M. Albéric de Montgolfier sur les propositions de directives du Conseil de l'Union européenne COM (2018) 147 établissant les règles d'imposition des sociétés ayant une présence numérique significative et COM (2018) 148 concernant le système commun de taxe sur les services numériques applicable aux produits tirés de la fourniture de certains services numériques.

³ Le délai prévu s'étend jusqu'à fin 2018 pour les pays développés et jusqu'à fin 2019 pour les pays en développement qui ne disposent pas de centres financiers.

⁴ Le texte est désormais soumis au Parlement européen et au Comité économique et social européen pour consultation, puis au Conseil pour son adoption définitive.

⁵ Proposition de directive du Conseil modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration.

⁶ Accord multilatéral entre autorités compétentes concernant l'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers, signé à Berlin le 29 octobre 2014.

de nouvelles procédures, de nouvelles sanctions. En cela, elle rejoint la lutte contre la fraude douanière et sociale.

À cet égard, deux textes importants méritent d'être signalés :

- premièrement, **la loi du 6 décembre 2013 relative à la fraude fiscale et à la grande délinquance économique et financière¹**, qui a aggravé les peines en cas de fraude fiscale et a renforcé les pouvoirs de l'administration fiscale et des douanes. Parallèlement, **la loi organique du 6 décembre 2013², qui a créé un procureur de la République financier** à compétence nationale, chargé de la lutte contre la corruption et la fraude fiscale ainsi que pour le blanchiment de fraude fiscale ;

- deuxièmement, **la loi du 9 décembre 2016, loi dite « Sapin 2 »³**, qui comporte un important volet de dispositions relatives à la lutte contre la fraude fiscale. Elle introduit en particulier une procédure de transaction pénale pour les personnes morales dans le cas de certaines infractions comme le blanchiment de fraude fiscale, mais qui ne s'étend pas au cas de fraude fiscale. Un registre des bénéficiaires effectifs des personnes morales a également été introduit.

Pour autant, le renforcement des moyens et des sanctions visant à lutter contre l'évitement de l'impôt n'a pas empêché la poursuite de **conduites et de pratiques par certaines juridictions ou cabinets de conseil afin de contourner les règles fiscales imposées au niveau national et international.**

Les affaires dites des « Panama papers » ou de « Paradise papers », révélées par un consortium de journalistes, ont mis en évidence la **persistence de schémas d'évasion fiscale de grande ampleur** et de la nécessité d'y apporter une réponse juridique collective.

La lutte contre la fraude et l'évasion fiscales constitue un enjeu depuis longtemps identifié par le Sénat, qui a notamment mis en place **deux commissions d'enquête sur ce sujet**, en 2012 et en 2013, dont le rapporteur était Éric Bocquet⁴ et les présidents respectivement Philippe Dominati et François Pillet.

S'inscrivant dans cette démarche, la commission des finances du Sénat a, plus récemment, mené un cycle de réunions spécifiques au cours du printemps 2016, à la suite des révélations des « Panama papers » et conduit

¹ Loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière.

² Loi organique n° 2013-1115 du 6 décembre 2013 relative au procureur de la République financier.

³ 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.

⁴ Commission d'enquête sur l'évasion des capitaux et des actifs hors de France et ses incidences fiscales en juillet 2012 et Commission d'enquête sur le rôle des banques et des acteurs financiers dans l'évasion des capitaux en juillet 2013.

une série d'auditions sur la lutte contre la fraude fiscale, le contrôle fiscal, ou encore la concurrence fiscale.

II. LE PROJET DE LOI PRÉSENTÉ PAR LE GOUVERNEMENT : UNE AMÉLIORATION, SANS RÉVOLUTION, DES MOYENS DE LUTTE CONTRE LA FRAUDE

Le projet de loi comprend **onze articles** répartis en **deux titres** respectivement relatifs au **renforcement** :

- **des moyens** alloués à la lutte contre la fraude fiscale, sociale et douanière (titre premier) ;
- **des sanctions** de la fraude fiscale, sociale et douanière (titre II).

A. DES MOYENS SUPPLÉMENTAIRES POUR DÉTECTER LA FRAUDE

Le projet de loi propose de renforcer les moyens de la lutte contre la fraude (articles 1^{er} à 4), par l'intermédiaire de plusieurs dispositions qui s'appliquent à la lutte contre la fraude fiscale, douanière et, dans une moindre mesure, sociale.

L'**article 1^{er}**, dont l'examen a été délégué à la commission des lois, propose de créer une nouvelle police fiscale au sein du ministère chargé du budget. Concrètement, des officiers de police judiciaire, placés sous la direction d'un magistrat de l'ordre judiciaire, seraient affectés au sein d'un service à compétence nationale du ministère chargé du budget. Par rapport aux compétences actuelles de la brigade nationale de répression de la délinquance fiscale (BNRDF), le Gouvernement précise que l'objectif est de disposer d'un service concentré sur l'enquête en matière de fraude fiscale et de son blanchiment.

Afin d'adapter les moyens de détection dont dispose l'**administration aux pratiques illicites qui se développent**, les agents de la DGFiP disposent déjà d'un arsenal permettant notamment de lutter contre les logiciels de comptabilité ou de gestion dits « permissifs ». L'**article 2** prévoit d'offrir les mêmes possibilités aux agents des douanes afin d'accentuer leurs pouvoirs de contrôle et de sanction. Les agents des douanes pourront ainsi se faire communiquer par les éditeurs, concepteurs, distributeurs de logiciels, le code-source et la documentation relatifs à ceux-ci. Une sanction de 1 500 euros par logiciel vendu serait prévue en cas d'opposition au droit de communication, ainsi qu'une amende de 15 % du chiffre d'affaires provenant de la commercialisation de logiciels frauduleux.

Le projet de loi propose également, dans son **article 3**, de **renforcer le partage des informations entre les administrations**. Il propose, tout d'abord, d'ouvrir un accès direct à certains fichiers de la DGFiP au profit des

assistants spécialisés affectés au sein des juridictions. Il permettrait ensuite l'accès à ces mêmes fichiers aux agents des organismes sociaux, de l'inspection du travail et des agents de police judiciaire, dans le cadre de la lutte contre le travail illégal. Il élargirait aussi l'accès au répertoire national commun de la protection sociale (RNCPS) dans le cadre de la lutte contre la fraude sociale et contre le travail illégal. Enfin, il étendrait à la fraude fiscale le dispositif d'échanges d'informations entre la douane et la direction générale de la protection des risques.

Il convient également **d'adapter les dispositifs de déclaration des revenus perçus aux nouveaux modes d'achat et de consommation** qui se sont développés par le biais des **plateformes en ligne**. L'article 4 vise ainsi à préciser les dispositions applicables à la déclaration automatique des revenus de leurs utilisateurs par les plateformes en ligne en vue des premières transmissions en 2020, à réorganiser les différentes obligation applicables, et à y attacher des sanctions permettant d'en assurer l'effectivité.

La déclaration automatique des revenus des utilisateurs de plateformes en ligne constitue une disposition portée depuis longtemps par le **groupe de travail** de la commission des finances du Sénat sur la fiscalité et le recouvrement de l'impôt à l'heure du numérique. Sa version initiale, votée dans le cadre de l'examen de la loi de finances rectificative pour 2016¹, est directement issue de ses travaux.

B. UNE PLUS GRANDE EXEMPLARITÉ DE LA SANCTION FISCALE

La place nouvelle des phénomènes d'évitement de l'impôt dans le débat public **accentue la portée des sanctions prononcées en matière fiscale**. Au-delà de leur coût pour les finances publiques, **ces pratiques ébrèchent le contrat social** en remettant en cause le principe d'égalité devant l'impôt.

Les poursuites pénales pour délit de fraude fiscale visent précisément à répondre à cette atteinte. Ainsi que l'a précisé le directeur général des finances publiques, Bruno Parent, « *la sanction pénale n'est ni financière ni privative de liberté, mais c'est une sanction de notoriété* »².

L'atteinte à la notoriété revêt désormais une résonnance particulière du fait de l'intérêt porté par la société civile aux pratiques fiscales dommageables et aux nouveaux moyens de communication.

Dans cette perspective, **l'article 5 du projet de loi propose d'inverser le principe actuel selon lequel le juge pénal peut ordonner la publication de la décision qu'il prononce**. Par défaut, la publicité de la sanction pénale s'appliquerait donc, sauf à ce que le juge, par une décision

¹ Article 24 de la loi n° 2016-1918 du 29 décembre 2016 de finances rectificative pour 2016.

² Audition devant la commission des finances du Sénat du mercredi 6 juin 2018.

spécialement motivée tenant compte des circonstances de l'infraction et de la personnalité de son auteur, décide de ne pas la rendre publique.

En portant à la connaissance de la société le comportement délictueux de toute personne condamnée pour fraude fiscale, **cette disposition met en œuvre le principe de « nommer pour faire honte », plus communément qualifié de « name and shame ».**

Tel est également l'objectif de l'article 6 du projet de loi, qui permet à l'administration fiscale, sous certaines conditions, de rendre publiques les sanctions administratives qu'elle prononce à l'encontre de personnes morales au titre de certains manquements particulièrement graves.

Cet article revient ainsi sur une différence actuelle entre la **sanction administrative et la sanction pénale en matière fiscale : sa publicité**. Celle-ci n'est, en effet, jusqu'à présent permise que pour la sanction pénale.

Il s'agit ainsi de s'appuyer, pour lutter contre la fraude, sur l'**exigence d'exemplarité des acteurs économiques**, dont l'activité pourrait être en partie menacée en cas de divulgation d'agissements ou de manœuvres particulièrement graves en matière fiscale.

Compte tenu de ces conséquences potentielles pour la personne morale concernée, la décision de publication serait toutefois conditionnée à l'**avis conforme d'une commission spécialement créée** afin d'en apprécier la justification. L'objectif recherché est de parvenir à l'établissement d'une « doctrine de publication » et à une visibilité plus forte de la procédure pour les contribuables.

L'**article 7 prolonge quant à lui une volonté ancienne du législateur d'appréhender le rôle des intermédiaires** dans la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales. Le Conseil de l'Union européenne est parvenu à un accord en mai dernier pour contraindre les intermédiaires fiscaux à **déclarer les dispositifs de planification fiscale** à caractère potentiellement agressif ayant une dimension transfrontalière au sein de l'Union européenne et qu'ils conçoivent ou vendent pour leurs clients¹.

Dans le cadre de l'**article 7**, il ne s'agit plus de prévenir en amont la planification fiscale, mais de **sanctionner en aval les pratiques illégales favorisées par les conseils fiscaux**. Son champ est également plus large, car il est étendu aux cas de fraude sociale. Il instaure ainsi une **amende à l'encontre du tiers qui aurait intentionnellement fourni une prestation à son client** lui permettant directement de commettre des agissements, manquements ou manœuvres particulièrement graves en matière fiscale ou

¹ Proposition de directive du Conseil modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration.

sociale. Il s'agit en quelque sorte du **pendant, en matière administrative, du délit de complicité pour fraude fiscale** en matière pénale.

L'objectif affiché par cet article est également de **responsabiliser les professionnels** dans leur rôle de conseil auprès des contribuables.

Les **articles 8 et 9**, délégués à la commission des lois, prévoient respectivement une aggravation du montant de certaines amendes pénales prononcées pour des délits de fraude fiscale et une ouverture de la possibilité pour le Procureur de la République de recourir à la procédure de comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité en matière de fraude fiscale (CRPC) (« plaider-coupable »).

L'**article 10 procède à une actualisation de l'amende douanière** encourue en cas d'injure ou de maltraitance à l'encontre d'un agent des douanes ainsi que de non communication de documents. Son montant n'avait en effet pas été réévalué depuis 1981, sauf pour le convertir en euros.

Enfin, l'**article 11** prévoit d'ajouter à la liste française des États et territoires non coopératifs (ETNC) les juridictions figurant sur la nouvelle liste adoptée par le Conseil l'Union européenne. Toutefois, seules les juridictions ne remplissant pas le critère relatif à la lutte contre les structures « offshore » se verront appliquer l'intégralité des 24 mesures qui s'attachent à l'inscription sur cette liste. Pour les autres, seules 6 des 24 mesures seraient retenues.

III. LA POSITION DE LA COMMISSION : APPROFONDIR ET COMPLÉTER LE PROJET DE LOI

A. ADOPTER LES DISPOSITIONS DU PROJET DE LOI, RENFORCER LEUR EFFICACITÉ, ET GARANTIR LEUR SÉCURITÉ JURIDIQUE

1. Sur le renforcement des moyens et des procédures

Sur le principe, l'esprit de ce texte – le renforcement de la lutte contre la fraude – ne peut être que partagé et les dispositions qui relèvent de la commission des finances sont globalement accueillies favorablement.

Toutefois, force est de constater que les différents dispositifs proposés par le Gouvernement, s'ils ne sont pas en eux-mêmes contestables, sont en réalité bien souvent de portée modeste.

Ils pourraient à tout le moins être améliorés, et surtout complétés. C'est ce qui a guidé le travail de votre rapporteur qui a abouti aux amendements adoptés par la commission des finances.

S'agissant tout d'abord de la lutte contre les logiciels dits « permissifs » (article 2), qui permettent de dissimuler des recettes, des transactions ou des flux de marchandises, on peut regretter que l'extension

aux agents des douanes ne porte que sur le volet « éditeurs » du dispositif, qui permet à l'administration d'obtenir communication du code-source des logiciels, ou à défaut d'infliger des sanctions à leurs éditeurs.

Dans la mesure où les agents des douanes sont susceptibles d'avoir à connaître de cas d'utilisation de logiciels de caisse frauduleux par des commerçants, notamment dans le cadre de contrôles sur les contributions indirectes (débits de tabacs, de boissons alcooliques etc.), **la commission a donc également étendu à la direction générale des douanes et droits indirects (DGDDI) le volet « utilisateurs » du dispositif**, qui fait obligation aux commerçants d'utiliser des logiciels de caisse certifiés.

À l'article 3 relatif à la transmission d'informations entre les administrations, la commission a également adopté, à l'initiative de Nathalie Goulet, un dispositif **permettant aux agents des douanes de vérifier si les voyageurs qui sollicitent une restitution de la TVA sur leurs achats en France remplissent bien la condition de non-résidence fiscale**.

S'agissant de la transmission automatique des revenus par les plateformes en ligne (article 4), la commission ne peut que se féliciter de la reprise de ce dispositif, qui constitue **la reconnaissance par le Gouvernement des travaux conduits depuis plusieurs années par son groupe de travail** sur la fiscalité et le recouvrement de l'impôt à l'heure de l'économie numérique, notamment à l'occasion de son rapport n° 481 (2016-2017) du 29 mars 2017, intitulé « *La fiscalité de l'économie collaborative : un besoin de simplicité, d'unité et d'équité*¹ ».

Dans le détail, ce dispositif appelle toutefois quelques réserves, la principale tenant à la nature des informations qui seront demandées afin d'assurer l'identification des utilisateurs. Il convient à cet égard d'adopter **une approche graduée, et de réserver la demande et la vérification du numéro fiscal, de loin la plus efficace mais sans doute aussi la plus lourde, aux utilisateurs présentant des enjeux significatifs**, c'est-à-dire dont les revenus annuels excèderaient un certain seuil, dont la fixation revient au pouvoir réglementaire.

La commission a apporté une série d'améliorations au dispositif, afin notamment que les informations transmises puissent **alimenter directement la déclaration pré-remplie des contribuables**, et qu'elles ne se limitent pas à un simple outil de recouvrement dans le cadre de contrôles ponctuels. Cela suppose, notamment, que les **plateformes précisent de manière simple la qualification des revenus déclarés quand elles en ont connaissance** (bénéfices industriels et commerciaux ou bénéfices non commerciaux, biens ou services, mais aussi revenus exonérés tels que le

¹ Rapport n° 481 (2016-2017) du 29 mars 2017, « *La fiscalité de l'économie collaborative : un besoin de simplicité, d'unité et d'équité* », fait par MM. Éric Bocquet, Michel Bouvard, Michel Canevet, Thierry Carcenac, Jacques Chiron, Philippe Dallier, Vincent Delahaye, André Gattolin, Charles Guené, Bernard Lalande et Albéric de Montgolfier au nom de la commission des finances.

partage de frais ou les ventes d'occasion), comme le font d'ailleurs les autres tiers déclarants (établissements financiers, employeurs etc.).

Elle a également étendu la **transmission automatique aux organismes de sécurité sociale**, sur proposition de notre collègue Jean-Marie Vanlerenberghé, rapporteur général de la commission des affaires sociales.

Complémentaire de la déclaration automatique, un abattement de 3 000 euros bénéficiant aux revenus perçus *via* des plateformes et déclarés automatiquement par celles-ci a également été adopté. Celui-ci avait déjà été adopté par le Sénat à plusieurs reprises et à une large majorité. Son objectif est double :

- **d'une part, il incite les utilisateurs à choisir des plateformes qui respectent cette obligation**, dans un contexte où son respect par les plateformes étrangères est encore incertain, et où l'administration ne dispose de toute façon pas des moyens nécessaires au contrôle des centaines de plateformes existantes : l'incitation complète ici utilement la sanction ;

- **d'autre part, il permettra de simplifier la fiscalité applicable aux petits compléments de revenus occasionnels des particuliers**, imposables au premier euro. Dans le monde « physique », cela ne posait pas de problème : ces sommes passaient le plus souvent « sous le radar ». Mais demain l'administration connaîtra tous les revenus à l'euro près, et ne pourra pas perdre son énergie pour les montants les plus faibles : le temps est venu de simplifier les choses, comme l'ont fait plusieurs autres pays européens (Royaume-Uni, Belgique, Italie, Danemark etc.).

2. Sur le renforcement des sanctions

S'agissant de l'**extension du « name and shame » aux sanctions administratives prononcées en matière fiscale, prévue à l'article 6, un aménagement du dispositif** a paru indispensable à votre commission.

D'abord, ainsi que l'avait souligné le Conseil d'État dans son avis sur le présent projet de loi, la **création d'une commission spécifique** chargée d'apprécier la justification de la décision de l'administration de rendre publique une sanction prononcée à l'encontre d'une personne morale **ne s'impose pas**. Aussi votre commission a-t-elle **supprimé cette disposition en confiant cette mission à la commission des infractions fiscales (CIF)**.

Surtout, compte tenu de l'écho que serait susceptible de recevoir une sanction fiscale rendue publique et des conséquences qu'elle pourrait entraîner pour l'image d'une entreprise, votre commission a adapté le dispositif afin de **permettre la publication des sanctions une fois qu'elles sont devenues définitives**. Sans cela, une personne morale pourrait être publiquement sanctionnée à tort et le préjudice porté à son image pourrait être difficile à corriger.

De même, plusieurs améliorations ont été apportées au mécanisme de sanction des intermédiaires exerçant une profession de conseil juridique, comptable ou financier prévu à l'article 7.

La liste des prestations pouvant conduire à prononcer une amende, fixée de manière non limitative et juridiquement imprécise, a été clarifiée.

Surtout, votre commission a relevé les difficultés induites par le fait que la sanction de l'intermédiaire puisse intervenir parallèlement à celle appliquée au contribuable, alors que celui-ci pourrait la contester sur le fond et obtenir gain de cause. Il convient également de préserver le respect du droit au recours de chacun.

C'est pourquoi votre commission a prévu que la sanction à l'encontre du tiers ne saurait intervenir qu'à condition que la sanction initiale prononcée à l'égard de son client soit devenue définitive.

S'agissant enfin de l'ajout des pays de la liste européenne des paradis fiscaux à la liste des États et territoires non coopératifs (ETNC) (article 11), l'examen détaillé du projet de loi fait apparaître un contraste saisissant entre la présentation des choses et leur réalité. En effet, les deux listes ne comportent chacune que sept États, dont aucun n'est un centre majeur de la finance mondiale. En outre, seuls les pays de la liste européenne qui ne respectent pas le critère dit « offshore » se verraient appliquer l'ensemble des sanctions prévues pour les ETNC, les autres n'en subissant qu'une petite partie (6 sur 24).

Dans ces conditions, « l'élargissement » de la liste se résume à l'ajout de l'archipel de Palaos, dont le poids financier n'est pas significatif, et auquel la France n'a jamais adressé la moindre demande d'information au cours des dernières années.

La moindre des choses est sans doute d'inclure, parmi les critères de la liste française, celui de l'échange automatique d'informations, et non plus à la demande. C'est le sens d'un amendement adopté par la commission, qui a également amélioré l'information du Parlement sur les motifs justifiant un ajout ou retrait.

B. COMPLÉTER LE TEXTE PAR DES MESURES PLUS AMBITIEUSES

La commission des finances a complété le projet de loi par dix articles additionnels.

Elle a principalement souhaité, outre améliorer l'efficacité et le contrôle du recouvrement de l'impôt, répondre au constat de l'absence de deux sujets actuellement majeurs dans le cadre de la lutte contre la fraude : la lutte contre la fraude à la TVA en matière de commerce en ligne et surtout, la réforme de la procédure applicable aux poursuites pénales pour fraude

fiscale, autrement appelé le « verrou de Bercy », aujourd’hui très largement critiqué.

1. Adopter plusieurs dispositifs tendant à améliorer l’efficacité du contrôle et du recouvrement de l’impôt.

La commission a notamment rétabli la possibilité pour l’administration de procéder à des transactions, y compris dans les cas où des poursuites pénales seraient engagées, comme elle pouvait le faire avant 2013. Il convient à cet égard de rappeler que la transaction ne peut en aucun cas porter sur le montant des droits éludés, mais permet seulement, par une atténuation des pénalités administratives, de garantir un recouvrement rapide et efficace. Par ailleurs, elle ne met en aucun cas fin aux poursuites pénales engagées.

Afin de garantir un usage transparent de cette faculté de transaction, le rapport publié chaque année sur le sujet serait enrichi. En outre, le président et le rapporteur général des commissions des finances seraient informés annuellement des transactions relatives à des faits transmis à la justice pénale ou d’un montant significatif.

À l’initiative de Nathalie Goulet, la commission des finances a également étendu au blanchiment la liste des infractions pénales pour lesquelles les agents de la direction générale des finances publiques (DGFiP) concourent aux enquêtes menées sur instructions du procureur de la République.

Enfin, la commission a adopté deux mesures proposées par Nathalie Delattre, rapporteur pour avis de la commission des lois et tendant respectivement à :

- autoriser la conclusion d’une convention judiciaire d’intérêt public (CJIP) en matière de fraude fiscale, comme c’est déjà notamment le cas pour les délits de blanchiment ;
- inscrire dans la loi la jurisprudence « Salmon » qui permet au parquet de poursuivre le délit de blanchiment de fraude fiscale même sans plainte préalable de l’administration.

2. Renforcer la lutte contre la fraude sur Internet en impliquant les plateformes en ligne

S’agissant de la fraude sur Internet, la commission a adopté un article instituant un régime inédit de responsabilité solidaire des plateformes en ligne pour le paiement de la TVA due par les vendeurs qui y exercent leur activité. Cette responsabilité solidaire pourrait être mise en œuvre dans le cas où la plateforme n’a pas pris les mesures nécessaires pour

assurer la régularisation des vendeurs qui lui auraient été formellement signalés par l'administration fiscale.

Le Royaume-Uni s'est doté d'un régime similaire en 2016, dont la mise en œuvre est une réussite : 2 100 procédures ont été lancées, et le nombre de vendeurs hors-UE enregistrés auprès de l'administration est passé de 1 600 en 2015 à 28 000 en 2018, représentant un total de 220 millions de livres sterling de recettes supplémentaires.

On ne peut que déplorer, par contraste, la passivité de la France, qui semble subir cette fraude estimée à au moins un milliard d'euros par an avec une certaine passivité : **seules 3 000 sociétés sont enregistrées en 2017,** 18 contrôles ont été effectués, pour 2,1 millions d'euros de droits et pénalités notifiés, et 485 496 euros effectivement recouvrés.

Sur le même sujet, la commission a prévu la possibilité de prélever la TVA au moment de la transaction (*split payment*), lui aussi issu des propositions du groupe de travail. Ce mécanisme est à l'étude dans plusieurs pays, et notamment au Royaume-Uni.

Si le contrôle et le recouvrement de l'impôt est parfois très difficile dans le secteur de l'économie numérique, c'est parce que ses principaux acteurs sont, bien souvent, établis à l'étranger. Ils ne s'estiment donc pas liés par les mesures retenues au niveau national, notamment, par le droit de communication de l'administration fiscale, et pourraient vouloir s'exonérer des obligations relatives à la déclaration automatique. En réponse à cet obstacle, **la commission a adopté un dispositif permettant d'appliquer, le cas échéant, à leurs filiales françaises les amendes encourues à ce titre.**

Enfin, la commission a adopté un article interdisant aux plateformes de verser des revenus à leurs utilisateurs sur des cartes prépayées.

3. Réformer la procédure applicable aux poursuites pénales en matière de fraude fiscale : la suppression du « verrou de Bercy » pour les dossiers les plus graves

L'un des principaux éléments absents du projet de loi est un dispositif communément connu sous le nom de « **verrou de Bercy** ».

Pour mémoire, ce dispositif souvent discuté au Sénat comprend deux éléments. D'une part, les **poursuites pénales pour fraude fiscale ne peuvent être engagées sur la plainte de l'administration fiscale.** D'autre part, cette plainte doit être précédée d'un **avis conforme de la commission des infractions fiscales (CIF)**, un organisme administratif indépendant composé de vingt-quatre magistrats élus par leurs corps et de quatre personnalités qualifiées nommées par les présidents de l'Assemblée nationale et du Sénat.

Le Sénat a déjà travaillé plusieurs fois sur ce dispositif. En particulier, il a examiné le 16 mai dernier une proposition de loi du groupe socialiste et républicain renforçant l'efficacité des poursuites contre les auteurs d'infractions financières et supprimant le « verrou de Bercy ». Il a rejeté ce texte, sur le rapport de Jérôme Bascher¹, parce qu'il était incomplet : il supprimait le monopole de l'administration sans prévoir de mécanisme pour organiser le flux des dossiers.

L'Assemblée nationale a elle aussi mené un travail approfondi sur les conditions d'engagement des poursuites pénales en matière de fraude fiscale, avec la constitution d'une mission d'information, dont le président était Éric Diard et la rapporteure Émilie Cariou². Le rapport remis le 23 mai dernier propose notamment que les dossiers les plus graves fassent l'objet d'un examen conjoint obligatoire par l'administration et le parquet afin de déterminer l'opportunité d'engager des poursuites.

Le présent projet de loi se prête à une véritable réforme de la procédure conduisant à l'engagement de poursuites pénales.

Votre rapporteur, qui s'est rendu à la direction générale des finances publiques et dans plusieurs de ses services à compétence nationale, avec le président de la commission, a constaté que **l'administration accomplit un travail efficace pour recouvrer le mieux possible les sommes dues à l'État**.

Il considère toutefois que **le dispositif manque de transparence**. Les critères selon lesquels un dossier issu du contrôle fiscal doivent ou ne doivent pas faire l'objet de poursuites pénales sont décrits dans de simples circulaires au demeurant fort peu explicites, alors que les enjeux sont importants pour les finances publiques mais aussi pour le respect du principe constitutionnel d'égalité devant les charges publiques.

Il est donc arrivé à la conclusion que **le « verrou de Bercy » n'avait plus lieu d'être**.

Sur sa proposition et conformément au principe posé par le Conseil constitutionnel, la commission a remplacé le « verrou de Bercy » par une **transmission obligatoire au parquet des dossiers issus du contrôle fiscal les plus graves**, c'est-à-dire lorsqu'ils respectent trois critères cumulatifs :

- des pénalités de 80 % au moins ont été appliquées sur un dossier issu du contrôle fiscal ;
- le montant des droits fraudés est supérieur à un seuil qui sera fixé par décret en Conseil d'État ;

¹ Voir le rapport n° 446 (2017-2018) de M. Jérôme Bascher, fait au nom de la commission des finances, sur la proposition de loi renforçant l'efficacité des poursuites contre les auteurs d'infractions financières et supprimant le « verrou de Bercy », 18 avril 2018.

² Rapport d'information de la mission d'information commune sur les procédures de poursuite des infractions fiscales, Assemblée nationale, 23 mai 2018.

- enfin, soit le contribuable a déjà commis les mêmes faits au cours des années récentes, soit ceux-ci relèvent de la fraude fiscale aggravée au sens du code général des impôts (acte commis en bande organisée, comptes ouverts à l'étranger, recours à des prête-noms ou à une fausse identité, domiciliation fictive à l'étranger...).

Par principe, **l'administration sera tenue de déposer plainte lorsque ces critères sont réunis**. Si toutefois des motifs propres au dossier justifient selon elle que le dossier ne fasse pas l'objet de poursuites, elle ne déposera pas plainte mais **en informera le Parquet**. Celui-ci pourra alors décider dans tous les cas de l'opportunité ou non d'engager les poursuites.

Ce mécanisme supprime donc le risque que l'administration « garde pour elle » des dossiers qui justifieraient, en raison de leur gravité ou de leur exemplarité, une transmission à l'autorité judiciaire.

EXAMEN DES ARTICLES

TITRE I^{ER}

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

ARTICLE 1^{er} A (nouveau)
(Article L. 10 B du livre des procédures fiscales)

Concours des agents de la direction générale des finances publiques aux enquêtes du procureur de la République en cas de blanchiment

Commentaire : le présent article additionnel étend au blanchiment la liste des infractions pénales pour lesquelles les agents de la direction générale des finances publiques (DGFiP) concourent aux enquêtes menées sur instruction du procureur de la République.

I. LE DROIT EXISTANT

La direction générale des finances publiques (DGFiP) est issue de la fusion, en 2008, de la direction générale des impôts (DGI) et de la direction générale de la comptabilité publique (DGCP)¹. Elle exerce une grande variété de missions en matière de finances et de gestion publique.

Dans le domaine fiscal, en particulier, elle établit l'assiette des impôts et procède à leur recouvrement. Ses agents sont donc en charge de la réalisation des opérations de vérification ou de contrôle sur pièce ou sur place. Elle dispose de ce fait, dans les directions déconcentrées ou dans les directions nationales spécialisées, de grandes compétences et d'une connaissance approfondie des dossiers fiscaux.

L'administration fiscale coopère avec l'autorité judiciaire, comme l'ont souligné plusieurs personnes que votre rapporteur a reçues.

Par exemple l'article L. 232 du livre des procédures fiscales permet à l'administration de se porter partie civile en cas de plainte pour fraude fiscale et l'article L. 227 lui confie la charge, au même titre qu'au ministère

¹ [Décret n° 2008-310 du 3 avril 2008](#) relatif à la direction générale des finances publiques.

public, d'apporter la preuve du caractère intentionnel de la fraude dans le cadre des poursuites pénales.

En outre les procureurs ou les juges d'instruction peuvent saisir la brigade nationale de répression de la délinquance fiscale (BNRDF) s'ils ont besoin d'une compétence spécialisée en matière fiscale pour conduire leur enquête. La BNRDF est composée pour moitié d'officiers fiscaux judiciaires, qui sont des agents des finances publiques spécialement formés pour mener des enquêtes judiciaires, et pour moitié d'officiers de police judiciaire.

Cette coopération est enfin prévue par l'article L. 10 B du livre des procédures fiscales, aux termes duquel les agents de la DGFiP concourent à la recherche de certaines infractions pénales dans le cadre des enquêtes menées sur instructions du procureur de la République. À cette fin, ils procèdent à des recherches de nature fiscale permettant de contribuer à la preuve desdites infractions. Ils en portent le résultat à la connaissance du procureur de la République.

Les infractions pénales pour lesquelles les agents de la DGFiP concourent aux enquêtes pénales

L'article L. 10 B du livre des procédures fiscales vise des infractions liées à des comportements pour lesquels les données fiscales peuvent aider à rassembler des éléments de preuve, définies dans le code pénal :

- articles 222-38 et 222-39-1 : blanchiment de capitaux ou train de vie injustifié en lien avec un trafic de stupéfiants ;
- article 225-4-8 : infraction liée à la traite d'êtres humains ;
- articles 225-5 et 225-6 : proxénétisme ;
- article 321-1, deuxième alinéa : recel du produit d'un crime ou d'un délit ;
- article 321-6 : train de vie injustifié en lien avec des crimes ou de délits punis d'au moins cinq ans d'emprisonnement ;
- article 421-2-3 : train de vie injustifié en lien avec des actes de terrorisme ;
- article 450-2-1 : train de vie injustifié en lien avec des personnes participant à une association de malfaiteurs.

II. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

Le présent article additionnel est issu d'un amendement COM-21 rectifié, présenté par Nathalie Goulet et adopté par votre commission.

Cet article améliore la coopération entre les agents de la DGFiP et le procureur de la République en étendant aux infractions de blanchiment simple et de blanchiment aggravé, définies aux articles L. 324-1 à L. 324-6-1

du code pénal, **les cas dans lesquels**, en application de l'article L. 10 B précité du livre des procédures fiscales, **les agents de la DGFiP concourent aux enquêtes menées par le procureur de la République.**

Votre commission a considéré que cet **ajout** était **bienvenu** en complément de la participation des mêmes agents aux enquêtes pénales en matière de recel. Leur expertise pourra utilement compléter l'action du procureur.

Décision de la commission : votre commission a adopté cet article additionnel ainsi rédigé.

ARTICLE 1^{er}
(Art. 28-2 du code de procédure pénale)

Renforcement de la police fiscale

L'examen de cet article a été délégué au fond à la commission des lois par votre commission des finances¹.

Lors de sa réunion, la commission des lois a adopté deux amendements identiques de suppression de l'article, présentés l'un par son rapporteur, Mme Nathalie Delattre et l'autre par Mme Nathalie Goulet.

En conséquence, votre commission a adopté ces amendements² et supprimé l'article.

Décision de la commission : votre commission a supprimé cet article.

¹ Voir avis n° 600 (2017-2018) de Mme Nathalie Delattre fait au nom de la commission des lois, déposé le 26 juin 2018.

² Amendements COM-13 et COM-56 adoptés par votre commission.

ARTICLE 2

*(Art 65 quater [nouveau], art. 413 quater [nouveau] et art. 416-1 quater [nouveau]
du code des douanes, art. L. 96 J du livre des procédures fiscales,
et art. 1795 du code général des impôts)*

Renforcement des capacités de contrôle informatique en matière douanière

Commentaire : le présent article vise à renforcer les moyens dont disposent les agents des douanes pour lutter contre les logiciels dits « permissifs », dont bénéficient déjà les agents de l'administration fiscale. 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. Une sanction de 1 500 euros par logiciel vendu serait prévue en cas d'opposition au droit de communication, ainsi qu'une amende de 15 % du chiffre d'affaires provenant de la commercialisation de logiciels frauduleux.

I. LE DROIT EXISTANT

A. LES LOGICIELS « PERMISSIFS » : UNE FRAUDE QUI POURRAIT ATTEINDRE 10 MILLIARDS D'EUROS

Parmi les fraudes les plus courantes et les plus coûteuses pour les finances publiques figure la dissimulation par les commerçants des recettes encaissées en espèces ou effacées de leur comptabilité informatique.

S'agissant des droits et taxes relevant de la compétence de la direction générale des finances publiques (DGFiP), cette fraude permet notamment d'échapper à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA). Au-delà de la difficulté que posent par définition les paiements en espèce, cette fraude a été facilitée par la commercialisation de logiciels ou de systèmes de caisse frauduleux ou permissifs¹, qui permettent d'effacer les recettes de la comptabilité de l'entreprise et de reconstituer fictivement les tickets de caisse, sans que cette manipulation puisse être décelée. La manipulation est très simple pour les commerçants, puisqu'il suffit bien souvent d'appuyer sur une touche du clavier de la caisse pour faire disparaître les recettes.

¹ Un logiciel « frauduleux » est directement programmé pour permettre l'effacement des recettes ; un logiciel « permissif » permet d'installer une « mise à jour », proposée par l'éditeur lui-même ou par un tiers, qui rend la fraude possible. Ces deux termes sont employés de manière équivalente dans les développements qui suivent, la différence entre les deux n'emportant aucune conséquence juridique.

Si l'administration fiscale n'est pas en mesure de chiffrer la perte de recettes potentielles résultant de cette dissimulation d'une partie de l'assiette imposable, l'Association des constructeurs, éditeurs, distributeurs et installateurs de systèmes d'encaissement (Acédise) estimait en 2015 que cette perte pouvait atteindre jusqu'à 10 milliards d'euros par an¹.

D'une manière générale, ce type de fraude prend sa source dans le logiciel ou système de caisse lui-même, au moment de l'encaissement ou de l'exportation des données vers le logiciel de comptabilité ou de gestion. Toutefois, **compte tenu de l'existence de logiciels « intégrés » proposant l'ensemble de ces fonctionnalités** (caisse, comptabilité, gestion), et compte tenu de la possibilité de procéder à d'autres modifications susceptibles de faciliter la fraude au stade de la comptabilité et de la gestion, **la lutte contre cette fraude concerne l'ensemble des logiciels et systèmes de caisse, de comptabilité et de gestion.**

Les logiciels de comptabilité et de gestion

L'administration fiscale définit les logiciels de comptabilité et les logiciels de gestion de la manière suivante :

- **un logiciel de comptabilité** est « *un programme informatique permettant à un appareil informatique d'assurer tout ou partie des tâches de la comptabilité d'une entreprise en enregistrant et traitant toutes les transactions réalisées par l'entreprise dans différents modules fonctionnels (comptabilité fournisseurs, comptabilité clients, paie, grand livre, etc.)* » ;
- **un logiciel de gestion** est « *un programme informatique permettant à un appareil informatique d'assurer des tâches de gestion commerciale (gestion automatisée des devis, des factures, des commandes, des bons de livraison, suivi des achats et des stocks, suivi du chiffre d'affaires, etc.)* ».

Les logiciels et systèmes de caisse

L'administration fiscale **définit les systèmes de caisse comme des systèmes d'information dotés d'un ou de plusieurs logiciels permettant l'enregistrement des opérations d'encaissement**². Elle définit trois types de système de caisse :

- « - **les systèmes de caisse autonomes, souvent dénommés « caisses enregistreuses »** : ils ont la capacité d'enregistrer des données de règlement mais ils n'ont pas la capacité d'être paramétrés pour avoir un fonctionnement en communication avec d'autres systèmes de caisse ou avec un système centralisateur d'encaissement ;
- « - **les systèmes de caisse reliés à un système informatisé capables d'enregistrer, de sécuriser et d'archiver les données d'encaissement en temps réel directement dans le système** ; selon le cas, ils génèrent ou non directement les écritures comptables ;

¹ Source : Acédise 2015.

² Cette définition inclut notamment des dispositifs spécialisés tels que les balances poids-prix.

« - les logiciels d'encaissement installés sur un ordinateur ou des ordinateurs (en réseau ou non) : outre les fonctionnalités d'enregistrement, de sécurisation et d'archivage des données d'encaissement en temps réel directement dans le système, ils disposent de fonctionnalités comptables (tenue des écritures comptables) et plus largement incorporent une gestion comptable et financière ».

Source : commission des finances, d'après le bulletin officiel des finances publiques (BOFiP), « Droit de communication et procédures de recherche et de lutte contre la fraude, Droit de communication auprès de diverses personnes », BOI-CF-COM-10-80-20160803, 3 août 2016

Par ailleurs, dans les cas les plus graves, l'administration fiscale peut demander l'engagement de **poursuites pénales pour fraude fiscale et complicité de fraude fiscale**. Ainsi, même si elle retient la plupart du temps un seuil de *minimis* de 100 000 euros, la commission des infractions fiscales (CIF) a plusieurs fois abaissé celui-ci dans le cas d'utilisation d'un logiciel de caisse permissif, qui témoigne d'une intention frauduleuse manifeste¹. Ces dernières années, **des plaintes ont notamment été engagées à l'encontre de pharmaciens, de coiffeurs, de restaurateurs ou encore de pressings suite à la découverte d'un logiciel ou système de caisse frauduleux**.

B. UN ARSENAL LÉGISLATIF SPÉCIFIQUE POUR LA DGFIP

1. Une première réponse en 2013 : un droit de communication à l'égard des éditeurs assorti d'une sanction spécifique

Afin de lutter contre cette fraude massive, l'article 20 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 a institué **une première série de mesures à disposition des agents de la DGFIP** consistant en :

- **un droit de communication spécifique**, codifié à l'article L. 96 J du livre des procédures fiscales (LPF), qui permet à l'administration fiscale de demander aux **éditeurs² et concepteurs des logiciels de comptabilité ou de gestion ou des systèmes de caisse tous codes, données, traitements ou documentation qui s'y rattachent**. Ce droit de communication peut aussi s'exercer auprès de toute personne intervenant techniquement sur les fonctionnalités de ces produits affectant, directement ou indirectement, la tenue du livre-journal. Pour permettre à l'administration fiscale de disposer de ces informations dans la durée, l'article L. 102 D du livre des procédures fiscales dispose que « *les codes, données, traitements ainsi que la documentation*

¹ Source : avis n° 730 (2012-2013) de M. François Marc, fait au nom de la commission des finances, sur le projet de loi relatif à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière, 9 juillet 2013.

² On entend par « éditeur » du logiciel ou du système de caisse la personne qui détient le code source du logiciel ou système et qui a la maîtrise de la modification des paramètres de ce produit.

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 » ;

- une amende fiscale de 10 000 euros par logiciel, application ou système de caisse vendu ou par client pour lequel une prestation a été réalisée dans l'année, applicable en cas d'opposition au droit de communication ci-dessus, et prévue à l'article 1734 du code général des impôts. Le montant de cette amende, **initialement fixé à 1 500 euros, a été relevé à 10 000 euros par l'article 106 de la loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018.** Cet article a également précisé que l'amende s'applique non seulement à chaque logiciel ou système de caisse vendu, **mais également à chaque « application » vendue**, ce qui permet de traiter le cas de solutions déployées sur plusieurs terminaux différents ;

- une amende fiscale égale à 15 % du chiffre d'affaires provenant de la commercialisation de logiciels ou systèmes de caisse frauduleux (ou des prestations réalisées pour développer les fonctionnalités frauduleuses), prévue à l'article 1770 *undecies* du code général des impôts. Cette amende est applicable lorsque les fonctionnalités du logiciel ou système ont permis, « *par une manœuvre destinée à égarer l'administration* », de se livrer à une fraude fiscale « *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* ». En outre, les personnes possibles de l'amende sont **solidairement responsables du paiement des droits rappelés mis à la charge de l'utilisateur** d'un logiciel ou système de caisse frauduleux.

2. Une deuxième réponse en 2016 : une obligation pour les utilisateurs d'utiliser un logiciel certifié

Il est toutefois apparu qu'une réponse centrée sur les éditeurs et distributeurs de logiciels était insuffisante, notamment dans la mesure où **il suffisait aux commerçants indélicats de ne pas mettre à jour leur logiciel ou système de caisse**, ou tout simplement de continuer à se procurer des mises à jour permissives. **De fait, il n'existait aucune disposition législative interdisant aux entreprises de détenir ou d'utiliser un dispositif frauduleux**, seule leur commercialisation étant sanctionnée.

Or la disparition de l'offre frauduleuse passe par un tarissement de la demande des utilisateurs.

Dans ce contexte, l'article 88 de la loi n° 2015-1785 du 29 décembre 2015 de finances pour 2016 a **ajouté un volet relatif aux utilisateurs de ces logiciels**, c'est-à-dire les assujettis à la TVA, consistant en une obligation de détenir ou d'utiliser un dispositif sécurisé, assortie d'une amende fiscale spécifique et d'un droit de contrôle de l'administration.

Cet article a, tout d'abord, créé **une obligation pour les assujettis à la TVA d'utiliser un logiciel de comptabilité ou de gestion ou un système de caisse sécurisé**, c'est-à-dire « *satisfaisant à des conditions d'inaltérabilité, de sécurisation, de conservation et d'archivage des données en vue du contrôle de l'administration fiscale* », prévue au 3° bis de l'article 286 du code général des impôts.

L'article 105 de la loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018 a toutefois limité **l'obligation d'utiliser un dispositif sécurisé aux seuls logiciels ou systèmes de caisse, afin de ne pas faire peser sur les entreprises des contraintes excessives**. En effet, les données contenues dans les logiciels de gestion et de comptabilité peuvent être recoupées par d'autres moyens, et notamment par la mise en œuvre de traitements informatiques sur les comptabilités informatisées, ainsi que par le contrôle inopiné des comptabilités informatisées. En revanche, les logiciels « mixtes », c'est-à-dire les logiciels de comptabilité ou de gestion comportant des fonctionnalités de caisse, demeurent dans le champ de l'obligation.

Ce même article a également exempté de cette obligation les assujettis à la TVA pour lesquels les risques de fraude à la TVA sont réduits : assujettis bénéficiant de la franchise en base TVA ou effectuant exclusivement des opérations exonérées de TVA, et assujettis effectuant des livraisons de biens et des prestations de service à d'autres professionnels.

Concrètement, les quatre conditions d'inaltérabilité, de sécurisation, de conservation et d'archivage des données doivent être attestées **soit par un certificat délivré par un organisme tiers accrédité** (« *certification* ») dans les conditions prévues à l'article L. 115-28 du code de la consommation¹, **soit par une attestation individuelle de l'éditeur** (« *attestation* »), fournie spécifiquement au nom de l'entreprise utilisatrice du logiciel, sur la base d'un modèle établi par l'administration fiscale.

À ce jour, deux organismes certificateurs ont été accrédités² par le Comité français d'accréditation (Cofrac), instance nationale d'accréditation : AFNOR certification, et le Laboratoire national de métrologie et d'essais (LNE).

¹ Cet article, aujourd'hui recodifié à l'article L. 433-4 du code de la consommation, dispose que « peuvent seuls procéder à la certification de produits ou de services les organismes qui bénéficient d'une accréditation délivrée par l'instance nationale d'accréditation, ou l'instance nationale d'accréditation d'un autre État membre de l'Union européenne, membre de la coopération européenne pour l'accréditation et ayant signé les accords de reconnaissance mutuelle multilatéraux couvrant la certification considérée ».

² Les éditeurs peuvent aussi bénéficier d'une accréditation délivrée dans un autre État membre de l'Union européenne, membre de la coopération européenne pour l'accréditation et ayant signé les accords de reconnaissance mutuelle multilatéraux couvrant la certification considérée.

Afin d'assurer le respect de cette nouvelle obligation, l'article 88 de la loi n° 2015-1785 du 29 décembre 2015 de finances pour 2016 précité a également :

- institué une amende fiscale spécifique de 7 500 euros par logiciel de comptabilité ou de gestion ou système de caisse frauduleux¹, à la charge des détenteurs (qu'ils soient propriétaires ou locataires), prévue à l'article 1770 *duodecies* du code général des impôts. En cas d'application de l'amende, le détenteur disposerait d'un délai de 60 jours pour se mettre en conformité, sous peine de se voir appliquer de nouveau la même amende ;

- doté l'administration fiscale d'un droit de contrôle inopiné spécifique, prévu à l'article L. 80 O du livre des procédures fiscales (LPF). En application de cet article, les agents de la direction générale des finances publiques (DGFiP) peuvent intervenir dans les locaux professionnels d'un assujetti dans le but de vérifier la détention du certificat ou de l'attestation garantissant que le logiciel est sécurisé², et le cas échéant d'appliquer l'amende prévue à l'article 1770 *duodecies* du code général des impôts.

Ces dispositions sont en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2018.

C. UN DISPOSITIF QUI NE PEUT PAS ÊTRE MIS EN ŒUVRE PAR LA DOUANE

Les deux séries de mesures présentées ci-dessus – le volet « éditeurs » introduit en 2013 et le volet « utilisateurs » introduit en 2016 – peuvent à ce jour être mises en œuvre par les seuls agents de la DGFiP.

Pourtant, le recours à des logiciels permisifs de caisse et surtout de comptabilité et de gestion est également susceptible de donner lieu à des fraudes massives en matière de droits et taxes relevant de la DGDDI : droits de douane, TVA à l'importation et contributions indirectes³.

¹ Fixée à 5 000 euros dans le texte initial du projet de loi de finances pour 2016, cette amende avait été relevée à 7 500 euros au cours de la discussion budgétaire, cette solution de compromis ayant été trouvée après l'adoption par le Sénat d'un amendement de votre rapporteur, rapporteur général du projet de loi de finances, portant celle-ci à 10 000 euros.

² L'intervention peut avoir lieu entre 8 heures et 20 heures ou, en dehors de ces heures, durant les heures d'activité professionnelle de l'assujetti. Elle donne lieu à la remise d'un avis d'intervention et à l'établissement d'un procès-verbal, qui mentionne l'obligation de mise en conformité dans un délai de 60 jours. Par ailleurs, l'assujetti dispose d'un délai de 30 jours pour formuler ses observations, et le cas échéant produire l'attestation ou le certificat.

³ En 2017, la douane a notamment collecté 7,3 milliards d'euros de TVA à l'importation, 2 milliards d'euros de droits de douane et 19,9 milliards d'euros de contributions indirectes (notamment sur les tabacs et alcools). Source : résultats 2017 de la DGDDI.

Les fraudes qui peuvent être facilitées par des logiciels permettant de dissimuler des recettes, des dépenses ou des flux financiers ou physiques (entrée/sortie d'un entrepôt etc.) sont de plusieurs types :

- la minoration de la valeur déclarée à l'importation pour le calcul des droits de douane et de la TVA à l'importation. D'après l'étude d'impact du présent article, « *la douane lutte contre un phénomène de sous-évaluation en douane des importations, permettant d'éviter 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* ». Si ces développements font principalement référence à la fraude « en gros »¹, votre rapporteur ne peut que rappeler **les travaux conduits depuis plusieurs années par la commission des finances sur la fraude en matière de commerce en ligne**², et qui font l'objet de plusieurs amendements au présent projet de loi³ ;

- le blanchiment douanier, défini par l'article 415 du code des douanes comme « *une opération financière entre la France et l'étranger portant sur des fonds [provenant], directement ou indirectement, d'un délit prévu [par le code des douanes] ou d'une infraction à la législation sur les substances ou plantes vénéneuses classées comme stupéfiants* » ;

- la violation des embargos économiques (article 459 du code des douanes) et des sanctions commerciales ;

- l'importation de diverses marchandises prohibées ou soumises à des restrictions : stupéfiants, armes, espèces protégées etc. ;

- la fraude en matière de contributions indirectes, en particulier les accises sur les tabacs, alcools et boissons alcooliques. À cet égard, l'étude d'impact du projet de loi estime « *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* ».

¹ Il s'agit par exemple de la fraude dite « au régime douanier 42 ». Ce régime permet d'importer en exonération de TVA des biens qui font ensuite l'objet d'une livraison dans un autre État membre de l'Union européenne, la taxe devant être acquittée dans ce dernier. Dans la mesure où ce régime est purement déclaratif, rien n'empêche de vendre en réalité la marchandise dans le pays d'importation, sans avoir acquitté la TVA.

² Cf. notamment le rapport n° 691 (2014-2015) du 17 septembre 2015 du groupe de travail de la commission des finances sur la fiscalité et le recouvrement de l'impôt à l'heure du numérique, « Le e-commerce : propositions pour une TVA payée à la source », fait par MM. Michel Bouvard, Thierry Carcenac, Jacques Chiron, Philippe Dallier, Jacques Genest, Bernard Lalande et Albéric de Montgolfier.

³ Amendements relatifs à la responsabilité solidaire des plateformes en ligne en matière de TVA, au « paiement scindé » de la TVA au moment de la transaction, et à la collecte du numéro de TVA des vendeurs présents sur les places de marché en ligne (marketplaces).

II. LE DISPOSITIF PROPOSÉ

Le présent article vise à transposer, pour les droits et taxes relevant de la DGDDI, le volet « éditeurs » du dispositif de lutte contre les logiciels permissifs institué en 2013 pour la DGFiP. Plus précisément, le présent article prévoit donc :

- un droit de communication spécifique permettant aux agents des douanes de demander aux éditeurs et concepteurs des logiciels de comptabilité ou de gestion ou des systèmes de caisse tous codes, données, traitements ou documentation qui s'y rattachent. Ce dispositif, strictement identique à celui qui existe pour la DGFiP, serait codifié à l'article 65 *quater* du code des douanes, et à l'article L. 96 J du livre des procédures fiscales pour les contributions directes ;

- une amende applicable en cas d'opposition au droit de communication. En matière de contributions indirectes, l'amende serait fixée à 10 000 euros par logiciel, application ou système de caisse vendu ou par client, les dispositions actuelles de l'article 1734 du code général des impôts étant applicables. En matière douanière, en revanche, l'article 413 *quater* du code des douanes prévoirait une amende de 1 500 euros par logiciel ou système de caisse vendu ou par client, sans que le total des amendes puisse être supérieur à 50 000 euros ;

- une amende égale à 15 % du chiffre d'affaires provenant de la commercialisation de logiciels ou systèmes de caisse frauduleux, prévue à l'article 1795 du code général des impôts s'agissant des contributions indirectes, et à l'article 416-1 du code des douanes en matière douanière. Ces dispositions sont identiques à celle qui sont prévues pour la DGFiP par l'article 1770 *undecies* du code général des impôts. Les amendes prévues par les articles 1770 *undecies* et 1795 du code général des impôts et par l'article 416-1 du code des douanes seraient exclusives les unes des autres.

**Comparaison des dispositions applicables
à la DGFiP et à la DGDDI**

	Dispositions en vigueur DGFiP	Dispositions proposées DGDDI
Droit de communication à l'égard des éditeurs de logiciels de comptabilité ou de gestion et de logiciels ou systèmes de caisse.	Art. L. 96 J LPF	Art. L. 96 J LPF Art. 65 <i>quater</i> CD Dispositions identiques.
Amende en cas d'opposition au droit de communication	Art. 1734 CGI : 10 000 euros par logiciel.	Art. 1734 CGI : 10 000 euros par logiciel. Art. 413 <i>quater</i> CD : 1 500 euros par logiciel, sans pouvoir excéder 50 000 euros.
Amende de 15 % du chiffre d'affaires provenant de la commercialisation des logiciels frauduleux.	Art. 1770 <i>undecies</i> CGI	Art. 1770 <i>undecies</i> CGI Art. 416-1 CD Dispositions identiques.

Source : commission des finances

Ces dispositions seraient applicables à compter de l'entrée en vigueur de la présente loi.

III. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

A. L'EXTENSION BIENVENUE D'UN DISPOSITIF DISSUASIF, MAIS POUR L'INSTANT MIS EN ŒUVRE AVEC PRUDENCE PAR LA DGFiP

Le présent article permettra aux agents de la DGDDI de mieux lutter contre la fraude en matière fiscale et douanière permise par les logiciels de caisse, de comptabilité et de gestion permissifs. Il s'agit d'une avancée utile dont il appartiendra aux services de l'administration des douanes de se saisir pleinement.

Quoique difficilement chiffrables, les pertes de recettes fiscales et douanières liées à la manipulation des flux ou à la dissimulation des recettes sont très importantes. Pour mémoire, s'agissant des 600 000 commerçants de proximité, et même si ceux-ci ne sont pas les principaux acteurs concernés par le volet douanier du dispositif, le chiffre d'affaire réalisé via des systèmes d'encaissement représente chaque année

environ 400 milliards d'euros, dont 15 % à 20 % en espèces¹. Sur ces seuls paiements en espèce, la fraude atteindrait entre 10 % et 30 %, soit jusqu'à 24 milliards d'euros d'assiette. **Or, avec près de 150 milliards d'euros de recettes annuelles, la TVA constitue la première ressource de l'État, et la moitié de ses recettes fiscales nettes.**

Dans son étude annuelle sur le sujet, la Commission européenne a estimé que **le manque à gagner de TVA pour la France représentait quelque 20,1 milliards d'euros de recettes en 2015, soit 11,7 % des recettes potentielles**², certes en légère baisse par rapport à 2014 (12,9 %), mais en hausse tendancielle sur les dernières années (il s'élevait à 7,9 % en 2011). Pour l'Union européenne, le manque à gagner de TVA atteindrait 151,5 milliards d'euros en 2015, soit 12,8 % des recettes théoriques des vingt-sept États membres.

À ce jour, il apparaît toutefois que la DGFIP fait un usage relativement prudent de ces nouvelles possibilités, même si cela ne remet pas en cause son caractère dissuasif.

S'agissant du volet « éditeurs », le droit de communication prévu à l'article L. 96 J du livre des procédures fiscales est exclusivement mis en œuvre par la direction nationale d'enquêtes fiscales (DNEF), dont l'équivalent à la douane est la direction nationale du renseignement et des enquêtes douanières (DNRED). La DNEF a mis en œuvre cette procédure quatre fois en 2015, six fois en 2016, dix fois en 2017 et à ce jour trois en 2018³.

D'après les éléments transmis à votre rapporteur, **les codes-sources ont effectivement fait l'objet d'une analyse technique « permettant d'améliorer la connaissance des logiciels en question et de confirmer ou d'infliger la suspicion de permissivité⁴**. La DNEF comme la DNRED disposent de compétences, certes limitées, pour effectuer ces analyses.

L'amende de 10 000 euros par logiciel vendu n'a jamais été appliquée, toutes les entreprises ayant répondu à l'exercice du droit de communication. Par ailleurs, d'après l'administration fiscale, l'amende de 15 % du chiffre d'affaires n'a pas encore été appliquée car sa mise en œuvre suppose la démonstration, dans le cadre d'un contrôle fiscal, de l'usage frauduleux du logiciel. Les opérations de contrôle sont en cours⁵.

¹ Source : Association des constructeurs, éditeurs, distributeurs et installateurs de systèmes d'encaissement (Acédise).

² Source : Commission européenne, direction générale de la fiscalité et des douanes (DG TAXUD), « Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States : 2017 Final Report », 18 septembre 2017. Le « manque à gagner de TVA » représente la différence entre le montant théorique des recettes et le montant effectivement perçu, recouvre à la fois les fraudes, l'optimisation légale, et les cas de non-recouvrement (faillites, insolubilités, erreurs etc.).

³ Source : réponse au questionnaire de votre rapporteur.

⁴ Source : réponse au questionnaire de votre rapporteur.

⁵ Source : réponse au questionnaire de votre rapporteur.

B. UNE EXTENSION INCOMPLÈTE À LA DGDDI

1. L'extension à la DGDDI du volet « utilisateurs » du dispositif de lutte contre les logiciels permissifs

Le présent article concerne le seul volet « éditeurs » du dispositif de lutte contre les logiciels de gestion et systèmes de caisse permissifs, c'est-à-dire le droit de communication spécifique et les sanctions qui s'y attachent.

L'article 88 de la loi n° 2015-1785 du 29 décembre 2015 de finances pour 2016 précité a toutefois complété ce volet « éditeurs » par un volet « utilisateurs », consistant en l'obligation faite aux commerçants d'utiliser un logiciel ou système de caisse sécurisé (cf. *supra*), assortie d'une amende de 7 500 euros par logiciel de caisse frauduleux.

D'après le Gouvernement, l'administration est actuellement dans une phase d'accompagnement des commerçants dans la mise en œuvre de ces nouvelles obligations.

Dans la mesure où les agents de la DGDDI sont eux aussi susceptibles de rencontrer des cas d'utilisation de logiciels de caisse permissifs au cours de leurs contrôles portant sur les contributions indirectes, à l'égard de commerçants relevant de leur compétence (débits de tabac ou de boissons etc.), il apparaît opportun de leur ouvrir, à l'instar des agents de la DGFIP, la possibilité de mettre en œuvre les dispositions relatives au contrôle de l'obligation d'utiliser un logiciel certifié. La commission a donc adopté un amendement COM-38 à cet effet.

2. L'harmonisation du montant de l'amende applicable en cas d'opposition au droit de communication

Par ailleurs, il résulterait de l'adoption du présent article une différence entre le montant de l'amende pour opposition au droit de communication applicable en matière fiscale (notamment pour les contributions indirectes), qui serait de 10 000 euros par logiciel, application ou système de caisse vendu, et le montant applicable en matière douanière, qui serait de 1 500 euros par logiciel ou système de caisse vendu, dans la limite de 50 000 euros.

Cette différence pourrait provenir du relèvement de 1 500 euros à 10 000 euros de l'amende de l'article 1734 du code général des impôts, prévu par l'article 106 de la loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018 (cf. *supra*), mais dont l'entrée en vigueur est prévue pour 2019.

Par cohérence, la commission a donc adopté un amendement COM-37 tendant à harmoniser l'ensemble de ces dispositions, en prévoyant une amende de 10 000 euros par logiciel, application ou système de caisse vendu.

Enfin, la commission a adopté un amendement COM-39 de précision relatif aux conditions d'application des dispositions prévues à l'article 2.

Décision de la commission : votre commission a adopté cet article ainsi rédigé.

ARTICLE 3

(Art. L. 135 ZJ [nouveau] et art. L. 135 ZK [nouveau] du livre des procédures fiscales, art. 59 octies du code des douanes, et art. L. 114-12-1 [nouveau] du code de la sécurité sociale)

Échange d'informations entre administrations à des fins de lutte contre la fraude

Commentaire : le présent article vise à renforcer les dispositifs d'échanges d'informations entre administrations, organismes et autorités chargées de la lutte contre la fraude. Il ouvrirait, tout d'abord, un accès direct à certains fichiers de la DGFIP au profit des assistants spécialisés affectés au sein des juridictions. Il ouvrirait ensuite ces mêmes fichiers aux agents des organismes sociaux, de l'inspection du travail et des agents de police judiciaire, dans le cadre de la lutte contre le travail illégal. Il élargirait également l'accès au répertoire national commun de la protection sociale (RNCPS) dans le cadre de la lutte contre la fraude sociale et contre le travail illégal. Enfin, il étendrait à la fraude fiscale le dispositif d'échanges d'informations entre la douane et la direction générale de la protection des risques.

I. LE DROIT EXISTANT

A. L'ACCÈS AUX INFORMATIONS DE L'ADMINISTRATION FISCALE

1. Des accès aux modalités hétérogènes pour des personnes limitativement énumérées

La direction générale des finances publiques (DGFIP) est tenue au respect du secret fiscal, défini par l'article L. 103 du livre des procédures fiscales : « *l'obligation du secret professionnel, telle qu'elle est définie aux articles 226-13 et 226-14 du code pénal, s'applique à toutes les personnes appelées à l'occasion de leurs fonctions ou attributions à intervenir dans l'assiette, le contrôle, le recouvrement ou le contentieux des impôts, droits, taxes et redevances prévus au code général des impôts* ».

Toutefois, elle est déliée de cette obligation dans certains cas limitativement énumérés par la loi, notamment dans le cadre des échanges d'informations avec certaines administrations, autorités administratives, collectivités, services et organismes publics, pour les seules informations nécessaires à l'exercice de leurs missions respectives.

Les dispositifs d'accès aux informations détenues par la DGFiP sont pour la plupart prévus par le livre des procédures fiscales, et plus précisément par ses articles L. 115 à L. 135 ZI du livre des procédures fiscales (cf. encadré).

**Personnes publiques avec lesquelles la DGFiP réalise
des échanges d'informations fiscales
(articles L. 115 à L. 135 ZI du livre des procédures fiscales)**

- le Défenseur des droits ;
- la direction générale de la concurrence et la direction générale de la concurrence, de la consommation et de la répression des fraudes (DGCCRF) ;
- l'Autorité de la concurrence ;
- la direction générale des finances publiques (DGFiP) elle-même, dans le cadre des échanges avec d'autres services internes ;
- l'Agence de services de paiement ;
- les commissaires du Gouvernement auprès d'un conseil de l'ordre des experts-comptables ;
- le ministère du logement ;
- l'observatoire nominatif des logements indignes et des locaux impropre à l'habitation ;
- les services municipaux chargés du logement ;
- les agents de l'État chargés de la constatation, de la poursuite et de la répression de certaines infractions ;
- la direction générale des douanes et droits indirects (DGDDI) ;
- Pôle Emploi ;
- la cellule de renseignement financier Tracfin ;
- l'Autorité des marchés financiers (AMF) ;
- les chambres de commerce et d'industrie (CCI) ;
- les chambres de métiers et de l'artisanat (CMA) ;
- la Banque de France ;
- les agences de l'eau ;
- les services de renseignement ;
- l'Autorité de régulation des jeux en ligne (Arjel) ;
- les officiers de police judiciaire et la gendarmerie nationale ;
- le ministère des transports ;
- la Haute Autorité pour la transparence de la vie publique (HATVP) ;
- l'Autorité de contrôle prudentiel et de résolution (ACPR).

Source : commission des finances

En outre, les articles L. 83 à L. 84 du livre des procédures fiscales prévoient **une série de droits de communication de l'administration fiscale, pour l'exercice de ses missions, à l'égard d'administrations, d'entreprises publiques, d'établissements ou organismes administratifs**. Lorsque ces droits de communication sont réciproques, ils constituent **une base juridique « générale » pour les échanges d'informations entre les administrations concernées**. Par exemple, l'article L. 83 A du livre des procédures fiscales permet les échanges réciproques entre la DGFiP, la DGDDI et la direction générale de la concurrence, de la consommation et de la répression des fraudes (DGCCRF), qui « *peuvent se communiquer spontanément ou sur demande tous documents et renseignements détenus ou recueillis dans le cadre de l'ensemble de leurs missions respectives* ».

Chacun de ces dispositifs d'échange d'informations dispose d'une base juridique propre, voire de plusieurs. Ces dispositions, adaptées par le législateur **au cas par cas et de manière progressive**, présentent des modalités hétérogènes. Les échanges peuvent ainsi être, selon les cas :

- à la demande, spontanés ou automatiques, sous forme d'accès directe à certaines bases de données ;
- limités à certaines missions limitativement énumérées des administrations et entités concernées, ou prévus pour l'ensemble de leurs missions respectives ;
- réciproques ou à sens unique.

En revanche, les garanties qui s'attachent à la protection des données personnelles ainsi qu'au secret fiscal, médical ou encore de la défense nationale relèvent de dispositions législatives ou constitutionnelles de portée générale, et sont en tout état de cause applicables. Les éventuelles dérogations, qui sont rares, doivent être expressément prévues par la loi.

2. Les fichiers de la DGFiP utiles à la lutte contre la fraude

Quatre applications de la DGFiP contiennent des données qui sont susceptibles d'être particulièrement utiles à des tiers dans le cadre de la lutte contre la fraude :

- le fichier « **FICOBA** » (fichier national des comptes bancaires et assimilés), prévu par l'article 1649 A du code général des impôts ;
- le fichier « **FICOVIE** » (fichier des contrats d'assurance-vie), prévu par l'article 1649 ter du code général des impôts ;
- la base « **PATRIM** » (recherche des transactions immobilières), service à destination principalement des particuliers, qui permet d'estimer la valeur d'un bien, prévu par l'article L. 107 B du livre des procédures fiscales ;

- la base « **BNDP** » (base nationale des données patrimoniales), qui contient les données relatives aux mutations à titre onéreux ou gratuit.

3. Un accès impossible pour les assistants spécialisés détachés auprès des juridictions

Créés par la loi n° 98-546 du 2 juillet 1998 portant diverses dispositions d'ordre économique et financier, les assistants spécialisés de la DGFIP sont **des agents de l'administration fiscale affectés au sein des juridictions spécialisées dans la lutte contre la délinquance économique et financière**. Ils 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 indispensable au bon fonctionnement du parquet national financier (PNF), des juridictions interrégionales spécialisées (JIRS) et des juridictions spécialisées que sont les pôles économiques et financiers.

Spécialistes des matières comptable, bancaire, boursière, fiscale, douanière ou encore des marchés publics, ils apportent aux juridictions spécialisées leur **compétence spécifique pour traiter les dossiers complexes de manière plus rapide et plus approfondie**. Ils constituent une alternative précieuse aux expertises, souvent coûteuses, sollicitées auprès de tiers.

Les assistants spécialisés sont soit des fonctionnaires détachés ou mis à disposition, soit des agents recrutés à titre contractuel. **Au 1^{er} février 2018, on comptait 22 assistants spécialisés** affectés dans diverses juridictions, à savoir 14 en JIRS et 8 en tribunal de grande instance (TGI), dont un auprès du PNF.

Les assistants spécialisés de la DGFIP ne disposent toutefois d'aucun droit d'accès aux différents fichiers de leur administration d'origine, dont les données relèvent du 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 DGFIP. D'après l'étude d'impact du présent article, **70 000 réquisitions** liées à la consultation de ces applications ont été adressées en 2017 dans ce cadre.

B. L'ACCÈS AU RÉPERTOIRE NATIONAL COMMUN DE LA PROTECTION SOCIALE (RNCPS)**1. Le RNCPS, un fichier unifié facilitant les échanges d'informations en matière de protection sociale**

L'accès d'autres administrations ou entités aux informations détenues par les organismes de sécurité sociale est lui aussi régi par des dispositions diverses, il se caractérise néanmoins par **une plus grande unité depuis la création du répertoire national commun de la protection sociale (RNCPS)**, prévu par l'article L. 114-12-1 du code de la sécurité sociale.

Le répertoire national commun de la protection sociale (RNCPS)

Créé par l'article 138 de la loi n° 2006-1640 du 21 décembre 2006 de financement de la sécurité sociale pour 2007 et mis en place progressivement, **le répertoire national commun de la protection sociale (RNCPS)** comprend pour chaque assuré social son numéro de sécurité sociale (NIR) et ses données d'état civil.

Il a vocation à regrouper des données d'affiliation aux différents régimes ainsi que la nature de prestations servies et les adresses déclarées par les assurés. Sont concernés les bénéficiaires des branches maladie, famille, vieillesse ainsi que les bénéficiaires de Pôle emploi et des caisses de congés payés. Figurent ainsi dans le répertoire l'ensemble des assurés sociaux et leurs ayant-droits résidant en France, ou résidant le cas échéant à l'étranger notamment lorsqu'ils bénéficient d'une pension de retraite.

Le RNCPS contient des informations sur les prestations suivantes :

- prestations versées par les CAF (allocations familiales, prestations d'accueil du jeune enfant, allocation de garde d'enfant à domicile, allocations logement, allocation adultes handicapés, allocation de parent isolé) ;
- RSA socle et activité ;
- prestations de retraite (pensions, pensions de réversion, majorations, minimum vieillesse) ;
- allocation veuvage ;
- indemnités journalières maladie et maternité et droits ouverts pour le remboursement de soins (prestations en nature) ;
- droits ouverts pour la couverture maladie universelle (CMU) de base et la CMU complémentaire ;
- rentes, indemnités journalières et droits ouverts pour le remboursement de soins (prestations en nature) de la branche accidents du travail et maladies professionnelles (AT-MP) ;
- pensions d'invalidité ;
- capital décès et rente des professions libérales ;
- prestations servies par l'assurance chômage ;
- droits à congés payés.

Les objectifs essentiels de ce répertoire sont :

- une qualité de service renforcée, se traduisant notamment par la simplification des démarches et des procédures ;
- une productivité accrue pour les différents régimes ;
- une efficacité accrue pour le contrôle du versement des prestations et la lutte contre les fraudes.

Ce répertoire est :

- **commun aux organismes chargés d'un régime obligatoire de base**, aux caisses assurant le service des congés payés, aux organismes chargés de la gestion d'un régime de retraite complémentaire ou additionnel obligatoire et aux organismes servant des prestations chômage ;
- **ouvert aux organismes de la branche recouvrement dans le cadre de l'exercice de leurs missions, particulièrement celles touchant à la lutte contre le travail illégal**, ainsi qu'au Centre de liaisons européennes et internationales de sécurité sociale ;
- **ouvert aux collectivités territoriales** ainsi qu'aux centres communaux d'action sociale dans le cadre de l'exercice de leurs compétences relatives à l'aide sociale.

Source : commission des finances, d'après les données de la direction de la sécurité sociale (DSS)

2. Un accès impossible pour les agents des organismes de protection sociale et les agents de police judiciaire en charge de la lutte contre le travail illégal

La liste des entités et organismes disposant d'un accès au RNCPS est fixée par l'arrêté du 21 mars 2011¹. Celui-ci vise exclusivement des organismes de protection sociale.

L'accès direct au RNCPS n'est donc pas possible pour les agents de l'inspection du travail ni pour les officiers et agents de police judiciaire, alors même que ce fichier pourrait leur être utile, notamment dans le cadre de leurs missions de lutte contre le travail illégal.

C. LES ÉCHANGES CROISÉS ENTRE L'ADMINISTRATION DES DOUANES ET LA DIRECTION GÉNÉRALE DE LA PRÉVENTION DES RISQUES

1. Un régime unifié d'échange d'informations...

En application de l'article 59 octies du code des douanes, « *les agents des douanes et les agents de la direction générale de la prévention des risques et de ses services déconcentrés sont autorisés, pour les besoins de leurs missions de contrôle des transferts transfrontaliers de déchets et de contrôle des substances et produits chimiques, à se communiquer, sur demande ou*

¹ Arrêté du 21 mars 2011 fixant la liste des organismes, des risques, droits et prestations entrant dans le champ du Répertoire national commun de la protection sociale.

spontanément, tous les renseignements et documents détenus ou recueillis dans l'exercice de leurs missions respectives ».

Si ce dispositif permet des échanges d'informations entre la Direction générale des douanes et droits indirects (DGDDI) et la Direction générale de la prévention des risques (DGPR) selon des modalités diverses et flexibles, notamment à la demande ou spontanément, il est néanmoins **restreint à deux missions spécifiques** : le contrôle des transferts transfrontaliers de déchets et le contrôle des substances et produits chimiques.

2. ... qui ne porte pas, aujourd'hui, sur la lutte contre la fraude fiscale

La lutte contre la fraude fiscale ne fait donc pas partie des missions pour lesquelles ce dispositif est susceptible d'être mise en œuvre.

Celui-ci pourrait pourtant être utile à la DGDDI, notamment dans le cadre du contrôle et du recouvrement de la fiscalité écologique, et en particulier de la taxe générale sur les activités polluantes (TGAP).

L'étude d'impact du présent article indique en effet que la DGPR et ses services déconcentrés disposent d'informations 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), qui permettraient à la DGDDI de mieux cibler ses **contrôles en matière de TGAP sur les émissions de substances polluantes dans l'atmosphère**.

Les données relatives aux quantités de déchets traitées et déclarées par un opérateur auprès de la DGPR pourraient également être comparées aux **quantités de déchets déclarées auprès de la DGDDI en matière fiscale**, afin de déceler d'éventuels écarts.

II. LE DISPOSITIF PROPOSÉ

Le présent article 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. À cette fin, il vise :

- premièrement, à ouvrir aux assistants spécialisés affectés au sein des juridictions un accès direct aux fichiers suivants de la DGFiP : FICOBA, FICOVIE, PATRIM, BNDP. Ces dispositions seraient codifiées au nouvel article L. 135 ZJ du livre des procédures fiscales ;

- deuxièmement, à ouvrir ces mêmes fichiers 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), pour les seules missions relatives à la lutte contre le travail illégal tel que défini par l'article L. 8211-1 du code du travail. Ces dispositions seraient codifiées au nouvel article L. 135 ZK du livre des procédures fiscales ;

- troisièmement, à permettre l'accès au RNCPS pour les agents de contrôle de l'inspection du travail ainsi que les officiers et agents de police judiciaire, dans le cadre de la lutte contre le travail illégal et la fraude sociale, définie de manière large à l'article L. 114-16-2 du code de la sécurité sociale. Ces dispositions seraient prévues au 6° de l'article L. 114-12-1 du code de la sécurité sociale relatif au RNCPS ;

- quatrièmement, à étendre le droit de communication entre les agents de la DGDDI et de la DGPR à la lutte contre la fraude fiscale, qui viendrait s'ajouter au contrôle des transferts transfrontaliers de déchets et le contrôle des substances et produits chimiques. L'article 59 octies du code des douanes serait modifié à cet effet.

III. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

A. UNE EXTENSION BIENVENUE, À DÉFAUT D'UNE RÉFORME GLOBALE DES ÉCHANGES D'INFORMATIONS ENTRE ADMINISTRATIONS

L'extension du champ des informations pouvant être échangées de façon directe entre les administrations, organismes et autorités participant à la lutte contre la fraude constitue une avancée bienvenue, qui s'inscrit d'ailleurs dans la continuité d'extensions précédentes, et qui permettra de simplifier les procédures et d'obtenir de meilleurs résultats.

Dans la mesure où les rédactions retenues pour ces différents dispositifs, et en particulier pour les garanties qui s'y attachent, sont identiques à celles qui existent déjà dans le livre des procédures fiscales, ou complètent des dispositions existantes du code de la sécurité sociale et du code des douanes, l'application de ces dispositifs ne devrait soulever aucun problème d'ordre juridique. Entendue par votre rapporteur, la Commission nationale de l'informatique et des libertés (CNIL) n'a pas émis de réserves quant à la protection des données personnelles.

Sur le fond, l'accès direct des organismes sociaux et des officiers de police judiciaire au fichier FICOBA devrait leur permettre d'identifier plus rapidement les circuits financiers et personnes impliquées dans un montage frauduleux résultant d'infractions aux règles du code du travail. L'étude d'impact du présent article rappelle ainsi que l'identification de comptes bancaires en France peut constituer « 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...) ». Le fichier FICOBA peut également servir à obtenir l'adresse d'un employeur ou encore de distinguer un gérant de fait d'un gérant de paille – étant entendu qu'une consultation du fichier FICOBA dans ce cadre ne porte pas sur le solde des comptes.

L'accès direct à FICOVIE, à la base PATRIM et à la base BNDP permettra d'identifier plus rapidement les éventuelles dissimulations d'actifs, produits directs ou indirects résultant des infractions visées.

On peut toutefois regretter que l'extension au fil des années des possibilités d'accès aux informations détenues par la DGFiP n'ait pas conduit à engager une réforme globale, afin d'harmoniser ces dispositions parfois sédimentées et redondantes, voire de les regrouper sous un régime juridique unique, assorti de toutes les garanties nécessaires à la protection des données.

B. UN DROIT D'ACCÈS DIRECT DE LA DGDDI POUR SÉCURISER LES DEMANDES DE RESTITUTION DE LA TVA PAR LES VOYAGEURS ÉTRANGERS

Si le présent article ne se prête pas à une refonte d'ensemble des dispositifs régissant l'accès aux informations détenues par la DGFiP, il peut néanmoins être élargi à d'autres échanges ponctuels.

La commission a ainsi adopté **un amendement COM-36 de Nathalie Goulet tendant à offrir expressément la possibilité pour les agents de la DGDDI d'accéder, de manière automatique, aux informations détenues par la DGFiP, afin de vérifier si les voyageurs qui sollicitent un visa permettant de bénéficier d'une restitution de la TVA remplissent effectivement la condition de non-résidence fiscale en France ou dans l'Union européenne.**

Aux termes du 2° du I de l'article 262 du code général des impôts, les voyageurs qui ont leur résidence habituelle dans un Etat non membre de l'Union européenne peuvent en effet bénéficier d'une restitution de la TVA acquittée sur les marchandises achetées en France. Le visa du bureau de douane du point de sortie de l'UE accorde au vendeur le bénéfice définitif de l'exonération de la TVA. Il appartient aux commerçants de procéder au remboursement de la détaxe au vu du visa douanier.

Toutefois, en l'absence d'un accès direct des agents de la DGDDI au fichier de la DGFiP relatif aux contribuables qui ont leur résidence fiscale en France, ceux-ci sont bien souvent dans l'incapacité de vérifier les conditions exigées par l'article 262 du code général des impôts pour

bénéficier de la détaxe. La présentation, par les voyageurs, d'un passeport étranger n'implique en effet pas nécessairement que ceux-ci ne résident pas en France ou dans l'Union européenne. Il en résulte **une fraude difficile à chiffrer mais néanmoins reconnue** par les représentants de la DGDDI lors de leur audition par votre rapporteur.

Cet amendement permettra aux agents de la DGDDI présents dans les aéroports et autres points de sortie du territoire d'accéder, en temps réel, au système d'information de la DGFiP pour vérifier cette information.

Il convient toutefois de noter que **l'article L. 84 A du livre des procédures fiscales**, relatif aux échanges entre la DGFiP et la DGDDI au titre de l'ensemble de leurs missions respectives, **pourrait d'ores et déjà permettre la mise en œuvre d'une telle procédure**. Toutefois, dans la mesure où aucune mesure réglementaire n'a été prise en ce sens, la commission a estimé utile d'adopter le présent amendement.

Décision de la commission : votre commission a adopté cet article ainsi rédigé.

ARTICLE 4

(Art. 242 bis, art. 1649 quater A bis, art. 1731 ter, art. 1736 et art. 1754 du code général des impôts, art. L. 114-19-1 du code de la sécurité sociale, et art. 60 de la loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017)

Précision des obligations déclaratives fiscales des plateformes d'économie collaborative

Commentaire : le présent article vise à préciser les dispositions applicables à la déclaration automatique des revenus de leurs utilisateurs par les plateformes en ligne en vue des premières transmissions en 2020, à réorganiser les différentes obligation applicables, et à y attacher des sanctions permettant d'en assurer l'effectivité.

I. LE DROIT EXISTANT

A. L'IMPOSITION TRÈS THÉORIQUE DES REVENUS TIRÉS DE L'ÉCONOMIE COLLABORATIVE

Les plateformes en ligne mettent en relation des particuliers ou des professionnels en vue de la vente, de l'échange ou du partage d'un bien (une voiture, un logement, une perceuse etc.) ou de la fourniture d'un service (transport, comptabilité, cuisine, bricolage etc.).

D'après une étude publiée le 5 septembre 2016 par le cabinet PwC, le montant total des transactions dans les cinq principaux secteurs de l'économie collaborative en Europe – finance, hébergement, transport, services à la personne et services aux entreprises – pourrait être multiplié par vingt en dix ans et atteindre 570 milliards d'euros d'ici 2025, contre 28 milliards d'euros aujourd'hui. **Les particuliers qui fournissent leurs services sur ces plateformes reçoivent 85 % de la valeur créée, soit 487 milliards d'euros à horizon 2025**, le reste étant pour l'essentiel composé des commissions et frais prélevés par les plateformes.

En théorie, les revenus tirés par les utilisateurs de leurs activités sur ces plateformes sont imposés et déclarés dans les conditions de droit commun, c'est-à-dire au premier euro. Ils relèvent le plus souvent de l'impôt sur le revenu au titre des bénéfices industriels et commerciaux (BIC), mais aussi de l'impôt sur les sociétés dans le cas d'une société présente sur une plateforme.

En pratique, toutefois, les revenus en question sont rarement déclarés, rarement contrôlés, et *in fine* rarement imposés. L'administration fiscale dispose de moyens de contrôle inadaptés à l'économie numérique, et les particuliers – qui sont souvent de bonne foi et cherchent simplement à « arrondir leurs fins de mois » – ne disposent d'aucun moyen simple pour s'acquitter de leurs obligations. Cette situation est à l'origine d'une perte de recettes fiscales pour l'État, et aussi d'une concurrence déloyale du fait de la présence sur les plateformes de « faux particuliers », qui exercent en réalité une véritable activité commerciale.

De plus amples développements sont consacrés à ce sujet dans le rapport n° 481 (2016-2017) du 29 mars 2017 du groupe de travail de la commission des finances du Sénat sur la fiscalité et le recouvrement de l'impôt à l'heure de l'économie numérique, « *La fiscalité de l'économie collaborative : un besoin de simplicité, d'unité et d'équité*¹ ».

B. DEUX MESURES ENCOURAGEANTES MAIS INSUFFISANTES

1. L'obligation d'information des utilisateurs et de certification des plateformes : un premier pas vers la conformité fiscale

a) L'information des utilisateurs

L'article 87 de la loi n° 2015-1758 du 29 décembre 2015 de finances pour 2016 a institué **une obligation d'information de leurs utilisateurs en matière fiscale et sociale par les plateformes de mise en relation par voie électronique**, codifiée à l'article 242 bis du code général des impôts².

Ce dispositif constitue **un premier pas important vers la conformité fiscale, et est à l'origine d'une prise de conscience** des pouvoirs publics de la nécessité d'agir, et d'une prise de conscience des plateformes de leur responsabilité dans ce domaine. Il contient deux obligations qui s'imposent aux opérateurs de plateforme en ligne :

- d'une part, au I, une obligation de « *fournir, à l'occasion de chaque transaction, une information loyale, claire et transparente sur les obligations fiscales et sociales qui incombent* » à leurs utilisateurs ;

¹ Rapport n° 481 (2016-2017) du 29 mars 2017, « *La fiscalité de l'économie collaborative : un besoin de simplicité, d'unité et d'équité* », fait par MM. Éric Bocquet, Michel Bouvard, Michel Canevet, Thierry Carcenac, Jacques Chiron, Philippe Dallier, Vincent Delahaye, André Gattolin, Charles Guené, Bernard Lalande et Albéric de Montgolfier au nom de la commission des finances.

² Cet article dans sa version initiale, avait été introduit par le Sénat, à l'initiative de votre rapporteur, rapporteur général de la commission des finances, sous la forme d'un système de déclaration automatique sécurisée par les plateformes des revenus de leurs utilisateurs, proche de celui qui est proposé par le présent article. Cet article avait ensuite été modifié par l'Assemblée nationale, à la demande du Gouvernement, pour devenir une « simple » obligation d'information.

- d'autre part, au II, une obligation d'adresser à leurs utilisateurs **un récapitulatif annuel du montant brut des transactions** qu'ils ont perçues par leur intermédiaire, ce qui correspond peu ou prou à un récapitulatif de ses recettes brutes.

Ces dispositions sont applicables aux transactions réalisées depuis le 1^{er} juillet 2016.

Les conditions d'application de cet article ont été précisées par le décret n° 2017-126 du 2 février 2017¹, qui détaille notamment la liste des obligations fiscales et sociales dont l'utilisateur doit être informé, c'est-à-dire « *les informations relatives aux régimes fiscaux et à la réglementation sociale applicables à ces sommes, aux obligations déclaratives et de paiement qui en résultent auprès de l'administration fiscale et des organismes de recouvrement des cotisations sociales ainsi qu'aux sanctions encourues en cas de manquement à ces obligations* ». La plateforme doit mettre à disposition de ses utilisateurs des liens permettant d'accéder à ces informations : concrètement, ceux-ci mènent vers les cinq « **fiches explicatives** » publiées par l'administration fiscale.

Quant au récapitulatif annuel adressé à l'utilisateur, celui-ci doit mentionner « *le nombre des transactions réalisées* » et « *le montant total des sommes perçues à l'occasion des transactions réalisées sur une plate-forme, dont les entreprises de mise en relation ont connaissance, hors commissions perçues par l'entreprise* ». **Les éléments d'identification sont relativement détaillés :** le décret mentionne ainsi « *le nom complet et l'adresse électronique et, le cas échéant, postale de l'utilisateur, ainsi que, si ce dernier est une entreprise, son numéro de TVA* » ou, si elle en est dépourvue, son numéro d'inscription au registre du commerce et des sociétés (RCS) ou, pour les entreprises non résidentes, leur numéro fiscal délivré dans leur pays d'origine. Les plateformes elles-mêmes doivent fournir les mêmes informations.

Il apparaît, d'après les informations dont dispose votre rapporteur, que la plupart des grandes plateformes ont mis en œuvre les dispositions de l'article 242 bis du code général des impôts, ce dont on peut se féliciter.

b) *La certification des plateformes*

L'article 242 bis du code général des impôts prévoit également que les plateformes en ligne « *font certifier chaque année, avant le 15 mars, par un tiers indépendant, le respect, au titre de l'année précédente, des obligations définies aux I et II* », c'est-à-dire de l'obligation d'information à l'occasion de chaque transaction et de l'envoi du récapitulatif annuel. Ce certificat doit être adressé par la plateforme à l'administration fiscale. Sa non-présentation est sanctionnée par **une amende forfaitaire de 10 000 euros**, prévue à l'article 1731 du code général des impôts. Par tolérance, la date limite pour l'année 2017 avait été reportée au 15 mai.

¹ Décret n° 2017-126 du 2 février 2017 relatif à l'obligation d'information en matière fiscale et de prélèvements sociaux des utilisateurs de plates-formes de mise en relation par voie électronique.

Le décret n° 2017-126 du 2 février 2017 précise que ce certificat « est délivré par un commissaire aux comptes, un cabinet d'audit ou toute autre entité, personne physique ou morale, ayant son siège sur le territoire de l'Union européenne et respectant une méthode d'audit assurant un examen impartial et exhaustif. L'entité délivrant l'attestation doit présenter des garanties d'indépendance, d'intégrité et d'honorabilité et accomplir sa mission en évitant tout conflit d'intérêts. Elle ne doit pas être soumise à l'entreprise à laquelle elle délivre l'attestation ».

Force est toutefois de constater que de nombreuses plateformes n'ont pas entrepris cette démarche de certification, et que l'administration n'a pas fait usage de ses pouvoirs pour en assurer le respect.

En outre, en l'absence de précisions de la part de l'administration et de marché véritablement structuré des certificateurs, **le champ exact de la « certification » demeure extrêmement flou**. Trois questions se posent principalement : **le contenu et les modalités de la certification** (analyse par extraction ou examen minutieux des algorithmes), **la nature des certificateurs, et le prix de la certification**. Si certaines grandes plateformes ont évoqué un montant de plusieurs dizaines de milliers d'euros par an, même un montant plus modeste de quelques milliers d'euros représenterait tout de même, pour une jeune start-up, un coût significatif.

Dans ces conditions, l'obligation de certification apparaît peu adaptée aux défis actuels.

2. L'adoption puis le report à 2019 de la déclaration automatique par les plateformes en ligne

Si l'information fiscale des utilisateurs constitue une première étape importante, la déclaration de leurs revenus constitue l'étape supplémentaire indispensable.

Un pas décisif a été franchi avec l'adoption de l'article 24 de la loi de finances rectificative pour 2016¹, qui a institué une obligation de déclaration automatique à l'administration fiscale des revenus des utilisateurs des plateformes en ligne, permettant à la France de rejoindre les pays ayant déjà mis en œuvre des dispositions similaires – par exemple les États-Unis, le Royaume-Uni ou encore l'Estonie, d'ailleurs selon des modalités extrêmement variées².

Ce dispositif, issu d'un amendement déposé par des députés mais résultant directement des travaux du groupe de travail de la commission des finances du Sénat, est codifié au nouvel article 1649 quater A bis du code général des impôts. Des amendements identiques (soit de votre rapporteur

¹ Article 24 de la loi n° 2016-1918 du 29 décembre 2016 de finances rectificative pour 2016.

² Voir à ce sujet la comparaison internationale figurant en troisième partie du rapport n° 481 (2016-2017) du 29 mars 2017 précité.

en sa qualité de rapporteur général, soit de Philippe Dallier, en sa qualité de rapporteur pour avis du projet de loi pour une République numérique) à celui finalement adopté par l'Assemblée nationale avaient d'ailleurs déjà été adoptés au Sénat.

À la demande du Gouvernement, son entrée en vigueur avait été décalée au 1^{er} janvier 2019.

La déclaration automatique à l'administration fiscale des revenus des utilisateurs de plateformes en ligne, qui **revient à créer un nouveau régime de tiers déclarant en complément des régimes existants** (entreprises, établissements financiers, notaires, etc.), constitue **la seule réponse possible, à terme, au défi posé par la révolution numérique** – à la fois en ce qui concerne la nécessité de préserver les recettes fiscales et donc la qualité du service public, et l'impératif de concurrence loyale entre les différents acteurs d'un même secteur économique.

Les tiers déclarants auprès de la DGFiP

Il s'agit :

- **des employeurs qui versent des salaires** relevant de régimes particuliers ou spéciaux de sécurité sociale et/ou qui attribuent des actions gratuites, des options sur titres ou des BSPCE (art. 87 du CGI) ;
- **des professionnels et des entreprises qui versent des commissions, courtages, honoraires et revenus assimilés** (art. 240 et 241 du CGI) ;
- **des caisses de retraite** qui versent des pensions et rentes (art. 88 du CGI) ;
- **des caisses d'assurance maladie** qui versent des indemnités journalières de maladie et des pensions d'invalidité (art. 87 et 88 du CGI) ;
- **des établissements bancaires ou financiers** et les sociétés qui doivent déclarer les opérations sur valeurs mobilières et revenus de capitaux mobiliers (RCM) ainsi que les avances remboursables ne portant pas intérêts (prêt à taux zéro) ;
- **des professionnels acheteurs de métaux ferreux et non ferreux** (art. 1649 bis du CGI).

Depuis 2018, la **déclaration sociale nominative (DSN)** a remplacé l'ensemble des déclarations périodiques ou événementielles et diverses formalités administratives adressées jusqu'à aujourd'hui par les employeurs à une diversité d'acteurs (DGFiP, CPAM, Urssaf, AGIRC ARRCO, Organismes complémentaires, Pôle emploi, Caisses régimes spéciaux, etc.). Il s'agit d'un système de transmission unique, mensuelle et dématérialisée des données issues de la paie, prévue par l'article L. 133-5-3 du code de la sécurité sociale.

Source : commission des finances, d'après la direction générale des finances publiques (DGFiP).

La liste des informations devant être communiquées par les plateformes en application de l'article 1649 *quater A bis* du code général des impôts tel qu'adopté par l'Assemblée nationale sont les suivantes :

« 1° Pour une personne physique, le nom, le prénom et la date de naissance de l'utilisateur ;

« 2° Pour une personne morale, la dénomination, l'adresse et le numéro SIREN de l'utilisateur ;

« 3° L'adresse électronique de l'utilisateur ;

« 4° Le statut de particulier ou de professionnel caractérisant l'utilisateur sur la plateforme ;

« 5° Le montant total des revenus bruts perçus par l'utilisateur au cours de l'année civile au titre de ses activités sur la plateforme en ligne, ou versés par l'intermédiaire de celle-ci ;

« 6° La catégorie à laquelle se rattachent les revenus bruts perçus. »

La collecte de certaines de ces informations apparaît toutefois problématique. Ainsi par exemple de la date de naissance de l'utilisateur ou le numéro SIREN d'une entreprise (si elle en dispose), éléments dont la plateforme ne dispose pas nécessairement **et dont l'administration fiscale n'a pas besoin pour assurer la fiabilité complète des déclarations** (sous réserve qu'elle dispose par ailleurs d'un numéro unique, ou du numéro fiscal, pour effectuer tous les recouplements nécessaires).

Quant aux autres données, les plateformes sont d'ores et déjà tenues de les collecter au titre de l'article 242 bis du code général des impôts, de sorte que **le maintien de ces deux articles aboutit à des obligations redondantes mais pas totalement identiques**.

Enfin, si les dispositions de l'article 1649 *quater A bis* du CGI s'appliquent de façon obligatoire à l'ensemble des plateformes en ligne, quel que soit leur lieu d'établissement, **elles sont à la fois dépourvues de toute sanction pour les plateformes et de toute incitation pour les utilisateurs¹**, ce qui en rend l'application effective très incertaine.

¹ Contrairement à ce qu'avait proposé le groupe de travail de la commission des finances du Sénat, sous la forme d'un abattement minimal de 3 000 euros (cf. infra).

II. LE DISPOSITIF PROPOSÉ

Dans ce contexte, le présent article vise à préciser, à clarifier et à réorganiser les obligations déclaratives incombant aux plateformes en ligne, en prévoyant :

- la fusion des articles 242 bis et 1649 quater A bis du code général des impôts au sein d'un seul article 242 bis. L'article 1649 quater A bis serait dès lors abrogé ;
- la suppression de l'obligation de certification annuelle par un tiers ;
- la présentation en trois niveaux des obligations déclaratives des plateformes : information générale des utilisateurs, transmission d'un récapitulatif annuel aux utilisateurs, et transmission de ces mêmes informations à l'administration fiscale ;
- l'application de sanctions fiscales en cas de manquements aux obligations prévues à l'article 242 bis.

A. DES OBLIGATIONS CLARIFIÉES ET DES INFORMATIONS PRÉCISÉES

Aux termes du nouvel article 242 bis du code général des impôts proposé par le présent article, les opérateurs de plateforme mettant 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 seraient tenues :

« 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 ;

« 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 :

- « a) les éléments d'identification de l'opérateur de la plateforme concerné ;*
- « b) les éléments d'identification de l'utilisateur ;*
- « c) le statut de particulier ou de professionnel indiqué par l'utilisateur de la plateforme ;*
- « 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 ;*

« e) si elles sont connues de l'opérateur, les coordonnées du compte bancaire sur lequel les revenus sont versés.

« 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° ».

Les obligations correspondent aux dispositions actuelles, bien que le 3° reprenne un article qui n'est pas encore en vigueur. **En revanche, le champ des informations visées serait modifié** par rapport au droit existant, mais aussi par rapport à la proposition de loi du 29 mars 2017 du groupe de travail de la commission des finances du Sénat¹ :

¹ Proposition de loi n° 482 (2016-2017) relative à l'adaptation de la fiscalité à l'économie collaborative, présentée par MM. Albéric de Montgolfier, Éric Bocquet, Michel Bouvard, Michel Canevet, Thierry Carcenac, Jacques Chiron, Philippe Dallier, Vincent Delahaye, André Gattolin, Charles Guené et Bernard Lalande.

Les informations devant être déclarées par les plateformes

Droit existant Art. 1649 <i>quater A bis</i> du CGI	Proposition de loi du 29 mars 2017	Dispositif proposé Article 242 <i>bis</i> du CGI
<p>1° Pour une personne physique, le nom, le prénom et la date de naissance de l'utilisateur ;</p> <p>2° Pour une personne morale, la dénomination, l'adresse et le numéro SIREN de l'utilisateur ;</p> <p>3° L'adresse électronique de l'utilisateur ;</p> <p>4° Le statut de particulier ou de professionnel caractérisant l'utilisateur sur la plateforme ;</p> <p>5° Le montant total des revenus bruts perçus par l'utilisateur au cours de l'année civile au titre de ses activités sur la plateforme en ligne, ou versés par l'intermédiaire de celle-ci ;</p> <p>6° La catégorie à laquelle se rattachent les revenus bruts perçus.</p>	<p>1° Le nom complet, l'adresse électronique et le numéro d'identification de l'utilisateur ;</p> <p>2° Le montant total des revenus bruts perçus ou présumés perçus par l'utilisateur au cours de l'année civile précédente au titre de ses activités sur la plateforme en ligne, ou versés par l'intermédiaire de celle-ci ;</p> <p>3° Le nombre de transactions correspondant à ces revenus bruts ;</p> <p>4° La catégorie à laquelle sont présumés se rattacher les revenus bruts.</p>	<p>a) Les éléments d'identification de l'opérateur de la plateforme concerné ;</p> <p>b) Les éléments d'identification de l'utilisateur ;</p> <p>c) Le statut de particulier ou de professionnel indiqué par l'utilisateur de la plateforme ;</p> <p>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 ;</p> <p>e) Si elles sont connues de l'opérateur, les coordonnées du compte bancaire sur lequel les revenus sont versés.</p>

Source : commission des finances

Ces dispositions s'appliqueraient à toutes les plateformes en ligne, quel que soit leur lieu d'établissement, c'est-à-dire y compris aux plateformes étrangères. Elles s'appliqueraient à l'égard de leurs utilisateurs résidant en France ou qui y réalisent des ventes ou des prestations de service assujetties à la TVA.

Ces dispositions s'appliqueraient aux revenus perçus à compter du 1^{er} janvier 2019, ce qui correspond à une première déclaration en 2020.

B. DES OBLIGATIONS ASSORTIES D'AMENDES

Par ailleurs, le présent article prévoit **deux amendes fiscales** applicables en cas de manquements aux obligations prévues au nouvel article 242 bis du code général des impôts :

- une amende forfaitaire globale fixée dans la limite de 50 000 euros en cas de manquement à l'obligation d'information prévue au 1°. Cette sanction spécifique serait codifiée à l'article 1731 ter du code général des impôts ;

- une amende égale à 5 % des sommes non déclarées au titre des 2° et 3°, c'est-à-dire non mentionnées sur le récapitulatif annuel transmis à l'utilisateur ou sur le fichier transmis à l'administration. Cette amende est déjà prévue par le III l'article 1736 du code général des impôts pour d'autres tiers déclarants.

III. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

A. UN DISPOSITIF INDISPENSABLE, DIRECTEMENT ISSU DES PROPOSITIONS DE LA COMMISSION DES FINANCES DU SÉNAT

Votre rapporteur ne peut que se féliciter de la présence, au sein de ce texte, du dispositif de déclaration automatique des revenus par les plateformes en ligne, qui constitue **la reconnaissance par le Gouvernement des travaux conduits depuis plusieurs années par le groupe de travail de la commission des finances du Sénat.**

Depuis ces propositions, **une importante réflexion sur le rôle et les obligations déclaratives qui pourraient être confiés aux plateformes en ligne a été lancée 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 standard multilatéral de déclaration automatique**, analogue à celui qu'elle a développé pour les échanges automatiques d'informations bancaires.

Les précisions apportées aux informations devant être transmises et la fusion des deux dispositifs existants doivent être salués. Comme c'est le cas pour les autres régimes de tiers déclarants, le détail des informations devant être transmises sera précisé par voie réglementaire.

Plus encore, l'introduction d'une sanction fiscale particulièrement dissuasive constitue une preuve de la détermination du Gouvernement à assurer la réussite de ce dispositif – sous réserve bien sûr de la possibilité d'appliquer effectivement cette sanction (cf. *infra*).

Plusieurs remarques peuvent cependant être faites :

- **premièrement**, le changement de rédaction apporté aux dispositions relatives à l'entrée en vigueur de ces dispositions revient à reporter d'une année supplémentaire, soit à 2020, les premières transmissions. Toutefois, si l'on peut regretter ce nouveau report, force est de constater que ni les plateformes, ni l'administration ne pourraient être prêtes à l'échéance fixée par le droit en vigueur ;

- **deuxièmement**, l'absence de seuil *de minimis* pour l'application de ces dispositions pourrait, en théorie, conduire à appliquer les amendes prévues à des plateformes de taille très modeste ou de création très récente, ce qui ne favoriserait guère le développement d'un écosystème dynamique et innovant. S'il pourrait être envisagé de fixer à terme un tel seuil¹, il apparaît toutefois préférable, dans un premier temps, de se limiter à appliquer ces amendes avec discernement, et de sanctionner en priorité les plateformes dont les manquements sont manifestement délibérés ;

- **troisièmement**, il importe de ne pas perdre de vue que l'objectif à terme de cette mesure est bien de permettre d'alimenter de façon automatique la déclaration pré-remplie des contribuables, et de simplifier par là-même les démarches qui leurs sont imposées. Si les données collectées ne devaient servir qu'à mener des contrôles ponctuels, comme c'est aujourd'hui le cas pour les données issues de l'échange automatique d'informations entre États, le dispositif n'aurait pas rempli son objectif ;

Sans ces informations, pourtant, l'administration ne sera pas en mesure de déterminer facilement le régime d'imposition applicable aux revenus déclarés, et les données collectées ne pourraient pas servir à alimenter la déclaration pré-remplie. Cela priverait le dispositif de son principal intérêt : celui-ci n'a pas pour vocation, en effet, à constituer seulement une aide au contrôle fiscal ponctuel, mais bien à simplifier les procédures, aussi bien pour les utilisateurs que pour l'administration. À cet égard, le coût de la mise en œuvre du dispositif par l'administration fiscale annoncé par l'étude d'impact, soit 220 000 euros au total, correspondant à des développements informatiques, laisse craindre une ambition très modeste quant à l'utilisation des données reçues ;

- **quatrièmement**, surtout, une incertitude demeure quant aux éléments d'identification de l'utilisateur.

¹ Les articles 4 ter et 4 quater, adoptés à l'initiative de votre rapporteur, prévoient par exemple un seuil de 5 millions de visiteurs uniques par mois.

B. L'IDENTIFICATION DES UTILISATEURS : LA NÉCESSITÉ D'UN DISPOSITIF PROPORTIONNÉ

Les « éléments d'identification de l'utilisateur » mentionnés au 2° b) du nouvel article 242 bis restent incertains. À cet égard, l'étude d'impact du présent article précise que « *l'arrêté d'application (...) 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* ».

Si le recours au numéro fiscal apparaît, de loin, comme le moyen le plus sûr et le plus simple d'identifier le contribuable et d'effectuer les recoupements nécessaires, il convient de souligner qu'une telle information, demandée à l'utilisateur dès l'inscription sur la plateforme, pourrait présenter un caractère assez dissuasif, voire même contreproductif en ce qu'il inciterait à un report vers des plateformes ne respectant pas ces nouvelles obligations. En effet, l'économie des plateformes en ligne concerne, non seulement des professionnels dont la collecte du numéro fiscal – et de TVA (cf. *infra*) – est indispensable, mais aussi une multitude d'utilisateurs particuliers, dont l'activité n'a parfois aucun caractère commercial.

Dès lors, votre rapporteur appelle l'administration à fixer, dans les textes d'application, des obligations graduées, s'agissant de l'identification des utilisateurs, et proportionnées aux enjeux financiers.

Par exemple, le numéro fiscal pourrait n'être exigé qu'à compter d'un certain seuil de revenu brut annuel – par exemple 3 000 euros –, au-delà duquel les plateformes auraient l'obligation de bloquer le compte de l'utilisateur. La même logique vaut pour les demandes d'identification « forte », par exemple avec l'envoi d'une photo d'un document d'identité officiel, comme le font déjà certaines plateformes. **En-dessous de ce seuil, l'identification pourrait être seulement déclarative**, et porter sur le nom, le prénom, l'adresse électronique et éventuellement d'autres éléments.

Alternativement, et afin de simplifier les démarches, un « numéro unique » d'utilisateur de plateforme en ligne pourrait être attribué en une fois, à la demande de l'utilisateur, puis reporté ensuite à l'inscription sur chaque nouvelle plateforme. La DGFiP disposerait ensuite des fichiers permettant d'attribuer ce numéro unique à un numéro fiscal. C'est, dans la sphère des services publics, le modèle retenu par **France Connect**, un dispositif développé par la direction interministérielle du numérique et du système d'information et de communication de l'État (DINSIC) permettant aux internautes de s'identifier sur différents services en ligne par l'intermédiaire d'un unique compte existant (*impots.gouv.fr, ameli.fr* etc.).

C. LES AMÉLIORATIONS PROPOSÉES PAR VOTRE COMMISSION

La commission a adopté sept amendements au présent article, afin d'en améliorer la portée et les modalités. L'amendement COM-63 vise simplement à corriger une erreur de référence.

Elle a en outre adopté un article 4 bis additionnel prévoyant un abattement applicable aux revenus perçus par des particuliers *via* des plateformes en ligne et déclarés automatiquement par celles-ci, en application des dispositions du présent article.

1. Vers une définition unifiée des plateformes en ligne pour un droit harmonisé

À l'initiative de votre rapporteur, et dans un objectif de simplicité et de cohérence, la commission a adopté **un amendement COM-40 visant à aligner la définition des plateformes en ligne** prévue par le présent article sur celle de l'article du 2° du I de l'article L. 111-7 du code de la consommation, issu de la loi n° 2016-1321 du 7 octobre 2016 pour une République numérique.

Un « droit des plateformes » est en construction : il importe d'en préserver la cohérence. À cet égard, la définition issue de la loi pour une République numérique est proche de celle retenue par le présent article et rien ne justifie de s'en écarter : « *Est qualifiée d'opérateur de plateforme en ligne toute personne physique ou morale proposant, à titre professionnel, de manière rémunérée ou non, un service de communication au public en ligne reposant sur (...) la mise en relation de plusieurs parties en vue de la vente d'un bien, de la fourniture d'un service ou de l'échange ou du partage d'un contenu, d'un bien ou d'un service* ».

Cette mise en cohérence répond en outre à **l'objectif de valeur constitutionnelle d'accessibilité et d'intelligibilité de la loi**.

2. Prévoir la collecte du numéro de TVA des vendeurs établis dans des pays tiers

À l'initiative de votre rapporteur, la commission a également adopté **un amendement COM-41 visant à rendre obligatoire la collecte et la transmission du numéro de TVA des vendeurs établis dans des pays tiers et exerçant leur activité *via* des plateformes en ligne (marketplaces)**, ce que celles-ci ne font pas encore, ou pas suffisamment.

Le champ d'application de l'article 4 est limité aux utilisateurs résidant en France, dans la mesure où il vise principalement à fiabiliser les déclarations fiscales en matière d'impôts directs (impôt sur le revenu et impôt sur les sociétés). **Pour autant, l'essor du commerce en ligne a par**

ailleurs conduit à des pertes massives de recettes fiscales en matière de TVA, notamment imputables aux vendeurs étrangers présents sur des plateformes en ligne.

Il importe donc que l'administration fiscale et l'administration des douanes puissent avoir connaissance des informations prévues par l'article 4 s'agissant des vendeurs issus de pays tiers, ainsi que de leur **numéro de TVA dès lors que ceux-ci sont censés en posséder un** (c'est-à-dire hors vendeurs non professionnels).

Cette mesure constitue un prérequis indispensable à la mise en œuvre de la responsabilité solidaire des plateformes et le cas échéant du « paiement scindé » de la TVA, adoptés par la commission aux articles 4 *ter* et 4 *quater* du présent projet de loi.

3. Prévoir la transmission de la qualification fiscale présumée des revenus déclarés par les plateformes

À l'initiative de votre rapporteur, la commission a également adopté **un amendement COM-42 visant à inclure la catégorie d'imposition à laquelle se rattachent les revenus perçus par leurs utilisateurs** parmi les informations devant être communiquées par les plateformes.

La typologie découle souvent directement du modèle économique des plateformes. En substance, les revenus seraient déclarés comme correspondant soit à des ventes de biens, soit à des prestations de services, relevant soit de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux (BIC), soit de celle des bénéfices non commerciaux (BNC). Les cas plus spécifiques pourraient également être signalés si la plateforme dispose de cette information.

Cette disposition, qui figurait dans la proposition de loi n° 482 (2016-2017) relative à l'adaptation de l'économie collaborative du groupe de travail de la commission des finances du Sénat, n'a pas été reprise dans le texte proposé par le Gouvernement.

Sans ces informations, pourtant, l'administration ne sera pas en mesure de déterminer facilement le régime d'imposition applicable aux revenus déclarés, et **les données collectées ne pourraient pas servir à alimenter la déclaration pré-remplie**. Cela priverait le dispositif de son **principal intérêt** : celui-ci n'a pas pour vocation, en effet, à constituer seulement une aide au contrôle fiscal ponctuel, mais bien à **simplifier les procédures, aussi bien pour les utilisateurs que pour l'administration**.

La déclaration de ces éléments ne devrait poser **aucune difficulté concrète**, dans la mesure où :

- d'une part, elle aurait lieu sous réserve que les plateformes aient connaissance de cette information, à l'instar de ce qui est prévu pour les coordonnées bancaires de l'utilisateur (point *e*). En pratique, c'est souvent

très simple, puisque la plupart des grandes plateformes proposent des activités se rattachant clairement à une seule catégorie (locations meublées en BIC, services de transport en BIC etc.), et que les services proposés sur des plateformes « diversifiées » (cours à domicile, bricolage etc.) sont clairement indiqués par le vendeur ou le prestataire ;

- d'autre part, il ne s'agit que d'une présomption, rien n'empêchant ensuite le contribuable de corriger cette information ou l'administration d'effectuer tous les recouvrements nécessaires.

Les autres tiers déclarants (employeurs, établissements financiers etc.) sont d'ailleurs eux-aussi tenus de qualifier les revenus qu'ils déclarent à l'administration fiscale.

Les différentes catégories possibles seraient précisées par l'arrêté prévu pour l'application du présent article.

4. Permettre aux plateformes de signaler les revenus qui sont présumés exonérés en raison de leur nature

Dans la même logique, à l'initiative du rapporteur, la commission a également adopté un amendement COM-43 visant à permettre l'identification, parmi les revenus déclarés par les plateformes, de ceux qui ne sont pas imposables en raison de leur nature.

Il s'agit principalement :

- d'une part, des revenus relevant du partage de frais, dont le caractère non imposable a été confirmé par l'instruction fiscale du 30 août 2016 : covoiturage, mais aussi « co-navigation », « co-cooking » etc.

- d'autre part, les revenus tirés de ventes d'occasion, exonérés en application de l'article 150 UA du code général des impôts.

Cette simplification de la procédure permettrait de ne pas imposer à tort des revenus issus d'une plateforme proposant exclusivement des activités relevant du partage de frais. Dans le cas des ventes d'occasion, et dans la mesure où il n'en existe aujourd'hui aucune définition claire, l'administration conserverait de toute façon la possibilité de demander des éclaircissements ou de requalifier le revenu, notamment s'il représente une somme importante.

5. Appliquer l'amende aux filiales françaises des plateformes étrangères qui ne se conformeraient pas à leurs obligations

À l'initiative de votre rapporteur, la commission a également adopté un amendement COM-44 visant à créer un régime de responsabilité solidaire dans le paiement des amendes fiscales prévues en cas de manquement aux obligations prévues au présent article. Cette responsabilité

solidaire pourrait être engagée à l'égard des entreprises liées, dès lors que celles-ci sont établies en France.

Concrètement, ce dispositif pourrait permettre d'appliquer aux filiales françaises des plateformes établies à l'étranger une amende égale à 5 % des sommes non déclarées par ces dernières.

Il pourrait ainsi constituer **une réponse particulièrement puissante à l'une des principales faiblesses de l'article 4**, c'est-à-dire le caractère incertain de son application aux plateformes étrangères. **Le montant des amendes qui résulterait de la mise en œuvre de la responsabilité solidaire apparaît à cet égard très dissuasif.**

De plus amples développements sont consacrés à cette question dans le commentaire de l'article 4 *quinquies* du présent projet de loi, qui porte un dispositif similaire applicable dans le cadre du droit de communication non nominatif, également adopté à l'initiative de votre rapporteur.

6. L'extension du dispositif aux organismes de sécurité sociale

Enfin, à l'initiative de Jean-Marie Vanlerenberghe, l'auteur de l'amendement étant par ailleurs rapporteur général de la commission des affaires sociales, la commission a adopté **un amendement COM-10 rectifié visant à prévoir une transmission des éléments d'identification des vendeurs et des transactions à l'Agence centrale des organismes de sécurité sociale (ACOSS)**, sur le modèle de ce que le présent article prévoit déjà pour l'administration fiscale.

Cet amendement prévoit également la sanction des manquements des opérateurs à leurs nouvelles obligations déclaratives en matière sociale, alignées sur ce qu'il est prévu d'introduire dans le code général des impôts. Toutefois, le montant cumulé des amendes prononcées à ce titre et de celles prononcées pour les mêmes faits en matière fiscale **ne pourraient dépasser les plafonds de 50 000 euros** et de 5 % des sommes non déclarées définies dans le code général des impôts et dans le code de la sécurité sociale.

Décision de la commission : votre commission vous propose d'adopter cet article ainsi rédigé.

ARTICLE 4 bis (nouveau)
(Art. 283 bis [nouveau] et 293 A ter [nouveau] du code général des impôts)

Abattement forfaitaire de 3 000 euros applicable aux revenus déclarés automatiquement par les plateformes en ligne

Commentaire : le présent article prévoit un abattement forfaitaire minimal de 3 000 euros applicable aux revenus perçus par des particuliers *via* des plateformes en ligne et déclarés automatiquement par celles-ci, afin, d'une part, de sécuriser la déclaration et le recouvrement de l'impôt par une mesure incitative, et d'autre part, de simplifier et clarifier le régime fiscal applicable aux petits compléments de revenus.

I. LE DROIT EXISTANT

A. LA DÉCLARATION AUTOMATIQUE : UN MÉCANISME DÉPOURVU D'EFFET INCITATIF

Prévue par l'article 4 du présent projet de loi, la déclaration automatique des revenus de leurs utilisateurs par les plateformes en ligne est **en principe obligatoire et applicable quel que soit le lieu d'établissement de la plateforme**.

En pratique, toutefois, son application soulève des incertitudes :

- **d'une part**, l'administration n'aura pas les moyens de contrôler systématiquement le respect par **les centaines, voire les milliers de plateformes existantes**, ce qui entraîne **un risque de report des utilisateurs vers les plateformes les moins respectueuses** de leurs obligations ;

- **d'autre part**, le contrôle de cette obligation et l'application effective des sanctions aux **plateformes étrangères, et notamment aux plus grandes d'entre elles**, pourrait se heurter à l'obstacle de la territorialité et de la lourdeur des procédures de coopération administrative internationale.

B. LE RÉGIME FISCAL ET SOCIAL DE L'ÉCONOMIE COLLABORATIVE

Par ailleurs, si l'économie collaborative crée des opportunités d'échanges et de services pour des millions de personnes en France, il apparaît aujourd'hui que **son développement se heurte à l'inadaptation de nos règles fiscales et sociales**.

Celles-ci prévoient, en matière fiscale, une imposition au premier euro, sans exception – si ce n'est pour les ventes d'occasion (aux contours très flous) et pour le « partage de frais » (au champ très restrictif).

S'agissant de l'affiliation à la sécurité sociale et du paiement des cotisations sociales, le fait générateur de l'obligation repose sur la distinction entre « particuliers » et « professionnels »... laquelle n'est à ce jour définie par aucun critère simple et objectif. En particulier, il n'existe aucun critère objectif de montant, de volume, de durée ou de régularité de l'activité.

Dans le monde « physique », ces règles étaient en fait largement ignorées pour les petits échanges entre particuliers, vide-greniers et autres services occasionnels entre voisins. Mais dans le monde « numérique », où les échanges de pair-à-pair sont devenus un phénomène massif (et bien souvent traçable et standardisé), ces règles ne sont plus tenables. Si elles étaient appliquées à la lettre, des millions de particuliers de bonne foi seraient pénalisés. Mais comme elles ne le sont pas, de nombreux « faux particuliers » échappent à leurs obligations fiscales et sociales, créant ainsi une distorsion de concurrence avec les autres professionnels.

Or, à terme, la déclaration automatique, qui sera mise en œuvre à compter de 2019, devrait venir alimenter la déclaration pré-remplie des contribuables. À règles fiscales inchangées et compte tenu des moyens limités de l'administration fiscale, ce système pourrait aboutir à des situations difficilement compréhensibles.

De plus amples développements sont consacrés à cette question dans le rapport n° 481 (2016-2017) du 29 mars 2017 du groupe de travail de la commission des finances du Sénat sur la fiscalité et le recouvrement de l'impôt à l'heure de l'économie numérique, « *La fiscalité de l'économie collaborative : un besoin de simplicité, d'unité et d'équité*¹ ».

II. LE DISPOSITIF ADOPTÉ PAR VOTRE COMMISSION DES FINANCES

A. LE SEUIL DE 3 000 EUROS : UNE MESURE D'INCITATION ET DE SIMPLIFICATION

Le présent article, issu de deux amendements identiques COM-34 rectifié de Bernard Lalande et les membres du groupe socialiste et républicain et COM-45 de votre rapporteur, vise à instituer un abattement

¹ Rapport n° 481 (2016-2017) du 29 mars 2017, « *La fiscalité de l'économie collaborative : un besoin de simplicité, d'unité et d'équité* », fait par MM. Éric BOCQUET, Michel BOUVARD, Michel CANEVET, Thierry CARCENAC, Jacques CHIRON, Philippe DALLIER, Vincent DELAHAYE, André GATTOLIN, Charles GUENÉ, Bernard LALANDE et Albéric de MONTGOLFIER au nom de la commission des finances.

forfaitaire minimal de 3 000 euros applicable aux revenus perçus par des particuliers *via* des plateformes en ligne et déclarés automatiquement par celles-ci.

Il reprend les articles 1^{er} et 2 de la proposition de loi n° 481 (2016-2017) du 29 mars 2017 relative à l'adaptation de la fiscalité de l'économie collaborative. Ce dispositif a déjà été adopté plusieurs fois par le Sénat à une très large majorité, notamment dans le cadre du projet de loi de finances pour 2018, où des amendements identiques avaient été déposés par plusieurs groupes politiques.

L'amendement poursuit un double objectif :

- d'une part, sécuriser la déclaration et le recouvrement de l'impôt en incitant les utilisateurs à utiliser des plateformes qui mettent en œuvre la déclaration automatique ;

- d'autre part, simplifier et clarifier le régime fiscal applicable aux utilisateurs des plateformes en ligne.

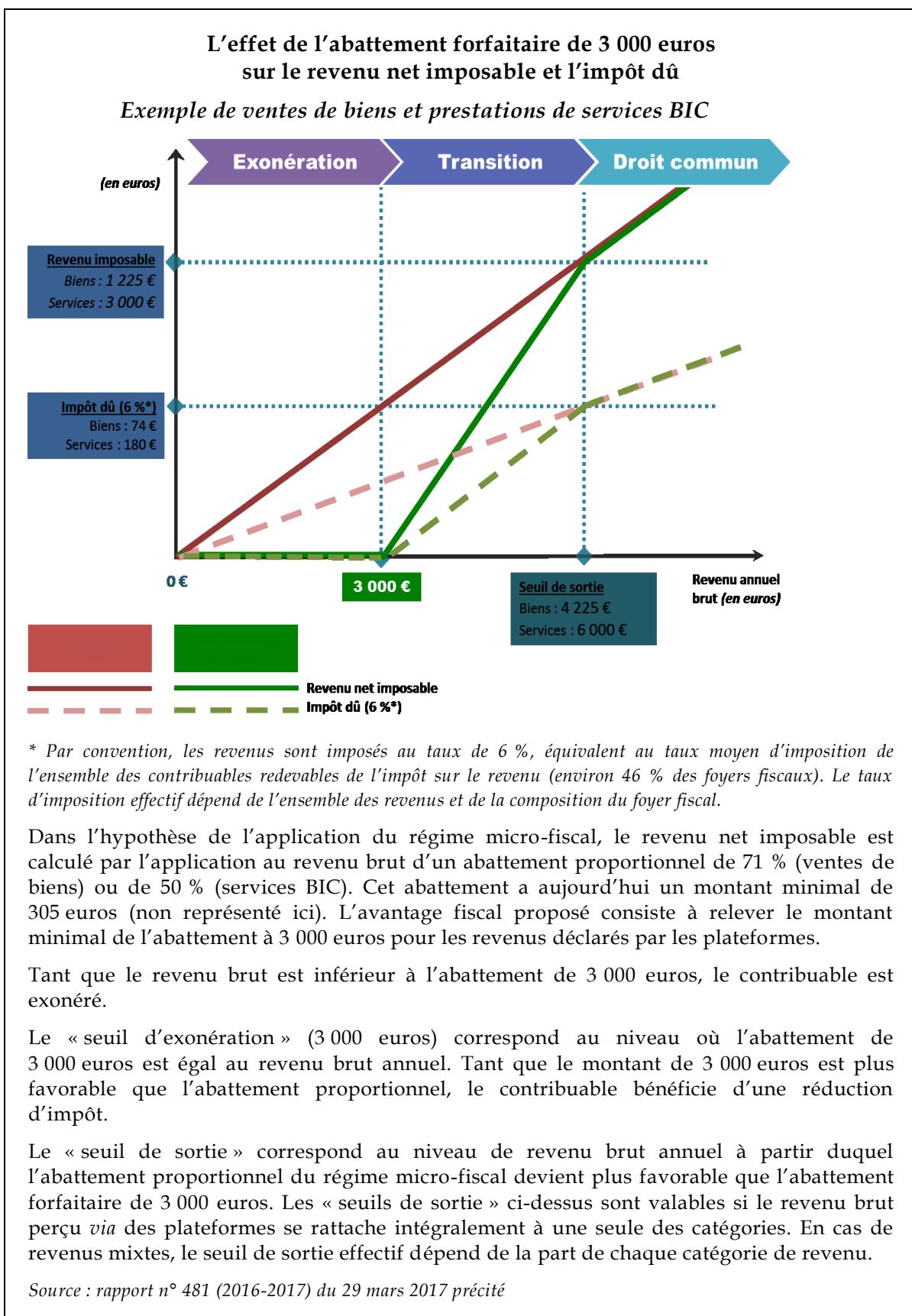
Cet amendement propose donc d'instituer un régime fiscal et social simple, uniifié et équitable pour l'économie collaborative, fondé sur un seuil unique de 3 000 euros.

En matière fiscale, l'abattement minimal permettrait d'exonérer de manière simple et lisible les petits compléments de revenus occasionnels : les personnes gagnant moins de 3 000 euros par an *via* des plateformes en ligne (soit 250 euros par mois, ou 60 euros par semaine) seraient exonérées d'impôt sur ces revenus. Ce seuil s'apprécierait toutes plateformes confondues.

Dans la mesure où il s'agit d'un **abattement forfaitaire alternatif à l'abattement proportionnel de droit commun** du régime « micro » (50 % du revenu brut pour les services, 71 % pour les ventes), **l'avantage fiscal réel serait dégressif et s'annulerait dès que le droit commun deviendrait plus favorable**¹ (soit à 6 000 euros par an pour les services et 4 225 euros par an pour les ventes).

Par conséquent, toutes les personnes ayant une activité économique quelque peu significative sur Internet seraient imposées sur l'ensemble de leurs revenus, sans aucune distorsion de concurrence avec les professionnels.

¹ Ce même raisonnement s'applique si le contribuable opte pour le régime réel : l'avantage proposé s'annule dès lors que les charges déductibles sont supérieures à 3 000 euros par an.



En matière sociale, le seuil de 3 000 euros correspondrait à un « seuil de non-professionnalité » : il donnerait, pour la première fois, un critère simple et lisible permettant de distinguer un « particulier » d'un « professionnel ». L'affiliation à la sécurité sociale en tant que travailleur indépendant **ne serait jamais obligatoire en-deçà de ce seuil « plancher »** – mais elle demeurerait toujours possible pour ceux qui se considèrent comme professionnels et souhaitent bénéficier d'une couverture sociale à ce titre.

L'avantage fiscal serait accordé aux seuls revenus faisant l'objet d'une déclaration automatique des revenus par la plateforme en ligne. Ainsi serait créé un cercle vertueux, permettant d'assurer la juste imposition des activités économiques significatives.

Par conséquent, bien que le dispositif proposé soit une réduction d'impôt, qui devrait concerner la grande majorité des utilisateurs de plateformes collaboratives, celui-ci n'implique pas nécessairement une perte de recettes fiscales pour l'État et la Sécurité sociale.

B. UN DISPOSITIF QUI RESPECTERAIT LE PRINCIPE D'ÉGALITÉ DEVANT L'IMPÔT

Même si elle bénéficierait aux seuls revenus issus d'une activité exercée *via* une plateforme en ligne (conduisant par exemple à accorder aux revenus tirés d'une location un traitement différent selon que l'activité soit menée via une plateforme ou par petites annonces dans un journal), **la mesure adoptée n'apparaît pas contraire au principe constitutionnel d'égalité devant l'impôt, pour plusieurs raisons :**

- **en premier lieu,** l'avantage proposé n'est pas lié à la nature des revenus mais aux modalités de déclaration, lesquelles seraient bien plus sécurisées qu'aujourd'hui. Il est en cela comparable à **l'avantage fiscal accordé aux adhérents à un organisme de gestion agréé (OGA)**, qui est de même nature économique (non-majoration de l'assiette, et anciennement abattement). Tous les revenus non-salariés des particuliers sont visés par l'article adopté par la commission, qu'il s'agisse de BIC ou de BNC, de ventes de biens ou de prestations de services ;

- **en deuxième lieu,** il convient de rappeler que le principe d'égalité devant l'impôt doit s'apprécier au regard d'autres principes de valeur constitutionnelle, et notamment avec **l'objectif de valeur constitutionnelle (OVC) de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales¹**, et le principe

¹ Voir par exemple la décision n° 2016-591 QPC du 21 octobre 2016, au sujet de la création d'un registre public des trusts.

d'accessibilité et d'intelligibilité de la loi¹, qui sont précisément l'objet de la mesure adoptée ;

- en troisième lieu, les atteintes au principe d'égalité devant l'impôt de la mesure adoptée apparaissent très limitées, au regard notamment des avantages attendus pour le contribuable, pour les entreprises et pour l'État. En effet, l'abattement proposé est dégressif puis nul au-delà d'un certain seuil. En outre, **la sécurisation des déclarations est très forte** puisque les revenus sont directement transmis à l'administration.

Par contraste, l'avantage accordé aux adhérents à un OGA apparaît plus dérogatoire, dans la mesure où il est proportionnel au revenu quel qu'en soit le montant, et où les revenus ne sont en aucun cas transmis automatiquement à l'administration. Ils font l'objet d'un examen périodique de sincérité (EPS) de la part de l'OGA, en pratique de façon aléatoire ;

- en quatrième lieu, plusieurs pays ont récemment adopté des régimes similaires, et souvent plus dérogatoires, à l'instar des abattements adoptés par le Royaume-Uni (exonération totale de 2 000 livres sterling, cumulative avec les abattements de droit commun) et la Belgique (*flat tax* de 10 % en-deçà de 6 000 euros).

Décision de la commission : votre commission a adopté cet article additionnel ainsi rédigé.

¹ Reconnu pour la première fois dans sa décision n° 99-421 DC du 16 décembre 1999, sur la loi portant habilitation du Gouvernement à procéder, par ordonnances, à l'adoption de la partie législative de certains codes.

ARTICLE 4 ter (nouveau)
(Art. 283 bis [nouveau] et 293 A ter [nouveau] du code général des impôts)

**Responsabilité solidaire des plateformes en ligne
en matière de TVA due par les vendeurs et prestataires**

Commentaire : le présent article institue un régime de responsabilité solidaire des plateformes en ligne en matière de TVA due par les vendeurs et prestataires qui y exercent leur activité. Celle-ci pourrait être engagée dès lors que les vendeurs indélicats ont été formellement signalés à l'opérateur de plateforme en ligne et que les mesures n'ont pas été prises pour assurer leur mise en conformité ou, à défaut, leur exclusion. Cette procédure est encadrée par des délais et des garanties spécifiques.

I. LE DROIT EXISTANT

A. LE E-COMMERCE : UNE FRAUDE FISCALE MASSIVE QUI NE MET PAS EN JEU LA RESPONSABILITÉ DES PLATEFORMES

La question des pertes de recettes fiscales liées à la révolution numérique s'est pour l'instant concentrée sur l'impôt sur les sociétés, et en particulier les schémas d'optimisation fiscale des « GAFA » (*Google, Apple, Facebook, Amazon*) et autres multinationales. Il existe pourtant des pertes considérables en matière de TVA, qui ne correspondent pas à une optimisation légale mais bien à une fraude.

Le problème se concentre sur les vendeurs, notamment étrangers, présents sur des plateformes en ligne.

La commission des finances du Sénat a alerté dès 2013 sur l'ampleur de cette fraude, puis une nouvelle fois dans un rapport de son groupe de travail sur la fiscalité et le recouvrement de l'impôt à l'heure du numérique du 17 septembre 2015¹, intitulé « *Le e-commerce : propositions pour une TVA payée à la source* ».

Dans un rapport d'avril 2017, le National Audit Office (NAO) britannique a évalué la fraude à la TVA sur le commerce en ligne à un montant compris entre 1 et 1,5 milliard de livres sterling, pour la seule partie imputable aux ventes de biens matériels (donc hors plateformes de

¹ *Rapport n° 691 du 17 septembre 2015, « Le e-commerce : propositions pour une TVA payée à la source », fait par MM. Éric Bocquet, Michel Bouvard, Michel Canevet, Thierry Carcenac, Jacques Chiron, Philippe Dallier, Vincent Delahaye, André Gattolin, Charles Guené, Bernard Lalande et Albéric de Montgolfier au nom de la commission des finances.*

services). D'après un nouveau rapport de mars 2018, **les vendeurs issus de pays tiers représenteraient jusqu'à 60 % du total** (600 à 900 millions de livres sterling). Ce montant équivaut à 12 % du manque à gagner de TVA identifié par la Commission européenne pour le Royaume-Uni¹.

En France, la TVA est la première recette fiscale de l'État en France, avec un rendement estimé à 150 milliards d'euros. Le manque à gagner de TVA est estimé à 20 milliards d'euros, soit 12 % des recettes totales de TVA. Compte tenu du poids du commerce en ligne en France par rapport au Royaume-Uni, **le manque à gagner pour la France résultant de la fraude à la TVA peut être estimé à un milliard d'euros au minimum**, pour les seules ventes en ligne de biens matériels.

B. UNE ADMINISTRATION LARGEMENT IMPUISSANTE

À ce jour, toutefois, la France ne s'est toujours pas donné les moyens de faire face à cette fraude massive. Il convient à cet égard de distinguer en fonction du lieu d'établissement du vendeur².

1. Le cas des vendeurs établis en France ou au sein de l'Union européenne

S'agissant des vendeurs et des prestataires de services établis en France ou dans l'Union européenne, la direction générale des finances publiques (DGFIP) dispose de moyens très limités pour détecter les fraudes à la TVA. Son action se limite à **quelques contrôles ponctuels**, largement entravés par **le manque de moyens de détection** de la fraude et **l'absence de portée extraterritoriale** du droit de communication à l'égard de plateformes qui, elles, sont souvent établies à l'étranger. La fraude est alors très facile, étant entendu que **le fait que la TVA figure sur la facture ne prouve en aucun cas que le vendeur l'a effectivement collectée et reversée au Trésor public**.

Votre rapporteur a effectué un contrôle sur place à **la direction nationale des enquêtes fiscales (DNEF)** qui a confirmé l'ampleur du phénomène et les difficultés rencontrées pour y faire face.

¹ Source : Commission européenne, direction générale de la fiscalité et des douanes (DG TAXUD), « Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States : 2017 Final Report », 18 septembre 2017. Le « manque à gagner de TVA » représente la différence entre le montant théorique des recettes et le montant effectivement perçu, recouvre à la fois les fraudes, l'optimisation légale, et les cas de non-recouvrement (faillites, insolvabilités, erreurs etc.).

² Les développements ci-dessous se limitent aux vendeurs de biens matériels, étant entendu que la fraude en matière de prestations de services en encore plus difficile à détecter.

2. Le cas des vendeurs non résidents en France mais y réalisant des opérations soumises à la TVA

Les vendeurs non résidents en France mais effectuant des opérations soumises à la TVA, sont en principe **tenus de s'enregistrer¹ auprès de la direction des impôts des non résidents²** (DINR) anciennement la direction des résidents à l'étranger et des services généraux (DRESG).

Or seulement 3 182 sociétés de vente à distance sont immatriculées à la DINR en 2018, alors qu'il existe près d'un million de sites de e-commerce actifs en Europe³. Si ce chiffre est en augmentation depuis deux ans, il n'en demeure pas moins très en-deçà de ce que l'on pourrait attendre. La plupart de ces sociétés sont établies dans des pays membres de l'Union européenne.

**Évolution du nombre de sociétés immatriculées à la DINR
(anciennement DRESG)**

	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Vente à distance sur catalogue général (4791A)	65	72	82	141	401	528
Vente à distance sur catalogue spécialisé (4791B)	504	711	1 090	1 7969	2 518	2 654
TOTAL	569	783	1 172	1 910	2 919	3 182

Source : direction générale des finances publiques, en réponse au questionnaire de votre rapporteur.
Les données fournies ne permettent pas de distinguer les sociétés établies dans l'UE et hors UE.

D'après les informations transmises à votre rapporteur, **en 2017, seuls 18 contrôles ont été effectués dans le secteur de la vente à distance, représentant quelque 2,1 millions d'euros de droits et pénalités notifiés et seulement 485 496 euros effectivement recouvrés.**

¹ Sont principalement concernées les entreprises étrangères établies dans l'Union européenne qui réalisent en France des opérations soumises à la TVA. Accessoirement, les entreprises étrangères établies dans un pays tiers qui réalisent des opérations soumises à la TVA intracommunautaire, ce qui est rare, doivent également s'enregistrer auprès de la DINR ou désigner un mandataire agissant sous leur responsabilité, à condition que le pays tiers ait conclu avec la France une convention d'assistance au recouvrement des créances fiscales (onze pays sont concernés). À défaut d'une telle convention, l'entreprise étrangère établie dans un pays tiers doit désigner un représentant fiscal, qui s'engage à acquitter la taxe sous sa propre responsabilité.

² Crée par un arrêté du 26 juillet 2017, la DINR est un service à compétence nationale qui prend la suite des activités de la direction des résidents à l'étranger et des services généraux (DRESG).

³ Source : Ecommerce Europe.

Évolution du nombre de contrôles effectués en matière de vente à distance et des droits et pénalités notifiés et recouvrés

Le tableau suivant présente le nombre de contrôles effectués, les montants des droits et pénalités notifiés, et les montants effectivement recouvrés :

		2013	2014	2015	2016	2017	2018
4791A	Nombre de contrôles	1					
	Droits et pénalités notifiés	0 €					
	Droits et pénalités encaissés*	0 €					
4791B	Nombre de contrôles	3	2	26	28	17	8
	Droits et pénalités notifiés	18 549 €	1 936 118 €	1 561 674 €	3 814 114 €	1 733 573 €	398 763 €
	Droits et pénalités encaissés*	0 €	0 €	974 247 €	2 977 322 €	172 419 €	0 €
TOTAL	Nombre de contrôles	4	2	26	30	18	10
	Droits et pénalités notifiés	18 549 €	1 936 118 €	1 561 674 €	4 116 491 €	2 063 973 €	414 294 €
	Droits et pénalités encaissés*	0 €	0 €	974 247 €	3 225 399 €	485 6 €	0 €

* situation au 31 mars 2018

Source : direction générale des finances publiques, en réponse au questionnaire de votre rapporteur

3. Le cas des vendeurs établis dans des pays tiers

L'administration est encore plus démunie s'agissant des vendeurs établis dans un pays tiers, très présents sur les grandes marketplaces.

En principe, la TVA à l'importation doit être payée au moment du dédouanement, en même temps que les droits de douane. Il n'existe pas d'exception, ni de seuil minimum de chiffre d'affaires comme pour la TVA intra-communautaire. Il faut en outre rappeler que l'exonération applicable aux envois à valeur négligeable (EVN) inférieurs à 22 euros (pour la TVA) ou à 150 euros (pour les droits de douane) n'est en aucun cas applicable aux ventes par correspondance (y compris en ligne).

La TVA à l'importation repose donc sur une procédure purement déclarative. Or les spécificités du commerce électronique rendent la fraude quasiment indétectable.

D'abord, les biens peuvent être expédiés directement depuis le pays tiers par la Poste ou via un opérateur de fret express. Dans ce cas, ceux-ci sont très fréquemment sous-évalués, non-déclarés, ou déclarés abusivement comme des envois à valeur négligeable (EVN), « cadeaux » ou encore « échantillons ». La direction générale des douanes et droits indirects (DGDDI) n'a pas les moyens humains ni matériels de contrôler

chacun des 7 millions de petits colis soumis à déclaration qui transitent chaque année dans les aéroports, et qui représentent, puis un par un, un enjeu financier très faible¹.

En outre, **aucune disposition législative ne prévoit à ce jour d'obligation déclarative pour les plateformes en ligne**, pourtant devenues des acteurs incontournables du commerce international : seules les données transmises par les transporteurs et représentants en douane alimentent aujourd’hui le système DELTA (dédouanement en ligne par transmission automatisées).

Le nombre de contrôles effectués et le montant des droits et taxes redressés est donc, sans surprise, extrêmement faible au regard des enjeux économiques que représente le e-commerce.

Évolution du nombre de déclarations en fret express et fret postal

		Nombre de déclarations				
		2013	2014	2015	2016	2017
DR Roissy Fret	Fret Express	4 480 987	4 989 224	4 649 166	4 379 700	4 715 403
		1 224 385	1 368 087	1 296 486	1 336 828	1 378 701
		136 079	844 980	700 977	695 981	756 236
		3 096 593	2 733 681	2 603 992	2 260 231	2 233 244
		23 930	42 476	47 711	86 660	347 222
DR Roissy Fret	Fret postal (<i>hors colis postaux</i>)	9 807	1 604	75 858	389 522	520 616
				75 858	389 522	520 616
		9 807	1 604			
Chilly-mazarin BDP		87 593	111 533	108 944	132 176	129 738
TOTAL DGDDI	Fret Express	5 549 712	6 270 261	5 941 722	5 983 095	7 152 006
	Fret postal (<i>hors colis postaux</i>)	97 401	113 226	185 269	521 799	650 629

Les déclarations en fret postal ne comprennent pas les colis postaux, de loin les plus nombreux, ceux-ci n’étant pas soumis aux mêmes obligations déclaratives.

Source : direction générale des douanes et droits indirects, en réponse au questionnaire de votre rapporteur

¹ En ajoutant les envois de colis postaux, qui ne sont pas comptabilisés dans les systèmes d’information de la DGDDI, le nombre total d’envois attribuables au commerce en ligne en provenance de pays tiers est plus proche de 50 millions par an.

Évolution des droits et taxes redressés en fret express et fret postal

Droits et taxes redressées (hors pénalités) - notifications						
En millions d'euros	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Fret express	1,31	2,59	2,44	2,81	2,25	2,96
Fret postal	0,06	0,09	0,08	0,04	0,07	0,04
Sous-total Fret express et postal	1,38	2,68	2,52	2,85	2,33	3,00
Autre	292,85	320,00	354,39	374,55	412,75	265,47
Total	294,22	322,69	356,91	377,40	415,07	268,47
En nombre de constatations	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Fret Express	2 815	3 631	3 976	3 832	4 308	4 628
Fret postal	276	172	171	178	116	240
Sous-total Fret express et postal	3 091	3 803	4 147	4 010	4 424	4 868
Autre	7 944	9 189	10 066	10 563	15 317	14 314
Total	16 406	18 804	19 627	20 195	19 741	19 182

Les montants mentionnés correspondent aux seuls montants notifiés, hors pénalités, et non pas aux montants effectivement redressés.

Source : direction générale des douanes et droits indirects, en réponse au questionnaire de votre rapporteur.
N.B. : Les déclarations en fret postal ne comprennent pas les colis postaux, de loin les plus nombreux, ceux-ci n'étant pas soumis aux mêmes obligations déclaratives

Enfin, les biens peuvent être importés en gros par le vendeur, qui les stocke dans un entrepôt sur le territoire européen et en demeure propriétaire. Lorsque le consommateur achète le bien en ligne, la livraison est alors plus rapide. Dans ce cas, au moins deux types de fraude peuvent se cumuler : le non-paiement de la TVA à l'importation, par des moyens de fraude classiques de type « fraude au régime 42 », puis le non-paiement de la TVA lors de la vente au consommateur.

4. L'insuffisance des propositions de la Commission européenne

Si la Commission européenne, dont votre rapporteur a rencontré les services à plusieurs reprises, a reconnu l'ampleur du problème¹, son plan d'action présenté le 1^{er} décembre 2016 et les nouvelles règles concernant la TVA en matière de commerce électronique adoptées par le Conseil le 5 décembre 2017 n'apportent pas une réponse suffisante.

¹ Le constat dressé en 2016 rejoint très largement celui de la commission des finances et du National Audit Office britannique. Auparavant, et s'agissant des seuls envois à valeur négligeable (EVN), une étude réalisée en mai 2015 par la Commission européenne estimait les pertes de recettes de TVA pour les États membres due à la fraude aux EVN à 535 millions d'euros en 2013, soit une hausse de 355 % par rapport à 1999. Source : Assessment of the application and impact of the VAT exemption for importation of small consignments, EY et Commission européenne, mai 2015.

Ces règles consistent pour l'essentiel en la suppression des seuils des « envois à valeur négligeable » et la mise en place d'un « guichet unique ». Si elles constituent une avancée, **ces deux mesures sont dépourvues de moyen de contrôle et seront donc sans effet sur les vendeurs indélicats**, ou tout simplement ignorants de leurs obligations. Rien n'est prévu pour lutter contre la fraude à la TVA au sein de l'Union européenne elle-même. D'une manière générale, ces propositions ne **remettent nullement en cause la nature exclusivement déclarative de la procédure**.

C. LE MODÈLE BRITANNIQUE : UN CHANGEMENT DE PARADIGME AUX EFFETS DÉJÀ NOTABLES

Confrontée au même problème, **l'administration fiscale et douanière britannique (HMRC) a annoncé le 16 mars 2016 la mise en place d'un régime novateur de responsabilité solidaire des plateformes de commerce en ligne dans le paiement de la TVA due par les vendeurs établis dans des pays tiers (hors UE) et qui vendent des biens à des consommateurs britanniques**. Cette responsabilité sera élargie aux vendeurs établis dans l'Union européenne.

Ces mesures font suite à une série de révélations sur des vendeurs hors UE présents sur la *marketplace* d'une grande plateforme de commerce en ligne et qui expédiaient leurs produits sans acquitter la TVA à l'importation.

Plus précisément, la réforme comporte trois volets successifs¹ :

1° Par l'intermédiaire des plateformes, l'administration peut demander aux vendeurs en ligne de pays tiers et qui semblent être des professionnels, de désigner un représentant fiscal au Royaume-Uni, responsable du paiement de la TVA à la place du vendeur ou solidairement avec lui ;

2° Si le problème n'est pas résolu (TVA non payée sous 30 jours, avec un représentant fiscal non désigné et un vendeur toujours sur la plateforme), **l'administration peut considérer la plateforme comme distinctement et solidairement redevable de la TVA à la place du vendeur ou solidairement avec lui ;**

3° Les entrepôts situés au Royaume-Uni qui stockent des biens vendus par des vendeurs de pays tiers ont l'obligation de mettre en œuvre certaines « diligences » afin de s'assurer du paiement de la TVA. Les instructions détaillées (*Fulfilment House Due Diligence Scheme*) ont été publiées en décembre 2016.

¹ Le dispositif est présenté en détail sur le site de l'administration fiscale et douanière britannique : <https://www.gov.uk/government/publications/vat-extending-joint-and-several-liability-for-online-marketplaces-and-displaying-vat-numbers-online-guidance-note>.

En outre, le 25 avril 2018, l'administration fiscale a demandé aux plateformes de signer un accord pour lutter contre la fraude à la TVA en ligne, comprenant notamment des engagements à sensibiliser les vendeurs à leurs obligations fiscales, à répondre rapidement aux notifications qui leur sont adressées, et à échanger des informations avec l'administration¹. La liste des plateformes signataires sera publiée et mise à jour régulièrement.

Votre rapporteur, en sa qualité de membre du groupe de travail de la commission des finances sur la fiscalité et le recouvrement de l'impôt à l'heure du numérique, a effectué un déplacement à Londres en février 2017 pour étudier le système de la responsabilité solidaire des plateformes et les conditions de sa mise en œuvre.

L'efficacité du modèle britannique est aujourd'hui reconnue. Si le National Audit Office et le *Public Accounts Committee* (PAC) de la Chambre des Communes estiment que l'administration fiscale britannique fait un usage encore trop timide de ces nouvelles et puissantes possibilités, **le premier bilan fait apparaître un effet très visible de la responsabilité solidaire et des obligations liées**. Dans une lettre du 27 mars 2018² adressée par HMRC au *Public Accounts Committee*, il apparaît ainsi que :

- entre septembre 2016 et janvier 2018, le HMRC avait ouvert environ 2 100 enquêtes pour fraude à la TVA en matière de commerce en ligne de la part de vendeurs issus de pays tiers, dont 1 300 enquêtes ayant conduit à engager la responsabilité solidaire des plateformes, pour 120 millions de livres sterling de recettes fiscales supplémentaires ;

- en outre, alors que seules 1 650 entreprises hors-UE étaient enregistrées en 2015 auprès de l'administration dans le secteur de la vente à distance, 27 550 demandes d'enregistrement ont été effectuées entre l'annonce de la mesure et le 31 janvier 2018, pour un surcroît de recettes de TVA de 100 millions de livres sterling, soit un total de 220 millions de livres sterling.

¹ <https://www.gov.uk/government/news/hmrc-calls-on-online-marketplaces-to-sign-agreement-tackling-vat-fraud>.

² Cette lettre est disponible sur le site du parlement britannique : <https://www.parliament.uk/business/committees/committees-a-z/commons-select/public-accounts-committee/>.

II. LE DISPOSITIF ADOPTÉ PAR VOTRE COMMISSION DES FINANCES

Le présent article, issu d'un amendement COM-46 de votre rapporteur, propose d'instituer **un régime de responsabilité solidaire des plateformes en ligne pour le paiement de la TVA** due par les vendeurs qui exercent leur activité par leur intermédiaire, **inspiré du dispositif adopté en septembre 2016 par le Royaume-Uni.**

À cet effet, seraient créés au sein du code général des impôts un **nouvel article 283 bis** pour les opérations intra-communautaires, relevant de la DGFiP, et un **nouvel article 293 ter** pour les importations, relevant de la DGDDI.

La procédure serait la suivante :

1° Lorsqu'il existe des présomptions qu'une personne qui exerce son activité par l'intermédiaire d'une plateforme en ligne se soustrait à ses obligations en matière de déclaration ou de paiement de la TVA, **l'administration peut signaler cette personne à l'opérateur de la plateforme en ligne**, afin que celui-ci puisse prendre les mesures permettant à cette personne de régulariser sa situation ;

2° Si les présomptions persistent après un délai d'un mois, l'administration peut mettre en demeure la plateforme en ligne de prendre les mesures mentionnées ci-dessus, ou à défaut, d'exclure la personne concernée de la plateforme en ligne ;

3° Si, en l'absence de mise en œuvre des mesures mentionnées ci-dessus après un délai d'un mois, les présomptions persistent, la taxe est solidairement due par l'opérateur de plateforme en ligne.

Ce dispositif serait applicable aux plateformes en ligne recevant plus de **cinq millions de visiteurs uniques par mois**, soit le seuil retenu pour l'obligation de « loyauté des plateformes » instituée par la loi du 7 octobre 2016 pour une République numérique.

La solidarité fiscale existe déjà en matière de TVA dans de nombreux cas. S'agissant plus particulièrement de la TVA à l'importation, elle correspond au régime juridique, très fréquent, du **déclarant en douane**.

Afin d'identifier les vendeurs qui pourraient se soustraire à leurs obligations en matière de TVA, la DGFiP pourra faire usage de son droit de communication non nominatif¹ prévu par l'article L. 81 du livre des procédures fiscales, et surtout des informations transmises par les plateformes en ligne en application des dispositions de l'article 4 du projet de loi. **Afin de permettre à la DGDDI de faire de même**, la commission a adopté un amendement COM-41 de votre rapporteur au même article 4,

¹ Voir à ce sujet le commentaire de l'article 4 quinques [nouveau], introduit à l'initiative de votre rapporteur.

tendant à rendre obligatoire la collecte et la transmission du numéro de TVA des vendeurs professionnels établis dans des pays tiers. La DGDDI pourra ensuite obtenir ces informations en application du dispositif général d'échange d'informations entre ces deux administrations, prévu par l'article L. 83 A du livre des procédures fiscales.

Cette proposition a déjà fait l'objet d'un amendement adopté à la quasi-unanimité du Sénat lors de l'examen du projet de loi de finances pour 2018.

Décision de la commission : votre commission a adopté cet article additionnel ainsi rédigé.

ARTICLE 4 quater (nouveau)
(Art. 283 ter [nouveau] du code général des impôts)

Paiement scindé de la TVA en matière de commerce en ligne

Commentaire : le présent article prévoit de permettre aux plateformes en ligne de prélever la TVA pour le compte du vendeur, au moment de la transaction, par un mécanisme de « paiement scindé » (*split payment*). Elles seraient en contrepartie libérées de la responsabilité solidaire prévue par l'article 4 ter.

I. LE DROIT EXISTANT

Des développements sont consacrés à la fraude à la TVA en matière de commerce en ligne dans le commentaire de l'article 4 ter du présent projet de loi qui prévoit la responsabilité solidaire des plateformes en ligne en cas de non-paiement de la TVA par les vendeurs, et dont le mécanisme prévu au présent article constitue un complément.

II. LE DISPOSITIF ADOPTÉ PAR VOTRE COMMISSION DES FINANCES

Le présent article, issu d'un amendement COM-47 de votre rapporteur, vise à permettre aux plateformes de **prélever la TVA à la source et pour le compte du vendeur, au moment de la transaction, par un mécanisme de « paiement scindé » (*split payment*)**.

Cette proposition repose sur l'idée que, contrairement aux flux physiques, éclatés et difficiles à tracer, **les flux financiers sont connus à l'euro près, par un intermédiaire unique, et souvent en temps réel**.

Cette proposition est détaillée dans le rapport du groupe de travail de la commission des finances sur la fiscalité et le recouvrement de l'impôt à l'heure du numérique du 17 septembre 2015¹, intitulé « *Le e-commerce : propositions pour une TVA payée à la source* ».

Elle a fait l'objet d'un amendement adopté à la quasi-unanimité du Sénat lors de l'examen du projet de loi de finances pour 2018.

¹ *Rapport n° 691 du 17 septembre 2015, « Le e-commerce : propositions pour une TVA payée à la source », fait par MM. Éric Bocquet, Michel Bouvard, Michel Canevet, Thierry Carcenac, Jacques Chiron, Philippe Dallier, Vincent Delahaye, André Gattolin, Charles Guené, Bernard Lalande et Albéric de Montgolfier au nom de la commission des finances.*

Ce mécanisme est aujourd’hui envisagé notamment par le Royaume-Uni, qui a lancé une consultation technique auprès des différentes parties concernées au début de l’année 2018¹.

Un nouvel article 283 *ter* serait ainsi créé au sein du code général des impôts afin de prévoir ce dispositif, dont les modalités seraient les suivantes :

- l’opérateur d’une plateforme en ligne peut déclarer, collecter et acquitter la TVA pour le compte des personnes effectuant des livraisons de biens ou des prestations de service et qui exercent leur activité par l’intermédiaire de cette plateforme, dès lors que l’acquéreur ou le preneur est établi ou à son domicile ou sa résidence habituelle en France.

- à cette fin, l’opérateur de plateforme en ligne retient le montant de la taxe sur le montant brut payé par l’acquéreur ou le preneur, au moment de la transaction, et la reverse ensuite au Trésor public. Par exemple, pour un achat de 120 euros au taux normal, la somme de 20 euros serait automatiquement « scindée » et reversée au Trésor public. Le vendeur et l’acheteur sont en contrepartie libérés de leurs obligations fiscales ;

- afin de calculer le montant de la retenue, le vendeur ou le prestataire communique à l’opérateur de plateforme en ligne les taux, ou le cas échéant les exonérations, applicables à l’opération. L’opérateur de plateforme en ligne s’assure que les informations communiquées par le vendeur ou le prestataire ne sont pas manifestement erronées. À défaut d’information, c’est le taux normal qui est appliqué, soit 20 %.

Si l’opération technique peut être confiée à l’intermédiaire financier, c’est donc bien l’opérateur de la plateforme qui est responsable de la détermination du montant qu’il convient de « scinder ». Ce système, analogue à celui qui permet aux plateformes de prélever une commission sur les transactions – soit le cœur du modèle économique de beaucoup d’entre elles –, ne pose en lui-même aucune difficulté technique.

Cet amendement est complémentaire de l’amendement relatif à la responsabilité solidaire des plateformes en ligne en cas de non-paiement de la TVA par les vendeurs prévu à l’article 4 *ter* du présent projet de loi. Les plateformes choisissant de mettre en œuvre le paiement scindé, à titre volontaire, seraient en contrepartie libérées de la responsabilité solidaire, à condition que le paiement à la source ait effectivement eu lieu.

Ce dispositif serait applicable aux plateformes en ligne recevant plus de cinq millions de visiteurs uniques par mois, soit le seuil retenu pour l’obligation de « loyauté des plateformes » instituée par la loi du 7 octobre 2016 pour une République numérique.

¹ Celle-ci s’achève le 29 juin 2018. Elle est accessible à l’adresse suivante : <https://www.gov.uk/government/consultations/alternative-method-of-vat-collection-split-payment>.

Dans la mesure où il déroge à certaines dispositions de la directive TVA, il est soumis à **une autorisation du Conseil de l'Union européenne**. L'Italie a par exemple obtenu une telle dérogation pour mettre en œuvre le paiement scindé en matière de marchés publics dans le domaine de la construction.

Décision de la commission : votre commission a adopté cet article additionnel ainsi rédigé.

ARTICLE 4 quinquies (nouveau)
(Art. 1754 du code général des impôts)

**Solidarité des entreprises liées en matière d'amendes fiscales
pour obstacle au droit de communication**

Commentaire : le présent article vise à créer un régime de responsabilité solidaire dans le paiement des amendes fiscales prévues en cas d'obstacle au droit de communication non nominatif de l'administration. Cette responsabilité solidaire pourrait ainsi être engagée à l'égard de la filiale française d'une plateforme en ligne établie à l'étranger.

I. LE DROIT EXISTANT

**A. LE DROIT DE COMMUNICATION NON NOMINATIF, UNE AVANCÉE
DANS LA LUTTE CONTRE LA FRAUDE FISCALE SUR INTERNET**

L'article 21 de la loi n° 2014-1655 du 29 décembre 2014 de finances rectificative pour 2014 a institué un droit de communication portant « *sur des informations relatives à des personnes non nommément désignées* », codifié au deuxième alinéa de l'article L. 81 du livre des procédures fiscales.

Ce droit de communication « non nominatif » permet d'interroger les acteurs d'Internet (plateformes, tiers de paiement, opérateurs de fret express, etc.) sans connaître au préalable l'identité de la personne ou des personnes concernées. Par exemple, il permet de demander à une plateforme en ligne des informations sur « *les personnes ayant vendu un bien X ou loué un bien Y au cours de l'année 2016 et ayant perçu à ce titre plus de 3 000 euros* ». La demande d'information peut ainsi porter sur leurs ventes, leurs clients, leurs transactions ou encore leurs fournisseurs etc.

Le décret n° 2015-1091 du 28 août 2015 précise que les informations demandées doivent être précisées par au moins l'un des critères de recherche suivants : situation géographique ; seuil exprimé en quantité, nombre, fréquence ou montant financier ; mode de paiement. La demande ne peut pas porter sur une période de référence de plus de dix-huit mois, celle-ci pouvant être éventuellement fractionnée.

En application du premier alinéa de l'article 1734 du code général des impôts, le refus de communication des documents et renseignements demandés par l'administration dans l'exercice de son droit de communication ou tout comportement faisant obstacle à la communication entraîne, à compter du 1^{er} janvier 2019, l'application d'une amende de

10 000 euros. Il est précisé que « *cette amende s'applique pour chaque 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 destruction de ceux-ci avant les délais prescrits* ».

Lors de l'examen en séance publique du projet de loi de finances rectificative pour 2016, Christian Eckert, alors secrétaire d'État chargé du budget, a estimé que « *le droit de communication non nominatif tel qu'il existe est très utile. Entre le 1^{er} septembre 2015 et le 1^{er} septembre 2016, nous avons engagé 105 fois ce droit en matière d'économie numérique* ».

Les éléments transmis au rapporteur confirment la montée en puissance de ce dispositif, qui a fait l'objet de 1 894 demandes par la DGFIP depuis sa création¹, dont 14 sont restées sans réponse.

Répartition par secteur d'activité des droits de communication exercés par la DGFIP depuis le 15 septembre 2018

Répartition par secteur d'activité	
Gestion de locations	140
Place de marché	24
Activité en lien avec internet (Création, hébergement sites internet)	16
Transport des personnes	36
Services financiers (paiement et transfert)	40
Transport et logistique de marchandises	85
BTP	452
Assurances	8
Collecteurs et gestionnaires fonds formation professionnelle	8
Opérateur téléphonique	6
Grossiste et commerce de gros	172
Sport hippique	7
Fournisseur d'énergie	12
Sécurité privée, gardiennage, nettoyage	86
Administration	113
Tourisme	36
Agriculture	100
Commerce de véhicules	134
Autre	419
Total général	1894

Source : direction générale des finances publiques

D'après l'administration fiscale, l'exploitation des informations collectées a, à ce jour, permis de réaliser 11 116 contrôles, correspondant à

¹ Source : réponses au questionnaire de votre rapporteur.

8,6 millions d'euros de droits rappelés et 4 millions d'euros de pénalités. Aucune information n'a toutefois été transmise s'agissant du recouvrement effectif de ces sommes. **Aucune poursuite pénale ou correctionnelle n'est par ailleurs à ce jour recensée.**

En matière sociale, les URSSAF peuvent également mettre en œuvre un droit de communication non nominatif, prévu sur le modèle de celui de la DGFiP par la loi n° 2014-1554 du 22 décembre 2014 de financement de la sécurité sociale pour 2015.

B. UN OUTIL PÉNALISÉ PAR SON ABSENCE DE PORTÉE EXTRATERRITORIALE

Toutefois, le droit de communication non nominatif ne comble nullement la principale faiblesse du droit de communication « classique », c'est-à-dire son absence de portée extraterritoriale.

Si certains des principaux acteurs de l'économie collaborative disposent aujourd'hui de filiales en France, celles-ci ne sont pas des entités opérationnelles, les contrats eux-mêmes demeurant conclus avec des sociétés établies hors de France, notamment en Irlande, au Luxembourg et aux Pays-Bas. Ces sociétés opérationnelles établies à l'étranger ne s'estiment pas liées par le droit de communication¹.

La DGFiP a confirmé à votre rapporteur n'avoir d'ailleurs adressé aucune demande à des acteurs établis dans un autre pays de l'Union européenne ou dans un pays tiers². Dans le même temps, les concurrents français de ces plateformes, souvent plus modestes, se conforment dans l'ensemble à leurs obligations en la matière.

Certes, l'administration peut toujours recourir aux procédures d'assistance internationale en matière de recouvrement, notamment au sein de l'Union européenne, où sont établies la plupart des grandes plateformes pour leurs opérations hors États-Unis. Il s'agit toutefois de **procédures particulièrement lourdes** et soumises à la bonne volonté des pays partenaires, qui ne sont pas adaptées aux spécificités de l'économie des

¹ Le seul moyen de contourner cet obstacle consiste à effectuer une « perquisition fiscale », ou visite domiciliaire, sur le fondement de l'article L. 16 B du livre des procédures fiscales, qui permet notamment de saisir les données auxquelles il est possible d'accéder depuis les serveurs des locaux visités – mais il s'agit là encore d'une procédure lourde, soumise à l'autorisation du juge, et donc inadaptée à l'éclatement des enjeux de l'économie collaborative.

Cette procédure est en revanche pertinente s'agissant de l'impôt sur les sociétés des plateformes elles-mêmes, afin de caractériser l'existence d'un établissement stable. Il s'agit toutefois d'un outil ponctuel, l'entreprise ayant intérêt à réorganiser sa structure juridique à la suite d'une perquisition fiscale.

² Source : réponses au questionnaire de votre rapporteur. Cela signifie notamment que les 14 demandes restées à ce jour sans réponse ne concernent pas des plateformes étrangères.

plateformes en ligne et du e-commerce, où les enjeux financiers sont éclatés en une multitude de transactions, de revenus et d'envois modestes.

La transmission automatique des revenus des utilisateurs, prévue par l'article 4 du présent projet de loi et issue des propositions du groupe de travail de la commission des finances sur la fiscalité et le recouvrement de l'impôt à l'heure du numérique, **devrait soulever les mêmes problèmes**, dans la mesure où il s'agit d'une obligation de nature déclarative à l'égard d'un tiers qui n'est pas nécessairement établi en France ou même dans l'Union européenne.

II. LE DISPOSITIF ADOPTÉ PAR VOTRE COMMISSION DES FINANCES

Le présent article, issu d'un amendement COM-48 de votre rapporteur, vise à instituer un régime de responsabilité solidaire dans le paiement des amendes fiscales prévues en cas de refus de communication des documents et renseignements demandés par l'administration dans l'exercice de son droit de communication non nominatif.

Cette responsabilité solidaire pourrait être engagée à l'égard des entreprises établies en France et liées, au sens du 12 de l'article 39 du code général des impôts, à l'entreprise à l'égard de laquelle l'administration exerce son droit de communication non nominatif. Aux termes de cet article, **des liens de dépendance** sont réputés exister entre deux entreprises :

« - lorsque l'une détient directement ou par personne interposée la majorité du capital social de l'autre ou y exerce en fait le pouvoir de décision ;

« - lorsqu'elles sont placées l'une et l'autre, dans les conditions définies au a, sous le contrôle d'une même tierce entreprise ».

Celles-ci pourraient dès lors se voir appliquer l'amende prévue par l'**article 1734 du code général des impôts**, portée à 10 000 euros par demande par la loi de finances pour 2018, contre 5 000 euros auparavant¹.

Le dispositif proposé pourrait notamment permettre d'appliquer cette amende aux filiales françaises des plateformes établies à l'étranger, dès lors que le lien de dépendance est avéré. Les grandes plateformes disposent en effet presque toutes de filiales en France. S'il ne s'agit pas d'entités opérationnelles – ce qui explique les difficultés rencontrées pour imposer leurs bénéfices au titre d'un « établissement stable » –, rien ne fait a priori obstacle à ce que celles-ci soient tenues solidairement responsables

¹ L'amende prévue par l'article 1734 du code général des impôts est applicable à l'ensemble des cas d'opposition au droit de communication. Elle est notamment applicable en cas d'opposition au droit de communication spécifique à l'égard des éditeurs de logiciels de caisse, de comptabilité et de gestion, comme expliqué dans le commentaire de l'article 2 du présent projet de loi.

du paiement d'amendes fiscales, liées non pas à des droits éludés, mais à des manquements aux obligations qui s'imposent aux tiers déclarants.

La responsabilité solidaire est un principe courant en matière fiscale, qui trouve par exemple à s'appliquer entre époux ou partenaires s'agissant de l'impôt sur le revenu.

S'agissant plus particulièrement des pénalités, l'article 1754 du code général des impôts, qu'il est proposé de compléter, prévoit par exemple que celle-ci peut s'appliquer, entre autres :

- aux parties à un contrat en cas d'abus de droit ou en cas de dissimulation d'une partie du prix stipulé ;

- aux personnes délivrant des documents permettant de bénéficier indûment d'un avantage fiscal, tels que les certificats, les reçus, les états, les factures ou les attestations, permettant à un contribuable d'obtenir une déduction du revenu ou du bénéfice imposables, un crédit d'impôt ou une réduction d'impôt,

- au prétendu créancier qui a faussement attesté l'existence d'une dette dont la déduction est demandée, par le déclarant, pour la perception des droits de mutation par décès ;

- au constituant, au bénéficiaire et à l'administrateur d'un trust qui n'aurait pas été déclaré à l'administration fiscale.

On peut aussi rappeler que les éditeurs et concepteurs de logiciels dits « permissifs » sont, aux termes de l'article 1770 *undecies* du code général des impôts, solidairement responsables du paiement des droits rappelés mis à la charge des entreprises qui se servent de ces logiciels. Ce régime de responsabilité solidaire, dont le champ est potentiellement très étendu, serait étendu aux droits de douane et aux contributions indirectes par l'article 2 du présent projet de loi.

La responsabilité solidaire entre entreprises liées existe aussi dans d'autres domaines. En droit de la concurrence, par exemple, une société mère peut être présumée responsable solidairement des pratiques commises par sa filiale. Il en va de même, sous certaines conditions, en droit de l'environnement ou en droit du travail.

À l'article 4 du présent projet de loi, la commission a adopté un amendement analogue, applicable notamment en cas de manquement à l'obligation de transmettre automatiquement les revenus des utilisateurs.

Décision de la commission : votre commission a adopté cet article additionnel ainsi rédigé.

ARTICLE 4 sexies (nouveau)
(Art. 45 de la loi n° 2017-1775 du 28 décembre 2017
de finances rectificative pour 2017)

**Interdiction pour les plateformes en ligne d'effectuer des versements
sur des cartes prépayées**

Commentaire : le présent article vise à interdire aux plateformes en ligne d'effectuer des versements sur des cartes prépayées à leurs utilisateurs redevables de l'impôt en France.

I. LE DROIT EXISTANT

A. LES CARTES PRÉPAYÉES, VECTEURS DE LA FRAUDE FISCALE SUR INTERNET

Plusieurs grandes plateformes en ligne proposent à leurs utilisateurs de recevoir leurs versements sur des cartes prépayées. La presse a fait état fin 2017 d'une carte prépayée émise à Gibraltar et proposée par une grande plateforme de location de logements, qui l'a retirée depuis de son offre de modes de paiement. Toutefois, le phénomène est en réalité bien plus large et s'étend à l'ensemble des secteurs, et en particulier aux vendeurs présents sur des places de marché en ligne (*marketplaces*).

À la différence des cartes bancaires traditionnelles, les cartes prépayées, qui permettent de stocker une valeur monétaire sous format électronique¹, ne sont pas adossées à un compte bancaire, et ne sont donc pas soumises à l'échange automatique d'informations fiscales.

Par conséquent, même si elles ont récemment été soumises à des obligations renforcées en matière de lutte contre le blanchiment et le financement du terrorisme, tendant notamment à lever l'anonymat au-delà

¹ Aux termes de l'article L. 315-1 du code monétaire et financier, « la monnaie électronique est une valeur monétaire qui est stockée sous une forme électronique, y compris magnétique, représentant une créance sur l'émetteur, qui est émise contre la remise de fonds aux fins d'opérations de paiement définies à l'article L. 133-3 et qui est acceptée par une personne physique ou morale autre que l'émetteur de monnaie électronique ». Cette définition recouvre les cartes prépayées, mais aussi les comptes de type PayPal.

de certains seuils¹ et à effectuer des signalements aux services anti-blanchiment (la cellule Tracfin en France), elles demeurent un moyen relativement simple - et semble-t-il fréquent - de dissimuler des revenus à l'administration fiscale.

En outre, si la loi n° 2016-731 du 3 juin 2016 renforçant la lutte contre le crime organisé, le terrorisme et leur financement, et améliorant l'efficacité et les garanties de la procédure pénale a plafonné à 15 000 euros la capacité d'emport des cartes prépayées et à 1 000 euros par mois le montant des chargements et retraits, ces plafonds ne s'appliquent pas aux cartes délivrées à l'étranger².

B. UNE PREMIÈRE RESTRICTION ADOPTÉE EN 2017, MAIS LIMITÉE AUX PLATEFORMES DE RÉSERVATION DE LOGEMENTS

L'article 45 de la loi n° 2017-1775 du 28 décembre 2017 de finances rectificative pour 2017, issu d'un amendement de votre rapporteur, a interdit aux plateformes en ligne de réservation de logements d'effectuer des versements aux loueurs sur des cartes prépayées, dès lors que le logement en question est situé en France.

Toute infraction à cette interdiction serait punie d'une amende fiscale dont le montant est fixé en tenant compte de la gravité des manquements et ne peut excéder 5 % des sommes payées, conformément aux dispositions de l'article 1840 J du code général des impôts (CGI), relatif aux sanctions fiscales en cas de violation de l'interdiction du paiement en espèces ou en monnaie électronique de certaines créances.

À l'initiative du Gouvernement, l'Assemblée nationale avait toutefois reporté l'entrée en vigueur de ces dispositions au 1^{er} janvier 2019.

II. LE DISPOSITIF ADOPTÉ PAR VOTRE COMMISSION DES FINANCES

Le présent article, issu d'un amendement COM-49 de votre rapporteur, vise à étendre à l'ensemble des plateformes en ligne l'interdiction d'effectuer des versements à leurs utilisateurs sur une carte prépayée, dès lors que ces utilisateurs résident en France ou qu'ils réalisent en France des ventes ou des prestations de services soumises à la TVA.

¹ Le 14 mai 2018, le Conseil de l'Union européenne a adopté la directive (UE) 2015/849 du Conseil relative à la lutte contre le blanchiment et le financement du terrorisme (cinquième directive anti-blanchiment), qui réduit notamment à 150 euros le seuil à partir duquel les acquéreurs de cartes prépayées doivent s'identifier, contre 250 euros actuellement.

² Article L. 315-9 du code monétaire et financier et décret n° 2016-1742 du 15 décembre 2016.

L'article 45 de la loi n° 2017-1775 du 28 décembre 2017 de finances rectificative pour 2017, créant au 1^{er} janvier 2019 un article L. 112-6-1 A au sein du code monétaire et financier, serait modifié à cet effet.

Ce dispositif constitue **une mesure d'ordre public, justifiée par l'objectif de valeur constitutionnelle (OVC) de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales**. Il existe, au niveau national comme au niveau européen, de nombreux exemples de restrictions imposées à l'utilisation de certains moyens de paiement et justifiées par ce même objectif : **interdiction des paiements en espèces ou par carte prépayée au-delà de 1 000 euros** (contre 3 000 euros avant 2015), **interdiction totale de certains paiements en espèce** pour certains types de transactions et eu égard aux risques qu'elles emportent (métaux, achat d'un terrain ou d'un logement, salaires au-delà de 1 500 euros etc.).

Décision de la commission : votre commission a adopté cet article additionnel ainsi rédigé.

TITRE II

RENFORCER DES SANCTIONS DE LA FRAUDE FISCALE, SOCIALE ET DOUANIÈRE

ARTICLE 5

(*Art 1741 du code général des impôts.*)

Peine complémentaire obligatoire de publication pour fraude fiscale

Commentaire : le présent article prévoit l'application par défaut de la peine complémentaire de publication et de diffusion des décisions de condamnation pour fraude fiscale prononcées par le juge répressif, qui pouvait jusqu'alors être ou non ordonnée par le juge.

I. LE DROIT EXISTANT

A. DES SANCTIONS PÉNALES POUR FRAUDE FISCALE...

Les infractions à la loi fiscale sont sanctionnées par des pénalités fiscales, qui comprennent les intérêts de retard, les amendes fiscales (forfaitaires) et les majorations de droits (proportionnelles). Ces pénalités sont déterminées par l'administration fiscale, sous le contrôle du juge de l'impôt.

À ces pénalités fiscales peuvent, le cas échéant, venir s'ajouter des sanctions pénales, au titre du délit de fraude fiscale défini à l'article 1741 du code général des impôts (CGI). Ces dernières sont prononcées par les tribunaux correctionnels saisis à l'initiative de l'administration fiscale.

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

La fraude fiscale est punie d'une amende pénale de 500 000 euros et d'un emprisonnement de cinq ans. Ces sanctions pénales sont indépendantes des sanctions fiscales.

Des sanctions pénales plus lourdes sont prévues en cas de fraude fiscale commise en bande organisée ou de fraude fiscale aggravée. Elles ont de plus été progressivement renforcées. L'article 106 de la loi de finances pour 2018¹ a porté ces peines à 3 millions d'euros et sept ans d'emprisonnement.

La fraude fiscale aggravée est une fraude fiscale réalisée ou facilitée au moyen :

« 1° Soit de comptes ouverts ou de contrats souscrits auprès d'organismes établis à l'étranger ;

« 2° Soit de l'interposition de personnes physiques ou morales ou de tout organisme, fiducie ou institution comparable établis à l'étranger ;

« 3° Soit de l'usage d'une fausse identité ou de faux documents, au sens de l'article 441-1 du code pénal, ou de toute autre falsification ;

« 4° Soit d'une domiciliation fiscale fictive ou artificielle à l'étranger ;

« 5° Soit d'un acte fictif ou artificiel ou de l'interposition d'une entité fictive ou artificielle ».

B. ... QUI PEUVENT ÊTRE ASSORTIES DE PEINES COMPLÉMENTAIRES

En sus de l'amende et de la peine d'emprisonnement, l'**article 1741 du code général des impôts prévoit deux peines complémentaires** :

- une peine complémentaire de privation des droits civiques, civils et de famille, suivant les modalités prévues aux articles 131-26 et 131-26-1 du code pénal², réservée aux faits de fraude fiscale commis en bande organisée ou de fraude fiscale aggravée ;

- une peine complémentaire d'affichage et de diffusion de la décision prononcée, dans les conditions prévues aux articles 131-35 (personnes physiques) ou 131-39 (personnes morales) du code pénal, que le juge « peut ordonner » à la charge de la personne condamnée.

La loi du 15 septembre 2017 pour la confiance dans la vie politique³ a rendu obligatoire le prononcé de la peine complémentaire d'inéligibilité pour toute personne reconnue coupable du délit de fraude fiscale aggravée

¹ Loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018.

² L'article 131-26 du code pénal précise que l'interdiction des droits civiques, civils et de famille porte sur : le droit de vote, l'éligibilité, le droit d'exercer une fonction juridictionnelle ou d'être expert devant une juridiction, de représenter ou d'assister une partie devant la justice, le droit de témoigner en justice autrement que pour y faire de simples déclarations, ainsi que le droit d'être tuteur ou curateur.

³ Article 1^{er} de la loi n° 2017-1339 du 15 septembre 2017 pour la confiance dans la vie politique.

ou commise en bande organisée ou de blanchiment de fraude fiscale, tout en permettant à la juridiction, par une décision spécialement motivée, de ne pas prononcer cette peine, en considération des circonstances de l'infraction et de la personnalité de son auteur.

La loi du 30 décembre 2017 de finances pour 2018 a étendu ce dispositif en **rendant obligatoire, sauf motivation spéciale du juge, le prononcé de l'ensemble des peines complémentaires d'interdiction des droits civiques, civils et de famille** pour toute personne reconnue coupable du délit de fraude fiscale aggravée ou commise en bande organisée ou de blanchiment de fraude fiscale.

La possibilité pour le juge d'écartier ces peines par une décision spécialement motivée, « *en considération des circonstances de l'infraction et de la personnalité de son auteur* », est alignée sur celle prévue au III de l'article 131-26-2 du code pénal pour le prononcé de la peine complémentaire d'inéligibilité.

Les conditions d'affichage et de diffusion prévues aux articles 131-35 et 131-39 du code pénal

L'**article 131-35 du code pénal** précise le contenu et les modalités d'application de la peine d'affichage ou de diffusion de la décision prononcée s'agissant des **personnes physiques**. Aux termes de cet article :

« *La peine d'affichage de la décision prononcée ou de diffusion de celle-ci est à la charge du condamné. Les frais d'affichage ou de diffusion recouvrés contre ce dernier ne peuvent toutefois excéder le maximum de l'amende encourue.*

« *La juridiction peut ordonner l'affichage ou la diffusion de l'intégralité ou d'une partie de la décision, ou d'un communiqué informant le public des motifs et du dispositif de celle-ci. Elle détermine, le cas échéant, les extraits de la décision et les termes du communiqué qui devront être affichés ou diffusés.*

« *L'affichage ou la diffusion de la décision ou du communiqué ne peut comporter l'identité de la victime qu'avec son accord ou celui de son représentant légal ou de ses ayants droit.*

« *La peine d'affichage s'exécute dans les lieux et pour la durée indiqués par la juridiction ; sauf disposition contraire de la loi qui réprime l'infraction, l'affichage ne peut excéder deux mois. En cas de suppression, dissimulation ou lacération des affiches apposées, il est de nouveau procédé à l'affichage aux frais de la personne reconnue coupable de ces faits.*

« *La diffusion de la décision est faite par le Journal officiel de la République française, par une ou plusieurs autres publications de presse, ou par un ou plusieurs services de communication au public par voie électronique. Les publications ou les services de communication au public par voie électronique chargés de cette diffusion sont désignés par la juridiction. Ils ne peuvent s'opposer à cette diffusion.*

« *L'affichage et la diffusion peuvent être ordonnés cumulativement.* »

L'**article 131-39 du code pénal** permet l'affichage et la diffusion de la décision prononcée à l'encontre d'une **personne morale**, soit par la presse écrite, soit par tout moyen de communication au public par voie électronique.

II. LE DISPOSITIF PROPOSÉ

Le présent article vise à rendre obligatoire la peine complémentaire de publication pour délit de fraude fiscale prévue par l'article 1741 du code général des impôts.

À cette fin, il inverse le dispositif existant en prévoyant que la juridiction ordonne l'affichage de la décision prononcée et sa diffusion dans les conditions prévues aux articles L. 131-35 ou 131-39 du code pénal.

Toutefois, **il est permis à la juridiction de déroger à cette publication par une décision spécialement motivée**, en considération des circonstances de l'infraction et de la personnalité de son auteur.

Cette possibilité, reprenant les modalités prévues au III de l'article 131-26-2 du code pénal pour le prononcé de la peine complémentaire d'inéligibilité, vise à garantir le respect des principes de la nécessité des peines et d'individualisation des peines, lequel implique que la peine ne puisse être appliquée que si le juge l'a expressément prononcée, en tenant compte des circonstances propres à chaque espèce¹.

Cette disposition s'appliquera aux infractions commises à compter de l'entrée en vigueur de la loi.

III. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

Cet article concerne le **volet pénal des infractions de fraude fiscale**.

Il renforce l'exemplarité de la peine en prévoyant que le juge assortisse la décision de sa publication, alors qu'il ne s'agit aujourd'hui que d'une simple possibilité laissée à l'appréciation du juge. Cette orientation s'inscrit dans le fait que la procédure devant la juridiction pénale en matière fiscale doit être réservée aux cas les plus graves d'atteinte aux intérêts de la collectivité.

Le principe d'individualisation des peines, qui implique que la peine ne peut être appliquée que si le juge l'a expressément prononcée, en tenant compte des circonstances propres à chaque espèce, **est respecté** dès lors que le juge peut, par une décision spécialement motivée, décider de ne pas ordonner la publication de la décision.

Cet article met en œuvre le principe de « nommer pour faire honte » ou « naming and shaming » en matière de fraude fiscale.

L'utilisation de la réputation et de la stigmatisation en matière fiscale reflète les **exigences renforcées face aux phénomènes d'évitement de l'impôt** depuis la crise de 2008. Le contrôle de l'administration ainsi que la

¹ Voir Conseil constitutionnel, décision n° 2017-752 DC du 8 septembre 2017, *Loi pour la confiance dans la vie publique*, § 6 à 10.

répression des tribunaux se conjuguent désormais avec une **attention renforcée de la part des acteurs économiques et de la société civile**.

Dans ce cadre, certains groupes développent même une **communication fiscale agressive, mettant en avant leur respect des règles d'imposition**. Par exemple, depuis 2015, le groupe minier anglo-australien Rio Tinto publie un rapport présentant les différents montants d'impôts payés par pays, incluant l'impôt sur les bénéfices, les charges sociales, les droits de douanes, les taxes foncières, etc.¹

Prévoir que les décisions de délit de fraude fiscale prononcées par le juge font l'objet d'une publication s'inscrit dans cette logique, la publication de justice devant également avoir un effet dissuasif sur les autres acteurs.

Décision de la commission : votre commission a adopté cet article sans modification.

¹ « *Taxes paid in 2017: reporting our economic contribution* », Rio Tinto, avril 2018.

ARTICLE 6
(*Art. 1653 G et 1729 A bis [nouveaux] du code général des impôts*)

Publication des sanctions administratives appliquées aux personnes morales à raison de manquements fiscaux d'une particulière gravité

Commentaire : le présent article prévoit de permettre la publication des sanctions administratives appliquées aux personnes morales à raison de manquements fiscaux graves et frauduleux.

I. LE DROIT EXISTANT

A. DES SANCTIONS FISCALES RENFORCÉES S'APPLIQUENT EN CAS DE MANŒUVRES FRAUDULEUSES OU D'ABUS DE DROIT

1. Les majorations applicables en vertu de l'article 1729 du code général des impôts

L'article 1729 du code général des impôts (CGI)¹ précise les sanctions administratives applicables pour deux types de comportements :

- les **inexactitudes ou les omissions** relevées dans les déclarations souscrites ou les actes présentés à la formalité pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt ;
- l'**obtention indue du versement d'une créance** de nature fiscale.

Pour ces deux cas, en sus de l'impôt dû ou de la créance fiscale à restituer, une **majoration** est applicable. Son taux dépend du manquement constaté :

- il est de **40 % en cas de manquement délibéré** ;
- il est **porté à 80 % en cas d'abus de droit au sens de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales², de manœuvres frauduleuses**, de dissimulation d'une partie du prix stipulé dans un contrat ou d'application des dispositions de l'article 792 bis du CGI relatives aux transmissions par l'intermédiaire d'une fiducie.

¹ Voir le bulletin officiel des finances publiques, BOI-CF-INF-10-20-20-20170308.

² Depuis l'article 35 de la loi n° 2008-1443 du 30 décembre 2008 de finances rectificative pour 2008, ce taux est ramené à 40 % lorsqu'il n'est pas établi que le contribuable a eu l'initiative principale du ou des actes constitutifs de l'abus de droit ou en a été le principal bénéficiaire.

La majoration s'ajoute à l'intérêt de retard et est calculée sur les droits mis à la charge du contribuable ou sur le montant de la créance de nature fiscale dont le versement lui est demandé.

2. Des majorations de 80 % s'appliquent en cas de manœuvres frauduleuses et d'abus de droit

Les majorations prévues par l'article 1729 du CGI ne s'appliquent que dans les cas où l'administration a établi le **caractère délibéré** de l'omission ou de l'inexactitude. Il appartient donc aux services fiscaux de démontrer que le contribuable ne pouvait pas ignorer les insuffisances, inexactitudes ou omissions qui lui sont reprochées et, partant, que **l'infraction a été commise sciemment**.

L'article 1729 du CGI prévoit une majoration de 80 % pour deux types de manquements ou d'agissements particulièrement graves.

Le c de l'article 1729 du CGI vise les manœuvres frauduleuses, notion fiscale qui recouvre deux caractéristiques cumulatives :

- un **manquement délibéré**, à savoir des éléments de fait permettant d'établir l'accomplissement conscient de l'infraction ;
- la **mise en œuvre de procédés** destinés à masquer l'existence de l'infraction ou à la présenter sous la forme d'une opération régulière.

Le b de l'article 1729 vise l'abus de droit. Cette notion est définie à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, qui prévoit qu'*« afin d'en restituer le véritable caractère, l'administration est en droit d'écartier, comme ne lui étant pas opposables, les actes constitutifs d'un abus de droit, soit que ces actes ont un caractère fictif, soit que, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'écluder ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles. »*

Elle permet donc de **sanctionner des pratiques qui ne sont pas expressément qualifiées de frauduleuses** par les textes applicables tout en étant abusives. Son application nécessite toutefois de démontrer que le but du contribuable est exclusivement fiscal.

La procédure de l'abus de droit fiscal concerne tous les impôts et peut être mise en œuvre indifféremment lorsque la situation constitutive de l'abus porte sur l'assiette, la liquidation de l'impôt ou son paiement.

B. LES SANCTIONS FISCALES NE FIGURENT PAS PARMI LES SANCTIONS ADMINISTRATIVES POUR LESQUELLES LA PUBLICITÉ EST APPLICABLE**1. Le secret fiscal s'impose aux sanctions que l'administration fiscale prononce**

Le secret professionnel, défini par l'article 226-13 du code pénal, interdit « *la révélation d'une information à caractère secret par une personne qui est dépositaire soit par état ou par profession, soit en raison d'une fonction ou d'une mission temporaire* ». Il est puni d'un an d'emprisonnement et de 15 000 euros d'amende.

En vertu de l'article L. 103 du livre des procédures fiscales, **le secret professionnel s'applique, en tant que secret fiscal, aux agents de la direction générale des finances publiques (DGFiP)**, c'est-à-dire « *à toutes les personnes appelées à l'occasion de leurs fonctions ou attributions à intervenir dans l'assiette, le contrôle, le recouvrement ou le contentieux des impôts* ».

Les sanctions administratives prononcées par l'administration fiscale sont couvertes par le secret fiscal¹.

Toutefois, l'administration fiscale peut être déliée de cette obligation dans certains cas limitativement énumérés par la loi.

Tel est par exemple le cas des échanges d'informations avec certaines administrations, autorités administratives, collectivités, services et organismes publics, pour les seules informations nécessaires à l'exercice de leurs missions respectives.

2. Certaines sanctions administratives peuvent faire l'objet d'une publication

Hors du champ fiscal, plusieurs types de sanctions administratives prononcées par des autorités administratives indépendantes peuvent faire l'objet d'une publication :

- les sanctions prononcées par l'Autorité des marchés financiers (AMF) sont rendues publiques en application du V de l'article L. 621-15 du code monétaire et financier ;

- les sanctions prononcées par la commission nationale de l'informatique et des libertés (CNIL) peuvent être rendues publiques² ; la

¹ Pour rappel, s'agissant des sanctions pénales, les décisions du juge pénal 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. L'article 5 du présent projet de loi prévoit de modifier l'article 1741 du code général des impôts afin que le juge ordonne la publicité de ces sanctions sauf décision spécialement motivée.

² Article 36 de la loi n° organique n° 2011-333 du 29 mars 2011 relative au Défenseur des droits.

personne sanctionnée peut également être requise d'informer individuellement de cette sanction chacune des personnes concernées ;

- les décisions de l'autorité de la concurrence peuvent être rendues publiques, diffusées et affichées¹.

La publicité est également prévue pour certaines sanctions prononcées par l'administration. L'article L. 522-6 du code de la consommation permet ainsi de rendre publiques les sanctions ou injonctions prononcées par la direction générale de la concurrence, de la consommation et de la répression des fraudes (DGCCRF).

La publicité des sanctions administratives revêtant le **caractère d'une punition**, elle est **soumise aux principes constitutionnels applicables aux sanctions à caractère pénal** - le principe de l'individualisation des peines, le principe de proportionnalité, le principe de légalité des délits et des peines et le principe d'égalité devant la loi.

Le Conseil constitutionnel assure un contrôle du respect de ces principes, ainsi que du droit à la protection de la vie privée. De jurisprudence constante, il juge qu'il appartient au **législateur de veiller à ce que la communication de données à caractère personnel soit justifiée par un motif d'intérêt général et mise en œuvre de manière adéquate et proportionnée à cet objectif**².

II. LE DISPOSITIF PROPOSÉ

Le présent article vise à permettre **la publication des sanctions fiscales prises à l'encontre des personnes morales à raison de manquements graves, caractérisés et à caractère frauduleux**.

A. PERMETTRE DE RENDRE PUBLIQUES LES SANCTIONS FISCALES PRISES À L'ENCONTRE DES PERSONNES MORALES AU TITRE DE MANQUEMENTS PARTICULIÈREMENT GRAVES

Le II du présent article (alinéas 8 à 16) insère à cet effet un article 1729 A bis au sein du code général des impôts.

Le cadre prévu vise à **respecter les garanties constitutionnelles** :

- d'une part, conformément à l'avis du Conseil d'État sur le projet de loi initial, qui prévoyait la publication des sanctions fiscales prononcées à l'encontre des personnes physiques et morales agissant à des fins professionnelles, **la publication des sanctions fiscales ne serait possible que pour les personnes morales** afin de respecter le droit à la protection de la vie privée ;

¹ Article L. 464-2 du code de commerce.

² Voir par exemple la décision n° 2016-591 QPC du 21 octobre 2016, Mme Helen S.

- d'autre part, seuls certains types de manquements particulièrement graves pourraient conduire à rendre publique la sanction fiscale, appliquée afin de respecter les principes de proportionnalité et de légalité des peines.

La publicité ne serait donc possible que pour les amendes ou majorations appliquées à l'encontre des personnes morales à raison de **manquements graves doublement caractérisés** :

- par un **montant de droit fraudés d'un minimum de 50 000 euros** ;
- par le **recours à une manœuvre frauduleuse, au sens des b et c de l'article 1729 du code général des impôts**, à savoir les cas d'abus de droit au sens de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales et de manœuvres frauduleuses ou de dissimulation d'une partie du prix stipulé dans un contrat, entraînant l'application d'une majoration de 80 %.

Afin de répondre aux exigences de proportionnalité, la publication de la sanction administrative ne serait **pas automatique** et serait d'une **durée maximale d'un an, sans durée minimale**.

Par ailleurs, la sanction de publicité des sanctions administratives serait **exclue lorsque des poursuites pénales sont engagées par l'administration**.

Les informations rendues publiques porteraient 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.

La publication serait effectuée sur le **site de l'administration fiscale**.

B. CERTAINES GARANTIES SONT PRÉVUES

Les alinéas 11 et 13 à 15 du présent article précisent les garanties procédurales encadrant la publication des sanctions fiscales.

1. La nécessité d'un avis conforme d'une commission spécialement créée

La décision de publication ne pourrait être prise qu'**après avis conforme et motivé d'une commission spécialement** créée par le présent article.

Le I du présent article complète en effet le chapitre du code général des impôts relatif aux commissions administratives des impôts et au comité de l'abus de droit fiscal par un article 1653 G.

Il institue une commission de publication des sanctions fiscales, chargée de donner un avis à l'administration lorsqu'elle envisagerait de rendre publiques des sanctions administratives en application des dispositions de l'article 1729 A bis.

Elle serait 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. Elle serait présidée par un conseiller d'État, en activité ou honoraire, qui a voix prépondérante.

Saisie par l'administration, **la commission apprécierait**, au vu des manquements et des circonstances dans lesquels ils ont été commis, **si la publication est justifiée**.

2. Les voies de recours du contribuable

Le II de l'article 1729 A bis (alinéas 13 à 15) précise que lorsque la commission serait saisie, une copie de la saisine devrait être adressée au contribuable afin qu'il puisse lui présenter ses observations écrites dans un délai de trente jours.

En tout état de cause, **la publication ne pourrait intervenir avant l'expiration d'un délai de soixante jours à compter de la notification de la décision de publication.**

Cependant, **la publicité de la sanction ne s'appliquerait pas en cas de recours du contribuable portant sur les impositions** et les amendes ou majorations correspondantes. En cas de recours, elle ne pourrait intervenir qu'une fois que les impositions et amendes ou majorations sont devenues définitives.

Deux configurations seraient possibles :

- lorsque le recours a été formé avant l'expiration du délai de soixante jours, la publication est suspendue ;

- lorsque le recours a été formé après l'expiration de ce délai, la publication est retirée du site internet de l'administration fiscale jusqu'à la décision juridictionnelle confirmant de manière définitive la sanction.

Les conditions d'application de l'article 1729 A bis sont précisées par un décret en Conseil d'État.

III. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

A. REVENIR SUR LA CONFIDENTIALITÉ DES SANCTIONS ADMINISTRATIVES EN MATIÈRE FISCALE DANS UN SOUCI D'EXEMPLARITÉ

Le dispositif proposé s'inscrit dans un **double contexte**.

D'une part, depuis 2008 et la forte mise sous tension des comptes publics, la lutte contre la fraude fiscale et les manques à gagner pour les recettes publiques qui en résultent, font l'objet d'une **attention plus large, comprenant les acteurs de la société civile**. Parallèlement, **les grandes entreprises** tendent désormais à englober les questions fiscales dans leur politique de **conformité**, voire même à en faire un **vecteur de communication**.

D'autre part, la spécificité de la matière fiscale conduit à la **coexistence de deux types de sanctions, administrative et pénale**, à la ligne de partage fortement débattue. À cet égard, comme l'a rappelé devant la commission des finances du Sénat Bruno Parent, directeur général des finances publiques, « *la publicité est un des grands avantages d'une poursuite correctionnelle pour fraude fiscale et c'est la grande différence avec les autres, comme les sanctions administratives [...]. La sanction pénale n'est ni financière ni privative de liberté, mais c'est une sanction de notoriété* »¹.

À cet égard, d'autres pays ont fait le choix de rendre publiques les sanctions administratives fiscales prononcées à l'encontre de contribuables indélicats.

Depuis 2009, l'administration fiscale britannique publie régulièrement, sous certaines conditions², la liste des contribuables sanctionnés. La liste publiée le 8 juillet 2017 comporte par exemple 77 personnes ; elle présente le nom, l'adresse et la nature de l'activité du contribuable, ainsi que la nature de la fraude et le montant des pénalités prononcées³.

Votre rapporteur comprend donc l'évolution proposée par le présent article de permettre la publication des sanctions administratives prononcées en matière fiscale dès lors qu'elle n'est pas automatique et qu'elle est assortie d'un certain nombre de garanties.

De ce point de vue, le dispositif soumis au Parlement a été précisé pour tenir compte de l'avis du Conseil d'État sur la version initiale du projet de loi. La publicité de la sanction administrative était en effet prévue pour

¹ Compte-rendu de la réunion du 6 juin 2018 de la commission des finances du Sénat.

² La procédure de publication concerne toute personne, individu, société ou trust lorsque trois conditions sont réunies : une amende a été infligée ; la perte pour l'État est supérieure à 25 000 livres ; une procédure de régularisation volontaire n'a pas été mise en œuvre.

³ [Voir la liste publique du Her Majesty's revenue and customs \(HMRC\).](#)

les amendes et majorations prononcées au titre d'agissements particulièrement graves à l'encontre des personnes morales et physiques agissant à titre professionnel. Une telle précision a été considérée à la fois contraire au principe d'égalité devant la loi et superfétatoire par le Conseil d'État, dès lors que la décision de publication revêt un caractère facultatif pour l'administration et qu'elle peut donc définir elle-même une doctrine de publication.

La commission *ad hoc* créée par le présent article chargée de délivrer un avis conforme à la décision de publication prise par l'administration, devrait d'ailleurs contribuer à la **définition de cette doctrine**.

De fait, le dispositif actuel ne s'applique plus qu'aux sanctions prononcées à l'encontre des personnes morales et pour des faits particulièrement graves, à savoir le recours à une manœuvre frauduleuse entraînant l'application d'une majoration de 80 % et portant sur un montant de droits fraudés supérieur à 50 000 euros. Selon les informations transmises à votre rapporteur par la direction générale des finances publiques, plus de trois cents dossiers par an seraient ainsi concernés¹.

B. CONFIER À LA COMMISSION DES INFRACTIONS FISCALES LA MISSION D'ÉMETTRE UN AVIS SUR LA DÉCISION DE L'ADMINISTRATION DE RENDRE PUBLIQUE UNE SANCTION

Le dispositif proposé par le Gouvernement prévoit la **création d'une commission spécifique** chargée d'apprécier la justification de la décision de l'administration de rendre publique la sanction qu'elle prononcer, au vu des manquements et des circonstances dans lesquels ils ont été commis.

Dans son avis rendu sur le présent projet de loi, le **Conseil d'État considère que « le Gouvernement ne justifie pas de la nécessité de créer une [nouvelle] commission et s'abstient au surplus de rechercher s'il n'existe pas une instance consultative pouvant fournir le cadre souhaité. [...] Le Conseil d'État est donc d'avis d'éarter les dispositions prévoyant la création de cette commission consultative ».**

Votre rapporteur estime que **l'intervention d'une commission** chargée de délivrer un avis conforme à la décision de l'administration de rendre publique la sanction **constitue une garantie pour le contribuable**. Cependant, la **création d'une nouvelle commission ne s'impose pas**.

¹ Réponse de la DGFiP au questionnaire de votre rapporteur, à partir du nombre moyen de dossiers visant des personnes morales sur le fondement des dispositions visées par le présent article entre 2010 et 2017.

Votre rapporteur vous propose donc un **amendement COM-60** afin de confier à la commission des infractions fiscales la mission d'émettre un avis sur la décision de l'administration. Cette commission devrait pouvoir absorber cette nouvelle charge dans la mesure où il est par ailleurs prévu de réduire son champ d'intervention concernant les poursuites pénales relatives à la fraude fiscale (voir le commentaire de l'article 13).

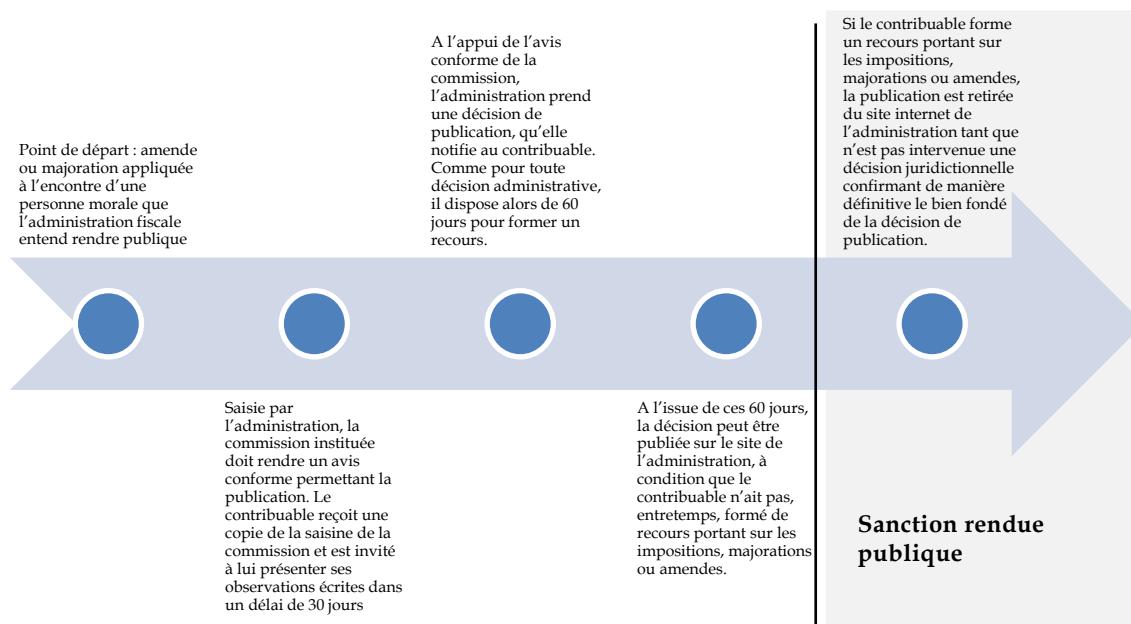
C. RENFORCER L'ÉQUILIBRE DU DISPOSITIF AFIN DE NE PERMETTRE DE RENDRE PUBLIQUES QUE LES SANCTIONS DEVENUES DÉFINITIVES

Votre rapporteur considère toutefois que les modalités prévues pour publier la sanction ne sont pas satisfaisantes.

En visant une publication très rapide, le Gouvernement prend le risque que l'administration publie des informations relatives à une sanction qui pourrait ensuite être contestée et remise en cause.

Le schéma ci-après reproduit la procédure suivie. En tout état de cause, la publication serait possible avant que la sanction administrative ne soit devenue définitive, soit par expiration des délais de recours, soit par intervention d'une décision juridictionnelle définitive.

Procédure prévue par le présent article pour rendre publique la sanction administrative



Source : commission des finances du Sénat

Pour prendre en compte cette possibilité, le Gouvernement prévoit qu'en cas de recours formé contre l'imposition ou la sanction après

publication, celle-ci serait suspendue et que les informations seraient retirées du site internet de l'administration fiscale. Or, compte tenu de l'écho que serait susceptible de recevoir cette publication, la diffusion aura déjà probablement été telle qu'elle ne puisse être interrompue.

Un contribuable potentiellement sanctionné à tort par l'administration verrait alors de surcroît sa réputation entachée, ce qui pourrait entraîner de lourdes conséquences pour l'activité d'une entreprise.

Certes, les sanctions administratives pour lesquelles la publication est actuellement applicable peuvent être rendues publiques avant qu'elles ne soient devenues définitives. Cependant, **ces sanctions diffèrent des sanctions fiscales par leur volume et leur caractère emblématique**. À titre d'exemple, seules quinze décisions ont été rendues publiques par la commission des sanctions de l'Autorité des marchés financiers (AMF) en 2017¹.

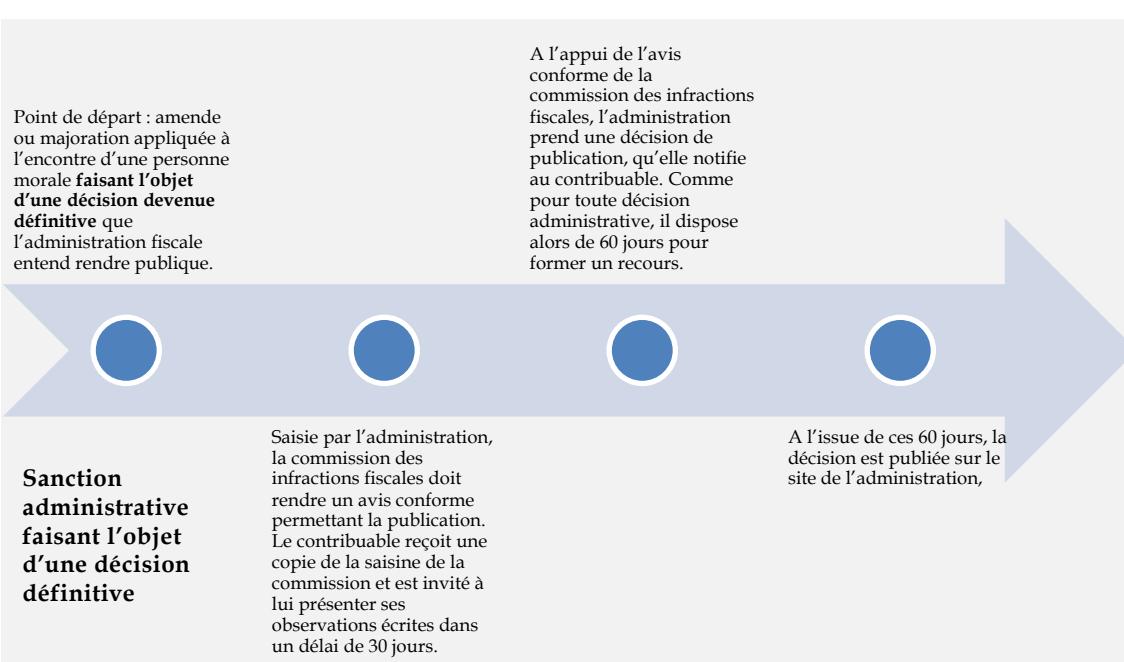
Cette différence essentielle rend possible un suivi différent des sanctions et des recours éventuellement formés à leur encontre. Contrairement à la simple suspension de la publication prévue par le présent article pour les sanctions fiscales, les sanctions prononcées par l'AMF faisant l'objet d'un recours donnent lieu à la communication, par l'AMF, d'une information présentant ce recours puis son résultat².

Dans ces conditions votre rapporteur considère que **la publication des sanctions fiscales ne saurait intervenir avant que la sanction ne soit devenue définitive**, comme c'est le cas au Royaume-Uni. Il vous propose d'adopter un amendement COM-50 en ce sens.

¹ Voir le rapport annuel de l'Autorité des marchés financiers, mai 2018.

² Aux termes du sixième alinéa du V de l'article 621-15 du code monétaire et financier, « lorsqu'une décision de sanction prise par la commission des sanctions fait l'objet d'un recours, l'Autorité des marchés financiers publie immédiatement sur son site internet cette information ainsi que toute information ultérieure sur le résultat de ce recours. Toute décision qui annule une décision précédente imposant une sanction ou une mesure est publiée. »

Procédure proposée par votre rapporteur pour rendre publique la sanction administrative



Source : commission des finances du Sénat

Décision de la commission : votre commission a adopté cet article ainsi rédigé.

ARTICLE 7

(Art. 1740 A bis [nouveau] et 1753 du code général des impôts, L. 80 E du livre des procédures fiscales, L. 114-18-1 [nouveau] du code de la sécurité sociale)

Sanction à l'égard des tiers complices de fraude fiscale et sociale

Commentaire : le présent article prévoit de sanctionner d'une amende les personnes physiques ou morales ayant aidé leurs clients à se soustraire à leurs obligations fiscales ou sociales.

I. LE DROIT EXISTANT

A. LES CONSEILS DES CONTRIBUABLES AUTEURS D'AGISSEMENTS FRAUDULEUX EN MATIÈRE FISCALE SONT AUJOURD'HUI PASSIBLES DE SANCTIONS PÉNALES

Les infractions à la loi fiscale sont sanctionnées par des pénalités fiscales, qui comprennent les intérêts de retard, les amendes fiscales (forfaitaires) et les majorations de droits (proportionnelles). Ces pénalités sont déterminées par l'administration fiscale, sous le contrôle du juge de l'impôt.

À ces pénalités fiscales peuvent, le cas échéant, venir s'ajouter des sanctions pénales, au titre du délit de fraude fiscale défini à l'article 1741 du code général des impôts (CGI). Ces dernières sont prononcées par les tribunaux correctionnels saisis à l'initiative de l'administration fiscale.

Les conseils des contribuables ayant commis ces infractions sont passibles d'une sanction pénale. Toutefois, en l'état actuel du droit, les intermédiaires apportant leur concours à des actes relevant de la fraude fiscale ou de l'abus de droit ne s'exposent à aucune sanction fiscale.

D'un point de vue pénal, les sanctions applicables aux conseils reposent sur plusieurs cas d'ouverture :

- l'article 1742 du CGI punit les **complices du délit de fraude fiscale** défini à l'article 1741 du même code ;

- l'article 1743 du CGI vise le **délit comptable**, consistant à inscrire dans la comptabilité des écritures inexactes ou fictives ou à omettre de passer des écritures, et prévoit l'application de l'article 1741 du même code 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

pour quiconque a fourni sciemment des renseignements inexacts en vue d'obtenir certains agréments ;

- le blanchiment de fraude fiscale¹.

L'article 1745 du CGI dispose par ailleurs que **toute personne condamnée en application des articles 1742 ou 1743 du même code 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.**

B. LA RECHERCHE D'UNE MEILLEURE PRISE EN COMPTE DU RÔLE DES CONSEILS

1. Obliger les conseils à déclarer le contenu des montages fiscaux pour contrôler et prévenir l'échappement à l'impôt

a) Au niveau national, une première tentative en 2013

Le rôle des conseils dans l'élaboration de montages et manœuvres permettant d'éviter l'impôt a conduit le législateur à déterminer des **outils permettant à l'administration fiscale de mieux les appréhender.**

C'est au cours des débats budgétaires de 2013 qu'une première tentative de prise en compte du rôle des intermédiaires dans l'élaboration de montages fiscaux abusifs a vu le jour. **L'article 96 de la loi de finances pour 2014² prévoyait ainsi de soumettre toute personne commercialisant, élaborant ou mettant en œuvre un « schéma d'optimisation fiscale » à une obligation de déclaration préalable de ce schéma d'optimisation fiscale à l'administration.** Ce dispositif concernait donc essentiellement les pratiques fiscales qui, par opposition à la fraude et à l'évasion fiscales, **ne sont pas illicites.**

Le manquement à l'obligation de déclaration entraînait l'application d'une amende égale à 5 % du montant des revenus perçus au titre de la commercialisation du schéma, ou 5 % du montant de l'avantage fiscal procuré par sa mise en œuvre.

Ce dispositif s'inspirait notamment de systèmes mis en œuvre par d'autres pays, en particulier **le Royaume-Uni avec la loi « DOTAS »** (« Disclosure of Tax Avoidance Schemes ») votée en 2004 (cf. encadré *infra*), ou encore les États-Unis, le Canada et l'Afrique du Sud.

¹ Voir Arrêt « Talmon », Cour de cassation, criminelle, Chambre criminelle, 20 février 2008, 07-82.977.

² Loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014.

L'exemple britannique : la loi DOTAS

Adoptée en 2004, la loi DOTAS (« *Disclosure of Tax Avoidance Schemes* ») instaure **une obligation de déclaration des schémas d'optimisation fiscale pesant sur les promoteurs et les utilisateurs**, afin de permettre une réaction rapide de l'administration fiscale britannique (*Her Majesty's Revenue and Customs – HMRC*).

Le fonctionnement du dispositif est le suivant :

- **le promoteur d'un schéma d'optimisation fiscale est tenu de le déclarer à l'administration fiscale dans les cinq jours suivants sa commercialisation.** Toutefois, l'obligation déclarative repose sur l'utilisateur du montage lorsque le promoteur est établi hors du Royaume-Uni, lorsque le promoteur est avocat et que certaines obligations légales l'empêchent de le déclarer, ou lorsque l'utilisateur a créé son propre montage. Des pénalités sont prévues en cas de non-respect de cette obligation ;
- chaque schéma reçoit alors un numéro d'identification individuel ;
- **tout particulier ou entreprise utilisant ce schéma est tenu de le notifier à l'administration** en mentionnant son numéro d'identification dans sa déclaration d'impôts. Des pénalités sont également prévues en cas de manquement à cette obligation ;
- l'administration peut alors suivre ce schéma et, le cas échéant, prendre les mesures nécessaires pour l'interdire.

Le dispositif repose sur une définition précise de la notion de schéma d'optimisation fiscale. L'obligation de déclaration s'applique ainsi dès lors qu'un montage a pour objet principal de procurer un avantage fiscal, et qu'il répond à certains critères, définis par une instruction fiscale, tels que la confidentialité ou le caractère standardisé. La dernière instruction date de mai 2014.

Sont considérés comme promoteurs de schémas fiscaux les personnes physiques ou morales qui conçoivent, offrent ou gèrent ces schémas.

La liste des impôts couverts par DOTAS a été étendue au fil des années. Il existe deux obligations déclaratives : l'une en matière de TVA et de droits indirects et l'autre en matière d'impôts directs et de cotisations sociales (impôt sur le revenu, impôt sur les sociétés, impôt sur les plus-values de capital, cotisations sociales et droits d'enregistrement sur les immeubles non résidentiels). Depuis 2011, le transfert d'actifs à un *trust* est également soumis au régime déclaratoire.

Source : commission des finances du Sénat, d'après la DGFiP et HMRC

L'objectif de cette obligation déclarative était de faire gagner du temps à l'administration fiscale, en lui permettant de lancer des contrôles sur la base d'une analyse des risques. De plus, en identifiant les espaces laissés par la législation fiscale et utilisés par ces montages fiscaux, **cet outil aurait permis d'apporter plus rapidement une réponse législative ou réglementaire aux cas les plus problématiques**, y compris lorsque les schémas d'optimisation fiscale sont légaux.

Il convient toutefois de relever que **l'obligation de déclaration préalable ne visait pas à sanctionner les intermédiaires au titre de la fraude fiscale** qui aurait, le cas échéant, résulté des schémas commercialisés

ou élaborés par leurs soins. **Seule l'absence de déclaration de ces schémas était sanctionnée.**

Ce dispositif a cependant été déclaré contraire à la Constitution par le Conseil constitutionnel¹. Il présentait en effet une faiblesse majeure, tenant à l'**absence de définition précise d'un « schéma d'optimisation fiscale ».**

L'article 96 de la loi de finances pour 2014 faisait ainsi référence à « toute combinaison de procédés et instruments juridiques, fiscaux, comptables ou financiers dont l'objet principal est de minorer la charge fiscale d'un contribuable, d'en reporter l'exigibilité ou le paiement ou d'obtenir le remboursement d'impôts, taxes ou contributions », et renvoyait à un décret en Conseil d'État la définition de critères supplémentaires.

C'est pourquoi le Conseil constitutionnel a jugé « qu'eu égard aux restrictions apportées par les dispositions contestées à la liberté d'entreprendre et, en particulier, aux conditions d'exercice de l'activité de conseil juridique et fiscal, et compte tenu de la gravité des sanctions encourues en cas de méconnaissance de ces dispositions, le législateur ne pouvait [...] retenir une définition aussi générale et imprécise de la notion de schéma d'optimisation fiscale ».

b) *Une obligation de déclaration introduite au niveau européen, applicable à partir de 2020*

Le 25 mai dernier, le Conseil des ministres des affaires économiques et financières de l'Union européenne a adopté² la proposition de directive modifiant la directive relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal³.

Ce texte, qui doit être transposé par les États membres avant le 31 décembre 2019, **contraint les intermédiaires fiscaux à déclarer les dispositifs de planification fiscale qu'ils conçoivent ou vendent pour leurs clients lorsque ces dispositifs ont un caractère potentiellement agressif et une dimension transfrontalière** au sein de l'Union européenne. La déclaration se fera auprès de l'administration fiscale nationale, puis fera l'objet d'un échange automatique entre administrations fiscales.

¹ Conseil constitutionnel, décision n° 2013-685 DC du 29 décembre 2013.

² Le texte est désormais soumis au Parlement européen et au Comité économique et social européen pour consultation, puis au Conseil pour son adoption définitive.

³ Proposition de directive du Conseil modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration.

Trois éléments peuvent être relevés :

- le dispositif transfrontalier doit faire intervenir au moins un État membre, ce qui résulte soit des parties, soit du dispositif fiscal lui-même (incidence fiscale dans au moins deux juridictions). **Les opérations faisant intervenir exclusivement des États tiers à l'Union européenne ne sont donc pas concernées par l'obligation de déclaration** ;

- le dispositif doit satisfaire à au moins un des « marqueurs » listés par la directive comme constituant un élément indiquant une pratique abusive - par exemple, l'utilisation des pertes afin de réduire la charge fiscale ou l'utilisation de régimes fiscaux permettant de convertir un revenu en une autre catégorie de revenus moins taxés ou non taxés ;

- le dispositif doit être conçu, vendu ou mis à disposition par « un intermédiaire ». Une définition vaste est retenue pour ces intermédiaires, qui doivent être rattachés à l'Union européenne¹. Cependant, les intermédiaires couverts par le secret professionnel en vertu de la législation d'un État membre ou sans présence dans l'Union européenne bénéficient d'une dispense de déclaration. Dans ce cas, le contribuable lui-même est responsable de la déclaration.

Les sanctions en cas de non déclaration sont laissées à l'appréciation de chaque État membre.

2. Une première tentative pour instaurer une amende fiscale à l'encontre des intermédiaires

Au-delà d'une obligation déclarative assujettie de sanctions, le législateur a souhaité compléter la complicité prévue en matière pénale par une sanction fiscale de nature administrative à l'encontre des intermédiaires.

L'article 79 de la loi de finances pour 2015 prévoyait ainsi une amende fiscale à l'égard des tiers ayant apporté leur concours à l'élaboration d'un schéma constitutif d'un abus de droit, lequel a conduit à une majoration de 80 % des sommes dues. Son montant était égal à 5 % du chiffre d'affaires réalisé au titre des faits sanctionnés, avec un montant minimal de 10 000 euros.

Cependant, le Conseil constitutionnel l'a déclaré contraire à la Constitution² en considérant que « *la rédaction ne permet pas de déterminer si l'infraction fiscale instituée est constituée en raison de l'existence d'un*

¹ Plusieurs conditions de rattachement à l'Union européenne sont définies : constitution dans un État membre, résidence dans un État membre à des fins fiscales, enregistrement auprès d'une institution professionnelle en rapport avec des services juridiques, fiscaux ou de conseil dans au moins un État membre, situation ou exercice de la profession sur le territoire d'au moins un État membre.

² Conseil constitutionnel, décision n° 707 DC du 29 décembre 2014.

abus de droit, que la personne poursuivie serait recevable à contester indépendamment du sort des majorations appliquées au contribuable, ou si l'infraction est constituée par le seul fait qu'une telle majoration a été prononcée ».

C. LA FRAUDE SOCIALE

La fraude sociale désigne à la fois la **fraude aux cotisations sociales**, qui vise à réduire le montant des cotisations payées par l'employeur, et la **fraude aux prestations sociales**, qui consiste à obtenir des avantages injustifiés.

Dans une perspective d'évitement des prélèvements obligatoires, les enjeux concernent en priorité la fraude aux cotisations sociales, qui peut prendre la forme du travail illégal, défini à l'article L. 8211-1 du code du travail.

Les articles L. 114-9 à L. 114-22 du code de la sécurité sociale précisent les dispositions applicables en matière de contrôle et de lutte contre la fraude. L'article L. 114-16-2 du code de la sécurité sociale liste les actes dont la fraude est susceptible d'être sanctionnée.

Les cotisants auteurs des agissements frauduleux les plus graves encourrent des sanctions administratives voire pénales.

S'agissant des **sanctions administratives**, les dispositions suivantes s'appliquent :

- en cas de constat de travail dissimulé, une majoration de 25 % sur l'assiette redressée est prévue ; son taux est porté à 40 % en cas d'emploi de personnes mineures ou vulnérables ou lorsque les faits sont commis en bande organisée (article L. 243-7-7 du code de la sécurité sociale) ;

- en cas de constat d'emploi de personnes non déclarées, une annulation des allègements généraux de cotisations est prévue (article L. 133-4-2 du code de la sécurité sociale).

En matière pénale, l'escroquerie et les faux portant préjudice aux organismes de protection sociale relèvent des fraudes en matière sociale mentionnées à l'article L. 114-16-1 du code de la sécurité sociale.

Pour les complices des auteurs de ces infractions, seules deux dispositions spécifiques sont applicables :

- de façon générale, 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 ou de payer les cotisations et contributions dues, est punie d'un emprisonnement de deux ans et/ou d'une amende de 30 000 euros (article L. 114-18 du code de la sécurité sociale) ;

- de façon spécifique, un tiers déclarant reconnu coupable de fraude peut se voir retirer la faculté d'exercer sa mission de mandataire auprès de l'ensemble des organismes de sécurité sociale pour une durée maximale de cinq ans (article L. 133-11 du code de la sécurité sociale).

II. LE DISPOSITIF PROPOSÉ

Le présent article vise à rendre possibles d'une amende les 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. Sont visés les professionnels exerçant 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* » (alinéa 5).

A. UNE AMENDE APPLIQUÉE AUX PERSONNES TIERCES COMPLICES DE FRAUDES FISCALE OU SOCIALE

1. La fraude fiscale

S'agissant des cas de fraude fiscale, le 2° du présent article (alinéas 4 à 16) introduit un article 1740 A bis dans le code général des impôts.

Cet article rend redevable d'une amende 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 d'agissements, manquements ou manœuvres sanctionnés par une majoration de 80 % à raison :

- du défaut de production dans les délais prescrits d'une déclaration ou d'un acte comportant des éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt ayant conduit à découvrir des activités occultes (c du 1 de l'article 1728 du CGI)¹ ;

- des inexactitudes ou des omissions relevées dans les déclarations souscrites ou les actes présentés à la formalité pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt ainsi que de l'obtention indue du versement d'une

¹ Est considérée comme occulte l'activité exercée par un contribuable qui, cumulativement, soit n'a pas fait connaître son activité à un centre de formalité des entreprises ou au greffe du tribunal de commerce, soit s'est livré à une activité illicite, et n'a pas accompli ses obligations déclaratives dans les délais légaux. Les activités visées sont celles dont les résultats sont imposables à l'impôt sur les sociétés ou soumis à l'impôt sur le revenu ; les revenus tirés de l'exploitation du patrimoine ou d'une activité salariée ne sont pas visés par le dispositif.

créance de nature fiscale par le **recours à une manœuvre frauduleuse, au sens des b et c de l'article 1729 du code général des impôts**, à savoir les cas d'abus de droit au sens de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales et de manœuvres frauduleuses ou de dissimulation d'une partie du prix stipulé dans un contrat, entraînant l'application d'une majoration de 80 %.

- de **manquements aux obligations de déclaration** des comptes, contrats d'assurance-vie et trust **à l'étranger** ayant conduit à ne pas inclure les montants détenus via ces comptes dans l'assiette des impôts dus (article 1729-0 A du CGI).

Pour prononcer l'amende, l'administration fiscale doit donc démontrer le caractère intentionnel de la prestation en vue de permettre directement la commission par le contribuable des agissements visés.

Les alinéas 6 à 10 précisent les prestations visées, à savoir celles consistant notamment à :

- permettre au contribuable de dissimuler son identité, soit par la fourniture d'une identité fictive ou d'un prête nom, soit par l'interposition d'une personne physique ou morale ou de tout organisme, fiducie ou institution comparable établis à l'étranger ;

- permettre au contribuable de dissimuler sa situation ou son activité, soit par un acte fictif ou comportant des mentions fictives, soit par l'interposition d'une entité fictive ;

- 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 ;

- réaliser pour le compte du contribuable tout procédé destiné à égarer l'administration.

Le II du nouvel article 1740 A bis du CGI précise le montant et les modalités de l'amende, ainsi que les voies de recours applicables (alinéas 11 à 15).

Cette amende ne s'applique pas lorsque l'administration a intenté des poursuites pénales à l'encontre du professionnel sur le fondement de l'article 1742 du CGI (alinéa 15).

Le montant de l'amende est fixé à 10 000 euros minimum ou, si ce montant est supérieur, à 50 % des revenus tirés de la prestation fournie au contribuable. Elle revêt le caractère d'une sanction fiscale.

L'amende est établie selon les modalités prévues à l'article L. 80 D du livre des procédures fiscales (LPF), c'est-à-dire qu'elle doit être motivée et ne peut être prononcée avant l'expiration d'un délai de trente jours à compter de la notification du document par lequel l'administration a fait connaître au redevable concerné la sanction qu'elle se propose d'appliquer, les motifs de celle-ci et la possibilité dont dispose l'intéressé de présenter

dans ce délai ses observations. Conformément au deuxième alinéa de l'article L. 188 du LPF, la prescription est atteinte à la fin de la quatrième année suivant celle au cours de laquelle les infractions ont été commises par le tiers.

Par ailleurs, en cas de désaccord portant sur les agissements, manquements ou manœuvres du contribuable auquel la prestation a été fournie, les garanties et voies de recours offertes au contribuable bénéficient également à la personne poursuivie sur le fondement du nouvel article 1740 A bis du CGI.

De même, lorsque les majorations font l'objet d'un dégrèvement ou d'une décharge pour un motif lié à leur bien-fondé, par parallélisme, l'amende prononcée à l'encontre du tiers fait également l'objet d'une décision de dégrèvement.

2. La fraude sociale

Le III du présent article étend cette amende aux cas de fraudes sociales (alinéas 19 à 24). Il introduit un article L. 114-18-1 au sein du code de la sécurité sociale, selon des modalités qui reprennent globalement celles prévues pour l'amende en matière fiscale prévue à l'article 1740 A bis du CGI.

Les comportements visés concernent exclusivement l'abus de droit (voir encadré ci-après). Comme en matière de fraude fiscale, **l'administration doit apporter la preuve du caractère intentionnel de la prestation fournie en vue de contribuer directement à la commission des actes constitutifs de l'abus de droit.**

L'amende s'applique aux personnes physiques ou morales 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, ont intentionnellement fourni à ce cotisant une prestation ayant directement contribué à la commission des actes constitutifs de l'abus de droit ou à la dissimulation de ces actes.

Le montant de l'amende est identique à celle prévue pour l'amende en matière fiscale à l'article 1740 A bis du CGI : 10 000 euros minimum ou, si ce montant est supérieur, à 50 % des revenus tirés de la prestation fournie au cotisant¹.

De même, lorsque les rectifications font l'objet d'un dégrèvement ou d'une décharge pour un motif lié à leur bien-fondé, l'amende prononcée à l'encontre du tiers fait l'objet d'une décision de dégrèvement.

¹ Selon l'étude d'impact annexée au présent projet de loi, ce revenu s'entend du chiffre d'affaires hors taxe ou des recettes brutes réalisées.

Les faits de complicité visés se prescrivent à la fin de la quatrième année suivant celle au cours de laquelle la prestation sanctionnée a été fournie.

Les garanties procédurales sont prévues à l'alinéa 24. La personne en cause doit se voir notifier les faits reprochés ainsi que le montant envisagé de la pénalité afin qu'elle puisse faire valoir ses observations écrites. Après y avoir répondu, le directeur de l'organisme de recouvrement ou de la caisse de mutualité sociale agricole peut prononcer la pénalité. Il doit la notifier 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.

La notion d'abus de droit en matière sociale

Le premier alinéa de l'article L. 243-7-2 du code de la sécurité sociale définit l'abus de droit pour les URSAFF, les caisses générales de la sécurité sociale et les caisses d'allocations familiales en ces termes : « *afin d'en restituer le véritable caractère, les organismes mentionnés aux articles L. 213-1 et L. 752-1 sont en droit d'écartier, comme ne leur étant pas opposables, les actes constitutifs d'un abus de droit, soit que ces actes aient un caractère fictif, soit que, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'aient pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'écluder ou d'atténuer les contributions et cotisations sociales d'origine légale ou conventionnelle auxquelles le cotisant est tenu au titre de la législation sociale ou que le cotisant, s'il n'avait pas passé ces actes, aurait normalement supportées, eu égard à sa situation ou à ses activités réelles.* »

L'article L. 725-25 du code rural et de la pêche maritime en donne une définition identique s'agissant des caisses de mutualité sociale agricole.

Source : commission des finances du Sénat

B. L'INTERDICTION DE PARTICIPER AUX TRAVAUX DES COMMISSIONS INSTITUÉES PAR LE CODE GÉNÉRAL DES IMPÔTS

Outre l'amende, le tiers sanctionné pour complicité de fraude fiscale sur le fondement de l'article 1740 A bis du CGI n'est pas admis à participer aux travaux des commissions administratives des impôts ainsi que du comité de l'abus de droit fiscal institués par le code général des impôts (alinéas 16 et 17). Le tableau ci-après récapitule l'ensemble des commissions dans lesquels le tiers sanctionné n'est plus admis à participer.

**Commissions aux travaux desquels le tiers sanctionné en application
de l'article 1740 A bis du CGI n'est plus admis à participer**

Article du CGI	Type de commission
1650	Commissions communales des impôts directs
1650 A	Commissions intercommunales des impôts directs
1651	Commissions départementales des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires
1651 H	Commission nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires
1652 bis	Commission centrale des évaluations foncières
1653 A	Commissions départementales de conciliation
1653 C	Comité de l'abus de droit fiscal
1653 F	Comité consultatif du crédit d'impôt pour dépenses de recherche

Source : commission des finances du Sénat

Par ailleurs, le 3° du présent article (alinéa 17) prolonge cette interdiction de participation aux travaux des commissions instituées par le code général des impôts pour les personnes ayant fait l'objet d'une condamnation pénale à l'occasion de fraudes fiscales ou d'oppositions au contrôle fiscal. Il est donc proposé de compléter les dispositions de l'article 1753 du code général des impôts qui, en l'état du droit, ne couvrent pas le comité de l'abus de droit fiscal ni le comité consultatif du crédit d'impôt pour dépenses de recherche.

La participation aux travaux de l'ensemble des commissions et comités institués par le code général des impôts serait interdite aux personnes tierces ayant fait l'objet d'une sanction administrative et aux personnes ayant fait l'objet d'une condamnation pénale.

Principales commissions et instances délibératives en matière fiscale

Instance	Mission	Liste des principales commissions et instances délibératives en matière fiscale
		Composition et réunions
Commission des infractions fiscales	Se prononcer sur les propositions de poursuites correctionnelles pour fraude fiscale	28 membres. Sous la présidence d'un conseiller d'Etat, en activité ou honoraire, elle est composée de : - 8 conseillers d'Etat, en activité ou honoraires ; - 8 conseillers maîtres à la Cour des comptes, en activité ou honoraires ; - 8 magistrats honoraires à la Cour de cassation ; - 2 personnalités qualifiées, désignées par le président de l'Assemblée nationale ; - 2 personnalités qualifiées, désignées par le président du Sénat. 70 réunions en 2016
Comité de l'abus de droit fiscal	Se prononcer à la demande du contribuable sur les rectifications pour abus de droit fiscal effectuées par l'administration en application de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales	7 membres Sa composition est la suivante : - un conseiller d'Etat, président ; - un conseiller à la Cour de cassation ; - un avocat ayant une compétence en droit fiscal ; - un conseiller maître à la Cour des comptes ; - un notaire ; - un expert-comptable ; - un professeur des universités, agrégé de droit ou de sciences économiques. (Des suppléants sont nommés dans les mêmes conditions). 12 réunions en 2016
Comité contentieux fiscal, douanier et des changes	Se prononcer sur les demandes de remise ou de transaction relevant de la compétence du ministre chargé du budget - somme supérieure à 200 000 euros	Sa composition est la suivante : - 3 conseillers d'Etat ; - 3 conseillers à la Cour de cassation ; - 3 conseillers maîtres à la Cour des comptes ; - 4 personnalités qualifiées désignées par moitié par le président de l'Assemblée nationale et par le président du Sénat. 33 réunions en 2016
Commissions départementales de conciliation	Se prononcer sur les litiges portant sur les insuffisances des prix ou évaluations ayant servi de base aux droits d'enregistrement, à la taxe de publicité foncière, à l'impôt sur la fortune ou à l'impôt sur la fortune immobilière.	9 membres La commission est présidée par un magistrat de l'ordre judiciaire et comprend, en outre, huit membres : quatre représentants de l'administration, un notaire et trois représentants des contribuables (art. 1653 A du CGI). La commission est compétente pour émettre un avis, dans le cadre d'une procédure de rectification contradictoire. 650 réunions en 2016
Commissions départementales des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires (CIDCA)	Se prononcer en cas de désaccord qui subsiste entre un contribuable et l'administration, suite à un contrôle réalisé sur pièces ou sur place, sur des rehaussements notifiés en matière d'impôts sur les bénéfices ou de taxes sur le chiffre d'affaires	6 membres. La CIDCA est présidée par le président du tribunal administratif, par un membre de ce tribunal désigné par lui ou par un membre de la cour administrative d'appel désigné, à la demande du président du tribunal, par le président de la cour. Elle comprend en outre trois représentants des contribuables et deux représentants de l'administration (art. 1651 du CGI). La commission est compétente pour émettre un avis, dans le cadre d'une procédure de rectification contradictoire. Le désaccord peut être soumis à l'avis de la commission sur l'initiative de l'administration ou à la demande du contribuable. 2 701 réunions en 2016
Commission nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires	Se prononcer sur les litiges relatifs à la détermination du bénéfice ainsi que du chiffre d'affaires des entreprises qui exercent une activité industrielle ou commerciale et dont le chiffre d'affaires hors taxes excède 50 millions d'euros s'il s'agit d'entreprises dont le commerce principal est de vendre des marchandises, objets, fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place ou de fournir le logement, ou de 25 millions d'euros s'il s'agit d'autres entreprises.	6 membres Cette commission est présidée par un conseiller d'Etat désigné par le vice-président du Conseil d'Etat. Le président de la commission peut être suppléé par un magistrat administratif nommé dans les mêmes conditions. Elle comprend en outre trois représentants des contribuables et deux représentants de l'administration (art. 1651 H du CGI). Elle intervient dans les mêmes conditions que les CIDCA. La commission nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires a reçu 98 affaires en 2017.

Source : commission des finances du Sénat, à partir des informations transmises par la direction générale des finances publiques

*

Le IV du présent article précise que ces dispositions s'appliquent aux prestations fournies après l'entrée en vigueur de la loi.

III. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

A. MIEUX PRENDRE EN COMPTE LE RÔLE DES INTERMÉDIAIRES DANS LES PRATIQUES FISCALES DOMMAGEABLES : UNE VOLONTÉ ANCIENNE, DES CONTRAINTES JURIDIQUES

Le dispositif proposé instaure une amende fiscale pour les conseils apportant leur concours à l'élaboration de montages fiscaux conduisant les contribuables à des redressements pour des agissements particulièrement graves en matière fiscale et sociale. Il étend donc le **principe de la responsabilité partagée** entre les contribuables et leurs conseils aux sanctions administratives, et constitue, en quelque sorte, le « **pendant administratif** » à la complicité en matière pénale s'agissant de la fraude fiscale.

Compte tenu du rôle joué par certains intermédiaires dans la réalisation de montages frauduleux à grande échelle, **la réflexion pour mieux appréhender ces tiers s'est développée selon deux axes.**

Le premier axe concerne les moyens de contrôle de l'administration fiscale. Sur le modèle britannique de la loi « DOTAS » et comme présenté *supra*, le législateur a cherché à introduire une **obligation de déclaration en amont des schémas d'optimisation fiscale.**

Mais, faute d'une définition précise des critères permettant de les qualifier, ce dispositif a été déclaré contraire à la Constitution par le Conseil constitutionnel. Cependant, **un accord a été trouvé au Conseil de l'Union européenne pour introduire une obligation de déclaration des schémas transfrontaliers d'optimisation fiscale**, et le mécanisme adopté devra être transposé par la France d'ici le 31 décembre 2019. Il renforcera ainsi les outils à la disposition de l'administration fiscale. À cet effet, l'annexe de **la directive définit une liste de « marqueurs » caractérisant un schéma d'optimisation fiscale**¹.

Cette déclaration préalable vise à suivre les montages élaborés, leur utilisation, et à **identifier les interstices décelés dans la législation fiscale** et utilisés dans ce type de montages en vue de les corriger. Le champ de cette obligation concerne donc essentiellement les pratiques fiscales qui, par opposition à la fraude et à l'évasion fiscales, **ne sont pas illicites.**

Le second axe relève d'une logique différente, puisqu'il porte sur la **sanction *a posteriori* des conseils** dans le cas où ils ont proposé à leur client un **montage illégal**. Comme indiqué *supra*, un tel dispositif avait été adopté à l'occasion du projet de loi de finances pour 2015 pour les montages constitutifs d'un abus de droit. Sa rédaction, insuffisamment précise, avait cependant conduit le **Conseil constitutionnel à déclarer cet article contraire à la Constitution**².

Deux éléments ont motivé cette décision :

- d'une part, le dispositif ne précisait pas si l'infraction fiscale était constituée en raison de l'existence d'un abus de droit ou par le seul fait qu'une telle majoration ait été prononcée ;

- d'autre part, les modalités de calcul de l'amende étaient imprécises – en particulier, il n'était pas permis de déterminer si l'amende devait être calculée à partir du revenu tiré de la prestation de conseil ou du revenu que le tiers avait, par ce schéma, permis au contribuable de réaliser.

¹ Voir l'annexe de la proposition de directive du Conseil modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration.

² Voir la décision n° 2014-707 DC du Conseil constitutionnel.

B. PRÉCISER LE DISPOSITIF : PRÉVOIR LA SANCTION DE L'INTERMÉDIAIRE LORSQUE LA SANCTION DU CONTRIBUABLE EST DÉFINITIVE

Tout mécanisme de sanction administrative à l'encontre des tiers en matière fiscale doit donc faire l'objet d'un examen détaillé et d'une définition précise afin de respecter les principes constitutionnels.

À cet égard, comme l'a souligné devant la commission des finances du Sénat le directeur général des finances publiques, Bruno Parent, « *le texte présenté tire les enseignements d'une précédente disposition censurée par le Conseil constitutionnel. La clé est la possibilité de démontrer l'intentionnalité* »¹.

L'administration doit en effet démontrer le caractère direct et intentionnel de la prestation du tiers dans la commission par le contribuable ou le cotisant des agissements, manquements ou manœuvres sanctionnés.

Ensuite, **l'amende est définie de manière plus stricte**, puisque son montant, d'un montant minimal de 10 000 euros, est défini à partir des revenus tirés de la prestation fournie au contribuable ou au cotisant s'il est supérieur. Dans son avis sur le projet de loi, le Conseil d'État a estimé que ces modalités assuraient la proportionnalité de la sanction.

Enfin, la sanction du tiers n'est rendue possible que lorsque l'administration fiscale prononce à l'encontre du contribuable une **majoration de 80 %** au titre de manquements ou agissements particulièrement graves. Il est donc **nécessaire que le contribuable fasse l'objet d'une sanction administrative pour que le tiers puisse être poursuivi**.

Surtout, le dispositif vise un **périmètre plus large** que celui adopté en 2014 de manquements graves en matière fiscale comme en matière sociale :

- en matière fiscale, la sanction du tiers est possible dès lors que le contribuable a fait l'objet d'une majoration de 80 % au titre d'activités occultes, de manœuvres frauduleuses, de l'abus de droit ou de non déclaration de comptes à l'étranger, soit **plus de 2 500 dossiers par an**² ;

- en matière sociale, la sanction du tiers est possible dans le cas où le cotisant s'est vu notifier des rectifications au titre de l'abus de droit.

¹ Compte-rendu de la réunion du 6 juin 2018 de la commission des finances du Sénat.

² Selon les informations transmises à votre rapporteur par la direction générale des finances publiques.

Cependant, le dispositif proposé comporte des éléments de faiblesse juridique et pratique. Votre rapporteur propose donc de l'améliorer pour davantage correspondre à la relation entre un client et son conseil.

En l'état de sa rédaction, le présent article permet à l'administration de sanctionner l'intermédiaire en parallèle de la sanction prononcée à l'encontre de son client. Il en résulte une double difficulté :

- d'une part, pour l'exercice du droit au recours par le contribuable ou le cotisant comme par le tiers : le client souhaitant former un recours contre la sanction qui le vise pourrait-il recourir aux services de son conseil également sanctionné ? Surtout, dans le cadre de recours parallèles contre les deux sanctions respectives, le conseil risquerait d'être placé dans une situation de conflit entre sa propre défense et le respect du secret professionnel couvrant les relations avec son client ;

- d'autre part, compte tenu du caractère non définitif de la sanction prononcée initialement à l'encontre du contribuable ou du cotisant. Dans le cas où celle-ci serait *in fine* invalidée par le juge, le tiers aurait été sanctionné sans fondement.

C'est pourquoi votre rapporteur considère que la possibilité, pour l'administration, de sanctionner le tiers ne devrait pas être ouverte tant que la sanction initiale à l'encontre de son client n'est pas devenue définitive, soit par expiration des délais de recours, soit par l'intervention d'une décision de justice non susceptible de recours. De même, les types de prestations pouvant conduire à prononcer l'amende doivent être mieux définis, la liste non limitative proposée n'étant pas satisfaisante d'un point de vue juridique. Votre rapporteur vous propose un amendement COM-51 en ce sens.

C. LA SANCTION ADMINISTRATIVE À L'ENCONTRE DES TIERS SERA, EN TOUT ÉTAT DE CAUSE, COMPLEXE À METTRE EN ŒUVRE

Si elle complète le dispositif de sanctions dont dispose l'administration pour lutter contre les pratiques fiscales et sociales dommageables, la portée réelle de la sanction administrative à l'encontre des tiers doit toutefois être nuancée.

Son rôle est davantage de responsabiliser les conseils par un mécanisme moins lourd à engager que la sanction pénale actuellement en vigueur pour complicité du délit de fraude fiscale.

D'abord, la sanction ne s'appliquera qu'aux prestations fournies le lendemain de la promulgation de la loi. Le « stock » des montages déjà proposés ne sera donc pas couvert.

Surtout, l'administration devra démontrer le caractère direct et intentionnel de la prestation dans la commission, par le contribuable, des agissements et manœuvres sanctionnés. Pour ce faire, l'administration fiscale disposera de ses pouvoirs traditionnels de contrôle et de communication.

Cependant, pour les professions régies par le secret professionnel, à l'instar des avocats¹, l'administration ne pourra pas saisir les documents couverts. En application de l'article L. 13-0 A du livre des procédures fiscales, les agents de l'administration fiscale « *ne peuvent demander de renseignements sur la nature des prestations fournies par les personnes dépositaires du secret professionnel* ».

Seuls les documents spontanément transmis à l'administration par le contribuable sont déliés du secret professionnel et peuvent alors être utilisés par l'administration dans le cadre de son contrôle.

En tout état de cause, la démonstration par l'administration du caractère direct et intentionnel de la prestation fournie par le tiers risque d'être **complexe à mettre en œuvre**. Cette difficulté sera d'autant plus marquée pour les **conseils établis à l'étranger** : même dans le cas où la sanction était effectivement prononcée, elle serait probablement difficile à appliquer concrètement.

*

Par ailleurs, plusieurs dates d'entrée en vigueur étant prévues dans le présent projet de loi, votre rapporteur vous propose un amendement COM-52 visant à préciser que le présent article s'applique aux prestations fournies à partir du lendemain de la promulgation de la loi.

Décision de la commission : votre commission a adopté cet article ainsi rédigé.

¹ Article 66-5 de la loi n° 71-1130 du 31 décembre 1971 portant réforme de certaines professions judiciaires et juridiques.

ARTICLE 8
(Art. 1741 du code général des impôts)

Aggravation des peines d'amende encourues en cas de fraude fiscale

L'examen de cet article a été délégué au fond à la commission des lois par votre commission des finances¹.

Lors de sa réunion, la commission des lois a adopté cet article sans modification.

En conséquence, votre commission a adopté le présent article sans modification.

Décision de la commission : votre commission a adopté cet article sans modification.

¹ Voir avis n° 600 (2017-2018) de Mme Nathalie Delattre fait au nom de la commission des lois, déposé le 26 juin 2018.

ARTICLE 9
(Art. 495-16 et 804 du code de procédure pénale)

**Extension de la procédure de comparution sur reconnaissance préalable
de culpabilité à la fraude fiscale**

L'examen de cet article a été délégué au fond à la commission des lois par votre commission des finances¹.

Lors de sa réunion, la commission des lois a adopté un amendement de son rapporteur, Mme Nathalie Delattre.

En conséquence, votre commission a adopté cet amendement² et le présent article ainsi modifié.

Décision de la commission : votre commission a adopté cet article ainsi rédigé.

¹ Voir avis n° 600 (2017-2018) de Mme Nathalie Delattre fait au nom de la commission des lois, déposé le 26 juin 2018.

² Amendement COM-59 adopté par votre commission.

ARTICLE 9 bis (nouveau)
(article 41-1-2 du code de procédure pénale)
Convention judiciaire d'intérêt public en matière de fraude fiscale

Commentaire : le présent article additionnel autorise la conclusion d'une convention judiciaire d'intérêt public en matière de fraude fiscale.

I. LE DROIT EXISTANT

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, dite loi « Sapin 2 », a créé, à l'article L. 41-1-2 du code de procédure pénale, la procédure de la convention judiciaire d'intérêt public (CJIP), qui permet de régler rapidement un litige par le biais d'une transaction entre le procureur de la République et la personne mise en cause, homologuée par un juge.

Elle implique le versement au Trésor public d'une amende d'intérêt public et la mise en œuvre d'un plan de mise en conformité sous l'égide de l'Agence française anticorruption.

Si elle n'implique pas de reconnaissance de culpabilité, à la différence de la procédure de comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité (CRPC), la conclusion d'une CJIP est toujours rendue publique, avec un exposé des faits reprochés à la personne mise en cause et l'indication du montant de l'amende versée.

La faculté de conclure une CJIP a ainsi été utilisée par le parquet national financier (PNF) dans des affaires de grande ampleur : les conventions conclues en 2017 et 2018 avec les banques HSBC et Société générale ont ainsi permis de recouvrer des amendes d'un montant, respectivement, de 300 millions et 250 millions d'euros.

II. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

Le présent article additionnel est issu d'un **amendement n° COM-57** présenté par Nathalie Delattre, rapporteur pour avis de la commission des lois, et adopté par votre commission.

Dans l'esprit du projet de loi, qui tend à diversifier les modalités de poursuite de la fraude fiscale en autorisant le recours à la procédure de comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité (CRPC), le présent

article propose d'autoriser la conclusion d'une convention judiciaire d'intérêt public (CJIP) en matière de fraude fiscale.

Déjà autorisée pour le blanchiment de fraude fiscale, le recours à la procédure de CJIP est ainsi étendu à la fraude fiscale elle-même afin d'offrir aux procureurs, dans le cadre de la politique pénale définie par le Gouvernement, un nouveau levier pour traiter rapidement certains dossiers.

Décision de la commission : votre commission a adopté cet article additionnel ainsi rédigé.

ARTICLE 9 ter (nouveau)

(article L. 228 du livre des procédures fiscales)

Possibilité pour le parquet d'engager la poursuite du délit de blanchiment de fraude fiscale

Commentaire : le présent article additionnel inscrit dans la loi la jurisprudence « Talmon » qui permet au parquet de poursuivre le délit de blanchiment de fraude fiscale même sans plainte préalable de l'administration.

I. LE DROIT EXISTANT

Par dérogation aux règles du code de procédure pénale, **le parquet ne peut engager des poursuites pénales pour l'infraction de fraude fiscale que sur une plainte préalable de l'administration**, en application de l'article L. 228 du livre des procédures fiscales. C'est principe du « verrou de Bercy » présenté en détail *infra*¹. Le dépôt de la plainte est soumis à l'avis conforme d'un organisme administratif indépendant, la commission des infractions fiscales (CIF).

Toutefois, l'autorité judiciaire s'est vu reconnaître la possibilité de lancer une action publique à l'encontre de certaines infractions proches de l'infraction fiscale, sans plainte de l'administration.

C'est le cas de l'infraction de blanchiment de fraude fiscale, que le procureur peut poursuivre sans avoir au préalable reçu une plainte pour l'infraction sous-jacente de fraude fiscale : la Cour de cassation a considéré, dans son arrêt « Talmon » du 20 février 2008, que le blanchiment est une « infraction générale, distincte et autonome », qui peut être poursuivie par le parquet de sa propre initiative.

Cette voix d'action présente un intérêt dans la mesure où elle facilite la mise en cause de tous les acteurs de la fraude fiscale, ainsi que par son effet dissuasif en raison de peines particulièrement élevées. Elle a été mise en œuvre dans plusieurs affaires d'une grande importance.

¹ Voir le commentaire de l'article 13 du présent projet de loi tel qu'issu de l'examen par la commission des finances.

II. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

Le présent article additionnel est issu d'un **amendement n° COM-58** présenté par Nathalie Delattre, rapporteure pour avis de la commission des lois, et adopté par votre commission.

La possibilité pour le parquet d'engager des poursuites pour blanchiment de fraude fiscale a actuellement un fondement jurisprudentiel, puisqu'il repose sur un arrêt de la Cour de cassation.

Cet article propose de sécuriser cette procédure en indiquant explicitement dans l'article L. 228 précité du livre des procédures fiscales que les poursuites pour blanchiment de fraude fiscale ne sont pas soumises au monopole du dépôt des plaintes par l'administration, ni à la nécessité d'un avis conforme de la CIF.

Décision de la commission : votre commission a adopté cet article additionnel ainsi rédigé.

ARTICLE 10
(Art. 413 bis et 431 du code des douanes)

Aggravation des sanctions douanières en cas de refus de coopérer

Commentaire : le présent article prévoit de renforcer les sanctions encourues en cas de refus de communication, d'injures, de maltraitance et de troubles dans l'exercice des fonctions des agents des douanes, ainsi que le non-respect de leurs obligations par les commissionnaires en douane et les capitaines de navire.

I. LE DROIT EXISTANT

A. UN DROIT DE COMMUNICATION S'APPLIQUE AU BÉNÉFICE DES AGENTS DES DOUANES

Conformément aux dispositions des articles L. 81 à L. 102 AC du livre des procédures fiscales (LPF), **les agents des administrations fiscale et douanière** peuvent, pour l'établissement de l'assiette de l'impôt, son contrôle et son recouvrement, exercer leur **droit de communication**, qui consiste à prendre connaissance de renseignements et documents détenus par diverses catégories de personnes limitativement énumérées dans le LPF.

Il peut ainsi s'agir des documents détenus par les contribuables (article L. 81 du LPF), l'employeur (article L. 82 B du LPF), le ministère public (article L. 82 C du LPF) ou encore des administrations publiques (article L. 83 du LPF).

Le droit de communication s'exerce notamment dans le cadre de la détection de dossiers susceptibles de faire l'objet de contrôles ultérieurs.

Il peut porter sur **tout type de document**, quel que soit le support utilisé pour sa conservation.

**B. DES SANCTIONS SONT PRÉVUES POUR ASSURER SON EFFECTIVITÉ
AINSI QUE POUR PROTÉGÉR LES AGENTS DES DOUANES DES FAITS
D'INJURES ET DE MALTRAITANCE**

Le respect du droit de communication s'accompagne de **deux types de sanctions** :

- des **sanctions fiscales**, déterminées à l'article 1734 du code général des impôts, qui prévoit une **amende de 5 000 euros¹** en cas de refus de communiquer les documents ou les renseignements demandés, applicable en matière de contributions indirectes ;

- une **peine contraventionnelle de cinquième classe**, déterminée à l'article 413 bis du code des douanes, qui prévoit une peine d'emprisonnement d'un mois ainsi qu'une amende comprise entre 90 euros et 450 euros.

La peine contraventionnelle prévue à l'article 413 bis du code des douanes **sanctionne également** :

- **les faits d'injures, de maltraitance et de troubles à l'exercice des fonctions des agents des douanes** mentionnés au 1 de l'article 53 du même code.

- 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.

Cependant, depuis l'entrée en vigueur du nouveau code pénal au **1er mars 1994**, la peine d'emprisonnement n'est plus applicable dès lors qu'elle ne peut résulter d'une simple contravention (article 131-12 du code pénal).

Par ailleurs, l'**article 431 du code des douanes** précise que, outre l'amende encourue, les contrevenants peuvent être condamnés à représenter les documents non communiqués sous une **astreinte journalière d'un montant minimal de 1,50 euro**.

II. LE DISPOSITIF PROPOSÉ

Le présent article prévoit de renforcer les sanctions encourues en cas de refus de communication, d'injures, de maltraitance et de troubles dans l'exercice des fonctions des agents des douanes, ainsi que le non-respect de leurs obligations par les commissionnaires en douane et les capitaines de navire.

¹ Ce montant résulte de l'article 21 de la loi n° 2014-1655 du 29 décembre 2014 de finances rectificative pour 2014, qui a porté l'amende de 1 500 euros à 5 000 euros. L'article 106 de la loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018 l'a porté à 10 000 euros à compter du 1^{er} janvier 2019.

A. AUGMENTER L'AMENDE ENCOURUE POUR LES FAITS D'INJURES ET MALTRAITANCE AUX DOUANIERS ET DE REFUS DE TRANSMISSION DE DOCUMENTS

Le 1° du I du présent article (alinéas 2 à 7) réécrit l'article 413 bis du code des douanes et prévoit **une amende maximale de 3 000 euros en cas :**

- d'**injures, maltraitance ou troubles** dans l'exercice des fonctions des agents des douanes (*a* du 1 de l'article 53 du code des douanes) ;

- de **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 du même code ou tout comportement faisant obstacle à la communication ;

- d'**absence de tenue de ces documents ou de leur destruction** avant les délais prescrits, s'agissant des commissionnaires en douane (article 92 du code des douanes) et des capitaines de navires (*b* de l'article 69, article 71 et 2 de l'article 117 du même code) ;

- d'infraction aux dispositions du 1 de l'article 87 du code des douanes, prévoyant que nul ne peut faire profession d'accomplir pour le compte d'autrui des formalités de douane concernant la déclaration en détail des marchandises, en **l'absence d'agrément délivré** par le ministre de l'économie et des finances en qualité de **commissionnaire en douane**.

B. AUGMENTER LE MONTANT DE L'ASTREINTE JOURNALIÈRE POUVANT ÊTRE PRONONCÉE

Le 2° du I du présent article (alinéas 8 à 10) modifie l'article 431 du code des douanes afin **d'augmenter de 1,50 euro à 150 euros le montant minimal de l'astreinte journalière** auquel les contrevenants au droit de communication peuvent être condamnés, indépendamment de l'amende.

C. ASSURER LA CONSTITUTIONNALITÉ ET LA CONFORMITÉ DE LA SANCTION

Le présent article assure également la **mise en conformité des sanctions douanières** avec la jurisprudence du Conseil constitutionnel et de la Cour de justice de l'Union européenne.

Le Conseil constitutionnel effectue en effet un **contrôle de l'exercice du droit de communication des données de connexion au regard du droit au respect à la vie privée**.

Il a à ce titre déclaré contraire à la Constitution l'exercice de ce droit de communication ouvert au bénéfice d'autres agents, considérant que la procédure prévue n'était pas assortie de garanties suffisantes. Tel a par exemple été le cas s'agissant des agents de l'Autorité des marchés financiers

(AMF) sur le fondement de l'article 621-10 du code monétaire et financier. Les garanties prévues par le législateur, à savoir le fait de réserver ce pouvoir à des agents habilités et soumis au respect du secret professionnel dans le cadre d'une enquête, ont été jugées insuffisantes pour assurer le droit au respect de la vie privée¹.

De même, la Cour de justice de l'Union européenne encadre strictement l'accès aux données de connexion en exigeant, sauf cas d'urgence justifiée, l'exercice d'un contrôle préalable par une juridiction ou par une entité administrative indépendante².

C'est pourquoi **le présent article écarte l'application de la peine d'amende et de l'astreinte** prévues respectivement aux articles 413 bis et 431 du code des douanes pour le cas de refus de communication des données de connexion, visé au i) du 1^o de l'article 65 du même code.

D. MODALITÉS D'APPLICATION EN OUTRE-MER

Le II du présent article prévoit l'application de ces dispositions dans les îles Wallis et Futuna, ainsi que la conversion en monnaie locale de l'amende et de l'astreinte prévues à Wallis et Futuna, en Polynésie française et en Nouvelle-Calédonie.

III. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

Le présent article procède à une **double actualisation** de la sanction prévue à l'article 413 bis du code des douanes.

D'abord, il vise à **actualiser un dispositif devenu obsolète**. Introduite par la loi du 31 décembre 1968³, l'amende prévue à l'article 413 bis du code des douanes n'a ensuite été réévaluée qu'en 1981⁴ et en 2002, uniquement pour transcrire son montant en euros.

De plus, **le montant actuel, entre 90 euros et 450 euros, n'est guère dissuasif car la peine d'emprisonnement d'un mois** qui l'accompagnait initialement n'est, *de facto*, **plus applicable** depuis l'entrée en vigueur du nouveau code pénal le 1^{er} mars 1994⁵.

¹ Décisions n° 2017-646/647 QPC du 21 juillet 2017.

² Voir l'arrêt *Tele 2 Sverige* du 21 décembre 2016, aff. C-203/15 et C-698/15, Cour de justice de l'Union européenne.

³ Loi n° 68-1247 du 31 décembre 1968 portant réforme de l'expertise douanière et modifiant diverses dispositions du code des douanes.

⁴ Loi n° 81-1160 du 30 décembre 1981 de finances pour 1982.

⁵ L'article 131-12 écarte la peine d'emprisonnement pour les contraventions.

Le montant maximal de l'amende proposé, fixé à 3 000 euros, correspond au plafond fixé par le code pénal pour les contraventions (article 131-13 du code pénal). Il correspond aussi au montant de l'amende prévue à l'article 1734 du code général des impôts pour les mêmes faits, ouverte pour les agents des douanes en matière de contributions indirectes. La suppression du montant minimal est cohérente avec le pouvoir dont dispose le juge pénal de réduire le montant des amendes douanières jusqu'à un montant inférieur à leur montant minimal¹.

Ensuite, il vise à **répondre aux exigences constitutionnelles et du droit de l'Union européenne** en matière de droit de communication des données de connexion. Le dispositif actuel n'offre pas les garanties suffisantes. Il permet en effet de sanctionner les tiers pour non communication des données de connexion en dehors d'une procédure faisant intervenir un juge, pourtant exigé par le Conseil constitutionnel et la Cour de justice de l'Union européenne pour garantir le respect de la vie privée².

Votre rapporteur prend acte de ces dispositions.

Décision de la commission : votre commission a adopté cet article sans modification.

¹ Le *d* du 1 de l'article 369 du code des douanes permet au tribunal de réduire le montant des amendes fiscales jusqu'à un montant inférieur à leur montant minimal si le juge 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 Voir décision et arrêt précités.

ARTICLE 11

(Art. 238-0 A, 39 terdecies, 125-0 A, 182 A bis, 182 A ter, 182 B, 244 bis, 244 bis B, 39 duodecies, 119 bis, 125 A, 145, 150 ter, 187, 163 quinques C, 163 quinques C bis, 219, 792-0 bis du code général des impôts, et art. L. 62 A du livre des procédures fiscales)

Élargissement de la liste des États et territoires non coopératifs

Commentaire : le présent article prévoit d'ajouter à la liste française des États et territoires non coopératifs (ETNC) les juridictions figurant sur la liste adoptée par le Conseil l'Union européenne. Seules les juridictions ne remplissant pas le critère relatif à la lutte contre les structures « *offshore* » se verraien toutefois appliquer l'intégralité des 24 mesures qui s'attachent à l'inscription sur cette liste. Plusieurs mesures seraient enfin mises en conformité avec la jurisprudence du Conseil constitutionnel permettant d'en écarter l'application lorsque les opérations effectuées correspondent à une activité économique réelle.

I. LE DROIT EXISTANT

A. LA LISTE FRANÇAISE DES ÉTATS ET TERRITOIRES NON COOPÉRATIFS

1. Une liste établie sur le seul critère de l'échange d'informations

Crée par l'article 22 de la loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009, **la notion d'État ou territoire non coopératif (ETNC)** est l'un des principaux instruments de lutte contre l'évasion fiscale prévus par le droit français. **L'inscription sur la liste des ETNC emporte en effet l'application de mesures fiscales de rétorsion (cf. *infra*)**, qui frappent les personnes établies dans ces États ou territoires ou qui réalisent des transactions avec eux.

La liste des ETNC doit être mise à jour au moins une fois chaque année¹, en application des critères fixés par l'article 238-0 A du code général des impôts (CGI) :

- en sont retirés les États ou territoires qui, au 1^{er} janvier, ont conclu avec la France une convention d'assistance administrative « permettant d'échanger tout renseignement nécessaire à l'application de la législation fiscale des parties », c'est-à-dire en pratique conforme aux clauses de l'article 26 du modèle de l'OCDE², ainsi que les États ou territoires auxquels la France n'avait pas proposé la conclusion d'une telle convention, mais dont le Forum mondial de l'OCDE³ considère qu'ils procèdent à l'échange de tout renseignement nécessaire à l'application des législations fiscales ;

- y sont ajoutés les États ou territoires ayant conclu avec la France une telle convention, mais « dont les stipulations ou la mise en œuvre n'ont pas permis à l'administration des impôts d'obtenir les renseignements nécessaires à l'application de la législation fiscale française », ainsi que les États ou territoires auxquels la France avait proposé la conclusion d'une telle convention avant le 1^{er} janvier de l'année précédente et qui n'y ont pas donné suite, et ceux auxquels la France n'avait pas proposé la conclusion d'une telle convention, mais dont le Forum mondial de l'OCDE considère qu'ils ne procèdent pas à l'échange des renseignements nécessaires.

Le dispositif est donc conçu en deux parties, sur un modèle comparable à celui du Forum mondial de l'OCDE. Premièrement, il porte sur l'existence d'un cadre juridique permettant théoriquement l'échange de renseignements : les pays qui n'ont pas donné suite dans un délai d'un an à une proposition d'accord de la France sont inscrits sur la liste des ETNC, mais en sont retirés lorsqu'un accord est conclu. Deuxièmement, le dispositif porte sur l'application effective de cet accord, qui est vérifiée à travers le nombre et la qualité des réponses reçues par la France. Seule une coopération effective permet dès lors à ces pays de « sortir » de la liste.

¹ À partir d'une liste « de départ » établie par l'arrêté du 12 février 2010, composée des États et territoires non membres de l'Union européenne, ayant fait l'objet d'un examen par l'OCDE de leur transparence fiscale et de leur pratique de l'échange d'informations, et qui n'ont pas conclu de convention d'échange d'informations avec la France ni avec douze autres États ou territoire. En pratique, cette liste correspondait peu ou prou à la « liste grise » de l'OCDE établie après le G 20 de Londres en 2009. La plupart des dix-huit États et territoires qui y figuraient en sont aujourd'hui sortis.

² Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE), Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune. Le dernier modèle est daté du 15 juillet 2014.

³ Profondément réformé par la décision du conseil de l'OCDE en date du 17 septembre 2009, le Forum mondial de l'OCDE sur la transparence et l'échange d'informations en matière fiscale est chargé d'évaluer la réalité des engagements pris en matière de transparence par ses 125 pays membres ainsi que pour les pays dont l'examen a été jugé pertinent, par un processus d'examen par les pairs. Celui-ci porte d'une part sur l'existence de mesures législatives et réglementaires internes (phase 1), et d'autre part sur leur application effective (phase 2).

La liste des ETNC a été fixée, pour la dernière fois, par l'arrêté du 8 avril 2016, au titre de l'année 2016.

Elle comporte sept États ou territoires : le Botswana, le Brunei, le Guatemala, les Îles Marshall, Nauru, Niue et Panama – l'ajout de ce dernier pays étant la seule modification par rapport à la liste établie au titre de l'année 2015. Par comparaison, la liste établie au titre de l'année 2010 comportait dix-huit ETNC.

**Composition de la liste des États et territoires non coopératifs
(article 238-0 A du code général des impôts)**

	Liste 2010	Liste 2011	Liste 2012	Liste 2013	Liste 2014	Liste 2015	Liste 2016
Anguilla	X	X	Retrait				
Belize	X	X	Retrait				
Bermudes				Ajout	Retrait		
Botswana			Ajout	X	X	X	X
Brunei	X	X	X	X	X	X	X
Costa Rica	X	X	Retrait				
Dominique	X	X	Retrait				
Grenade	X	X	Retrait				
Guatemala	X	X	X	X	X	X	X
Iles Cook	X	X	Retrait				
Iles Marshall	X	X	X	X	X	X	X
Iles turques et Caïques		Ajout	Retrait				
Iles vierges britanniques				Ajout	X	Retrait	
Jersey				Ajout	Retrait		
Libéria	X	X	Retrait				
Montserrat	X	X	X	X	X	Retrait	
Nauru	X	X	X	X	X	X	X
Niue	X	X	X	X	X	X	X
Oman		Ajout	Retrait				
Panama	X	X	Retrait				Ajout
Philippines	X	X	X	Retrait			
Saint-Kitts et Nevis	X	Retrait					
Sainte-Lucie	X	Retrait					
Saint-Vincent-et-les-Grenadines	X	X	Retrait				

Source : direction de la législation fiscale.

2. Une liste réduite aux effets particulièrement dissuasifs

L'inscription d'un État ou territoire sur la liste des ETNC emporte l'application de diverses mesures de rétorsion, qui frappent les personnes établies dans ces territoires ou réalisant des transactions avec eux. Ces mesures ont une double vocation : d'une part, sanctionner le pays non

coopératif, et d'autre part, **inciter** celui-ci à se mettre en conformité avec les standards mondiaux de transparence.

Parmi celles-ci, on peut citer le **taux majoré de 75 % applicable à diverses retenues à la source, l'exclusion du régime mère-fille** (article 145 du code général des impôts), **l'imposition en France des revenus passifs versés dans un ETNC** (article 209 B du code général des impôts), **la limitation de la déductibilité des charges financières** (article 238 A du code général des impôts), **le renversement de la charge de la preuve en matière de redressement des prix de transfert** (article 57 du code général des impôts) ou encore à **l'obligation documentaire renforcée** en matière de prix de transfert (article L. 13 AB du livre des procédures fiscales)¹.

B. UNE NOUVELLE LISTE: LA LISTE EUROPÉENNE DES PARADIS FISCAUX

1. Une liste aux critères plus exigeants, mais à ce stade purement déclaratifs

Le 5 décembre 2017, le Conseil des ministres (ECOFIN) de 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 de certains États ou territoires tiers.

Cette liste a été adoptée à la demande récurrente de plusieurs États membres, dont la France. Elle est « *destinée à promouvoir la bonne gouvernance à l'échelle mondiale, afin de maximiser les efforts déployés pour prévenir la fraude et l'évasion fiscales. L'initiative s'inscrit dans le cadre de la stratégie extérieure du Conseil en matière d'imposition, en mettant en œuvre ses conclusions de novembre 2016, dans lesquelles il avait demandé qu'une liste soit établie avant la fin de 2017. Les travaux du Conseil se sont déroulés en parallèle avec les discussions menées au sein de l'OCDE et dans le cadre du G20²*

¹ *L'ensemble des 24 mesures applicables est détaillé dans la troisième partie du présent commentaire d'article.*

² *Conclusions du Conseil « Affaires économiques et financières » (ECOFIN) du 5 décembre 2017.*

Concrètement, un certain nombre de juridictions (65 à ce jour) sont inscrits sur une « liste grise » en vue de faire l'objet d'un examen de leur législation et de leurs pratiques fiscales. Le groupe « Code de conduite », mis en place par le Conseil et composé de représentants des États membres, est chargé de superviser le processus d'évaluation, selon une méthode de consensus¹.

Contrairement à la liste française des ETNC qui se fonde sur le seul critère de l'échange d'informations, la liste de l'Union européenne est plus exigeante et repose sur le respect de trois critères, eux-mêmes déclinés en sous-critères :

1° **la transparence fiscale** : la juridiction devrait s'être engagée à mettre en œuvre l'échange automatique d'informations d'ici 2018, soit en adhérant à la convention multilatérale de l'OCDE, soit en disposant d'accords bilatéraux de portée équivalente. Elle devrait en outre être considérée comme « largement conforme » par le Forum mondial de l'OCDE s'agissant de l'échange à la demande. L'effectivité des échanges automatiques sera intégrée à ce critère « à un stade ultérieur » ;

2° **l'équité fiscale** : la juridiction ne devrait pas appliquer de mesures fiscales dommageables ou considérées comme telles par ses partenaires. En outre, le critère 2.2, dit critère « offshore », prévoit que celle-ci « ne devrait pas faciliter la création de structures ou de dispositifs offshore destinés à attirer des bénéfices qui ne reflètent pas une activité économique réelle dans ce pays ou territoire » ;

3° **la mise en œuvre des mesures anti-BEPS**² : la juridiction devrait s'engager, d'ici fin 2017, à mettre en œuvre ces mesures de lutte contre les principaux mécanismes d'optimisation fiscale agressive (dispositifs hybrides, déductibilité excessive des frais financiers, contournement de la notion d'établissement stable etc.). Là encore, l'effectivité de la mise en œuvre de ces mesures constitue un « critère futur », dont l'évaluation est repoussée à un stade ultérieur.

À l'heure actuelle, l'inscription ou le retrait de la liste européenne est donc lié aux seuls engagements pris par les juridictions concernées.

Il s'agit là d'une présentation simplifiée de ces critères, étant entendu que tout l'enjeu des négociations au sein du Conseil porte sur leur définition détaillée puis désormais sur leur interprétation. Ces critères

¹ Le groupe « Code de conduite est chargé « d'entamer des discussions ou de poursuivre les discussions avec les pays et territoires concernés, de chercher à obtenir les engagements nécessaires, de vérifier si ces engagements sont respectés et de rendre compte régulièrement au Conseil, le cas échéant, en formulant des suggestions de modifications à apporter à la liste des pays et territoires non coopératifs ». Source : *Conclusions du Conseil du 5 décembre 2017 précitées, point 15*.

² C'est-à-dire les mesures proposées par l'OCDE dans le cadre de son plan de lutte contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (Base Erosion and Profit Shifting – BEPS), dont les quinze « actions » ont été présentées et « endossées » par le G20 en 2015.

figurent à l'annexe V des conclusions du Conseil du 5 décembre 2017 et sont reproduits en intégralité ci-après.

Conclusions du Conseil ECOFIN du 5 décembre 2017

Annexe V

Critères relatifs à la transparence fiscale, à l'équité fiscale et à la mise en œuvre des mesures anti-BEPS que les États membres de l'UE s'engagent à promouvoir

1. Transparency fiscale

Critères cumulatifs qu'un pays ou un territoire devraient remplir pour être réputé respecter les principes de transparence fiscale :

1.1 Critère initial *eu égard à la norme de l'OCDE relative à l'échange automatique de renseignements (norme commune de déclaration – NCD) : le pays ou le territoire devrait s'être engagé à mettre en œuvre la NCD de manière effective et avoir entamé le processus législatif à cet effet, les premiers échanges devant avoir lieu au plus tard en 2018 (concernant l'année 2017), et il devrait avoir mis en place des mécanismes lui permettant d'échanger des renseignements avec l'ensemble des États membres, d'ici fin 2017, soit en signant l'accord multilatéral entre autorités compétentes, soit dans le cadre d'accords bilatéraux ;*

Critère futur *eu égard à la NCD à partir de 2018: le pays ou le territoire devrait avoir obtenu au moins l'évaluation « largement conforme » du Forum mondial en ce qui concerne la NCD relative à l'échange automatique de renseignements ;*

1.2 *Le pays ou le territoire devrait avoir obtenu au moins l'évaluation « largement conforme » du Forum mondial en ce qui concerne la norme de l'OCDE relative à l'échange de renseignements à la demande, en tenant dûment compte de la procédure rapide ;*

1.3 (pour les États souverains) *Le pays ou le territoire devrait :*

i) soit avoir ratifié, avoir accepté de ratifier, être en passe de ratifier, ou s'être engagé à mettre en vigueur, dans un délai raisonnable, la convention multilatérale de l'OCDE concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, dans sa version modifiée ;

ii) soit disposer, au plus tard le 31 décembre 2018, d'un réseau de mécanismes d'échange en vigueur suffisamment large pour couvrir tous les États membres, qui permette de manière effective l'échange de renseignements à la demande et l'échange automatique de renseignements ;

(pour les États et territoires non souverains) *le pays ou le territoire devrait :*

i) soit participer à la convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, dans sa version modifiée, qui est déjà en vigueur ou qui devrait entrer en vigueur en ce qui le concerne dans un délai raisonnable ;

ii) soit disposer d'un réseau de mécanismes d'échange en vigueur suffisamment large pour couvrir tous les États membres, qui permette l'échange de renseignements à la demande et l'échange automatique de renseignements, ou avoir pris les mesures nécessaires pour mettre en vigueur de tels mécanismes d'échange dans un délai raisonnable.

1.4 Enfin, critère futur : *dans la perspective de l'initiative pour le futur échange, au niveau mondial, d'informations concernant les bénéficiaires effectifs, le volet relatif aux bénéficiaires effectifs sera intégré à un stade ultérieur en tant que quatrième critère de transparence aux fins de l'évaluation.*

2. Équité fiscale

Critères cumulatifs qu'un pays ou un territoire devraient remplir pour être réputé respecter les principes d'équité fiscale :

2.1 Le pays ou le territoire ne devrait pas appliquer de mesures fiscales préférentielles qui pourraient être considérées comme dommageables au regard des critères fixés dans la résolution du Conseil et des représentants des gouvernements des États membres, réunis au sein du Conseil, du 1^{er} décembre 1997, sur un code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises ;

2.2 Le pays ou le territoire ne devrait pas faciliter la création de structures ou de dispositifs offshore destinés à attirer des bénéfices qui ne reflètent pas une activité économique réelle dans ce pays ou territoire.

3. Mise en œuvre des mesures anti-BEPS

3.1 Critère initial qu'un pays ou un territoire devrait remplir pour être réputé respecter les règles concernant la mise en œuvre des mesures anti-BEPS :

- le pays ou le territoire devrait s'engager, d'ici fin 2017, à respecter les normes anti-BEPS minimales adoptées dans le cadre de l'OCDE et à les mettre en œuvre de manière cohérente.

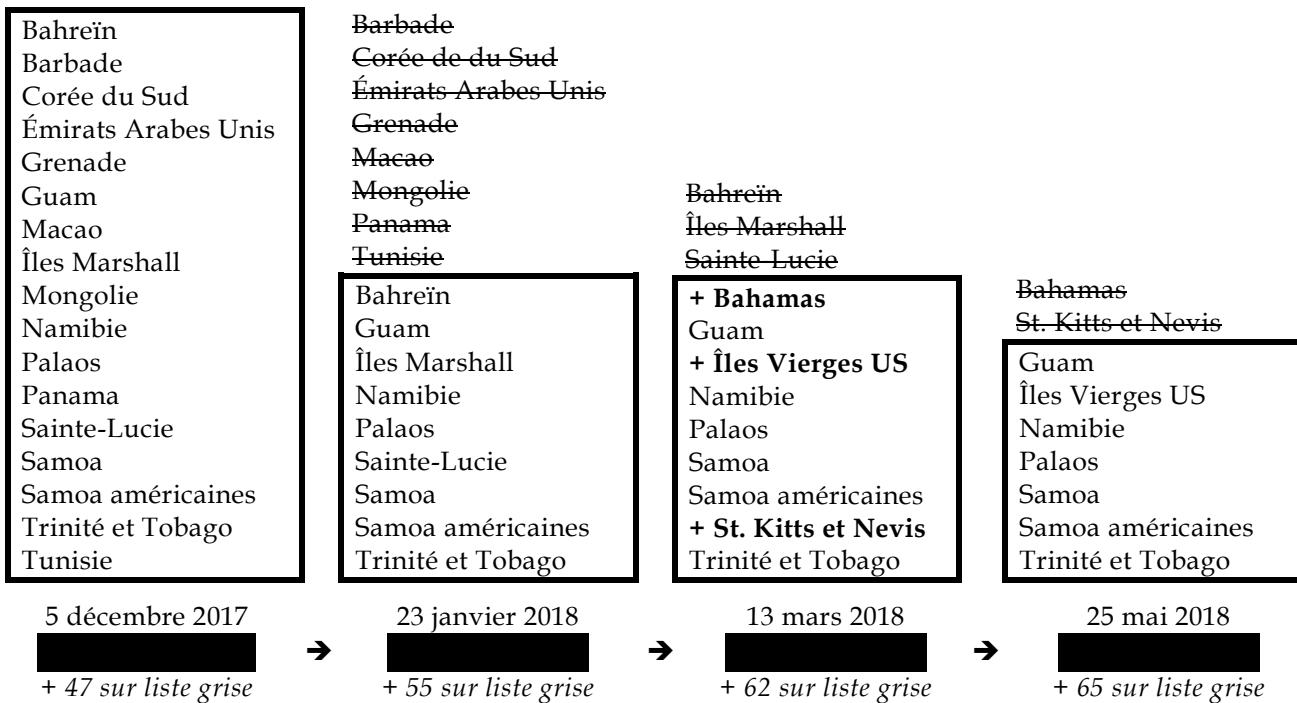
3.2 Critère futur qu'un pays ou un territoire devrait remplir pour être réputé respecter les règles concernant la mise en œuvre des mesures anti-BEPS (à appliquer dès qu'auront été menés à bien les examens prévus par le Cadre inclusif de normes minimales adoptées d'un commun accord) :

- le pays ou le territoire devrait avoir obtenu une évaluation positive pour avoir mis en œuvre de manière effective les normes anti-BEPS minimales adoptées dans le cadre de l'OCDE.

2. Une liste réduite et dépourvue en elle-même de mesures fiscales dissuasives

Alors qu'elle comportait initialement 17 juridictions considérées comme non coopératives, la liste de l'Union européenne ne comporte plus aujourd'hui que 7 juridictions, soit le même nombre que la liste française des ETNC - aucun pays ne figurant toutefois sur les deux listes à la fois.

Évolution de la liste européenne des paradis fiscaux entre le 5 décembre 2017 et le 25 mai 2018



Source : commission des finances, d'après les conclusions successives du Conseil de l'Union européenne

Contrairement à la liste française des ETNC, **la liste de l'Union européenne n'emporte, en elle-même, aucune mesure fiscale dissuasive**, le Conseil se bornant à recommander « que les États membres prennent certaines mesures défensives coordonnées dans le domaine fiscal (...), en conformité avec leur droit national et les obligations découlant du droit de l'UE et du droit international¹ ».

II. LE DISPOSITIF PROPOSÉ

A. L'AJOUT DES PAYS FIGURANT SUR LA LISTE EUROPÉENNE À LA LISTE FRANÇAISE DES ETNC

Le présent article vise à ajouter à la liste française des ETNC les juridictions inscrites sur la liste de l'Union européenne.

À cette fin, le A du I complèterait l'article 238-0 A du code général des impôts par un 2 bis précisant que « sont inscrits sur la liste mentionnée au 1 les États 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

¹ Source : Conclusions du Conseil du 5 décembre 2017 précitées, point 17.

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 :

« 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 bénéfices qui n'y reflètent pas une activité économique réelle ;

« 2° Ils ne respectent pas au moins un des autres critères définis dans l'annexe V mentionnée ci-dessus. »

Le présent article opère donc une distinction entre :

- d'une part, les pays qui ne remplissent pas le critère relatif à la création de structure ou de dispositifs « offshore » ;

- d'autre part, les pays qui ne remplissent pas un ou plusieurs autres critères, mais ne facilitent pas la création de structure ou de dispositifs « offshore ».

B. UNE APPLICATION DIFFÉRENCIÉE DES MESURES DISSUASIVES

Le présent article prévoit, toutefois, de limiter aux seuls pays de la liste européenne ne respectant pas le critère « offshore » l'application de la totalité des mesures fiscales dissuasives prévues par le droit français.

Les pays inscrits sur la liste européenne qui respectent quant à eux le critère « offshore » ne se verraienr appliquer qu'une partie des mesures de rétorsion.

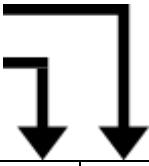
À cet effet, les B à I du I ainsi que le II du présent article modifient plusieurs articles du code général des impôts et l'article L. 62 A du livre des procédures fiscales, afin d'exclure de leur champ d'application les pays de la liste européenne qui remplissent le critère offshore.

Le tableau ci-après présente les conditions d'application – ou non – des mesures dissuasives qui s'attachent à la liste des ETNC, telles qu'elles résulteraient de l'adoption du présent article.

**Application des mesures aux pays inscrits sur la liste actuelle des ETNC
et aux pays qui seraient inscrits en application du présent article**

**ETNC et pays de la liste UE qui ne respectent pas un autre critère
mais respectent le critère « *offshore* »**

**ETNC et pays de la liste UE qui ne respectent pas le critère
« *offshore* »**



Réf.	Mesure de droit commun	Effet de l'inscription sur la liste des ETNC		
Art. 57 du Code général des impôts (CGI)	Rectification des résultats déclarés par les entreprises françaises relevant de l'impôt sur le revenu ou possibles de l'impôt sur les sociétés qui sont sous la dépendance ou qui possèdent le contrôle d'entreprises situées hors de France, du montant des 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.	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.	X	X
Art. 123 bis du CGI	Dispositif anti-abus pour les personnes physiques qui détiennent au moins 10 % d'une entité juridique étrangère permettant d'imposer en France les revenus de cette entité lorsqu'elle est soumise à un régime fiscal privilégié.	La condition de détention de 10% est présumée satisfaite en présence d'une entité située dans un ETNC.	X	X
Art. 209 B du CGI	Dispositif anti-abus relatif aux sociétés étrangères contrôlées qui permet d'imposer les entreprises françaises sur les bénéfices réalisés par leurs filiales soumises à un régime fiscal privilégié.	Refus d'imputation, sur l'impôt sur les sociétés de la personne morale française, des retenues à la source prélevées sur les dividendes, les intérêts et les redevances reçus par l'entité étrangère située dans un ETNC.	X	X
Art. 238 A du CGI	Article relatif aux conditions de déductibilité des sommes payées ou dues par une personne physique ou morale française au profit d'une personne située hors de France et soumise à un régime fiscal privilégié (le débiteur doit apporter la preuve que ces dépenses correspondent à des opérations réelles et ne présentent pas un caractère anormal ou exagéré).	Refus de la déduction de charges payées ou dues à des personnes physiques ou morales domiciliées ou établies dans un ETNC.	X	X
Art. 792-0 bis du CGI (6 ^e al. du 2 du II)	Conditions d'application des droits de mutation à titre gratuit en présence d'un trust.	Solidarité en paiement des droits de mutation à titre gratuit des bénéficiaires lorsque le trust est administré depuis un ETNC.	X	X

Art. L. 13 AB du Livre des procédures fiscales	L'article L. 13 AA du même livre rend obligatoire la documentation de prix de transfert pour certaines personnes morales établies en France.	L'article L. 13 AB du même livre ajoute une obligation supplémentaire lorsque des transactions de toute nature sont réalisées par des entreprises associées, établies ou constituées dans des ETNC.	X	X
Art. 39 duodecies du CGI	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.	Les plus-values réalisées à l'occasion de la cession de titres de sociétés établies dans un ETNC sont exclues du régime des plus-values à long terme.	X	
Art. 39 terdecies du CGI	Les distributions par les sociétés de capital-risque sont soumises au régime fiscal des plus-values à long terme sous réserve du respect de certaines conditions.	Si les titres cédés sont des titres de sociétés établies dans un ETNC, les distributions par les sociétés de capital-risque sont exclues du régime du long-terme	X	
Art. 119 bis du CGI	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 CGI.	Taux majoré à 75 % en application du 2 de l'article 187 pour les dividendes versés dans un ETNC.	X	
Art. 125-0 A du CGI	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.	Taux 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.	X	
Art. 125 A du CGI	Prélèvement sur les produits de placements à revenus fixes (intérêts, arrérages et produits de toute nature de fonds d'État, obligations, titres participatifs, bons et autres titres de créances, dépôts, comptes courants, etc.) qui bénéficient à des personnes physiques domiciliées en France.	Taux majoré à 75 % pour les revenus et produits, dont le débiteur est établi ou domicilié en France et qui sont payés dans un ETNC.	X	

Art. 145 du CGI	Le régime des sociétés mères et filiales prévoit la possibilité pour une société mère soumise à l'IS de retrancher de son bénéfice imposable les produits afférents à des participations dans des filiales qui répondent à certaines conditions.	Ce régime des sociétés mères filles est refusé pour les produits de titres d'une société établie dans un ETNC.	X	
Art. 150 ter du CGI	Imposition des produits provenant de la cession à titre onéreux de contrats financiers (« instruments financiers à terme ») par des personnes physiques domiciliées en France.	Taux de 50 % lorsque le preneur de compte ou, à défaut, le cocontractant est domicilié dans un ETNC.	X	
Art. 163 quinque C du CGI	Les distributions par les sociétés de capital-risque, 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 CGI lorsque l'actionnaire est une personne physique domiciliée en France.	Taux majoré à 75 %, sauf si l'actionnaire est une personne physique domiciliée hors de France (taux de 12,8 %).	X	
Art. 163 quinque C bis du CGI	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 CGI.	L'exonération de retenue à la source est refusée en présence de distributions payées dans un ETNC	X	
Art. 182 A bis	Retenue à la source de 15 % 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.	Taux majoré à 75 % pour les sommes, autres que les salaires, versées à des personnes établies dans un ETNC.	X	
Art. 182 A ter	Retenue à la source pour les gains de source française provenant de dispositifs d'actionnariat salarié, réalisés par des personnes non domiciliées en France.	Taux majoré à 75 % lorsque les avantages ou les gains sont réalisés par des personnes domiciliées dans un ETNC.	X	
Art. 182 B du CGI	Retenue à la source 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.	Taux majoré à 75 % pour les sommes et produits payés à des personnes domiciliées dans un ETNC.	X	

Art. 187 du CGI	Différents taux applicables aux retenues à la source prévues à l'article 119 bis.	Taux majoré à 75% pour les produits visés aux articles 108 à 117 bis et payés dans un ETNC.	X	
Art. 219 du CGI	Les plus-values à long-terme afférentes à des titres de participation font l'objet d'une imposition au taux séparé de 0 % sous réserve de la réintégration d'une quote-part de frais et charges de 12%.	Ce régime d'exonération cesse de s'appliquer à la plus-value provenant de la cession de titres de sociétés établies dans un ETNC.	X	
Art. 244 bis du CGI	Prélèvement au taux de 33,1/3 % 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.	Taux majoré à 75 % pour les profits réalisés par des personnes physiques ou morales domiciliées ou établies dans un ETNC.	X	
Art. 244 bis B du CGI	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.	Ce taux est majoré à 75 % lorsque les gains sont réalisés par des personnes physiques ou morales domiciliées ou établies dans un ETNC.	X	
Art. 792-0 bis du CGI dernier alinéa	Conditions d'application des droits de mutation à titre gratuit en présence d'un trust.	Le taux de la dernière tranche du tableau III de l'article 777 du CGI, soit 60 %, s'applique si le trust est administré depuis un ETNC.	X	
Art. L. 62 A du LPF	Les bénéfices, transférés au sens de l'article 57 du CGI ou des produits mentionnés à l'article 238 A du CGI 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 CGI, sur demande écrite du reduable, si plusieurs conditions sont remplies.	L'application de ce dispositif est refusée si le bénéficiaire des sommes est situé dans un ETNC.	X	

Source : commission des finances, d'après les réponses au questionnaire de votre rapporteur

C. UNE SÉCURISATION DES CLAUSES DE SAUVEGARDE AU BÉNÉFICE DES OPÉRATIONS ÉCONOMIQUES RÉELLES

Par ailleurs, le présent article vise à **modifier plusieurs dispositions relatives aux ETNC afin d'y introduire une « clause de sauvegarde » explicite permettant d'écartier l'application des mesures de rétorsion dès lors que l'opération a principalement un objet et un effet autre que celui de permettre la localisation des bénéfices dans un ETNC.**

Sont concernées 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 code général des impôts et du 4° de l'article L. 62 A du livre des procédures fiscales.

Les mesures concernées seraient ainsi **mises en conformité avec les réserves d'interprétation émises par le Conseil constitutionnel dans plusieurs décisions récentes**. Dans une décision n° 2014-437 QPC du 20 janvier 2015 portant sur l'exclusion du bénéfice du régime mère-fille¹ (article 145 du code général des impôts), celui-ci avait en effet considéré que « *les dispositions contestées ne sauraient, toutefois, sans porter une atteinte disproportionnée au principe d'égalité devant les charges publiques, faire obstacle à ce que, à l'instar de ce que le législateur a prévu pour d'autres dispositifs fiscaux applicables aux opérations réalisées dans un État ou un territoire non coopératif, notamment aux articles 125 A, 182 A bis et 182 B du code général des impôts, le contribuable puisse être admis à apporter la preuve de ce que la prise de participation dans une société établie dans un tel État ou territoire correspond à des opérations réelles qui n'ont ni pour objet ni pour effet de permettre, dans un but de fraude fiscale, la localisation de bénéfices dans un tel État ou territoire* » (considérant n° 10).

III. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

A. UN ÉLARGISSEMENT EN TROMPE-L'ŒIL

L'architecture du présent article peut être ainsi résumée : le I A vise à ajouter à la liste française des ETNC les juridictions figurant sur la liste européenne, puis **les B à I du I et le II restreignent sensiblement l'effet de cet ajout pour 18 des 24 mesures fiscales dissuasives existantes**, et ceci dès lors que les juridictions respectent le critère relatif à la création de structures « offshore », **soit un seul des huit sous-critères** prévu par les conclusions du Conseil de l'Union européenne.

Par conséquent, seules 6 des 24 mesures fiscales dissuasives s'appliqueraient de plein droit à l'ensemble des pays inscrits sur la liste européenne. Il s'agit en partie de mesures de plus « faible » portée, relatives notamment au renversement de la charge de la preuve en matière de redressement des prix de transfert (article 57 du code général des impôts) ou à l'obligation documentaire renforcée en matière de prix de transfert (article L. 13 AB du livre des procédures fiscales). On peut toutefois noter que l'imposition en France des revenus passifs versés dans un ETNC (article 209 B du code général des impôts) et la limitation de la déductibilité

¹ Deux autres décisions reprennent les mêmes réserves : la décision n° 2016-598 QPC du 25 novembre 2016, et la décision n° 2017-659 QPC du 6 octobre 2017.

des charges financières (article 238 A du code général des impôts) constituent des mesures plus « fortes ».

L'essentiel des mesures dissuasives liées à l'inscription sur la liste des ETNC, toutefois, **ne trouveraient à s'appliquer qu'aux seuls pays de la liste européenne qui ne remplissent pas le critère dit « offshore »**. Parmi celles-ci, on peut notamment citer les **multiples retenues à la source majorées à 75 %, ainsi que l'exclusion du régime mère-fille** (article 145 du code général des impôts).

Or, il ressort de l'analyse des travaux du groupe « Code de conduite » que, **parmi les sept juridictions figurant sur la liste du 25 mai 2018, une seule ne respecte pas le critère « offshore »** : il s'agit de **Palaos**, archipel d'Océanie peuplé de 21 000 habitants, qui offre certes des facilités en matière d'ouverture de comptes et de création de sociétés, mais est loin d'être l'un des principaux centres financiers mondiaux.

Synthèse des mesures dissuasives applicables aux pays inscrits sur la liste des ETNC telle qu'elle résulterait du présent article

	Application limitée (6 mesures sur 24)	Application intégrale (24 mesures)
Pays de la liste française actuelle		Botswana Brunei Guatemala Îles Marshall Nauru Niue Panama
Pays de la liste de l'Union européenne	Guam Îles Vierges américaines Namibie Samoa Samoa américaines Trinité et Tobago	Palaos

Hors application éventuelle des conventions fiscales bilatérales faisant échec à l'application de certaines mesures (cf. infra).

Source : commission des finances

La liste du 5 décembre 2017 comptait deux autres juridictions ne respectant pas le critère « offshore », Bahreïn et les Îles Marshall, mais les engagements pris par ces dernières ont été jugés suffisamment crédibles par le groupe « Code de conduite » pour justifier leur retrait de la liste noire. Il ne s'agit toutefois que d'engagements, la législation de ces pays n'ayant pas, d'après les informations disponibles, été effectivement modifiée.

Par conséquent, « l’élargissement de la liste des ETNC aux pays inscrits sur la liste européenne des paradis fiscaux » annoncé par le Gouvernement se résume, en fait, à l’ajout de Palaos, dont la présence sur la liste européenne n’est du reste pas forcément durable : le décalage entre la présentation publique de la mesure et sa réalité est considérable.

Toutefois, la faible portée réelle des dispositions proposées peut s’expliquer par le fait que **la France semble être, à ce jour, le seul État membre de l’Union européenne ayant décidé de suivre la recommandation du Conseil** consistant à adopter des mesures législatives de rétorsion à l’encontre des pays inscrits sur la liste. **Les douze autres États membres** qui disposent d’une « liste de paradis fiscaux » comparable à celle des ETNC¹ n’ont, à ce jour et d’après les éléments transmis à votre rapporteur, **pris aucune décision en ce sens**.

B. LA LISTE DES ETNC: UN OUTIL INSUFFISANT DANS LA LUTTE CONTRE LA FRAUDE ET L’OPTIMISATION FISCALES

Par ailleurs, et au-delà de la question de l’application partielle aux pays inscrits sur la liste européenne, il apparaît que la liste des ETNC, et plus généralement le recours aux « listes de paradis fiscaux », **ne constituent pas un outil suffisant dans le cadre de la lutte contre la fraude et l’optimisation fiscales internationales**.

Si l’effet « médiatique » d’une inscription n’est pas à négliger, il ne doit pas pour autant être considéré comme suffisant, dans la mesure où **la liste des ETNC présente les faiblesses suivantes** :

- les mesures fiscales dissuasives peuvent être contournées ;
- la liste comporte principalement des juridictions qui ne sont pas en elles-mêmes des centres financiers importants, ou qui du moins dépendent plus ou moins directement de **pays dont le poids économique est plus important, et qui ne figurent pas sur la liste** – parmi lesquels on compte certains États membres de l’Union européenne ;
- les critères du volet « interne » de la liste des ETNC **ne portent pas sur l’échange automatique d’informations**, mais seulement sur l’échange à la demande ;
- enfin, l’information du Parlement et des citoyens demeure insuffisante.

¹ Il s’agit des États membres suivants : Belgique, Bulgarie, Croatie, Espagne, Finlande, Grèce, Italie, Lettonie, Lituanie, Pologne, Portugal, Slovénie. Les critères et les effets qui s’attachent à l’inscription sur chacune de ces listes est toutefois extrêmement variable en fonction des États membres. En outre, ces listes ne sont pas systématiquement publiques. Source : réponse au questionnaire de votre rapporteur.

D'une manière générale, et sans remettre en cause la pertinence de la liste des ETNC et de son élargissement, **il convient donc de poursuivre la lutte contre la fraude et l'optimisation fiscales à travers d'autres outils complémentaires** – qui d'ailleurs existent, par exemple via la mise en œuvre des mesures du plan BEPS de l'OCDE (cf. *supra*).

1. Une liste dont les effets peuvent être mis en échec

Il convient de préciser que ces mesures s'appliquent sous réserve des stipulations des conventions fiscales, ce qui conduit parfois à en limiter la portée. Or la France est liée par une convention fiscale avec deux des sept ETNC inscrits sur la liste au titre de l'année 2016, à savoir le Panama¹ et le Botswana². Ces deux accords prévoient par exemple des taux maximum de retenue à la source sur les intérêts (respectivement de 5 % et de 10 %), sur les dividendes (de 5 % à 15 %, et de 5 % à 12 %) et sur les redevances (de 5 % et de 10 %), ce qui **fait échec à l'application de la retenue à la source de 75 % applicable aux ETNC**. L'inscription sur la liste n'en demeure pas moins dissuasive, ne serait-ce, par exemple, que par l'exclusion du régime des sociétés-mères.

2. L'absence de grands pays et la quasi-impossibilité d'inscrire des États membres de l'Union européenne

La crédibilité de la liste française des ETNC comme de la liste européenne est également remise en cause par l'absence de pays au poids économique important, et par l'absence d'États membres de l'Union européenne.

Dans la mesure où les critères de la liste européenne interdisent d'y inscrire un État membre, **cette inscription ne pourrait résulter que des seuls critères de la liste française, c'est-à-dire des critères liés à l'échange d'informations.**

Il n'est certes pas impossible, théoriquement, d'inscrire un État membre de l'Union européenne sur la liste des ETNC à ce titre³. Toutefois, les directives européennes, qui ont, comme les conventions fiscales

¹ Convention fiscale entre le Gouvernement de la République française et le Gouvernement de la République de Panama, signée à Panama le 30 juin 2011.

² Convention fiscale entre le Gouvernement de la République française et le Gouvernement de la République du Botswana, signée à Gaborone le 15 avril 1999.

³ Seule la liste « historique » prévue au 1 de l'article 238-0 A du code général des impôts interdit l'inscription d'un État membre de l'UE. La mise à jour annuelle de la liste prévue au 2, à compter de l'année 2011, ne contient pas une telle limitation. Ceci dit, une inscription ne pourrait pas se faire au titre de l'absence de convention permettant l'échange d'informations, car la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 sur la coopération administrative s'applique à tous les États membres. Elle pourrait seulement l'être au titre d'une pratique effectivement défaillante des échanges d'informations.

internationales, une valeur supra-législative, excluent de fonder l'inscription sur cette liste sur le seul critère de l'existence d'un cadre législatif, **laissant demeurer comme seul fondement possible l'effectivité de cet échange**. Or les problèmes rencontrés avec les États membres en question ne portent pas sur ce point, qui semble donner satisfaction, mais bien plutôt sur la **concurrence fiscale** qui résultent de l'existence de certains régimes dommageables.

En outre, les dispositions de plusieurs directives, notamment la directive « mères-filles¹ » et la directive « intérêts et redevances² », ainsi que plus généralement le principe de libre circulation des capitaux³, auraient pour effet d'interdire l'**application de plusieurs mesures de rétorsion prévues pour les ETNC**.

Dans ce contexte, la possibilité d'inscrire un État membre de l'Union européenne sur la liste des ETNC, pourtant évoquée à plusieurs reprises, **demeure à ce stade une perspective très lointaine**, qui ne pourra être rendue crédible que sous réserve d'un accord au niveau européen ou d'une modification substantielle des critères de la liste française des ETNC.

3. L'échange automatique d'informations : le critère manquant ?

Se pose également la question de l'intégration du critère de l'**échange automatique d'informations** au nombre des éléments permettant d'apprécier la qualité de la coopération fiscale avec un État ou un territoire.

Comme expliqué ci-dessus, les critères « internes » de la liste des ETNC portent seulement sur l'échange à la demande.

La liste européenne, quant à elle, prévoit bien un critère lié à l'échange automatique, mais celui-ci ne porte que sur les engagements des pays et non sur l'**application effective de ces dispositions, qui constitue un « critère futur » ayant vocation à être évalué « à un stade ultérieur »**.

¹ Directive 2011/96UE du Conseil du 30 novembre 2011 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents.

² Directive 2003/49/CE du Conseil du 3 juin 2003 concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents.

³ Article 26 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE).

Pourtant, l'échange automatique d'informations est aujourd'hui devenu la norme en matière de coopération fiscale internationale, du fait de :

- la loi « **FATCA** » (« *Foreign Account Tax Compliance Act* »), ou « *loi relative au respect des obligations fiscales concernant les comptes étrangers* », adoptée par les États-Unis le 18 mars 2010, et mise en œuvre dans le cadre d'accords bilatéraux¹ ;

- la directive 2014/107/UE du Conseil du 9 décembre 2014 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique, étendue à cinq pays tiers européens par voie d'accords internationaux² ;

- surtout, l'accord multilatéral de l'OCDE du 29 octobre 2014³, qui permet la mise en œuvre de la « **norme commune de déclaration** ». À la date du 15 mai 2018, **100 juridictions avaient effectivement signé l'accord multilatéral**, pour une application en 2017 ou 2018. Parmi eux, l'intégralité des pays membres de l'Union européenne et les cinq pays tiers européens. En revanche, **deux des sept ETNC ne l'ont pas signé** (le Botswana et Brunei), **ainsi que six des sept juridictions figurant sur la liste européenne** (Guam, Îles Vierges américaines, Namibie, Palaos, Samoa américaines, Trinité et Tobago).

Lors de son audition du 4 mai 2016, Édouard Marcus, sous-directeur de la prospective et des relations internationales à la direction de la législation fiscale (DLF), **avait expliqué que l'ajout de ce critère était envisageable** : « *Existe-t-il un quatrième critère lié à l'échange automatique d'informations ? Pas pour le moment. (...) L'échange automatique devrait constituer le standard de coopération fiscale à partir de 2017 ou 2018 selon les cas. À cette échéance, la question se posera très directement de l'inclusion de cette dimension dans les critères de la liste des ETNC⁴.* ».

¹ Pour la France, il s'agit de l'accord du 14 novembre 2013 entre le Gouvernement de la République française et le Gouvernement des États-Unis d'Amérique en vue d'améliorer le respect des obligations fiscales à l'échelle internationale et de mettre en œuvre la loi relative au respect des obligations fiscales concernant les comptes étrangers (dite « loi FATCA »).

² Suisse (27 mai 2015), Liechtenstein (28 octobre 2015), Saint-Marin (8 décembre 2015), Andorre (12 février 2016) et Monaco (22 février 2016).

³ Accord multilatéral entre autorités compétentes concernant l'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers, signé à Berlin le 29 octobre 2014.

⁴ Édouard Marcus indiquait également : « un amendement allant dans ce sens avait été adopté il y a quelques années mais le Conseil constitutionnel avait considéré qu'en l'absence de standard international établi, l'inscription de cette disposition dans la loi était prématurée ». On peut toutefois remarquer que le Conseil constitutionnel, dans le considérant n° 46 de sa décision n° 2013-679 DC du 4 décembre 2013, estimait qu' « en fixant un tel critère pour élaborer la liste [des ETNC], le législateur a retenu un critère impossible à définir à ce jour, en l'absence de consensus international sur les modalités d'un échange automatique d'informations ». Or ce consensus international existe aujourd'hui, matérialisé par la norme de l'OCDE, reprise par le G20.

Dans ce contexte, la commission a adopté un amendement COM-53 de votre rapporteur visant à prendre en compte le critère de l'échange automatique d'informations pour l'établissement de la liste des ETNC en application des critères propres à la France.

4. Une information du Parlement et des citoyens insuffisante

Enfin, on peut regretter que l'information du Parlement et des citoyens sur les critères qui conduisent à l'ajout ou au retrait d'un pays sur la liste demeure à ce jour très limitée¹.

Les raisons permettant de juger de la bonne ou de la mauvaise coopération d'un État sont d'autant plus difficiles à apprécier que les informations contenues dans le « jaune » annexé au projet de loi de finances de chaque année portant sur le réseau conventionnel de la France en matière d'échanges de renseignements sont très succinctes². Surtout, ce « jaune » n'a pas été publié pour les années 2017 et 2018, et vient tout juste d'être transmis aux commissions des finances pour les années 2015 et 2016³.

En outre, l'article 238-0 A du code général des impôts prévoit que l'arrêté qui met à jour, chaque année, la liste des ETNC indique le motif qui justifie l'ajout ou le retrait d'un État ou territoire, en application des dispositions actuelles (échange d'informations), et sous réserve de l'adoption du présent article, en application des dispositions proposées (critères de la liste de l'Union européenne).

Afin de garantir une information complète du Parlement et des citoyens, la commission a adopté un amendement COM-55 de votre rapporteur, prévoyant que l'arrêté mentionne précisément le ou les critères de la liste européenne qui fondent le retrait ou l'ajout d'un État ou d'un territoire.

Votre rapporteur ne peut également que rappeler que le Gouvernement doit en principe mettre à jour chaque année la liste française des ETNC.

¹ On peut considérer que ceci porte atteinte aux prérogatives du législateur, dans la mesure où une inscription sur la liste des ETNC emporte l'application de mesures (retenues à la source, exclusion du régime mère-fille, interdiction de la déductibilité des intérêts...) qui modifient substantiellement l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures.

² Lors de l'audition du 4 mai 2016 précitée, Michèle André, présidente de la commission des finances, a souligné que les informations contenues dans ce document « sont très insuffisantes et ne permettent pas de juger de la bonne coopération avec tel ou tel pays. Par exemple, le document retrace le nombre de demandes envoyées, mais jamais le nombre de réponses reçues, ni le temps que cela a pris. Ni d'ailleurs les demandes adressées à la France. En outre, derrière dix demandes peut se cacher un seul dossier : impossible de le savoir. D'une manière générale, le document ne contient pas d'informations qualitatives ».

³ Lors de l'audition du 4 mai 2016 précitée, Édouard Marcus, sous-directeur de la prospective et des relations internationales à DLF, a toutefois déclaré que ce document serait publié « dans les prochaines semaines, (...) et en tout état de cause avant le 1^{er} juillet 2016 ».

Elle a enfin adopté un amendement COM-54 de votre rapporteur, de précision rédactionnelle.

Décision de la commission : votre commission a adopté cet article ainsi rédigé.

ARTICLE 12 (nouveau)
(Art. L. 247 et art. L. 251 A du livre des procédures fiscales)

**Rétablissement de la faculté transactionnelle de l'administration fiscale
en cas de poursuites pénales**

Commentaire : le présent article prévoit de rétablir la faculté pour l'administration de procéder à des transactions, y compris dans les cas où des poursuites pénales seraient engagées, comme elle pouvait le faire avant 2013. Afin de garantir un usage transparent de cette possibilité, le rapport publié chaque année sur le sujet serait enrichi, et le président et le rapporteur général des commissions des finances seraient informés de toutes les transactions relatives à des faits transmis à la justice pénale ou d'un montant important.

I. LE DROIT EXISTANT

La faculté transactionnelle de l'administration fiscale découle des dispositions du **3° de l'article L. 247 du livre des procédures fiscales**, qui prévoit que « *l'administration peut accorder sur la demande du contribuable :* »

« 1° Des remises totales ou partielles d'impôts directs régulièrement établis lorsque le contribuable est dans l'impossibilité de payer par suite de gêne ou d'indigence ;

« 2° Des remises totales ou partielles d'amendes fiscales ou de majorations d'impôts lorsque ces pénalités et, le cas échéant, les impositions auxquelles elles s'ajoutent sont définitives ;

« 2° bis Des remises totales ou partielles des frais de poursuites (...) et des intérêts moratoires ;

« 3° Par voie de transaction, une atténuation d'amendes fiscales ou de majorations d'impôts lorsque ces pénalités et, le cas échéant, les impositions auxquelles elles s'ajoutent ne sont pas définitives ».

L'**article 15 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 a restreint cette faculté, en prévoyant que « *l'administration ne peut transiger lorsqu'elle envisage de mettre en mouvement l'action publique* » pour les infractions fiscales, ni « *lorsque le contribuable met en œuvre des manœuvres dilatoires visant à nuire au bon déroulement du contrôle* ».

En pratique, c'est la transmission du dossier à la commission des infractions fiscales (CIF) qui est considérée comme marquant l'intention de l'administration de déposer plainte pour fraude fiscale¹.

Le nombre de transactions effectuées chaque année est compris entre 3 000 et 4 000 sur la période 2013-2016, pour un montant moyen de 38 000 euros par contribuable². Leur nombre était plus proche de 6 000 en 2011-2012, la diminution étant en partie due aux restrictions apportées par le législateur en 2013.

Les transactions ont représenté un montant total de 526 millions d'euros sur la période 2011-2016.

II. LE DISPOSITIF PROPOSÉ

A. LE RÉTABLISSEMENT DE LA POSSIBILITÉ DE TRANSIGER, MÊME EN CAS DE POURSUITES PÉNALES

Le présent article additionnel issu d'un amendement COM-61 vise à rétablir la possibilité pour l'administration de transiger, quelles que soient les suites envisagées ou données au dossier sur le plan des poursuites pénales, comme c'était le cas avant 2013. L'interdiction introduite en 2013 au a) de l'article L. 247 du livre des procédures fiscales serait à cet effet supprimée.

Alors que le recouvrement de l'impôt est souvent compliqué par la longueur des recours contentieux et la complexité juridique des affaires en cause, la transaction constitue un outil précieux pour l'administration fiscale, qui permet de garantir un recouvrement rapide et effectif des impositions.

C'est par exemple sur le fondement de l'article L. 247 du livre des procédures fiscales qu'a été mis en place le service de traitement des déclarations fiscales rectificatives (STDR), qui a permis le rapatriement de près de 32 milliards d'euros et le recouvrement de près de 8 milliards d'euros de recettes fiscales supplémentaires entre 2013 et 2017.

Lors de son audition du 6 juin 2018 devant la commission des finances, Bruno Parent, directeur général des finances publiques, a assuré que l'administration fiscale « n'a pas pour usage de transiger pour éviter aux contribuables d'aller devant le juge pénal. Cela ne signifie pas pour autant que nous récusons la transaction. Je suis moi-même un farouche partisan des transactions et j'ai même fait en sorte, depuis 4 ans, de les relancer dans l'administration fiscale, la

¹ Sur le détail de la procédure applicable aux poursuites pénales pour fraude fiscale, et sur les propositions de votre rapporteur, voir le commentaire de l'article 13 du présent projet de loi.

² Source : rapport public annuel 2018 de la Cour des comptes, « Les remises et transactions en matière fiscale : une égalité de traitement et une transparence à mieux assurer ».

pratique s'étant quelque peu affaiblie (...). La transaction n'a lieu que si les deux parties, le contribuable et l'État, le souhaitent. Elle offre la rapidité, la recette fiscale, et évite l'encombrement de la justice. Chacun est libre de transiger ou pas, l'État comme le contribuable, mais selon la formule consacrée, un bon accord vaut mieux qu'un long procès ».

Il convient en outre de rappeler que :

- la transaction ne peut en aucun cas porter sur le montant des droits éludés, qui restent dus en tout état de cause, et se limite à une atténuation des pénalités ;

- la transaction, si elle met fin par définition à tout recours contentieux en matière fiscale, n'est en aucun cas exclusive des poursuites pénales : l'exemplarité qui s'attache aux amendes et peines de prison pour fraude fiscale est donc entièrement préservée. En outre, il convient de mentionner qu'une **nouvelle procédure** applicable aux poursuites pénales pour fraude fiscale a été adoptée par la commission des finances à l'initiative de votre rapporteur (article 13) et tend à lever le « verrou de Bercy » pour les dossiers considérés comme les plus graves. Le déclanchement des poursuites pénales devraient ainsi s'en trouver facilitées avec l'établissement de critères transparents et expressément définis par la loi (montant des droits éludés, pénalités d'au moins 80 %, réitération ou circonstances aggravantes) ;

- l'autorité judiciaire dispose elle-même de deux outils dont l'esprit est proche de celui de la transaction, et dont elle fait un usage croissant : d'une part, la comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité (CRPC), ou « plaider-coupable », dont l'initiative est étendue au procureur de la République par l'article 9 du présent projet de loi « afin d'assurer une réponse pénale plus rapide et plus efficace », et d'autre part, la convention judiciaire d'intérêt public (CJIP), ou « transaction pénale », déjà applicable au délit de blanchiment de fraude fiscale et que la commission a étendue à la fraude fiscale, suivant en cela la proposition de la commission des lois¹.

B. UNE TRANSPARENCE ACCRUE ET UNE MEILLEURE INFORMATION DU PARLEMENT

En application de l'article L. 251 A du livre des procédures fiscales, le ministre chargé du budget publie chaque année **un rapport sur l'application de la politique de remises et de transactions à titre gracieux** par l'administration fiscale.

¹ Cette disposition figure à l'article 9 bis, introduit par l'amendement n° COM-57 de Nathalie Delattre, rapporteure pour avis au nom de la commission des lois.

Le présent article propose de renforcer la transparence qui s'attache à la pratique transactionnelle de l'administration :

- d'une part, en précisant les éléments attendus dans le rapport annuel précité, qui incluraient obligatoirement « *le nombre, le montant total et le montant moyen des remises accordées, répartis par type de remise accordée et par imposition concernée, pour les personnes morales et pour les personnes physiques* » ;

- d'autre part, en prévoyant que les transactions d'un montant supérieur à 200 000 euros ainsi que les transactions portant sur des faits ayant par ailleurs fait l'objet d'une plainte de l'administration fiscale soient notifiées, une fois par an, au président et au rapporteur général des commissions des finances de l'Assemblée nationale et du Sénat, qui auraient la possibilité de demander des précisions¹.

Le seuil de 200 000 euros correspond au montant qui détermine l'autorité compétente pour accorder une transaction², c'est-à-dire, d'un côté, **les chefs des services déconcentrés** pour les transactions inférieures à ce montant, et, de l'autre, **le ministre chargé du budget, après avis du comité du contentieux fiscal, douanier et des changes (CCFDC)**, pour les transactions supérieures à ce montant.

Décision de la commission : votre commission a adopté cet article additionnel ainsi rédigé.

¹ En application des dispositions de l'article 57 de la loi organique n° 2001-692 du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances, qui prévoient notamment une levée du secret fiscal.

² Ce montant, qui relève du pouvoir réglementaire, est fixé par l'article 3 du décret n° 2013-443 du 30 mai 2013 relatif aux règles de compétence et de délégation de signature applicables au traitement des réclamations contentieuses et des demandes à titre gracieux présentées par les contribuables.

TITRE III (DIVISION ET INTITULÉ NOUVEAUX)

RÉFORME DE LA PROCÉDURE DE POURSUITE PÉNALE DE LA FRAUDE FISCALE

Le présent titre est issu d'un amendement **COM-62** présenté par votre rapporteur, qui a également inséré un article 13 (nouveau), présenté *infra*.

ARTICLE 13 (nouveau)

*(Art. L. 141 B [nouveau], L. 228, L. 228 A et L. 232 du livre des procédures fiscales,
article 1^{er} de la loi n° 77-1453 du 29 décembre 1977)*

Conditions du dépôt des plaintes pour fraude fiscale par l'administration

Commentaire : le présent article additionnel supprime le « verrou de Bercy » et prévoit que l'administration dépose obligatoirement une plainte pour fraude fiscale lorsque des conditions liées au montant et à la gravité de la fraude sont réunies.

I. LE DROIT EXISTANT

A. UN DISPOSITIF ANCIEN, INSTAURÉ DANS UN SOUCI D'EFFICACITÉ ET DE PROTECTION DES DROITS

L'article 40 du code de procédure pénale fait obligation à tout fonctionnaire qui, dans l'exercice de ses fonctions, acquiert la connaissance d'un crime ou d'un délit d'en tenir informé sans délai le procureur de la République. Cet article est mis en œuvre pour dénoncer des infractions de droit commun pour lesquelles l'administration fiscale n'a pas subi de préjudice direct, par exemple des infractions aux lois sur les sociétés commerciales. En matière fiscale, il est utilisé par exemple par l'administration pour demander l'engagement de poursuites pour escroquerie à la taxe sur la valeur ajoutée.

Dans le cas de l'infraction de fraude fiscale, en revanche, une procédure spécifique, fondée sur les règles du livre des procédures fiscales, prévoit que l'administration dispose du monopole pour le dépôt des plaintes devant la juridiction pénale. L'exercice de ce monopole est conditionné à l'avis conforme d'une commission indépendante.

1. Le monopole du dépôt de plainte par l'administration fiscale pour des faits de fraude fiscale

La mise en mouvement de l'action publique relève en principe de l'autorité judiciaire, à qui elle est confiée par le code de procédure pénale.

En matière de fraude fiscale, toutefois, cette action publique est subordonnée à une plainte de l'administration. Cette nécessité, reconnue par la jurisprudence et la doctrine au 19^e siècle¹, a été inscrite à l'article 112 de la loi du 25 juin 1920 portant de nouvelles ressources fiscales, qui prévoyait que « *Les poursuites seront engagées à la requête de l'administration compétente et portées devant le tribunal correctionnel dans le ressort duquel l'impôt aurait dû être acquitté* ».

Si cette mention a été modifiée par l'effet de plusieurs processus de codification, la Cour de cassation² et, à sa suite, le Conseil constitutionnel³ reconnaissent que, « *selon les dispositions de l'article L. 228 du livre des procédures fiscales, les poursuites tendant à l'application des sanctions pénales en matière d'impôts directs et de taxes assimilées ne peuvent être exercées que sur la plainte de l'administration après avis conforme de la commission des infractions fiscales* ».

Ce monopole porte donc sur les impositions visées par l'article L. 228 du livre des procédures fiscales, qui sont définies de manière large :

- les impôts directs ;
- la taxe sur la valeur ajoutée et autres taxes sur le chiffre d'affaires ;
- les droits d'enregistrement, la taxe de publicité foncière et les droits de timbre.

2. Le rôle central et nécessaire de l'administration fiscale

La procédure suivie par l'administration permet dans bien des cas de recouvrer avec efficacité et rapidité les sommes dues.

L'administration fiscale, par un travail de vérification effectué sur l'ensemble du territoire, dispose en effet d'une connaissance des faits et d'une proximité du terrain qui lui permet dans la plupart des cas d'établir avec précision les faits et les responsabilités.

¹ Le Conseil constitutionnel a dressé un historique complet de cette question dans son commentaire, paru aux Cahiers du Conseil constitutionnel, de la [décision n° 2016-555 QPC](#) du 22 juillet 2016.

² Cour de cassation, 4 février 1991, chambre criminelle, [n° 90-81058](#).

³ Conseil constitutionnel, [décision n° 2016-555 QPC](#) du 22 juillet 2016.

La réputation d'opacité que certains font à l'administration résulte sans doute de son souci légitime de protéger le secret fiscal, auquel elle est contrainte. Or il convient de saluer la capacité de l'administration à éviter les révélations sensationnelles sur les dossiers qu'elle traite.

L'une des raisons de l'efficacité de l'administration est qu'elle dispose d'un pouvoir de sanction spécifique qui comprend les intérêts de retard, les majorations de droit ou pénalités et les amendes fiscales, indépendamment des sanctions pénales que peut prononcer l'autorité judiciaire.

Les pénalités sont souvent exprimées en proportion des montants étudiés. Si les pénalités de 10 % ou de 20 % sanctionnent des omissions ou des retards, les pénalités de 40 % à 100 % caractérisent des manquements délibérés (pénalités exclusives de bonne foi), voire des manœuvres frauduleuses caractérisées ou des comportements d'obstruction tendant à éviter l'établissement ou le paiement de l'impôt.

Les pénalités de 40 % à 100 %

On distingue les pénalités d'assiette, prévues par les articles 1728, 1729 et 1732 du code général des impôts (CGI), la pénalité de recouvrement (article 1731 du CGI) et les autres majorations et amendes fiscales.

Les principales dispositions du code général des impôts (CGI) instaurant des **majorations de droits d'au moins 40 %** sont les suivantes.

- En cas de défaut ou de retard important lors du **dépôt de la déclaration** (article 1728), la majoration est de :
 - 40 % lorsque la déclaration ou l'acte n'a pas été déposé malgré la réception d'une mise en demeure¹ ;
 - 80 % en cas de découverte d'une activité occulte.
- En cas d'insuffisances, d'omissions ou d'inexactitudes concernant le **contenu de la déclaration** (article 1729), la majoration est de :
 - 40 % en cas de manquement délibéré ;
 - 80 % en cas d'abus de droit, ou 40 % lorsqu'il n'est pas établi que le contribuable a eu l'initiative principale des actes constitutifs de l'abus de droit ou en a été le principal bénéficiaire ;
 - 80 % en cas de manœuvres frauduleuses ou de dissimulation d'une partie du prix stipulé dans un contrat, ou encore lors de l'utilisation d'une fiducie dans une intention libérale.
- En cas de **manquements aux obligations de déclaration** des comptes, contrats d'assurance-vie et trusts à l'étranger (article 1729-0 A), la majoration est de 80 %.
- En cas d'**opposition au contrôle fiscal** entraînant une évaluation d'office (article 1732), la majoration atteint 100 %.

¹ Pour mémoire, une pénalité de 10 % est appliquée si la déclaration est déposée avec retard, mais avant la réception de la mise en demeure ou moins de trente jours après cette réception.

- En cas de **défaut de déclaration de transferts de capitaux** en provenance ou à destination de l'**étranger** (premier alinéa de l'article 1758), la majoration est de **40 %**, sauf lorsque s'appliquent des sanctions plus sévères telle que la majoration de 80 % prévue par l'article 1729-0 A précité.
- En cas de **présomption de revenus** et taxation forfaitaire en fonction des **éléments de train de vie** (dernier alinéa du même article 1758), la majoration est de **80 %**.
- Enfin, en cas de **défaut de transmission** des informations relatives à la **taxe sur les transactions financières** (article 1788 C), la majoration est de **40 %** avec un minimum de 1 000 €.

3. L'autorisation donnée par une commission indépendante

Dans un esprit de protection des contribuables, la loi n° 77-1453 du 29 décembre 1977 accordant des garanties de procédure aux contribuables en matière fiscale et douanière a instauré une limitation au pouvoir de l'administration de déposer plainte en matière fiscale.

Cette loi se plaçait dans un contexte qui mérite d'être rappelé pour bien en comprendre la portée : ainsi Maurice Blin, rapporteur de la loi au nom de la commission des finances du Sénat, constatait-il, dans les rapports entre le citoyen et l'administration, « *une mutuelle incompréhension, plus particulièrement ressentie au plan des rapports des contribuables avec les services fiscaux* », au motif que ces derniers « *apparaissent aux yeux du redevable, souvent désarmé dans la jungle législative ou réglementaire, comme des monstres redoutables* »¹.

C'est donc afin de limiter la possibilité pour l'administration de déposer plainte de manière arbitraire contre un contribuable que la loi du 29 décembre 1977 a soumis ce dépôt à l'avis conforme de la **commission des infractions fiscales (CIF)**. Elle répondait à la crainte selon laquelle l'administration abuserait des poursuites judiciaires, alors que le reproche qui lui est fait aujourd'hui serait plutôt de ne pas y avoir suffisamment recours.

La commission des infractions fiscales constitue aujourd'hui, selon la formulation de la Cour de cassation, un **organisme administratif indépendant**.

Sa composition, réformée par la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière, garantit son indépendance. Elle comprend en effet huit conseillers d'État, huit conseillers maîtres à la Cour des comptes, huit magistrats honoraires à la Cour de cassation, tous élus par leurs corps

¹ *Rapport n° 11 (1977-1978)*, fait par M. Maurice Blin, rapporteur général, au nom de la commission des finances, du contrôle budgétaire et des comptes économiques de la Nation, sur le projet de loi accordant des garanties de procédure aux contribuables en matière fiscale et douanière, déposé le 13 octobre 1977.

respectifs, ainsi que deux personnalités qualifiées désignées par le président de l'Assemblée nationale et deux personnalités qualifiées désignées par le président du Sénat. Aucun membre n'est donc nommé par le Gouvernement.

Saisie par le ministre chargé du budget ou, en pratique, par l'administration centrale, elle intervient dans deux types de procédure :

- dans le cas le plus courant, elle est **saisie, à l'issue des opérations de contrôle, d'un projet de dépôt de plainte** tendant à l'application de sanctions pénales pour les impôts visés à l'article L. 228 précité du livre des procédures fiscales. Elle informe alors le contribuable de la saisine et lui permet de formuler des observations. Après avoir examiné le cas, elle rend sa décision qui lie le ministre, qu'elle autorise ou qu'elle interdise le dépôt de la plainte ;

- elle peut également être **saisie en amont des opérations de contrôle**, lorsqu'il existe un risque de dépérissement des preuves avec des présomptions caractérisées de gravité de l'infraction. L'administration sollicite alors de la commission des infractions fiscales l'autorisation de recourir aux moyens de l'autorité judiciaire, dans le cadre de la procédure judiciaire d'enquête fiscale instaurée par l'article 23 de la loi du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009. Dans ce cas, la CIF n'informe pas le contribuable afin d'éviter, le cas échéant, qu'il fasse disparaître les preuves.

La commission des infractions fiscales est saisie d'environ 1 000 dossiers par an, au titre de l'une ou l'autre de ces deux procédures, et autorise le dépôt de la plainte dans près de 95 % des cas.

Année	2000	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Dossiers examinés	928	1081	1113	1155	1086	1063	992
Avis favorables	860	987	1018	1069	1027	997	944
Avis défavorables	68	92	95	86	59	66	47
Pourcentage d'avis favorables	92,7 %	91,3 %	91,5 %	92,6 %	94,6 %	93,8 %	95,0 %

Source : Assemblée nationale, rapport de la mission d'information commune sur les procédures de poursuite des infractions fiscales

Si la CIF donne son autorisation, la plainte, en application des articles L. 229 à L. 231 du livre des procédures fiscales, est déposée par le service chargé de l'assiette ou du recouvrement de l'impôt devant le tribunal correctionnel dans lequel l'impôt aurait dû être établi ou acquitté.

4. L'intervention de la juridiction pénale en matière de fraude fiscale

En premier lieu, le procureur est libre, en application de l'article 40-1 du code de procédure pénale, d'engager ou non les poursuites.

Il n'est pas tenu par les mentions relatives aux personnes visées par la plainte de l'administration : il peut donc l'étendre à d'autres personnes qui, au cours de ses investigations, apparaîtraient comme les véritables instigateurs de la fraude.

En revanche il est saisi *in rem*, c'est-à-dire qu'il est tenu par les faits : il ne peut, sans une nouvelle plainte de l'administration, étendre les poursuites à d'autres infractions ni même, s'il apparaît que la fraude a persisté sur plusieurs années, à une autre période que celle visée dans la requête initiale.

L'enquête préliminaire peut conduire le parquet à classer l'affaire sans suite, ce qui est rare en matière d'infraction fiscale, à la renvoyer devant un tribunal correctionnel ou encore à saisir un juge d'instruction.

Il convient de rappeler que le juge pénal n'est pas le juge de l'impôt. La Cour de cassation a rappelé qu'il incombe seulement au juge pénal de rechercher si le prévenu a échappé ou tenté d'échapper intentionnellement à l'impôt. La fixation de l'assiette de l'impôt relève d'une procédure distincte dont l'administration a la charge, sous le contrôle du juge de l'impôt¹.

¹ Pour mémoire, le juge de l'impôt est, en application de l'[article 199](#) du livre des procédures fiscales :

- le tribunal administratif en matière d'impôts directs et de taxes sur le chiffre d'affaires ou de taxes assimilées ;

- le tribunal de grande instance en matière de droits d'enregistrement, d'impôt sur la fortune immobilière, de taxe de publicité foncière, de droits de timbre, de contributions indirectes et de taxes assimilées à ces droits, taxes ou contributions, ce qui inclut l'impôt de solidarité sur la fortune.

B. L'EXIGENCE D'UNE RÉPONSE PÉNALE PLUS ADAPTÉE AUX COMPORTEMENTS DE FRAUDE FISCALE

La montée en puissance de nouveaux comportements de fraude fiscale entraîne une nécessité d'améliorer la réponse pénale, qui s'est déjà traduite par l'attribution de nouveaux moyens d'action à l'institution judiciaire.

1. La nécessité de s'assurer que les cas les plus graves sont portés devant la juridiction pénale

L'insuffisante pénalisation de la fraude fiscale est aujourd'hui largement signalée.

C'est d'abord une impression que ressent le public et qui est largement diffusée dans le débat public. Des dossiers sérieux ou des personnalités influentes échapperait à une procédure qui ne retiendrait que des fraudeurs de moindre importance. De fait, les affaires importantes faisant l'objet d'une plainte de l'administration sont relativement rares, l'action publique ayant été plusieurs fois lancée ces dernières années par le procureur sur le fondement de l'infraction de blanchiment de fraude fiscale (voir *infra*).

Cette impression relève en partie du développement de pratiques qui causent un manque à gagner important aux finances publiques sans relever nécessairement de pratiques illégales : c'est le cas de l'optimisation fiscale, qui en restant formellement dans le cadre légal ne peut faire l'objet d'une procédure judiciaire. La lutte contre les stratégies d'optimisation fiscale qui entraînent des pertes de recettes importantes pour les États doit d'abord être menée au niveau européen et international, notamment dans le cadre de la réforme des règles d'imposition des bénéfices des sociétés au niveau européen et de la mise en œuvre du « paquet BEPS »¹, que votre commission suit attentivement.

S'agissant de la fraude fiscale elle-même, votre rapporteur a cherché à mieux comprendre la typologie des dossiers pour lesquels l'administration propose ou ne propose pas l'engagement de poursuites pénales, sur une période de trois années allant de 2015 à 2017.

¹ « Base erosion and profit shifting » ou « érosion de la base imposable et transfert des bénéfices ». Voir le [rapport n° 410 \(2017-2018\)](#) de M. Albéric de Montgolfier, fait au nom de la commission des finances, sur le projet de loi autorisant la ratification 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 bénéfices déposé le 11 avril 2018.

L'ensemble des directions locales des finances publiques et des directions nationales spécialisées ont ainsi traité, sur cette période, entre 4 222 et 4 550 dossiers « à potentiel pénal »¹. Elles ont transmis, hors dossiers de « police fiscale », entre 982 et 1 025 propositions de poursuites correctionnelles chaque année, soit une proportion de 22,90 % en moyenne.

La direction régionale des finances publiques d'Île-de-France, qui a le plus gros volume d'activité parmi les directions locales, a proposé le renvoi devant le tribunal correctionnel de 117 à 125 dossiers par an parmi 399 à 457 dossiers « à potentiel pénal », soit une proportion de 28 %.

S'agissant des grandes directions nationales spécialisées², votre rapporteur a constaté, lors d'un contrôle sur place, que les poursuites correctionnelles étaient engagées dans un nombre de cas relativement limité. Concernant la direction nationale des enquêtes fiscales, cela s'explique principalement par le fait qu'elle gère des dossiers qui relèvent plutôt d'autres infractions telles que l'escroquerie à la TVA. L'administration transmet alors le dossier au parquet par la procédure précitée de l'article 40 du code de procédure pénale et non par le dépôt d'une plainte dans le cadre de l'article L. 228 du livre des procédures fiscales.

L'administration fiscale est elle-même consciente de la nécessité de saisir plus souvent la justice pénale, comme l'indiquait une circulaire du 4 juin 2013³ : « *La proportion des contrôles fiscaux à caractère répressif avec des droits fiscaux supérieurs à 100 000 euros qui n'est pas pénalisée (soit 4 000 affaires par an) reste encore trop importante. Il est tout à la fois dommageable que certaines des fraudes les plus graves échappent à toute sanction pénale et inéquitable que les affaires pénalisées ne soient pas les plus frauduleuses. Ainsi, ce sont également plus de 1 500 contrôles fiscaux à caractère répressif qui ont été terminés en 2012 avec des droits supérieurs à 300 000 euros alors que la médiane des droits visés pénalement dans les propositions de poursuites ne s'élève qu'à 154 000 euros en 2012.* »

La mise en œuvre de poursuites pénales s'impose d'abord par un **principe d'égalité entre les contribuables** qui résulte de l'article 13 de la déclaration des droits de l'homme de 1789. Les affaires dans lesquelles des contribuables mettent en œuvre des manœuvres tendant, de manière caractérisée, à éviter la participation aux charges publiques devraient, en fonction du caractère de gravité de leurs agissements, faire l'objet d'une action publique.

¹ Dossiers dont les droits nets sont supérieurs à 100 000 € et les pénalités de 40%, 80% et 100% supérieures à 40 000 €.

² Direction des vérifications nationales et internationales (DVNI, chargée du contrôle fiscal des plus grandes entreprises), direction nationale des vérifications de situations fiscales (DNVSF, qui exerce le contrôle fiscal des ménages dont les revenus ou le patrimoine sont les plus élevés) et direction nationale d'enquêtes fiscales (DNEF, chargée de la recherche, du renseignement et des enquêtes tant au niveau national qu'international).

³ Circulaire du directeur général des finances publiques du 4 juin 2013, relative au renforcement et à la diversification de l'action pénale de la DGFIP pour réprimer les fraudes les plus graves.

Les poursuites pénales peuvent également être dans l'intérêt du Trésor.

D'une part, si les pénalités administratives et, lorsqu'elles ont lieu, les transactions présentent un intérêt financier essentiel pour le recouvrement des sommes dues dans une affaire particulière, les poursuites pénales peuvent aussi y contribuer lorsque des complices ont participé à la fraude : le tribunal peut alors prononcer leur condamnation au paiement solidaire des impositions et des pénalités avec l'auteur principal de l'infraction, à la demande de l'administration¹.

D'autre part, les moyens dont dispose l'autorité judiciaire permettent aussi d'accroître l'efficacité des investigations, par exemple dans des cas d'interposition ou d'usurpation d'identité où l'enquête judiciaire contribue à identifier les véritables instigateurs de la fraude.

Enfin et surtout, même si cela est plus difficile à mesurer, les poursuites pénales contribuent à limiter la fraude future par le caractère dissuasif des peines prononcées, qu'il s'agisse des amendes ou des peines d'emprisonnement, fixées à un niveau potentiellement élevé par le code général des impôts. L'article 5 du présent projet de loi renforce cet effet en prévoyant par défaut l'application de la peine complémentaire de publication et de diffusion des décisions de condamnation pour fraude fiscale, qui est aujourd'hui facultative².

Les sanctions pénales de l'infraction de fraude fiscale

Aux termes de l'article 1741 du code général des impôts et de l'article 131-38 du code pénal, la fraude fiscale est passible, indépendamment des sanctions applicables par l'administration fiscale, des peines suivantes :

- amendes de 500 000 euros (3 000 000 euros en cas de fraude fiscale aggravée) pour les personnes physiques ou de 2 500 000 euros pour les personnes morales (15 000 000 euros en cas de fraude fiscale aggravée) ;
- emprisonnement d'une durée de 5 ans (7 ans en cas de fraude fiscale aggravée).

L'article 8 du présent projet de loi³ propose de renforcer le montant des amendes, afin qu'il puisse être porté au double du produit tiré de l'infraction pour les personnes physiques ou au décuple pour les personnes morales.

La fraude fiscale aggravée est caractérisée lorsque les faits ont été commis en bande organisée ou qu'ils ont été réalisés ou facilités au moyen :

- 1° soit de comptes ouverts ou de contrats souscrits auprès d'organismes établis à l'étranger ;

¹ Article 1745 du code général des impôts.

² Article 1741 du code général des impôts.

³ L'examen de cet article est délégué au fond à la commission des lois.

2° soit de l'interposition de personnes physiques ou morales ou de tout organisme, fiducie ou institution comparable établis à l'étranger ;

3° soit de l'usage d'une fausse identité ou de faux documents, ou de toute autre falsification ;

4° soit d'une domiciliation fiscale fictive ou artificielle à l'étranger ;

5° soit d'un acte fictif ou artificiel ou de l'interposition d'une entité fictive ou artificielle.

Il est précisé toutefois que ces peines ne sont applicables que si la dissimulation excède soit le dixième de la somme imposable, soit le chiffre de 153 € (soit anciennement 1 000 francs, somme jamais réévaluée).

Source : commission des finances, code général des impôts

2. La diversification des modes d'action de l'autorité judiciaire

L'autorité judiciaire s'est vu reconnaître la possibilité de lancer une action publique à l'encontre d'infractions proches de celle d'infraction fiscale, mais non soumise au monopole du dépôt de plaintes par l'administration fiscale.

C'est le cas de l'infraction de **blanchiment de fraude fiscale**, que le procureur peut poursuivre sans avoir au préalable reçu une plainte pour l'infraction sous-jacente de fraude fiscale : la Cour de cassation l'a confirmé dans son arrêt « Talmon » du 20 février 2008, considérant qu'il suffit, même sans engagement formel de poursuites, que soient établis les éléments constitutifs de l'infraction principale ayant procuré les sommes litigieuses.

Si cette voie peut paraître quelque peu paradoxale, elle a permis de lancer l'action publique dans plusieurs affaires fortement médiatisées. L'existence du « verrou » n'a ainsi pas empêché l'autorité judiciaire de diligenter une enquête préliminaire puis d'ouvrir une information judiciaire le 19 mars 2013 à l'encontre d'un ministre du budget en exercice¹.

Cette voie d'action présente un intérêt dans la mesure où elle facilite la mise en cause de tous les acteurs de la fraude fiscale, ainsi que par son effet dissuasif en raison de peines particulièrement élevées.

¹ *L'administration fiscale a ensuite saisi la commission des infractions fiscales et déposé une plainte sur le fondement de l'article 1741 du code général des impôts, qui a été jointe aux poursuites pour blanchiment déjà engagées.*

La répression de l'infraction de blanchiment

L'article 324-1 du code pénal définit ainsi le blanchiment :

« Le blanchiment est le fait de faciliter, par tout moyen, la justification mensongère de l'origine des biens ou des revenus de l'auteur d'un crime ou d'un délit ayant procuré à celui-ci un profit direct ou indirect.

Constitue également un blanchiment le fait d'apporter un concours à une opération de placement, de dissimulation ou de conversion du produit direct ou indirect d'un crime ou d'un délit.

Le blanchiment est puni de cinq ans d'emprisonnement et de 375 000 euros d'amende. »

L'article 324-2 du même code définit le blanchiment aggravé :

« Le blanchiment est puni de dix ans d'emprisonnement et de 750 000 euros d'amende :

1° Lorsqu'il est commis de façon habituelle ou en utilisant les facilités que procure l'exercice d'une activité professionnelle ;

2° Lorsqu'il est commis en bande organisée. »

L'amende peut toutefois être encore plus élevée, en application de l'article 324-3 qui dispose que « *Les peines d'amende mentionnées aux articles 324-1 et 324-2 peuvent être élevées jusqu'à la moitié de la valeur des biens ou des fonds sur lesquels ont porté les opérations de blanchiment.* »

Il en est de même dans les fraudes de type carrousel et plus généralement pour l'infraction **d'escroquerie à la taxe sur la valeur ajoutée**, qui peut être poursuivie par le procureur dans les conditions du code de procédure pénale. La circulaire du 22 mai 2014 relative à la lutte contre la fraude fiscale indique d'ailleurs que « *la plainte pour escroquerie ou tentative d'escroquerie est généralement privilégiée par l'administration à celle pour fraude fiscale en présence de manœuvres frauduleuses et d'une remise de fonds de l'État.* »

L'autorité judiciaire dispose également de **nouveaux moyens sur le plan organisationnel** :

– la brigade nationale de répression de la délinquance fiscale, prévue par la loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009, réunit des officiers de police judiciaire et des agents des services fiscaux spécialement habilités pour mener des enquêtes¹. La mise en œuvre de ces moyens, qui permettent notamment d'éviter le dépérissement de preuves dans des cas de fraude fiscale aggravée, est soumise à l'autorisation de la commission des infractions fiscales ;

– le parquet national financier, parquet autonome doté d'une compétence nationale en matière d'infractions économiques et financiers, a été mis en place en application de la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013

¹ Article 28-2 du code de procédure pénale.

relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière¹.

Votre rapporteur constate donc que la justice dépouse de moyens nouveaux qui lui permettent de monter en compétence sur les questions de fraude fiscale. Il n'en reste pas moins que ces moyens sont limités et que rien n'indique qu'ils seraient accrûs en cas d'accroissement massif du contentieux fiscal.

Les représentants de l'autorité judiciaire qu'il a entendus soulignent d'ailleurs la nécessité pour le ministère public de se reposer sur l'expertise de l'administration. Celle-ci a une tâche qui dépasse le rôle habituel de la partie civile, puisque l'article L. 227 du livre des procédures fiscales lui confie la charge, au même titre qu'au ministère public, d'apporter la preuve du caractère intentionnel de la fraude dans le cadre des poursuites pénales.

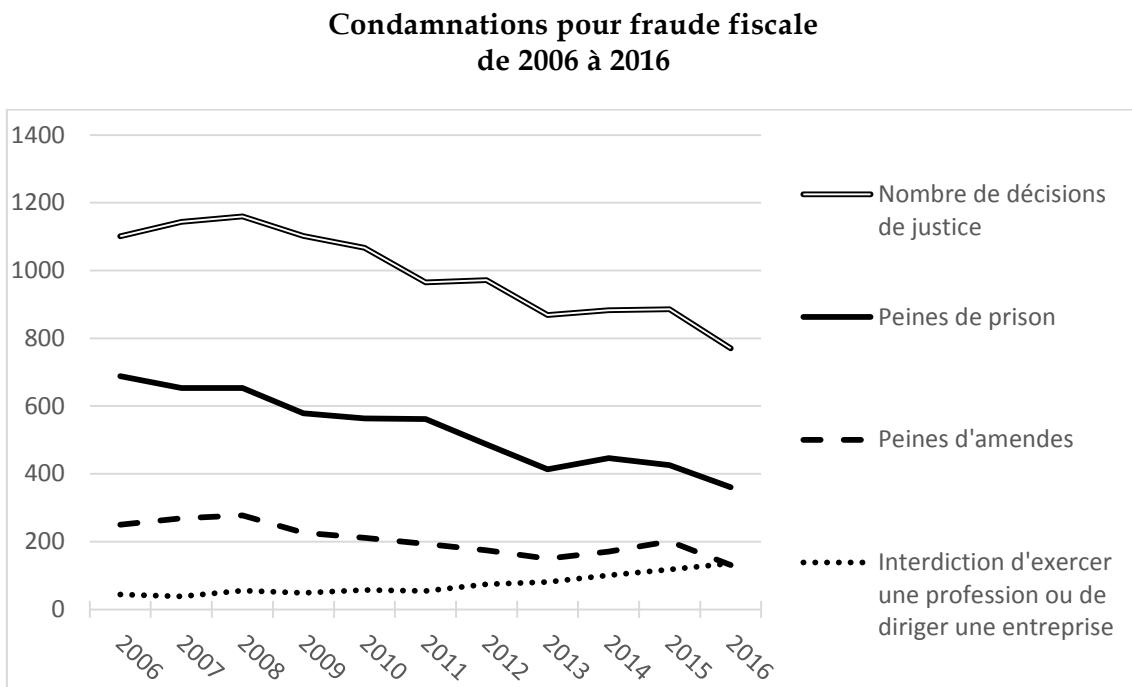
3. La nécessité d'une réponse pénale rapide et dissuasive

La principale objection à une extension des poursuites pénales, outre le manque de moyens qui ne permettrait bien évidemment pas de multiplier par trois ou par dix le nombre d'affaires faisant l'objet de poursuites, porte sur la nature de la réponse apportée en pratique. Sont en cause aussi bien la **durée de la procédure que le niveau très faible des peines prononcées**.

D'après les chiffres obtenus par votre rapporteur, le délai moyen entre la date du dépôt de la plainte pour fraude fiscale et le prononcé du jugement au tribunal correctionnel est de 2 ans et 9 mois. Ce délai affaiblit la portée de la sanction en l'éloignant exagérément des faits.

En outre, selon les chiffres obtenus par votre rapporteur, le nombre des décisions de justice est en diminution. On recensait 1 101 décisions en 2006 mais 770 seulement en 2016. On est passé dans le même temps de 697 condamnations définitives à 430. C'est également le cas des peines de prison, passées de 688 à 360, et des peines d'amende, qui étaient de 250 en 2006 et de 131 seulement en 2016. En revanche, les interdictions d'exercer une profession ou de diriger une entreprise sont en augmentation, mais ne concernent qu'une minorité d'affaires.

¹ Articles 705 à 705-4 du code monétaire et financier.



Source : commission des finances, DGFIP

Le nombre des peines de prison sans sursis prononcées est relativement constant, autour de 60 à 70 par an. Toutefois la plupart des personnes condamnées à ces peines ne sont jamais réellement incarcérées, car la durée limitée des peines leur permet d'en obtenir l'aménagement. En outre la peine de prison ferme n'est pas nécessairement prononcée pour le seul motif de fraude fiscale, la procédure ayant pu être jointe avec une autre procédure judiciaire.

La faiblesse des peines prononcées pourrait d'ailleurs être liée, selon plusieurs personnes entendues, à la nature des dossiers transmis par l'administration, qui concernerait majoritairement des faits de gravité moyenne.

4. Un dispositif validé mais encadré dans sa portée par la Cour de cassation et le Conseil constitutionnel

Le principe du monopole du dépôt de plaintes par l'administration a été confirmé à plusieurs reprises par la Cour de cassation et par le Conseil constitutionnel, qui en a toutefois encadré les modalités.

Deux séries de décisions du Conseil constitutionnel rendues en 2016 ont en effet précisé l'engagement, à l'initiative de l'administration, d'une procédure judiciaire tendant à l'application de sanctions pénales pour une infraction de fraude fiscale.

Dans deux décisions n° 2016-545 QPC et 2016-546 QPC du 24 juin 2016, le Conseil constitutionnel a concilié¹ deux principes fondés sur la déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 :

- le principe de nécessité des délits et des peines résultant de l'article 8 ;
- l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude fiscale, qui découle de l'article 13.

Il a ainsi autorisé l'application de plusieurs sanctions, en l'occurrence fiscale et pénale, afin d'assurer une répression effective des infractions. Il a prévu toutefois que ce cumul ne doit porter que **sur les cas les plus graves de dissimulation frauduleuse de sommes soumises à l'impôt**. Il a précisé que la gravité de la fraude « peut résulter du montant des droits fraudés, de la nature des agissements de la personne poursuivie ou des circonstances de leur intervention ».

Le Conseil constitutionnel a alors présenté trois critères d'une manière générale, sans préciser qu'ils sont nécessairement cumulatifs.

Un mois plus tard, dans une décision n° 2016-555 QPC du 22 juillet 2016, le Conseil a abordé l'article L. 228 du livre des procédures fiscales et la question du monopole du dépôt de plaintes pour l'administration fiscale. Il a alors considéré que **la condition de dépôt d'une plainte de l'administration fiscale « ne porte pas une atteinte disproportionnée au principe selon lequel le procureur de la République exerce librement, en recherchant la protection des intérêts de la société, l'action publique devant les juridictions pénales »**.

Il a constaté en effet que le procureur de la République disposait toujours, une fois la plainte déposée, de la faculté de décider librement de l'opportunité d'engager ou non les poursuites. Il a considéré également que l'administration fiscale était la plus à même d'apprecier la gravité des atteintes portées aux intérêts financiers de l'État protégés par la loi fiscale. Enfin il a fait valoir que l'administration qui dépose la plainte exerce sa compétence dans le respect d'une politique pénale définie par le Gouvernement.

¹ Voir le [commentaire aux Cahiers du Conseil constitutionnel](#) des décisions n° 2016-545 et 2016-546 QPC du 24 juin 2016.

C. UNE QUESTION QUI A SUSCITÉ DE NOMBREUX TRAVAUX AU SÉNAT ET À L'ASSEMBLÉE NATIONALE

Par deux fois, le 30 mars 2016¹ puis le 11 juillet 2017², le **Sénat a adopté**, sur la proposition respectivement d'Éric Bocquet et d'Éliane Assassi et plusieurs de leurs collègues, un **amendement** tendant à supprimer l'obligation pour le juge d'attendre une plainte de la part de l'administration lorsqu'il découvre un fait de fraude fiscale à l'occasion d'une enquête portant sur des faits connexes.

Dans le second cas, les débats relatifs à cette disposition à l'Assemblée nationale ont conduit à la constitution d'une **mission d'information commune**, dont le président était Éric Diard et la rapporteure Émilie Cariou.

Après un important travail d'auditions et d'études, la mission d'information commune de l'Assemblée nationale a remis son rapport le 23 mai dernier. Elle propose, comme mesure centrale, de **définir dans la loi** des **critères** en application desquels les **dossiers issus d'un contrôle fiscal** doivent donner lieu à un **examen systématique de l'opportunité d'engager des poursuites pénales pour fraude fiscale**. Cet examen, dans le scénario privilégié, serait conduit en commun par l'administration fiscale et le Parquet, par exemple au niveau déconcentré. La mission suggère en conséquence de supprimer la commission des infractions fiscales ou de rendre son avis consultatif.

Elle propose également de permettre au parquet de poursuivre directement les fraudes fiscales dans deux cas :

- lorsqu'elles sont corrélatives à celles qui ont déjà fait l'objet d'une plainte de l'administration fiscale, mais portent sur d'autres périodes ou d'autres impôts ;
- lorsqu'elles sont corrélatives à toute autre infraction faisant déjà l'objet d'investigations mais présentent un caractère de gravité particulière.

En parallèle, une **proposition de loi renforçant l'efficacité des poursuites contre les auteurs d'infractions financières et supprimant le « verrou de Bercy »**, déposée par Marie-Pierre de la Gontrie et plusieurs de ses collègues, a été discutée et rejetée par le Sénat le 16 mai dernier, sur le rapport précité de Jérôme Bascher³.

¹ Projet de loi n° 445 (2015-2016) renforçant la lutte contre le crime organisé, le terrorisme et leur financement, et améliorant l'efficacité et les garanties de la procédure pénale.

² Projet de loi n° 113 (2016-2017) pour la régulation de la vie publique.

³ [Rapport n° 446 \(2017-2018\)](#) de M. Jérôme Bascher, fait au nom de la commission des finances, sur la proposition de loi renforçant l'efficacité des poursuites contre les auteurs d'infractions financières et supprimant le « verrou de Bercy », déposé le 18 avril 2018.

Tous ces travaux confirment le sentiment, ressenti par votre rapporteur au cours de ses auditions, que le système du « verrou » ne répond plus aux exigences de transparence actuelles.

II. LA POSITION DE VOTRE COMMISSION DES FINANCES

Le présent article additionnel est issu d'un amendement **COM-62** présenté par votre rapporteur général, qui a également créé un titre III nouveau « Réforme de la procédure de poursuite pénale de la fraude fiscale » contenant uniquement le présent article.

Cet article propose de **mettre fin à ce qu'on appelle communément le « verrou de Bercy »**, en inscrivant dans l'article L. 228 précité du livre des procédures fiscales des critères objectifs et transparents qui entraînent obligatoirement un dépôt de plainte pour fraude fiscale par l'administration.

Il répond à l'invitation lancée au Législateur par le Conseil constitutionnel dans ses décisions précitées du 24 juin 2016 : « *Le principe de nécessité des délits et des peines ne saurait interdire au législateur de fixer des règles distinctes permettant l'engagement de procédures conduisant à l'application de plusieurs sanctions afin d'assurer une répression effective des infractions. Ce principe impose néanmoins que les dispositions de l'article 1741 [du code général des impôts] ne s'appliquent qu'aux cas les plus graves de dissimulation frauduleuse de sommes soumises à l'impôt. Cette gravité peut résulter du montant des droits fraudés, de la nature des agissements de la personne poursuivie ou des circonstances de leur intervention.* » Il prend également en compte la pratique suivie par la commission des infractions fiscales depuis quarante ans.

Comme l'a récemment rappelé Jérôme Bascher dans son rapport précité et présenté le 18 avril dernier devant notre commission sur la proposition de loi précitée renforçant l'efficacité des poursuites contre les auteurs d'infractions financières et supprimant le « verrou de Bercy », une suppression du verrou ne saurait s'envisager que dans le cadre d'un dispositif complet qui garantit d'une part que les dossiers les plus graves sont transférés à l'autorité judiciaire, et d'autre part que le parquet n'est pas engorgé par des dossiers ne justifiant pas l'engagement de poursuites pénales.

L'article inscrit donc dans la loi **trois critères cumulatifs** qui entraînent le **dépôt obligatoire par l'administration d'une plainte pour fraude fiscale** :

1° les faits sont d'une nature qui justifie, en application des dispositions du code général des impôts, **l'application de pénalités d'au moins 80 %**, ce qui correspond notamment à des activités occultes, des situations d'abus de droit ou des manœuvres frauduleuses caractérisées ;

2° le montant de droits fraudés est supérieur à un seuil qui sera fixé par décret en Conseil d'État ;

3° le comportement du contribuable est d'une gravité particulière, par exemple par la réitération d'infractions sur plusieurs années ou par des agissements relevant de la fraude fiscale aggravée tels qu'énumérés à l'article 1741 du code général des impôts.

La fraude fiscale aggravée

Cet article additionnel se réfère, pour la qualification de fraude fiscale aggravée, aux cas suivants, prévus par l'article 1741 du code général des impôts :

« (...) lorsque les faits ont été commis *en bande organisée ou réalisés ou facilités au moyen :*

1° Soit de comptes ouverts ou de contrats souscrits auprès d'organismes établis à l'étranger ;

2° Soit de l'interposition de personnes physiques ou morales ou de tout organisme, fiducie ou institution comparable établis à l'étranger ;

3° Soit de l'usage d'une fausse identité ou de faux documents, au sens de l'article 441-1 du code pénal¹, ou de toute autre falsification ;

4° Soit d'une domiciliation fiscale fictive ou artificielle à l'étranger ;

5° Soit d'un acte fictif ou artificiel ou de l'interposition d'une entité fictive ou artificielle.

Toutefois, cette disposition n'est applicable, en cas de dissimulation, que si celle-ci excède le dixième de la somme imposable ou le chiffre de 153 €. »

Ces critères permettent de **cibler les cas graves de fraude fiscale** afin d'engager une procédure pénale en supplément de la procédure de sanction administrative, conciliant ainsi l'application des principes de nécessité des délits et des peines et de lutte contre la fraude fiscale.

Selon les estimations recueillies auprès du Gouvernement, cette sélection des cas les plus graves représenterait annuellement autour de 1 200 à 1 400 dossiers entre 2015 et 2017.

Une **procédure dérogatoire** est toutefois ouverte lorsque l'administration considère que la voie pénale n'est pas appropriée pour les dossiers qui remplissent pourtant ces critères. Dans certaines situations, en effet, liées par exemple à l'âge ou à la situation de santé du contribuable, l'engagement d'une action judiciaire peut manquer de pertinence. Le parquet est alors informé et, tout en obtenant de l'administration tous

¹ « Constitue un faux toute altération frauduleuse de la vérité, de nature à causer un préjudice et accomplie par quelque moyen que ce soit, dans un écrit ou tout autre support d'expression de la pensée qui a pour objet ou qui peut avoir pour effet d'établir la preuve d'un droit ou d'un fait ayant des conséquences juridiques. Le faux et l'usage de faux sont punis de trois ans d'emprisonnement et de 45 000 euros d'amende. » (article 441-1 du code pénal)

renseignements utiles sur l'affaire, il peut décider l'engagement des poursuites.

L'administration conserve bien entendu la possibilité de déposer plainte dans des cas où ces critères ne sont pas remplis, les poursuites pénales pouvant être justifiées par d'autres considérations : c'est le cas, par exemple, lorsque le contribuable a multiplié des comportements frauduleux de faible montant ou que sa profession ou son état lui donnent un devoir particulier d'exemplarité. La commission des infractions fiscales donne alors un avis qui lie le ministre, comme c'est le cas actuellement : l'avis est alors justifié par l'incertitude qui pèse sur la gravité du dossier et la volonté de maintenir une certaine protection du contribuable face aux choix de l'administration fiscale. De même est maintenue l'intervention de la CIF en cas de présomption d'infraction fiscale aggravée, pour autoriser l'engagement d'une poursuite judiciaire d'enquête fiscale, en raison du caractère potentiellement intrusif des moyens utilisés pour conduire cette enquête (et sans que le contribuable ne soit préalablement informé de la mise en place de cette procédure).

Cet article ne remet pas en cause les modalités pratiques du dépôt des plaintes prévues par le livre des procédures fiscales :

- services chargés du dépôt de la plainte (article L. 229) ;
- prescription de l'action publique (article L. 230) ;
- périmètre de compétence du tribunal correctionnel (article L. 231) ;
- prérogatives de l'administration et des syndicats dans la procédure pénale (articles L. 232 et L. 233).

Enfin, l'article procède à diverses **coordinations juridiques ou modifications de conséquence**, tendant à supprimer ou à mettre à jour des références à la commission des infractions fiscales ou aux dispositions de l'article L. 228 du livre des procédures fiscales modifiées.

Dans le I :

- le 2^o supprime l'article L. 228 A du livre des procédures fiscales, qui a été rendu sans objet par l'ordonnance n° 2016-1635 du 1^{er} décembre 2016 renforçant le dispositif français de lutte contre le blanchiment et le financement du terrorisme ;

- le 3^o lève partiellement le secret fiscal pour les agents de l'administration afin de leur permettre de communiquer au parquet les éléments nécessaires dans le cas où l'administration considère qu'il convient de ne pas porter plainte, en application de la procédure prévue *supra* au dernier alinéa du I de l'article L. 228 ;

– le 4^o permet, dans le même cas, à l'administration fiscale de se porter partie civile si le procureur décide d'engager des poursuites. Elle peut déjà se porter partie civile lorsque les poursuites résultent d'une plainte qu'elle a déposée elle-même.

Le II procède également à une **coordination juridique** en abrogeant formellement l'article 1^{er} de la loi de 1977 qui a créé la CIF : il convient de rappeler que les dispositions de cet article ont été codifiées à l'article L. 228 du livre des procédures fiscales pour ce qui concerne les conditions du dépôt des plaintes par l'administration¹ et à l'article 1741 A du code général des impôts pour ce qui concerne la composition de cette commission.

Enfin le III est une **clause de revoyure** : il y est prévu un bilan sur l'application de cette réforme au bout d'un an. Afin d'éclairer le Parlement, ce paragraphe prévoit ainsi la remise par le Gouvernement d'un rapport apportant tous les éléments chiffrés permettant d'apprecier l'application du dispositif pendant une période suffisante.

Décision de la commission : votre commission a adopté cet article additionnel ainsi rédigé.

¹ Voir le décret n° 81-859 du 15 septembre 1981 portant codification des textes législatifs concernant les procédures fiscales.

TRAVAUX EN COMMISSION

I. AUDITIONS PRÉPARATOIRES

A. AUDITION DE M. GÉRALD DARMANIN, MINISTRE DE L'ACTION ET DES COMPTES PUBLICS (28 MARS 2018)

Réunie le mercredi 28 mars 2018, sous la présidence de M. Vincent Éblé, président, la commission a entendu M. Gérald Darmanin, ministre de l'action et des comptes publics, sur le projet de loi relatif à la lutte contre la fraude.

M. Vincent Éblé, président. – Nous entendons M. Gérald Darmanin, ministre de l'action et des comptes publics, sur le projet de loi relatif à la lutte contre la fraude, qu'il vient de présenter ce matin même en Conseil des ministres. Je remercie le ministre de s'être rendu disponible pour venir exposer devant nous les principales dispositions de ce texte et répondre aux questions de notre commission.

Notre commission est particulièrement attentive aux questions liées à la lutte contre la fraude fiscale : elle a procédé à de nombreuses auditions sur ce sujet ces dernières années, notamment au moment de l'affaire dite des *Panama Papers*, et nous avons constitué en janvier un groupe de suivi des questions liées à la fraude et à l'évasion fiscales.

Le projet de loi, qui comporte onze articles, traite de divers sujets qui nous sont familiers : articulation entre procédure administrative et procédure judiciaire, liste des États et territoires non coopératifs (ETNC), échange d'informations entre administrations fiscales, obligations déclaratives des plateformes en ligne, rôle des intermédiaires qui proposent des schémas d'optimisation fiscale etc.

M. Gérald Darmanin, ministre de l'action et des comptes publics. – J'ai présenté ce projet de loi ce matin même en Conseil des ministres. C'est d'abord devant vous que je viens l'exposer, car votre commission et votre assemblée ont particulièrement travaillé sur ces sujets. Le projet de loi pourrait d'ailleurs être examiné en premier lieu au Sénat, ce qui serait un juste hommage rendu à votre travail collectif.

L'impôt est un des fondements de la démocratie moderne. Le consentement à l'impôt repose d'une part sur l'article 6 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, qui porte sur l'égalité devant la loi, notamment fiscale, et d'autre part sur son article 13, qui prévoit une contribution commune, également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés.

Or, il est attaqué de trois manières. Premièrement, quand l'impôt devient trop lourd, au point d'être qualifié d'obèse. Les points de vue sur ce point divergent entre partis politiques ; le Gouvernement a pris un certain nombre d'initiatives pour diminuer les prélèvements obligatoires afin que trop d'impôt ne tue pas l'impôt. Deuxièmement, nous constatons sur notre continent des différences importantes de fiscalité allant parfois jusqu'au *dumping fiscal*. Avec Bruno Le Maire, nous nous efforçons de rétablir au niveau européen une fiscalité plus harmonisée, comme en témoignent les annonces récentes sur la fiscalité des GAFA (*Google, Apple, Facebook, Amazon*). Troisièmement, la fraude est sans doute l'attaque la plus sérieuse contre l'impôt : elle n'est rien d'autre que du vol et une attaque inacceptable contre le pacte républicain et la solidarité nationale.

Ce projet de loi est en quelque sorte le pendant du texte sur le droit à l'erreur – le projet de loi pour un État au service d'une société de confiance, actuellement en discussion –, qui reconnaît la bonne foi du contribuable, mais n'est pas la licence de frauder : si l'administration doit accompagner le contribuable qui se trompe de bonne foi, elle doit être implacable contre la fraude avérée.

Ce texte prévoit dans sa première partie le renforcement des moyens de détection et de caractérisation de la fraude. D'abord, il crée une police fiscale au sein du ministère chargé du budget, sous l'autorité d'un magistrat et complémentaire de la brigade nationale de répression de la délinquance fiscale (BNRDF) qui travaille déjà au ministère de l'intérieur. Sa proximité avec la direction générale des finances publiques (DGFIP) sera un atout. Les magistrats pourront lui confier les cas de fraude fiscale n'ayant pas de connexion apparente avec d'autres grands délits. Elle comportera entre 30 et 40 agents spécialistes de la fraude fiscale et de son blanchiment. Cela témoigne de la volonté de Bercy d'employer des moyens plus forts, et notamment des compétences d'officier de police judiciaire et la possibilité de procéder à des écoutes téléphoniques, interceptions de renseignement, filatures etc. La fraude fiscale, lorsqu'elle est importante et caractérisée, doit être traitée comme une grande infraction pénale. Il convient donc d'harmoniser les outils dont disposent les administrations, notamment entre les douanes et leurs homologues de la DGFIP.

L'article 3 prévoit l'utilisation du *data mining* et d'algorithmes afin de mieux repérer des fraudeurs qui utilisent des montages de plus en plus complexes. L'article 4 oblige les plateformes de l'économie collaborative à déclarer les revenus perçus par leurs utilisateurs et par les intermédiaires. Lors de la discussion d'un amendement présenté par votre commission dans le cadre du projet de loi de finances pour 2018, j'avais promis qu'après avoir aidé des collectivités locales à récupérer le juste impôt s'agissant de la taxe de séjour, la DGFIP aurait des moyens juridiques pour connaître ces revenus.

La seconde partie du projet de loi vise quant à elle à renforcer les sanctions contre la fraude. Avec les articles 5 et 6, nous utilisons une logique nouvelle et qui a déjà fait parler d'elle à l'étranger, le *name and shame*, littéralement « nommer pour faire honte », c'est-à-dire l'obligation de publier les sanctions pénales et la possibilité de publier les sanctions administratives envers les personnes morales qui auraient fraudé. C'est une question de transparence. Et la réputation d'une entreprise, notamment sa réputation fiscale, sera sans doute une exigence de plus en plus importante de nos concitoyens.

L'article 7 crée des sanctions contre les tiers facilitant la fraude fiscale et sociale. Il ne suffit pas de lutter contre les fraudeurs et de les condamner, encore faut-il tarir la source des montages frauduleux. La loi ne sanctionne certes pas l'optimisation – même si on peut porter sur elle un jugement moral – et le conseil est toujours possible, non pas pour échapper à l'impôt, mais pour l'optimiser. Mais ceux qui conçoivent et proposent des schémas frauduleux doivent être empêchés de nuire.

L'article 8 permet au juge de définir une proportion du produit tiré de l'infraction qui pourra désormais atteindre le double de ce produit pour une personne physique, et dix fois ce produit pour les personnes morales : le but est qu'on ne puisse plus compter sur la faible probabilité d'être contrôlé.

L'article 9 vise à instituer une procédure de comparution immédiate sur reconnaissance préalable de culpabilité en matière fiscale, qui existe déjà pour le blanchiment de fraude fiscale. Cet article accélérera les procédures et permettra de récupérer les sommes que les Français souhaiteraient légitimement voir participer au budget.

L'article 10 renforce les sanctions applicables aux 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 réclamés pour que ceux-ci puissent travailler correctement. Cet article 10 ne fera pas, je crois, l'objet de beaucoup de contestation, tant le travail des douaniers est admirable.

Enfin, la liste française des ETNC sera élargie à l'ensemble des juridictions figurant sur la liste européenne des paradis fiscaux. L'article 11 permettra de leur appliquer les mêmes sanctions que celles que prévoit notre législation nationale – qui sont par ailleurs inexistantes au niveau européen. La France continuera à être en pointe sur ce sujet, après ce qu'ont fait les anciens présidents de la République, Nicolas Sarkozy sur le secret bancaire et François Hollande sur la lutte contre l'optimisation fiscale agressive dans le cadre de l'OCDE.

On entend souvent que le montant global de la fraude serait compris entre 60 milliards d'euros et 80 milliards d'euros. Cette estimation provient d'organisations non gouvernementales (ONG), qui font un travail très important. Toutefois, il ne faudrait pas considérer que l'intégralité de cette

somme pourrait être récupérée telle quelle – nous dispensant par là-même de réaliser des économies. L'année dernière, nous avons récupéré quelque 12 milliards d'euros dans le cadre du contrôle fiscal, sur un total de 20 milliards d'euros redressés. De plus, il est très difficile d'évaluer objectivement le montant de la fraude. Plutôt que d'entrer dans une bataille de chiffres, je propose d'organiser un travail collectif associant le Parlement et les ONG pour objectiver ce montant. C'est une exigence de transparence que nous devons à nos concitoyens. Je pourrais réunir tous les six mois au ministère l'ensemble des parties prenantes avec l'administration.

Autre sujet : le verrou de Bercy. Ce n'est pas l'objet de ce texte : une mission commune d'information de l'Assemblée nationale s'y consacre en ce moment. Par courtoisie envers les députés, je ne vais pas vous donner aujourd'hui ma position définitive, mais je suis attentif aux améliorations que nous pourrions apporter afin de rendre les choses aussi transparentes que possible. Chacun doit comprendre que la lutte contre la fraude est un sujet de société et doit aboutir, notamment pour les cols blancs, à des condamnations exemplaires, et nous avons aussi un devoir de récupérer ces sommes pour notre budget.

Enfin, mon avis personnel, sur lequel le Président de la République et le Premier ministre m'ont donné quitus, est qu'il y a au sein même de l'Union européenne des pays qui, s'ils ne peuvent pas être qualifiés de paradis fiscaux, contribuent à l'organisation d'une évasion fiscale. Nous ne devons pas être naïfs. Le commissaire européen à la fiscalité et à l'Union douanière, Pierre Moscovici, a cité certains de ces États. Certes, la règle est l'unanimité en matière fiscale au niveau européen. Je me rendrai toutefois personnellement dans ces pays pour dire que la France ne peut pas continuer à accepter au sein même de l'Union européenne des dispositions qui permettent d'éviter l'impôt.

Nous avons rédigé un texte aussi court que possible, afin d'avoir des discussions efficaces. Nous n'avons pas souhaité changer la législation fiscale, ce qui est l'objet du projet de loi de finances. Il s'agit avec ce texte de renforcer les moyens juridiques du contrôle et des sanctions, pour que le juste impôt soit payé une fois que le Parlement a voté le budget.

M. Albéric de Montgolfier, rapporteur général. – Merci, monsieur le ministre, de venir, presqu'à la sortie du conseil des ministres, présenter à la commission des finances ce projet de loi de lutte contre la fraude fiscale. Au Sénat, deux commissions d'enquête se sont penchées sur la question il y a déjà quelques années. Nous avons travaillé aux conséquences de la révolution numérique et au rôle des plateformes de l'économie collaborative. Nous partageons votre volonté de lutter contre la fraude fiscale et ce court texte comporte des avancées. Nous souhaiterions améliorer ce projet de loi autant que possible.

L'article 1^{er} crée une deuxième police fiscale. Outre les chiffres des ONG, nous disposons des estimations de la Commission européenne, notamment sur le « manque à gagner » en matière de TVA - qui regroupe d'ailleurs dans une certaine confusion l'optimisation fiscale, la fraude fiscale et les taux réduits. Les fraudes carrousel continuent, sans compter les autres grandes fraudes, internationales notamment. Cette nouvelle police fiscale sera un outil supplémentaire face à ce qui constitue un crime organisé à l'échelle internationale. Nous avons eu un débat sur les moyens de recouvrement de la TVA, sur l'autoliquidation. À la différence d'autres impôts, la TVA n'est pas simplement un impôt national.

Tous nos collègues qui ont participé au groupe de travail sur les assiettes fiscales et le recouvrement de l'impôt à l'heure du numérique sont maintenant bien au fait de ces différents sujets, et ne peuvent que se réjouir de l'article 4, qui oblige les plateformes en ligne à déclarer automatiquement les revenus des utilisateurs à l'administration fiscale. Le Sénat l'avait proposé dès 2015 : mieux vaut tard que jamais. Dès lors que tous les revenus des utilisateurs des plateformes seront déclarés, pensez-vous que cela conduira à une évolution de la fiscalité qui leur est applicable ? *Quid* de l'effectivité de cette obligation déclarative ? L'amende forfaitaire globale de 50 000 euros semble bien faible au vu du chiffre d'affaires d'entreprises comme *Amazon* ou *Uber*.

L'article 3 prévoit un droit d'accès des administrations sociales aux fichiers de la direction générale des finances publiques (DGFiP), mais on a l'impression que cela se passe toujours à sens unique : l'administration fiscale n'a pas un tel accès direct et systématique aux fichiers des organismes de sécurité sociale. Pourquoi ?

L'article 7 prévoit une pénalité administrative pour tous les intermédiaires qui commercialisent des schémas fiscaux frauduleux. Quelle articulation avec le projet de directive de la Commission européenne qui prévoit une obligation de déclaration préalable de ces schémas à l'administration fiscale ?

L'administration fiscale va avoir recours à des moyens informatiques puissants et à des algorithmes : tant mieux, car c'est en croissant les fichiers que l'on peut mieux lutter contre la fraude, mais quels sont les moyens engagés ?

Quant au verrou de Bercy, la position d'une grande partie de la commission des finances est que l'autorité judiciaire n'aura sans doute pas beaucoup de moyens pour traiter l'ensemble du contentieux fiscal, qui est technique, et que ce serait une folie de lui transmettre tout le contentieux fiscal. Il faut donc un mécanisme de tri. On peut améliorer la transparence sur les critères de transmission à l'autorité judiciaire, ou encore modifier la composition de la commission des infractions fiscales (CIF). Toutefois, au-delà même de la technicité, la sanction fiscale me paraît beaucoup plus

efficace que la sanction pénale : rappelons que le jugement de certains délits boursiers peut prendre vingt ans ! Le caractère dissuasif de la loi pénale est crucial, mais le ministère de la justice ne disposera pas demain de 3 000 postes de magistrats pour traiter l'ensemble des contentieux fiscaux. Nous sommes donc pour un aménagement mais pas pour une suppression du verrou de Bercy.

M. Vincent Éblé, président. – L'article 1^{er} prévoit la création d'une police fiscale rattachée directement à Bercy. Pourtant, il existe déjà une police fiscale, la brigade nationale de répression de la délinquance fiscale (BNRDF), créée en 2010 au sein du ministère de l'Intérieur et dotée de pouvoirs de police – perquisitions, écoutes etc. – qui s'est notamment illustrée dans les affaires Cahuzac, HSBC ou Google. En quoi deux polices fiscales seront-elles plus efficaces qu'une seule ? Leurs champs de compétence et leurs pouvoirs respectifs seront-ils différents, sachant que ni l'une ni l'autre ne peut s'autosaisir ? N'est-ce pas avant tout une question de moyens, davantage que de rattachement ? Et si oui, quels seront ces moyens ? Les nouveaux officiers fiscaux judiciaires seront-ils en priorité des policiers ou des agents de la DGFiP ?

Au-delà du texte proposé ici, qu'en est-il de la possibilité pour la DGFiP de rémunérer des informateurs, sur le modèle de ce que fait la direction générale des douanes et droits indirects (DGDDI), par exemple en échange de listes comme la liste HSBC ? Cette disposition, votée en loi de finances pour 2017, est-elle utilisée ?

M. Gérald Darmanin, ministre. – Je partage l'avis du rapporteur général sur la faiblesse de l'amende concernant les obligations des plateformes en ligne : le montant pourra le cas échéant être modifié par des amendements. Nous avons songé aussi à l'interdiction du site. En tout, 276 plateformes opèrent en France, et elles n'ont pas toutes le même poids. Elles permettent à nos concitoyens de percevoir des compléments de revenus, ou d'exercer une activité à part entière. Il ne s'agit ni de décourager l'innovation, ni d'être naïfs.

Avec l'article 1^{er}, nous n'avons pas voulu remplacer la BNRDF du ministère de l'intérieur, et nous ne lui prenons pas des effectifs pour les mettre dans la police fiscale de Bercy. Nous créons un deuxième service, sous l'autorité d'un magistrat, lequel choisira à quel service confier l'enquête. Le champ d'enquête de la BNRDF est plus large que les seuls dossiers de présomption de fraude fiscale, qui sera celui de la police fiscale telle que nous l'imaginons. La DGFiP a déposé l'année dernière plus de 500 plaintes pour présomption de fraude fiscale, portant sur quasiment 5 milliards d'euros d'actifs dissimulés. Ni l'autorité judiciaire ni la BNRDF n'ont été au rendez-vous : l'instruction de toutes ces plaintes est complexe et spécifique. D'où l'idée de donner aux magistrats la possibilité de choisir entre les deux services. Déjà, le service national de douane judiciaire (SNDJ) fait un excellent travail à Bercy, sous l'autorité d'une magistrate. L'année

dernière, ses agents ont permis de saisir près de 800 millions d'euros. La possibilité de saisir le nouveau service créé à Bercy aidera à faire avancer les dossiers purement fiscaux, qui sont sans doute, actuellement, moins prioritaires que des dossiers comportant une dimension criminelle.

Par ailleurs, cela nous donnera de nouveaux pouvoirs d'enquête : filatures, écoutes téléphoniques, interception des échanges... Ces pouvoirs sont très importants pour caractériser la fraude. La douane les utilise déjà, sous la responsabilité d'une magistrate et sous le contrôle du Parlement et de l'autorité administrative *ad hoc*. Lorsque des douaniers, dans un port français, posent des balises et suivent une marchandise pour caractériser un trafic, ils réalisent des interventions qui ne relèvent pas simplement de la vie administrative. Si l'on refuse ces moyens à Bercy, il ne faut pas lui demander d'aller plus loin, plus fort et plus vite sur la fraude !

Nous imaginons un service comparable au service national de douane judiciaire.

Je n'ai pas bien compris votre question sur l'article 7. Vous êtes d'accord pour lutter contre les montages potentiellement frauduleux en sanctionnant les intermédiaires...

M. Albéric de Montgolfier, rapporteur général. – Une proposition de directive prévoit en outre leur déclaration obligatoire préalable à l'administration fiscale.

M. Gérald Darmanin, ministre. – L'article 7 n'est pas la transposition de cette disposition. Nous souhaitons distinguer l'optimisation ou l'aide à bien remplir ses obligations fiscales que proposent les sociétés de conseil ou les avocats, et l'organisation de montages frauduleux qui impliquera une sanction.

M. Albéric de Montgolfier, rapporteur général. – S'agissant de l'obligation de déclaration préalable, pensez-vous qu'un avocat qui propose un schéma permettant de frauder va le déclarer ? Tracfin, par exemple, est alimenté essentiellement par les banques, mais pas par les avocats. N'est-ce pas une mesure d'affichage de la part de la Commission européenne ?

M. Gérald Darmanin, ministre. – La directive concerne la déclaration préalable des montages internationaux, alors que ce texte propose des mesures nationales de sanction des montages frauduleux, que la transposition viendra utilement compléter. Certes, le cabinet qui propose des montages frauduleux ne les déclarera pas, mais ceux qui font les contrôles fiscaux ont parfois des éléments qui prouvent que le montage est frauduleux. Aujourd'hui, faute de dispositions législatives, aucune sanction administrative n'est possible contre les tiers.

Le dispositif relatif aux aviseurs de la DGFIP a été mis en place par le Gouvernement précédent. En 2017, il n'a été utilisé que pour un cas. Plusieurs autres cas ne sont pas totalement vérifiés et les personnes concernées ne sont donc pas encore reconnues comme aviseurs par la DGFIP.

M. Éric Bocquet. – Merci, monsieur le ministre, de venir au Sénat pour présenter ce projet de loi. Je voudrais saluer certaines avancées réelles dans ce texte. La reconnaissance des facilitateurs était une proposition de notre commission d'enquête en 2013 : on ne peut pas s'évader sans un peu d'aide, évidemment. De même, le travail de notre commission sur les obligations déclaratives des plateformes en ligne a été intégré.

Hélas, il y a des insuffisances, des manques et certaines ambiguïtés, et ce texte ne va pas aussi loin que l'exigerait l'ampleur du problème. La police fiscale est une très bonne idée. Elle comptera à terme 30 à 50 agents détachés sur cette mission particulière. Pour autant, je ne peux pas manquer de rappeler les nombreuses suppressions de postes au sein de la DGFIP ces cinq dernières années : 3 200 suppressions d'emplois ! Nous sommes donc encore loin du compte en termes de personnes physiques pour effectuer ces contrôles sur place.

La publicité des rescrits fiscaux avait été évoquée : où en est-on ?

Si on ne supprime pas le verrou de Bercy, la porte ne s'ouvre pas et le dispositif pénal ne pourra pas être actionné. À l'Assemblée nationale, une mission commune d'information continue de travailler sur le sujet, mais vous avez déclaré à la télévision que ce verrou serait maintenu, avant d'évoquer certains aménagements : il faudrait préciser les choses. Nous sommes nombreux à penser qu'il faudrait purement et simplement supprimer le verrou de Bercy, et laisser à l'autorité judiciaire les mains libres sur ce sujet. Le fait que le ministre chargé du budget soit le seul à pouvoir décider d'enquêter sur sa propre personne est dévastateur... L'an dernier, sur 16 000 manquements graves constatés, il y a eu seulement 1 000 poursuites pénales.

La liste française des paradis fiscaux n'est pas crédible, malheureusement. Par exemple, les Bermudes n'y figurent pas. Ils avaient été inscrits en janvier 2014 pour en être retirés l'année suivante. Inimaginable après les *Paradise Papers* ! Y a-t-il eu des engagements pris par les Bermudes au regard de l'administration française ? J'en doute.

Le plaider-coupable est-il si nouveau ? N'est-ce pas analogue à la convention judiciaire d'intérêt public qui figurait dans la loi Sapin 2 ? Les révélations successives de ces dernières années sont difficiles à comprendre pour nos concitoyens, choqués par l'idée qu'on peut verser 300 millions d'euros pour échapper à un procès. Ce n'est pas la bonne démarche.

Les lanceurs d'alerte ont contribué ces dernières années à la manifestation de la vérité sur les affaires les plus spectaculaires et permis la récupération concrète de deniers publics. Il faut que leurs responsabilités

soient cadrées très précisément mais nous n'avons pas affaire à des fous furieux : ce sont des gens qui ont une éthique, ce qui est rare. Nous pourrions donc davantage nous appuyer sur eux.

Bref, en dépit des avancées constatées, il manque des outils.

Sur les schémas d'optimisation fiscale à transmettre à l'administration : il s'agit d'une des propositions formulées en 2013 dans le rapport de notre commission d'enquête et qui fut, malheureusement, censurée à deux reprises par le Conseil constitutionnel dans les lois de finances pour 2014 et pour 2015. Après Bercy, il y a encore un verrou ! Votre texte ne crée pas d'obligation de déclarer les schémas d'optimisation fiscale, mais les débats au Sénat y veilleront.

M. Roger Karoutchi. – Je représentais la France à l'OCDE en 2010 lorsqu'on parlait de paradis fiscaux. On a alors établi, à la demande d'un Français, Pascal Saint-Amans, une liste des territoires non-coopératifs. Elle comportait de grands États. Il y eut ensuite une négociation entre l'OCDE et l'Union européenne et, dans la première liste de l'Union européenne, des États relativement importants étaient encore intégrés. Puis il y eut une liste française où il y avait encore des États relativement importants. Aujourd'hui, huit ans après, il n'y reste plus que des rochers au milieu de l'océan. Si on pouvait trouver une poussière quelque part pour en faire un territoire non coopératif, ce serait parfait ! Avez-vous engagé avec vos collègues européens une discussion sur ce problème ? Montrer du doigt des îlots où l'on sait très bien que ne passe qu'une partie de la fraude, ça ne donne pas le sentiment qu'on soit prêt à s'attaquer réellement, complètement, totalement à la fraude qui profite des paradis fiscaux.

M. Sébastien Meurant. – J'apprécie vos déclarations sur l'impôt obèse : c'est un sujet qui tient à cœur à certains d'entre nous, mais je ne vois pas comment diminuer les impôts si on ne s'attaque pas réellement aux dépenses publiques.

Il faut harmoniser la fiscalité en Europe : pour les particuliers, avec le Portugal, pour les entreprises, avec l'Irlande, pour les impôts sur les entreprises, avec les pays de l'Est, qui cherchent à attirer les capitaux et les entreprises. Comment traiter les facilités de montage spécial et autres holdings hollandais ou du Benelux ?

Nous étions il y a quelques semaines à Roissy avec les douaniers, qui nous ont expliqué que des dizaines de millions de plis échappent aux droits de douanes et à la TVA. Et ces équipes de douaniers comptent vingt personnes pour un effectif théorique de trente. Pour lutter contre la fraude fiscale, il faut notamment renforcer les moyens. En avez-vous l'intention ?

Mme Sophie Taillé-Polian. – Le renforcement de moyens juridiques est une chose, mais on ne peut s'empêcher de penser au renforcement des moyens humains. Un rapport récent d'évaluation de la loi du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale montrait que la principale

difficulté n'était pas forcément le manque de moyens juridiques mais le manque de moyens en personnel, et notamment en compétences particulières. Nous attendons donc des engagements de votre part.

Certes, les responsables des cabinets de conseil ou d'avocats qui prennent des libertés avec la loi n'iront pas eux-mêmes se dénoncer, mais leur salariés, peut-être. Cela pose donc la question de la protection des lanceurs d'alerte.

Mme Nathalie Goulet. – Merci de nous offrir un véhicule pour améliorer les dispositions que vous nous proposez sur le verrou de Bercy. La nouvelle police fiscale bénéficiera-t-elle d'une formation spéciale ?

Nous avons eu la semaine dernière un débat sur les territoires non coopératifs, qui montrait que la liste européenne n'était pas satisfaisante, non plus que la liste française. Comment associer le Parlement à l'établissement de cette liste ?

Enfin, que pouvez-vous nous dire des 1,8 million de faux numéros INSEE signalés l'année dernière ?

M. Claude Nougein. – Il y a la fraude fiscale et l'erreur de bonne foi. Souvent, lors de contrôles fiscaux, on constate des différences d'évaluation, notamment lors de donations ou de successions. J'ai contribué à un rapport sénatorial sur les transmissions d'entreprises. Les patrons d'ETI en viennent à ne plus vouloir transmettre, faute de savoir comment évaluer leur entreprise. Certes, l'administration fiscale termine toujours par des transactions, avec intelligence, car on ne sait jamais où est la vérité. Mais il ne faudrait pas que ces situations soient assimilées à des fraudes. Ce n'est pas le cas dans votre esprit ni dans votre ministère, mais ce peut être le cas dans l'esprit de certains médias ou associations que je qualifierais de malfaisants. C'est pourquoi je suis plutôt favorable au maintien du verrou de Bercy. Sinon, des associations pourraient porter plainte directement pour obtenir un redressement fiscal et une condamnation. Faire croire que toutes les entreprises qui ont un redressement sont des fraudeurs serait très dangereux : n'ajoutons pas à l'antiparlementarisme un esprit hostile aux entreprises !

M. Gérald Darmanin, ministre. – Je n'en dirai pas plus sur le verrou de Bercy par courtoisie envers la mission commune d'information de l'Assemblée nationale.

M. Vincent Éblé, président. – Une proposition de loi sur ce sujet a été déposée au Sénat...

M. Gérald Darmanin, ministre. – Je suis à la disposition du Parlement, mais encore faudrait-il que les assemblées fassent leur travail de contrôle : voilà sept ans que le président de la CIF n'a pas été auditionné, ni par la commission des finances du Sénat, ni par celle de l'Assemblée nationale, alors que c'est votre travail de le faire ; le président de l'Assemblée

nationale et le président du Sénat s'apprêtent à y reconduire des personnalités qualifiées sans aucune audition par les commissions.

Pour les ETNC, la France a un seul critère : celui de l'assistance administrative. La liste européenne a ses défauts, mais compte plusieurs autres critères. Elle comporte d'autres pays qui complètent la liste française. Son défaut est de reposer sur un principe déclaratif, sans véritable vérification. À partir de 2019, l'Union européenne passera du déclaratif au constaté. La France devrait lui emboîter le pas.

Sébastien Meurant arrive, dans la même intervention, à dire qu'il faut diminuer la dépense publique et à réclamer plus d'effectifs ! Le projet de loi de finances pour 2018 a créé des postes chez les douaniers. Il est vrai que ceux-ci sont parfois moins présents à Roissy, à Orly, et dans les Hauts-de-France, et davantage dans le Sud de la France. Tout n'est pas une question de manque de moyens, mais aussi de répartition. D'ailleurs, la DGFiP compte près de 100 000 agents, et les effectifs concernant le contrôle n'ont pas changé : 12 000 agents pour la chaîne du contrôle sur pièces et 4 000 pour le contrôle fiscal externe. Les suppressions d'effectifs dans la DGFiP résultent de projets informatiques mais n'ont jamais pour objectif de faire des économies sur le contrôle. On peut toujours ajouter quelques milliers de contrôleurs fiscaux, cela ne réglera pas le problème si on ne leur donne pas les moyens juridiques et les moyens techniques adéquats.

Je plaide coupable : lorsqu'il a fallu prendre des mesures de régulation budgétaire, nous avons annulé des projets informatiques. Or l'informatique, les algorithmes et les données vont aider les contrôleurs fiscaux à travailler, en permettant de déceler presque avec certitude les endroits où il y a de la fraude.

La loi de finances pour 2017 a donné un cadre sur la question des aviseurs de l'administration fiscale. En 2017, nous ne sommes pas encore entrés dans cette culture. J'irai jeudi matin visiter les services concernés à Pantin. Nous devons faire évoluer notre culture administrative : un seul aviseur, ce n'est pas assez.

S'agissant des listes de paradis fiscaux, il est vrai qu'à l'intérieur même des pays de l'Union européenne, certains États posent problème. Au lendemain de la crise financière, le président Nicolas Sarkozy a mis fin au secret bancaire. Quand je suis devenu ministre, nous avons finalisé quelques conventions fiscales avec des pays qui n'étaient pas très coopératifs. Dans les *Panama Papers*, il n'y a pas vraiment de noms français mis en cause, d'ailleurs. Avec le président François Hollande, en coopération avec l'OCDE, la France a aussi fait son travail – Pascal Saint-Amans est le premier à le reconnaître. Il y a aujourd'hui dans l'Union européenne des pays qui laissent faire de l'évasion fiscale. Nous devons le combattre. Les Pays-Bas ont fait d'importants efforts en ce sens, qu'il convient d'encourager. D'autres pays restent plus discrets.

Je prendrai donc mon bâton de pèlerin pour me rendre prochainement à Malte et en Irlande. Nous devons être francs avec nos amis ; il ne sert à rien d'alourdir notre législation fiscale et de dresser des listes des États non coopératifs hors de l'Union européenne si nous ne réglons pas le problème entre nous – d'autant que le commissaire européen Pierre Moscovici, engageant la Commission européenne, a désigné nommément certains pays. Vos propos sont frappés au coin du bon sens.

En réponse à Nathalie Goulet, les agents dotés de pouvoirs de police judiciaire recevront une formation de neuf mois. Cette nouvelle police fiscale regroupant une cinquantaine de personnes sera donc opérationnelle début 2020. Le service national de douane judiciaire, créé il y a quinze ans, est l'exemple à suivre. Le directeur général des finances publiques et moi-même sommes à votre disposition pour vous apporter des précisions.

Je crains de décevoir Claude Nougein : lorsqu'il y a un désaccord entre le citoyen et le fisc, c'est souvent ce dernier qui a raison... Dans tous les cas, un recours juridictionnel est possible. Les contribuables peuvent demander un rescrit à l'administration, notamment en cas de difficulté de transmission d'entreprise ou d'évaluation. Dans le cadre du droit à l'erreur, je me suis engagé à prendre les mesures réglementaires pour la publication de ces rescrits, ce qui répond à la préoccupation d'Éric Bocquet. Ce sera fait avant l'adoption définitive de ce projet de loi.

M. Jean-François Rapin. – Comme le rapporteur général, je me félicite de ce texte tant attendu et bien construit. Vous avez annoncé que vous prendriez votre bâton de pèlerin pour la construction d'une Europe fiscale. Nous vous en savons gré, mais ce sera compliqué, puisque la position de la France en faveur d'une harmonisation de la supervision des marchés financiers européens n'est pas entendue par certains partenaires majeurs. Comment voyez-vous les choses ? Un *leadership* français sur cette question est-il tenable ?

M. Marc Laménie. – Merci pour cet exposé clair et pédagogique. Comment lutter contre la fraude sociale ? Quant à la fraude douanière, la visite de notre commission à Roissy nous a révélé des pratiques que nous ne soupçonnions pas. La contrefaçon est un fléau qui engendre un manque à gagner considérable.

Or la DGFiP est l'une des administrations qui ont perdu le plus d'emplois, alors que le volet humain reste particulièrement important sur le terrain, surtout dans les départements ruraux. Je relaie également les craintes des débitants de tabac dans les départements transfrontaliers comme le mien, celui des Ardennes. Des milliards d'euros sont en jeu.

M. Emmanuel Capus. – Ce projet de loi est de bon sens. Le rapport d'activité de Tracfin publié hier montre une croissance exponentielle des chiffres de la fraude et du blanchiment. Vous avez promis des moyens humains supplémentaires, mais n'aurait-il pas fallu introduire dans ce projet

de loi des outils juridiques tels que la possibilité pour Tracfin de s'autosaisir ?

Sur le « *name and shame* », je m'associe à la question d'Éric Bocquet : en 2010, le Conseil constitutionnel a condamné le dispositif, en jugeant l'automaticité de la publication des décisions contraire au principe d'individualisation de la peine. Comment comptez-vous faire fonctionner cette mesure ?

Enfin, le prix Nobel d'économie Jean Tirole a estimé que les cryptomonnaies étaient trop souvent utilisées à des fins de fraude ou d'évasion fiscale. Est-ce un problème marginal ou pris au sérieux par vos services ?

M. Thierry Carcenac. – Ne boudons pas notre plaisir : toute loi contre la fraude fiscale est bonne à prendre. L'article premier est particulièrement bienvenu. Depuis 2002, le service national de douane judiciaire a montré l'utilité de pouvoirs de police judiciaire dans ce domaine. Cependant, la question essentielle reste la coordination entre les différents services. Un important travail reste à faire, même si la police fiscale sera sous l'autorité d'un magistrat. La fraude fiscale se conjugue souvent à la criminalité.

Je m'interroge sur le plaider-coupable. Combien d'affaires ont été traitées dans le cadre de la convention judiciaire d'intérêt fiscal ? Il faut que ces données soient rendues publiques, surtout si vous souhaitez adapter et non supprimer le verrou de Bercy.

En matière de moyens, vous n'avez évoqué que le renforcement des outils juridiques et la sanctuarisation des effectifs dans le cadre du contrôle fiscal. Nous avions demandé dans un rapport et par des amendements le recrutement de profils de haut niveau, avec des rémunérations attractives, pour la mise en œuvre du *data mining*. Qu'en est-il ?

Enfin, je souhaiterais, dans l'intérêt de la transparence, la publication d'un état des lieux sur la coopération fiscale entre États, en principe annexé au projet de loi de finances de chaque année mais que nous n'avons pas eu depuis 2016.

M. Jérôme Bascher. – Une question de l'ancien monde : voici dix ans était créée la délégation nationale à la lutte contre la fraude, fiscale et sociale, rattachée au ministère des comptes publics. Quel bilan en tirez-vous ? Votre projet de loi lui donnera-t-il davantage de moyens ? La fraude sociale, où des sommes pourtant beaucoup plus importantes sont en jeu, semble absente du texte.

Allez-vous maintenir la cellule de régularisation fiscale, le service de traitement des déclarations fiscales rectificatives (STDR) ? Fondée sur la bonne foi des contribuables, cette logique a rapporté beaucoup d'argent sous vos prédécesseurs Éric Woerth et Bernard Cazeneuve.

Le nouveau monde maintenant : au-delà de la question du blanchiment, l'évasion fiscale liée aux crypto-actifs s'explique aussi par une fiscalité très dissuasive, de l'ordre de 60 %. Des jeunes de moins de 18 ans qui gagnent des millions dans cette activité se déclarent à Malte pour convertir leurs actifs en argent. Il conviendrait donc d'adapter notre fiscalité, pour la rapprocher de celle qui pèse sur l'or.

M. Didier Rambaud. – Pouvez-vous présenter un point d'étape sur l'extension expérimentale, par un arrêté d'août 2017, du *data mining* au contrôle des particuliers ?

M. Philippe Dominati. – Nouvelle police dépendant d'un nouveau ministère, nouveaux articles, nouvelles sanctions renforcées – mais je m'étonne que dans l'exposé des motifs ne figure pas cette constatation simple : la fraude fiscale est proportionnelle aux prélèvements obligatoires, dans lesquelles la France est championne du monde. Le meilleur moyen de lutter contre cette fraude n'est pas, par conséquent, un nouveau tour d'écrou, mais une adaptation de notre fiscalité au nouvel environnement international, pour restaurer une fiscalité raisonnable comme celle de nos voisins.

M. Gérald Darmanin, ministre. – J'ai dit, dans mon propos introductif, que l'impôt était menacé par la fraude et le dumping fiscal, mais aussi par une certaine obésité qui peut décourager l'esprit d'une imposition juste. En revanche, je conteste le lien que vous établissez entre niveau des prélèvements obligatoires et fraude fiscale. Vous appartenez à un groupe politique qui considère l'impôt comme directement lié à la dépense publique. Or qu'il s'agisse des contrats aidés, du logement, des effectifs de la fonction publique, des chambres d'industries et de commerce, de l'environnement ou de la santé, ce groupe a voté contre toutes les baisses de dépenses publiques que je proposais ; sans compter les collectivités territoriales... Je vous invite donc à expliquer à votre groupe que pour baisser les impôts, il faut commencer par réduire les dépenses !

M. Philippe Dominati. – Je n'appartiens à aucun groupe, je ne suis que rattaché. Mon vote est individuel.

M. Gérald Darmanin, ministre. – Je partage cependant votre opinion sur le niveau excessif de l'imposition en France.

En réponse à Didier Rambaud, d'après le directeur général des finances publiques, il est trop tôt pour faire un point d'étape sur le *data mining*. Je vous suggère de nous interroger à ce sujet dans un an.

En réponse à Jérôme Bascher, j'ai décidé de fermer le service de traitement des déclarations rectificatives (STDR) en décembre 2017, après quatre ans d'existence, considérant qu'il avait fait son œuvre. Un bureau sera créé pour les déclarations des entreprises, sous des modalités que je suis prêt à détailler.

De nouvelles cryptomonnaies se créent chaque semaine. Ce ne sont pas, en réalité, de véritables monnaies : c'est quand elles sont transformées en argent qu'il faut les déclarer au fisc. La *blockchain* est d'inspiration libertarienne. Elle appelle une réflexion sur la garantie de ces monnaies, dont le cours varie dans un système fermé qui exclut l'inflation. Il y a aussi une concurrence entre ces actifs et des tentations d'évasion fiscale. Pour l'instant, rien ne permet de dire avec certitude que les cryptomonnaies sont utilisées pour financer les activités terroristes ou criminelles – des alertes ont été lancées en Amérique du Sud – mais Tracfin et nos services restent vigilants. C'est une question très importante.

En réponse à Emmanuel Capus, la raison d'être de Tracfin est l'analyse de données : l'auto-saisine ne serait pas justifiée. Nous avons néanmoins renforcé les effectifs de ce service de quinze agents. Dans deux semaines, je participerai, avec le directeur de Tracfin, à une conférence internationale sur le financement du terrorisme. Nous y rappellerons le rôle du service dans l'établissement d'une liste de collecteurs de l'État islamique, en collaboration avec la direction nationale du renseignement et des enquêtes douanières (DNRED). Le renseignement fiscal s'intéresse de plus en plus au financement des activités terroristes, parfois très rudimentaire, parfois adossé à des associations sportives ou communautaires ou à des particuliers. J'ai rencontré les directeurs des grandes banques pour leur recommander de signaler les mouvements suspects sans attendre les demandes de Tracfin. Leur coopération est très efficace.

Plus généralement, il n'y a pas de coordination à proprement parler du renseignement fiscal à Bercy, même si je participe au Conseil de défense. Tracfin, la DGFIP et les douanes ont des échanges : le directeur de Tracfin rencontre annuellement celui du contrôle fiscal, et des agents des douanes sont détachés auprès de Tracfin. Nous travaillons néanmoins à rendre ces échanges plus réguliers.

Le Conseil d'État n'a pas formulé de réserves sur le principe du *name and shame*. Ce projet de loi le rend obligatoire, mais le juge pourra y déroger. Nous pensons que notre texte, tel que nous le présentons, respecte désormais la décision du Conseil constitutionnel. Il appartiendra le cas échéant au Parlement d'améliorer cette disposition.

En réponse à Thierry Carcenac, le plaider-coupable est bien élargi à la fraude fiscale mais non à la convention. Le recrutement de *data scientists* que vous demandiez dans votre rapport a été mis en œuvre ; nous aurons l'occasion de présenter un point d'étape à l'occasion du prochain projet de loi de finances ou de la loi de règlement.

S'agissant de l'harmonisation fiscale, Bruno Le Maire, qui se trouvait au sommet du G20 de Buenos Aires la semaine dernière, sera davantage en mesure de répondre à la question de Jean-François Rapin sur les discussions en cours avec nos partenaires. Je lui transmettrai votre demande, à laquelle il

pourra répondre sous forme écrite avant l'examen du texte en séance publique.

En réponse aux questions de Marc Laménie et de Jérôme Bascher, ce texte ne traite pas de la fraude sociale de façon spécifique. J'ai voulu un texte court, principalement ciblé sur la fraude fiscale. Je ne suis pas sûr qu'il soit opportun de mettre sur le même plan cette dernière, qui a une forte dimension internationale, et la fraude sociale qui concerne avant tout nos relations avec les départements, le budget de la Sécurité sociale et le ministère de la santé. Je suppose que des amendements seront déposés sur le sujet, auxquels je serai contraint de m'opposer... La fraude sociale fera l'objet d'un texte ultérieur. Je répondrai toutefois, avec la ministre de la santé et des solidarités, à vos questions légitimes sur ce point.

B. AUDITION DE M. BRUNO PARENT, DIRECTEUR GÉNÉRAL DES FINANCES PUBLIQUES, ET MME MAÏTÉ GABET, CHEFFE DU SERVICE DU CONTRÔLE FISCAL (6 JUIN 2018)

Réunie le mercredi 6 juin 2018, sous la présidence de M. Vincent Éblé, président, la commission a entendu M. Bruno Parent, directeur général des finances publiques, et Mme Maïté Gabet, cheffe du service du contrôle fiscal

M. Vincent Éblé, président. – Mes chers collègues, nous entendons aujourd'hui M. Bruno Parent, directeur général des finances publiques, et Mme Maïté Gabet, cheffe du service du contrôle fiscal, sur le projet de loi relatif à la lutte contre la fraude.

Notre commission est particulièrement attentive à ce sujet : elle a procédé à de nombreuses auditions ces dernières années, notamment au moment de l'affaire dite des « Panama Papers » et de ses suites. Elle a également créé en son sein un groupe de suivi sur la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales et entendu le ministre Gérald Darmanin le jour même de la présentation du projet de loi en conseil des ministres.

Je vous rappelle que ce texte, dont le rapporteur général Albéric de Montgolfier a été nommé rapporteur, est examiné en premier lieu par le Sénat. Nous avons par ailleurs délégué l'examen au fond de trois articles du projet de loi à la commission des lois, et nous avons ainsi le plaisir d'accueillir parmi nous la rapporteure pour avis de cette commission, notre collègue Nathalie Delattre.

Outre une série d'auditions en commission – nous entendrons la semaine prochaine le président de la commission des infractions fiscales (CIF) puis la semaine suivante des ONG – ce projet de loi donne lieu à une série d'auditions du rapporteur, ouvertes aux membres de notre groupe de suivi.

Parmi les 11 articles du projet de loi, plusieurs concernent directement la DGFiP : renforcement de la liste des États et territoires non coopératifs (ETNC), échanges d'informations entre administrations, déclaration automatique des revenus par les plateformes en ligne, publication des amendes fiscales, sanction spécifique pour les intermédiaires etc.

Et en trame de fond, il y a ce que le projet de loi ne contient pas – du moins à ce stade : la possible évolution du traitement pénal des infractions fiscales, le « verrou de Bercy », sur lequel nos collègues ne manqueront pas de vous interroger. Je rappelle d'ailleurs que nous avons examiné une proposition de loi sur ce même sujet il y a quelques semaines.

M. Bruno Parent, directeur général des finances publiques. – J'aimerais d'abord insister sur la complémentarité de l'approche du Gouvernement avec le dépôt de deux textes. Le premier a déjà été examiné par le Sénat, il s'agit du projet de loi pour un État au service d'une société de confiance, qui prévoit d'accompagner les contribuables, entreprises et citoyens, dont nous ne nierons pas l'honnêteté de la grande majorité d'entre eux. L'accompagnement de ces contribuables est véhiculé par l'introduction d'un droit à l'erreur, lequel constitue la colonne vertébrale de ce texte. Mais comme l'a rappelé le ministre Gérald Darmanin devant votre commission, ce premier texte ne vaut pas licence de frauder. Le second texte vise donc à renforcer le civisme de nos concitoyens et à mieux lutter contre la fraude.

J'aimerais insister sur la cohérence de ces deux textes. Si les débats portent beaucoup sur la répression de la fraude ou du « verrou de Bercy », il ne faut pas oublier qu'en amont de la répression, l'administration doit être en mesure de détecter les cas de fraude et d'apporter des preuves, et c'est bien l'objet du titre I^{er} du projet de loi. Afin d'améliorer la détection de la fraude, les moyens administratifs seront renforcés par les moyens judiciaires, à travers la création d'un nouveau service de « police fiscale » au sein du ministère de l'action et des comptes publics. Le titre I^{er} prévoit aussi de faciliter l'échange des renseignements entre administrations et de préciser les obligations déclaratives pesant sur les tiers déclarants qui seront imposées aux plateformes d'économies collaboratives à partir de 2019.

Le titre II prévoit d'améliorer les sanctions en cas de fraude, et notamment leur publicité. Cette amélioration de la publicité des sanctions concerne d'abord le volet pénal : alors que l'immense majorité des décisions ne sont pas publiées en cas de poursuite correctionnelle pour fraude fiscale, le texte prévoit la systématisation de la publicité des décisions des tribunaux, sauf si le juge en décide autrement et le motive. Et cette notoriété s'appliquera également en amont de ces sanctions pénales : les sanctions de nature administrative, qui jusqu'alors n'étaient jamais publiées, pourront l'être sous certaines conditions.

L'amélioration de la répression se traduit aussi par l'accélération du traitement des sanctions, avec l'extension de la procédure de comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité, déjà existante pour les affaires de blanchiment de fraude fiscale, aux affaires de fraude fiscale.

Le renforcement des sanctions concerne enfin leur quantum : il est proposé d'augmenter le montant des amendes pouvant être prononcées par les juges. Alors que le code général des impôts présente actuellement des montants fixes pour ces amendes, le texte qui vous est soumis prévoit de déterminer la somme de ces amendes par un multiple des droits éludés.

Enfin, le projet de loi prévoit de mettre en cohérence notre liste nationale des États et territoires non coopératifs (ETNC) avec la liste européenne.

M. Albéric de Montgolfier, rapporteur général. – Vous avez évoqué au début de votre propos la notion de confiance, à laquelle je suis attaché. À l'heure où nos concitoyens achèvent leur déclaration d'impôts, ne pensez-vous pas que la confiance de nos contribuables dans notre système fiscal repose sur leur bonne connaissance des règles ? Or, alors que nous arrivons à la moitié de l'année, les instructions fiscales relatives à l'année de transition vers le prélèvement à la source et à l'impôt sur la fortune immobilière (IFI) nouvellement créé ne sont toujours pas parues. Cela a d'ailleurs conduit à repousser le délai de déclaration de l'IFI, lequel peut paraître court entre la publication de l'instruction prévue le 8 juin et son terme fixé au 15 juin. Il est scandaleux que les contribuables doivent produire leur déclaration dans ces délais sans avoir connaissance des instructions bien en amont. Je n'ose imaginer que ces dernières soient publiées après le délai de déclaration. Le retard est-il à chercher du côté de la direction générale des finances publiques (DGFiP) ou de la direction de la législation fiscale (DLF) ?

Je ne serai pas le seul à vous interroger sur le sujet du « verrou de Bercy ». Nous avons entendu ce matin le président de l'Autorité des marchés financiers (AMF), qui nous a présenté son rapport annuel. Celui-ci précise notamment la durée de traitement des infractions boursières par la justice, qui atteignaient pour certaines affaires 10 ans, 12 ans, 16 ans... Sans préjuger de la position définitive du Sénat sur le « verrou de Bercy », cet exemple me conforte dans ma réticence à l'idée de confier à la justice, avec les moyens actuels dont elle dispose, la totalité du contentieux de la fraude fiscale.

Ce contentieux est pour une large part très technique et aujourd'hui bien traité par l'administration fiscale. Il faut bien entendu garder l'exemplarité de la peine pour les cas de fraudes les plus emblématiques.

Ce système du « verrou » n'est certes pas exempt de critiques, il faut sans doute le modifier, mais je ne pense pas que les tribunaux puissent absorber le transfert de ce contentieux, alors même que la commission des lois déplore l'insuffisance de leurs moyens. Or, je doute d'ailleurs qu'un tel

transfert, s'il se réalise, s'accompagne de la création de centaines de postes de magistrats.

Je m'interroge plutôt sur la quantité des affaires traitées par la commission des infractions fiscales (CIF). Chaque année, environ 1 000 affaires sont traitées sur un potentiel de 3 000 à 5 000 affaires par an. Ce flux d'un millier d'affaires est étonnamment stable d'une année à l'autre. Cela tient-il du simple hasard qu'il y ait chaque année un millier de dossiers à caractère « répressif » qui méritent un traitement pénal ? Ou cela correspond-il à la capacité annuelle de traitement de la CIF et des tribunaux ? Ou bien l'administration fiscale disposerait de critères la conduisant à ne pas dépasser le seuil d'un millier de dossiers transmis à la CIF ?

Le rapport rédigé par nos collègues députés, plus particulièrement la rapporteure Émilie Cariou, sur ce thème du « verrou de Bercy » n'est pas non plus très clair sur cet aiguillage qui s'opère actuellement entre les dossiers qui sont dirigés vers la CIF et ceux qui demeurent au sein de l'administration fiscale. Mais ce rapport propose des évolutions intéressantes, notamment la possibilité de faire examiner les dossiers dépassant certains seuils conjointement par l'administration fiscale et le Parquet. Je voulais avoir votre point de vue sur cette proposition, qui a le mérite de ne pas trop encombrer la justice.

Enfin, si le Parquet obtenait une plus grande liberté d'action en matière de fraude, comment pourrait-il concilier ses initiatives avec la faculté de transaction de l'administration fiscale ?

J'imagine que mes collègues auront aussi de nombreuses questions, notamment ceux qui sont membres du groupe de suivi de notre commission sur la fraude et l'évasion fiscales.

Mme Nathalie Delattre, rapporteure pour avis au nom de la commission des lois. – La commission des finances a délégué l'examen au fond de trois articles – 1^{er}, 3 et 9 – à la commission des lois, qui s'est par ailleurs saisie pour avis sur l'article 5. Avec l'article 1^{er}, le Gouvernement envisage la création d'un nouveau service d'enquête judiciaire fiscale au sein du ministère des finances. Ce nouveau service ne risque-t-il pas de faire double emploi avec la brigade nationale de répression de la délinquance fiscale (BNRDF) qui existe déjà au sein du ministère de l'intérieur ? Une trentaine d'agents seraient affectés à ce service, voire une cinquantaine d'après une conférence de presse donnée au Bulletin quotidien. Ne serait-il pas plus simple d'adoindre ces agents à l'actuelle BNRDF ?

Pouvez-vous encore détailler la création de ce nouveau service ? Il devrait donc traiter les dossiers dont la complexité est moindre que celle des dossiers examinés par la BNRDF. Mais si le dossier s'avère plus complexe qu'attendu, sera-t-il alors transmis à la BNRDF ?

L'article 5 prévoit la publicité automatique de la sanction, sauf décision contraire et motivée. À l'heure où les nouvelles circulent de plus en plus vite et demeurent un certain temps sur les réseaux sociaux, cette mesure pourrait entrer en contradiction avec le droit à l'oubli, dont nous nous efforçons d'assurer le respect. La publicité serait-elle dès lors limitée à une publication dans certains journaux, bien qu'ils puissent être cités et divulgués sur les réseaux sociaux ?

L'article 8 prévoit d'alourdir la répression pénale de la fraude fiscale en portant le montant de l'amende au double du produit de l'infraction au lieu d'un montant fixe par rapport au produit de l'infraction. Avez-vous déjà évalué ce que cela pourrait rapporter à l'administration fiscale ? Et cette disposition n'est pas sans lien avec le « verrou de Bercy » : l'administration a tout pouvoir sur les transactions, aussi ce changement dans le mode de calcul du montant de l'amende aura-t-il une incidence sur la façon et la rapidité dont vous transigez certains dossiers ?

M. Bruno Parent, directeur général des finances publiques. – J'aurais sûrement des difficultés à vous en convaincre, mais mieux vaut parfois la publication un peu tardive d'une instruction fiscale qu'une communication à l'heure ! Pour éclairer le contexte, je rappelle que publier une instruction très détaillée est une chose, mais cela n'interdit pas de publier d'autres éléments de précision, comme des questions-réponses en ligne : c'est ce que nous avons fait. Au-delà de la hiérarchie des normes - loi et instruction fiscale -, des commentaires divers et variés, des séries de questions-réponses en ligne complètent donc l'instruction publiée, je dois l'admettre, de façon un peu tardive.

C'est d'ailleurs la raison pour laquelle le ministre a décidé de décaler les délais pour les contribuables soumis à l'impôt sur la fortune immobilière (IFI). Cette solution permet de trouver un équilibre avec le défaut de publication dans des délais raisonnables. Je le répète, ce n'est pas le « *no man's land* », avec des contribuables perdus qui ne trouvent aucune réponse à leurs questions. L'administration fiscale est en contact quotidien avec des millions de contribuables, y compris certains qui sont susceptibles d'être assujettis à l'IFI. Nous répondons aussi par téléphone et par courrier électronique dans des délais rapides : le contribuable n'est donc pas complètement perdu.

Mon propos vaut aussi pour le prélèvement à la source. S'agissant des revenus exceptionnels, de nombreuses questions-réponses en ligne présentent des cas concrets, des situations particulières concernant notamment les revenus exceptionnels. Il y aura peut-être encore quelques précisions, quelques raffinements dans l'instruction, mais encore une fois, personne n'est complètement démunie. Évidemment, une publication plus précoce aurait été préférable.

Vous m'avez interrogé sur ce qu'il est coutume d'appeler le « verrou de Bercy ». C'est une appellation que je comprends mais que je réfute. Lundi, le président et le rapporteur général de votre commission vont venir dans nos services observer la réalité des dossiers, comme les textes régissant vos pouvoirs vous le permettent. Nous sommes heureux de vous recevoir mais c'eût été possible très antérieurement, compte tenu des pouvoirs d'investigations de l'Assemblée Nationale et du Sénat, tout comme l'audition de la CIF que vous allez entendre sous peu.

S'agissant des critères régissant la sélection des dossiers, ceux-ci sont publiés, par une circulaire commune entre le garde des Sceaux et le ministre du Budget. Le ministre de l'action et des comptes publics Gérald Darmanin a suggéré que le Parlement définisse lui-même les critères qui conduiront ensuite l'administration à sélectionner les dossiers.

Les chiffres ne sont pas tout à fait stables : des variations situées entre 15 et 18 % ne sauraient en effet constituer une stabilité absolue en matière fiscale. Mais la mécanique est extrêmement rodée. Il n'y a pas de raison substantielle à ce qu'au titre d'une année, on trouve des dossiers de qualité en nombre substantiellement différent des années précédentes.

Cette relative stabilité résulte tout simplement du fait que les moyens consacrés à ces sujets comme les critères que nous appliquons sont à peu près stables dans le temps. Au total, il n'y a donc pas de surprise à ce que ces causes constantes produisent un volume à peu près stable de dossiers.

Ce n'est pas le cas dans tous les domaines du contrôle fiscal. S'agissant des résultats arithmétiques - en euros - du contrôle fiscal, nous avons un phénomène tout à fait différent : il peut y avoir des redressements en nombre très limité mais qui portent sur des montants très importants. Les quelques milliards d'euros habituellement commentés en termes de résultats financiers du contrôle fiscal varient effectivement assez sensiblement d'une année sur l'autre, en raison de la très grande concentration d'une bonne partie de ces redressements en euros. Nous n'avons pas du tout le même phénomène s'agissant du nombre de dossiers de poursuites pénales, qui, comme le rapporteur général l'a rappelé, tourne traditionnellement autour de 1 000.

Je suis un peu gêné sur la question de mon appréciation du rapport de la députée Émilie Cariou. Le rapport est encore récent, le ministre s'est exprimé sur les suites à réservier à ces propositions. Ce n'est pas une position officielle sur le rapport, mais je l'ai déjà dit devant la commission spéciale de l'Assemblée nationale, je suis très frappé, comme praticien - c'est ce que nous sommes, très modestement : des opérationnels et non des théoriciens du droit ou des membres de l'Académie des sciences morales et politiques -, de l'écart qui existe entre la réalité de nos dossiers, la réalité de nos relations avec le Parquet, qu'il s'agisse du Parquet national financier avec lequel nous

coopérons et nous travaillons admirablement ou des parquets régionaux en contact très étroit avec les directeurs des départementaux des finances publiques, et l'écho de certaines personnes entendues rapportant que le « verrou » est une entrave majeure au bon exercice de la justice. Ceci ne me paraît correspondre absolument en rien à la réalité quotidienne de la lutte contre la fraude fiscale et à la coopération avec les tribunaux - mais je suis peut-être à la fois un peu juge et partie, j'en conviens.

Il ne s'est pas produit souvent qu'un parquet nous reproche de ne pas avoir porté plainte et nous demande de le faire. Ces occasions se comptent sur les doigts de la main, y compris sur longue période. Chaque fois que ça a été le cas, nous avons évidemment entamé la procédure devant la CIF, quand le dossier le méritait et après débat.

Pour résumer, l'administration fiscale a toujours souhaité porter devant la justice les dossiers emblématiques. Pourquoi ? D'abord, parce que c'est la loi. C'est l'exemplarité de notre métier, qui consiste à accompagner mais aussi à sanctionner ce qui mérite de l'être. La sanction, c'est aussi la prévention. La prévention, c'est aussi l'exemplarité. Quoi de plus exemplaire qu'une sanction pénale, alors que c'est une sanction traditionnellement publique ?

La publicité est un des grands avantages d'une poursuite correctionnelle pour fraude fiscale et c'est la grande différence avec les autres, comme les sanctions administratives, sous réserve de ce que l'on vous propose précisément dans le projet de loi. La sanction pénale n'est ni financière ni privative de liberté, mais c'est une sanction de « notoriété » ; on parle de « *name and shame* ». Seul le juge pénal a cette faculté. Il va de soi que nous sommes donc toujours enclins à ce que les dossiers les plus emblématiques, les plus à même d'appeler des poursuites correctionnelles, soient portés devant le juge.

Pour que ces dossiers soient exemplaires, il faut aussi que la sanction le soit. Si on a des dossiers moyennement « ficelés », ou dans lesquels il y a beaucoup de circonstances atténuantes, où l'intentionnalité n'est pas véritablement démontrée, où le *quantum* de la fraude peut être considéré comme mineur, on aboutirait à des relaxes ou à des sanctions dérisoires. Ceci nous conduirait à venir devant le Parlement dire que nous ne pouvons pas publier ces sanctions, car elles sont contreproductives en termes de pédagogie, d'exemplarité et de prévention !

Nous assumons très sereinement cette activité. Je rappelle aussi que les sanctions pénales s'ajoutent aux sanctions administratives, et que ces dernières sont loin d'être négligeables : c'est 40 %, 80 % voire 100 % des droits ! Je le dis avec beaucoup de respect pour les décisions de justice, mais les amendes prononcées par les juges sont dans l'immense majorité des cas sans aucun rapport avec le montant de la sanction administrative. Il faut une certaine proportionnalité des sanctions additionnées, c'est un principe

général du droit des sanctions. Pour que ce principe ait un sens, il faut porter devant le juge pénal les affaires emblématiques, qui, vraiment, méritent cette double sanction.

Vous vous rappelez le débat sur le principe « *non bis in idem* » et ce que le juge constitutionnel en a dit : il nous a confortés dans cette sélectivité, rappelant que nous pouvions continuer à avoir un ordonnancement juridique dans lequel une sanction administrative peut se voir additionnée à une sanction pénale, suivant des conditions très précises. Ces conditions très précises permettent justement d'avoir des dossiers emblématiques.

Le débat va avoir lieu devant votre assemblée. La proposition du ministre consiste, pour reprendre son expression imagée, à donner les « clés » du « verrou » au Parlement, c'est-à-dire de débattre des critères. À titre personnel, je pense que c'est une formule qui concilie la nécessité d'avoir une technicité à l'œuvre à tous les instants et, sans porter de jugement sur les moyens de la justice, les délais de jugement. Si l'on noyait les magistrats sous les dossiers qui n'en valent pas forcément la peine, je ne pense pas qu'on rendrait service aux magistrats qui ont déjà beaucoup de travail ni même à la lutte contre la fraude, qui appelle des dossiers exemplaires.

En ce qui concerne les transactions, je rappelle que la loi du 6 décembre 2013 prévoit que l'administration fiscale ne peut plus transiger lorsque le juge est saisi de l'affaire. Si demain, le système devait donner plus de place au Parquet dans des conditions que d'autres que moi préconisent, l'administration fiscale aurait d'autant moins d'affaires sur lesquelles elle pourrait transiger. Les discussions autour du « verrou » visent précisément à amener davantage de dossiers devant la justice. Par conséquent le texte actuel interdisant la transaction, s'il n'était pas modifié, verrait son champ d'application s'étendre.

J'ajoute une remarque sur les transactions. J'ai dit que les instructions internes, notre culture interne et notre code génétique, si j'ose dire, nous conduisent à présenter le meilleur dossier possible devant la CIF, puis ensuite, quand elle nous l'accorde, devant le juge pénal. Nous n'avons pas pour usage de transiger pour éviter aux contribuables d'aller devant le juge pénal. Cela ne signifie pas pour autant que nous récusons la transaction. Je suis moi-même un farouche partisan des transactions et j'ai même fait en sorte, depuis 4 ans, de les relancer dans l'administration fiscale, la pratique s'étant quelque peu affaiblie à la suite d'un rapport de la Cour des comptes. La transaction n'a lieu que si les deux parties, le contribuable et l'État, le souhaitent. Elle offre la rapidité, la recette fiscale, et évite l'encombrement de la justice. Chacun est libre de transiger ou pas, l'État comme le contribuable, mais selon la formule consacrée, un bon accord vaut mieux qu'un long procès.

Concernant la nouvelle police fiscale et la BNRDF, l'idée est la complémentarité.

Aujourd'hui, certaines affaires transmises à la BNRDF sont de nature purement fiscale, sans lien avec des délits connexes tels que le crime organisé. La culture fiscale doit prévaloir et ces affaires doivent être réglées rapidement.

Cette complémentarité signifie également davantage de moyens.

Enfin, on observe que le service national de douane judiciaire (SNDJ) fonctionne bien. Ce modèle de proximité mérite d'être étendu à la fraude fiscale, pour des affaires purement fiscales. Ce sera à un magistrat, et non à l'administration, de décider de saisir la BNRDF, la police fiscale ou le service national de la douane judiciaire. Dans certaines affaires, le magistrat pourra se dire qu'il est nécessaire de faire collaborer les équipes.

On a indiqué qu'il y aurait 30 collaborateurs, 50 à terme, mais c'est une orientation. Il y a déjà de nombreux agents au service national de la douane judiciaire et il conviendra de la renforcer.

Concernant les réseaux sociaux et le droit à l'oubli, le texte prévoit de rendre la publicité plus automatique, sans pour autant modifier ce qui est prévu aujourd'hui, c'est-à-dire l'affichage physique en mairie ou dans l'entreprise, et la publication par voie de presse. Nous aurons peut-être un jour recours aux réseaux sociaux.

Je confesse être incapable de vous dire ce que pourrait être le produit résultant du nouveau calcul de l'amende, c'est-à-dire en fonction des droits éludés. En effet, c'est le juge qui en décidera. Or, on est souvent très loin dans les décisions de justice du maximum possible. Je ne porte pas de jugement, mais j'observe pourquoi ce dispositif a été proposé, avec un lien entre le montant de la fraude et de l'amende. C'est le juge qui définira le quantum de la sanction pénale, c'est pourquoi il est impossible d'en évaluer le rendement.

M. Roger Karoutchi. – L'article 11 du projet de loi, qui concerne les États et territoires non coopératifs, envisage l'augmentation des sanctions mais reste finalement très classique sur la définition de ces paradis fiscaux. Il y a eu un certain nombre de rapports tendant à prouver que, malgré l'action de l'OCDE et d'un certain nombre d'institutions, ces paradis fiscaux restent en activité soutenue. Ne pensez-vous pas que le Gouvernement devrait prendre un certain nombre d'initiatives, au sein de l'Union européenne ou de l'OCDE, pour trouver des solutions beaucoup plus fermes concernant ces territoires ?

Mme Sophie Taillé-Polian. – Le nombre de contrôles, qui correspond au nombre de dossiers que peut traiter annuellement chaque agent, n'a jamais été augmenté, alors que la créativité en matière de fraude s'est renforcée et que la lutte contre la fraude est désormais une

préoccupation dans la société. Ne faut-il pas augmenter les capacités de contrôle pour rendre les choses plus dissuasives ?

Il est question d'exploration et d'analyse de données de masse (*data mining*) dans le projet de loi. Qu'en attendez-vous en termes d'efficacité ? Quelles conséquences aura cette évolution quant à la nature du travail des contrôleurs ?

La nouvelle police fiscale et le SNDJ formeront-ils un seul et même service ?

Concernant le « verrou de Bercy », la mission commune d'information de l'Assemblée nationale préconise une réunion trimestrielle entre le Parquet et l'administration fiscale, afin d'orienter sur une poursuite fiscale ou non. Vous nous avez indiqué que la difficulté pourrait être d'avoir des dossiers mal ficelés qui n'aboutiraient pas au niveau pénal. Ne faudrait-il pas avoir des moyens de police fiscale plus importants et intervenir plus en amont, avec un déclenchement partagé, afin de mieux partager le choix de poursuivre au pénal ou non ?

On parle de 4 000 dossiers qui répondent aux critères de transmission à la commission des infractions fiscales (CIF), mais seulement 1 000 lui sont transmis chaque année. Pourquoi ces dossiers ne parviennent-ils pas à la CIF ? Pourquoi les dossiers qui lui sont transmis sont-ils généralement de typologie identique ?

Concernant la liste des paradis fiscaux, ne faut-il pas y inclure les territoires où les taux sont tellement bas que c'est effectivement le paradis, en dehors de toute problématique de transmission d'information ?

M. Thierry Carcenac. – La loi de finances rectificative pour 2016 a introduit les examens de comptabilité, c'est-à-dire des vérifications de comptabilité sans se déplacer dans les locaux de l'entreprise. Quels sont les résultats de ce dispositif et comment pourrait-il être amélioré ?

Les échanges automatiques d'informations sont désormais en place. Quels en sont les résultats et comment ceux-ci sont-ils appréciés par les différentes directions ? Y a-t-il encore des failles dans ces échanges automatiques ?

Vous proposez une police fiscale judiciaire avec une trentaine ou une cinquantaine d'agents. Ces agents seront-ils prélevés sur les agents qui étaient affectés au contrôle fiscal ou seront-ils des agents supplémentaires ?

Vous avez évoqué la douane judiciaire, qui est antérieure à la BNRDF qui a été constituée. Il n'y a pas de concurrence, vous l'avez souligné, mais un service supplémentaire qui cependant risque d'amener une complexité que souligne d'ailleurs le Conseil d'État.

Enfin, toujours sur le contrôle fiscal, des brigades existent au niveau régional, il s'agit des directions spécialisées de contrôle fiscal (Dircofi). Il serait intéressant de vérifier à quelle fréquence interviennent les contrôles, car il me semble que cette fréquence varie fortement entre les métropoles et le reste du territoire, là où sont intervenues des mutations économiques importantes.

Enfin, les 22 assistants spécialisés, affectés au sein des tribunaux, visés par l'article 3, sont pour partie des fonctionnaires détachés, mais également des contractuels. Quelles sont les marges de manœuvre en matière de rémunération pour ces contractuels ?

M. Éric Bocquet. – S'agissant de la liste des États et territoires non coopératifs, il reste des ambiguïtés, des insuffisances, des zones d'ombre. Le texte propose des critères : transparence fiscale – mais qu'en est-il lorsque l'on a affaire à un *trust* –, l'équité fiscale – mais encore faut-il définir cette notion de manière plus fine –, la mise en œuvre de mesures anti-BEPS (érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices) – mais cela reste assez général.

Par ailleurs, comment expliquez-vous l'existence de plusieurs listes des États et territoires non coopératifs ? Il existe celle du Groupe d'action financière (GAFI), de l'OCDE, de l'Union européenne, de la France, chacune identifiant des États différents.

S'il y a un accord à l'échelle mondiale pour combattre ce fléau, il devrait y avoir une seule définition et une seule liste.

Au lendemain des révélations des *Paradise Papers* l'an dernier, le commissaire européen chargé des affaires économiques et financières Pierre Moscovici avait fait des déclarations très claires, très péremptoires, mais il a fallu attendre le 5 décembre 2017 pour qu'elles se concrétisent par un « flop » ou un « pshitt », dans la mesure où il a été d'emblée décidé qu'aucun État membre de l'Union européenne ne pourrait y figurer. Cela a conduit à écarter Chypre, Malte ou encore le Luxembourg, qui a signé, depuis l'affaire *LuxLeaks*, 172 rescrits fiscaux, dont je souhaiterais savoir si vous avez eu connaissance et si vous connaissez la teneur. Cela nous place dans une situation de faiblesse dans la mesure où, en face, il existe un front uni.

Il convient de clarifier les critères, d'établir une liste crédible, ce qui n'est pas le cas aujourd'hui.

S'agissant du renforcement des sanctions, de 500 000 euros à deux millions d'euros, cela va dans le bon sens. Néanmoins, je rappelle que la banque HSBC a accepté en novembre dernier de payer 300 millions d'euros en ayant soustrait au fisc 1,6 milliard d'euros, en reconnaissant les faits pour éviter un procès. Il y a deux incitations : la sanction financière et la réputation, qui compte pour les banques. Payer pour éviter un procès, cela est-il audible par l'opinion publique ? Le projet de loi doit garantir l'intérêt

général et redonner confiance, comme l'a évoqué le rapporteur général. Or le cas HSCB crée un trouble dans l'opinion et cela n'est pas de nature à rassurer ni à redonner confiance. Je comprends que cela passe mal. N'y a-t-il pas là une autre faiblesse très dommageable dans ce texte ?

M. Jérôme Bascher. – Vous avez indiqué qu'il existe une fluctuation de 15 % à 18 % du nombre de dossiers examinés par la CIF. Or vous avez également rappelé qu'il y a « traditionnellement » 1 000 dossiers qui sont soumis à la CIF. Existe-t-il aussi une « tradition » par région ? On croit trop souvent que tout est traité au niveau central à Bercy, dans le bureau du directeur général, mais les dossiers sont généralement traités au niveau régional.

Par ailleurs, ne pensez-vous pas que le critère de la récidive devrait être pris en compte ? On peut se tromper une fois de bonne foi, c'est d'ailleurs le sens de la loi sur la société de confiance. Mais lorsque l'on se trompe tous les ans de bonne foi, cela est vraiment faire preuve d'un manque de chance...

Mme Maïté Gabet, cheffe du service du contrôle fiscal. – Il existe effectivement plusieurs listes de paradis fiscaux. La liste française, qui date de 2010, a une vertu : conduire les États avec lesquels nous dialoguons à la transparence, c'est-à-dire à répondre aux demandes que nous adressons. Les critères de la liste française sont les suivants : disposer d'un instrument juridique de coopération, une convention ou un instrument d'échange, et que cet échange soit effectif.

L'administration fiscale pose plus de 7 700 demandes chaque année en matière d'impôts directs à des territoires pour lesquels, dans le passé, nous n'aurions pas eu de réponse. Le processus peut être long, mais il y a eu une amélioration.

La liste française est en outre adossée à des sanctions de deux ordres : des obligations déclaratives, que nous qualifions de « souples », et des sanctions financières, qui majorent les flux financiers vers les territoires. La présence sur la liste française a des conséquences lourdes. C'est pourquoi, hormis Panama, les pays figurant sur cette liste sont de petits territoires. Pour les autres, nous estimons que l'échange est maintenu.

La liste de l'Union européenne comprend quant à elle trois critères : un critère de transparence, qui est le même que celui que je viens de vous présenter, et deux critères difficilement utilisables par l'administration française : l'évaluation par l'OCDE des critères du projet BEPS (érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices) et l'existence d'instruments juridiques internes aux États permettant de connaître des structures dont on ne connaît pas l'activité, c'est-à-dire des structures *offshore*.

Il est proposé de regrouper ces deux listes en distinguant le niveau des sanctions. Si les territoires sont sur la liste européenne parce qu'ils font de la législation *offshore*, ils seront soumis à la rigueur des sanctions du code

général des impôts, si ce ne sont que des critères liés aux engagements de transparence au regard des travaux de l'OCDE, dans ce cas les sanctions appliquées seront un renforcement des obligations déclaratives.

Il est vain de penser que la France peut avancer seule. Tous ces travaux ne peuvent se faire que dans un cadre multilatéral. Le cadre communautaire est un cadre à part, dans lequel des arbitrages sont faits entre des dispositions juridiques et du dialogue avec les États partenaires. Nous dialoguons énormément avec nos partenaires lorsque la demande d'assistance ne fonctionne pas ou mal. Un travail est réalisé au niveau des administrations. Le bilan que je tire est que la situation s'améliore. Je le répète 7 700 demandes...

M. Éric Bocquet. – Pour combien de réponses ?

Mme Maïté Gabet, cheffe du service du contrôle fiscal. – Autant de réponses. Même s'il y a un délai moyen de réponse de 18 mois environ. Je rappelle que le Parlement a adopté un texte qui suspend la prescription pendant ce délai.

La lutte contre la fraude fiscale internationale est un travail de patience, mais nous disposons des instruments juridiques pour essayer de la caractériser.

M. Bruno Parent, directeur général des finances publiques. – En tant que praticien, je partage le souhait d'Éric Bocquet de disposer d'une liste unique. Le texte qui vous est proposé va un peu dans ce sens puisqu'il fusionne la liste française avec la liste européenne. Aller plus loin supposerait un accord global, qui n'existe pas, d'où la négociation multilatérale.

Par ailleurs, on retrouve au niveau international le débat sur la publicité. Quand un État est inscrit sur une liste, quelle qu'elle soit, celui-ci s'engage à prendre des dispositions. Il n'y a pas d'effet miraculeux, mais l'existence même de ces listes, aussi perfectibles soient-elles, a pour effet de pointer du doigt des États, ce qui, dans le concert des nations, n'est pas agréable pour ceux qui en sont l'objet. C'est ainsi que nous obtenons des réponses que nous n'aurions pas eues il y a quelques années.

Comme l'a rappelé Maïté Gabet, cela doit se faire dans un cadre multilatéral.

Pour répondre à la question posée sur le contrôle fiscal, ses moyens et ses modalités, le nombre de contrôles n'augmente pas. Il varie selon les années. La problématique d'aujourd'hui et de demain est moins le nombre de contrôle que la variété des modes d'intervention et leur diversification. Thierry Carcenac a fait allusion au contrôle de la comptabilité depuis le bureau. C'est ce que nous cherchons à développer : sortir de la dichotomie ancienne entre contrôle de la comptabilité sur place, dans l'entreprise, et contrôle sur pièces du bureau. Cela est à la fois un progrès en termes

d'utilisation des moyens et des savoir-faire de l'administration, car cela est moins long et chronophage, mais aussi pour le tissu économique, dans la mesure où, pour les entreprises, l'arrivée d'un vérificateur n'est jamais plaisante.

Par conséquent, comme l'a indiqué Sophie Taillé-Polian, il y a une évolution des modes d'intervention. Cette pluralité nous conduit non plus à raisonner en nombre de vérifications de comptabilité générales, mais plutôt en points d'impact, c'est-à-dire en mesurant le nombre d'entreprises qui ont été « sous le regard ».

Par ailleurs, nous cherchons à mieux cibler les contrôles. Cela permet d'obtenir des résultats équivalents en diminuant le nombre de contrôles et en évitant de contrôler une entreprise « à tort ». Cela passe en effet par le recours au *big data*, au *data mining*, ou analyse de données de masse, et cela produit des résultats. Cette année, 20 % des contrôles des brigades territoriales seront effectués à partir d'une programmation issue du *data mining*.

Dans un contexte d'allocation optimale des ressources qui nous sont allouées, la diversification des modes d'action et l'amélioration des relations avec les entreprises sont compatibles.

Par ailleurs, nous développons les vérifications ponctuelles. Les points qui motivent notre présence et qui feront l'objet d'un contrôle, sont précisés en amont. Cela est beaucoup plus rapide et offre une sécurité juridique plus grande pour l'entreprise.

Conjuguer vérifications générales et ponctuelles et avoir en amont une programmation plus efficace grâce aux outils de *data mining* : ce sont les fondamentaux qui structurent l'évolution du contrôle fiscal aujourd'hui. Les évolutions globales des effectifs de la direction générale des finances publiques ont eu des conséquences : je ne prétends pas que l'ensemble de la chaîne du contrôle fiscal a été épargnée par les 38 000 suppressions d'emplois depuis une vingtaine d'années. En revanche, le cœur des vérificateurs a été peu ou prou sauvagardé.

S'agissant des relations avec le service national de douane judiciaire, nous travaillons actuellement à un service unique de police fiscale et de douane judiciaire. Ce service commun serait alors rattaché au directeur général des douanes et droits indirects et au directeur général des finances publiques. Cela présente plusieurs avantages : une mise en place plus rapide, des synergies, etc. Ce serait une même entité dirigée par un même magistrat. Il en résultera une meilleure efficacité.

À propos des quelque 4 000 dossiers susceptibles de faire l'objet de poursuites pénales : c'est l'objet même de votre visite prochaine en vue de vérifier les raisons justifiant que certains ne soient pas conduits vers la commission des infractions fiscales. Les critères décrits dans les instructions communes avec le ministère de la justice sont appliqués simplement.

Prenons un exemple : la notion de circonstance atténuante, qui existe en droit pénal, se retrouve dans cette sélection, avec la prise en compte de l'âge de la personne, de son état de santé, etc. Certains dossiers n'ont pas été transmis à la CIF parce que des circonstances de cette nature nous conduisaient à considérer que ce n'étaient pas des dossiers emblématiques. Nos collègues magistrats partagent ces préoccupations.

L'intentionnalité est le cœur du dispositif. Mais, au pénal, cette notion est appréciée avec un très haut degré d'exigence, encore plus fort que par le juge de l'impôt.

La typologie des dossiers a plutôt évolué avec le temps. Nous avons récemment diversifié les dossiers traités. Dans les rapports annuels de la CIF, on voit bien que la représentativité socio-professionnelle a progressé.

En réponse à Jérôme Bascher sur la répartition selon les régions, le constat est très variable. Le contrôle fiscal est réalisé de façon déconcentrée : ce sont les directeurs locaux qui opèrent le premier travail de filtre, avec l'appui des pôles pénaux, puis envoient les dossiers. C'est donc un système qui remonte du bas et non un système de quota défini au niveau central.

S'agissant encore de la création du service de police fiscale, il n'y aura pas d'agents supplémentaires à ce titre. Ce seront des redéploiements, à partir de personnels issus du contrôle. J'ajoute cependant que cela ne suffira pas : pour être affecté à la police fiscale judiciaire, il faut actuellement neuf mois de formation, un examen et un agrément par les magistrats du parquet. Le recrutement se fera donc sur la base d'une sélection des personnes volontaires, qui seront ensuite formées et passeront un examen préalable. Ce nouveau service ne sera donc pas actif immédiatement.

Il est vrai qu'il peut y avoir un nombre de contrôles par rapport à la population variable d'un département et d'une région à l'autre. Pour nous adapter, nous faisons des redéploiements à l'occasion des non-replacements d'emplois en particulier. Il peut aussi nous arriver de faire des redéploiements « secs », conduisant à supprimer une implantation dans un territoire en attrition économique pour renforcer des territoires où l'activité est plus forte. C'est un travail constant, qui se poursuit.

Certains agents fonctionnaires de la direction générale des finances publiques sont détachés auprès des tribunaux comme assistants spécialisés. Par ailleurs, les tribunaux peuvent recruter des assistants spécialisés contractuels. Mais ceux qui viennent de la direction générale des finances publiques sont tous fonctionnaires.

M. Marc Laménie. – La DGFIP est une administration très dématérialisée : allez-vous, cependant, conserver une présence humaine sur nos territoires ? Au-delà de l'aspect fiscal, de la connaissance des entreprises, l'aspect humain est important.

M. Philippe Dominati. – Nos concitoyens, en particulier les acteurs du monde économique, sont nombreux à s'étonner du montant et de la durée des sanctions imposées aux entreprises européennes et françaises en particulier par l'administration américaine. Nous avons parfois l'impression qu'il s'agit d'une arme politique et concurrentielle. Y a-t-il une réaction de vos services face à cela, et le cas échéant une coopération européenne ? Y a-t-il, ensuite, un manque à gagner pour le Trésor public français ? Enfin, des mesures de rétorsion sont-elles envisagées ? D'une manière générale, des entreprises nord-américaines présentes en France se voient-elles imposer des sanctions comparables à celles des entreprises françaises présentes aux États-Unis ?

Mme Nathalie Goulet. – S'agissant de la liste des ETNC, suffit-il que le pays s'engage à pratiquer l'échange automatique pour en être retiré ?

Mme Maïté Gabet, cheffe du service du contrôle fiscal. – L'engagement ne suffit pas : il faut que l'échange soit effectif.

Mme Nathalie Goulet. – Le Parlement a plusieurs fois souhaité être associé à l'élaboration de la liste des ETNC, mais une telle disposition se heurterait au partage entre la loi et le règlement prévu par les articles 34 et 37 de la Constitution. Que peut-on faire à cet égard ?

M. Albéric de Montgolfier, rapporteur général. – Il faut préciser que cette liste doit, en principe, être également mise à jour chaque année.

Mme Nathalie Goulet. – Par ailleurs, une amélioration peut-elle être attendue en matière de contrôle des prix de transfert ? Les redressements sur ce fondement sont assez faibles, alors qu'il s'agit d'un vecteur majeur de fraude.

Tracfin est un outil extrêmement utile : son périmètre d'action devrait-il être encore amené à évoluer ? Et ses moyens humains ?

D'une manière générale, je ne vous demanderais pas ce que vous pouvez faire pour le Parlement, mais ce que le Sénat pourrait faire pour vous ? De quels dispositifs auriez-vous besoin pour améliorer encore votre efficacité, qui est déjà reconnue dans le monde entier ?

Enfin, je rejoins la préoccupation exprimée par Philippe Dominati quant à la nécessité de protéger nos entreprises – voyez par exemple en Iran – face aux sanctions américaines et à ce qui s'apparente à un véritable « chantage » du dollar : de quels moyens dispose-t-on pour apporter à cela une légitime réponse ?

M. Jean-Marc Gabouty. – Les écarts importants, d'un département à l'autre, du rythme des contrôles fiscaux ont une incidence sur le choix d'établissement des sièges sociaux – les entreprises ont plutôt intérêt à choisir Paris plutôt que la province.

Au-delà des règles internes, avez-vous envisagé de clarifier, voire de codifier, les règles d'articulation entre la procédure fiscale et la procédure pénale ? Même lorsqu'elle est achevée, la procédure pénale n'éteint pas l'action fiscale, ce qui peut aboutir à des incohérences, par exemple avec l'application de sanctions fiscales à des parties qui ont bénéficié d'une relaxe en matière pénale.

M. Philippe Dallier. – L'article 4 du projet de loi porte sur un sujet sur lequel la commission des finances travaille depuis longtemps : les obligations déclaratives aux plateformes en ligne. Le sujet avance progressivement : obligation d'informer les utilisateurs des règles fiscales et sociales qui leur sont applicables, puis obligation d'adresser un récapitulatif annuel des revenus, et demain transmission automatique à l'administration fiscale.

Tout dépendra maintenant de notre capacité à faire appliquer ces obligations. La question se pose, tout d'abord, s'agissant des plateformes établies à l'étranger. Elle se pose aussi à l'administration fiscale : sera-t-elle capable d'agréger correctement l'ensemble des éléments transmis, et d'en faire bon usage ? Ces sommes apparaîtront-elle directement sur la déclaration des contribuables ?

S'agissant des particuliers qui perçoivent seulement des compléments de revenus via ces plateformes, le Sénat avait adopté à plusieurs reprises un abattement de 3 000 euros. Le Gouvernement avait estimé que la mesure posait un problème d'égalité devant l'impôt, mais d'autres pays européens ont institué des avantages similaires : au bout du compte, ne va-t-il pas falloir revenir sur le sujet, ne serait-ce que pour vous simplifier le travail ?

M. Charles Guené. – Une grande banque française aurait récemment été condamnée à payer une amende par les États-Unis, mais une partie du produit de cette amende aurait été récupéré par le Trésor public français : par quel mécanisme cela est-il possible ?

M. Vincent Éblé, président. – L'article 2 du projet de loi vise à étendre à la direction générale des douanes le dispositif qui permet à la DGFiP de demander le code-source des logiciels de caisse et de comptabilité, pour s'assurer que ceux-ci ne sont pas « permis » : en pratique, la DGFiP fait-elle usage de ce droit ? Procède-t-elle effectivement à une analyse du code-source pour détecter d'éventuelles failles, ou s'agit-il seulement d'une mesure dissuasive ?

M. Albéric de Montgolfier, rapporteur général. – L'article 7 du projet de loi vise à sanctionner les tiers qui concourent à la fraude – par exemple des cabinets d'avocats, qui parfois bénéficient de la compétence d'anciens fonctionnaires de la DGFiP. Le texte impose toutefois de démontrer que la prestation est intentionnellement fournie à des fins

frauduleuses : n'est-ce pas là un peu théorique ? Je vois mal un cabinet inscrire expressément cela dans ses supports de publicité.

M. Bruno Parent, directeur général des finances publiques. – En réponse à la question de Marc Laménié, je confirme que l'aspect humain est indispensable. C'est d'ailleurs le droit qui nous l'impose, à travers l'exigence d'un « dialogue oral et contradictoire » – dont l'absence suffit à vicier la procédure. Le développement du contrôle à distance ne remet d'ailleurs nullement en cause ce dialogue, en particulier à la fin du contrôle. La matière fiscale est une matière complexe, et la doctrine n'est pas toujours établie sur certains points : c'est pour cela que le dialogue avec le contribuable est une nécessité, qui conduit parfois l'administration à faire évoluer sa position au cours du contrôle ou en cas recours.

La question de Philippe Dominati sur les sanctions américaines imposées à certaines entreprises ne fait pas référence, à ma connaissance, à des affaires fiscales. Les affaires dont la presse s'est fait l'écho relèvent de la réglementation bancaire et financière – et l'on peut d'ailleurs comprendre que la « transaction » sous sa forme américaine, le caractère pénal ou quasi-pénal des sanctions, et l'*imperium* du dollar soient assez pesants. Mais une réponse « fiscale » ne serait pas pertinente, non seulement car le sujet n'est pas le même, mais aussi parce que, tout simplement, la loi interdit de traiter différemment des entreprises en fonction de leur nationalité ou de celle de leur actionnaire.

S'agissant des États et territoires non coopératifs évoqués par Nathalie Goulet, il existe une liste qui doit être mise à jour annuellement...

M. Albéric de Montgolfier, rapporteur général. – ...et qui ne l'a pas été depuis deux ans !

M. Bruno Parent, directeur général des finances publiques. – Dont acte.

M. Vincent Éblé, président. – Lors du bilan sur l'application des lois hier en séance publique, j'ai moi-même interrogé le ministre sur le sujet, qui a répondu que la nouvelle liste serait publiée une fois le présent projet de loi adopté. On ne peut que se féliciter de la prochaine publication de la liste pour l'année prochaine, mais nous aurions tout de même apprécié de disposer d'une meilleure information pour la période actuelle !

M. Albéric de Montgolfier, rapporteur général. – En outre, l'annexe au projet de loi de finances sur le réseau conventionnel de la France en matière d'échange d'informations fiscales n'a pas été publiée au cours des dernières années !

M. Bruno Parent, directeur général des finances publiques. – S'agissant de Tracfin, et sans que je puisse me prononcer sur l'évolution des moyens de la cellule, je rappelle que le grand bouleversement fut l'extension de sa compétence, il y a quelques années, à la grande fraude fiscale –

auparavant, la compétence de Tracfin ne concernait que le blanchiment et le financement du terrorisme. La fraude fiscale entre donc dans le champ des déclarations de soupçon auprès de Tracfin, qui les analyse et les transmet le cas échéant à la DGFiP, ce qui constitue pour nous une source d'information supplémentaire précieuse dans la programmation de nos contrôles fiscaux. Cela fonctionne bien.

Vous avez demandé ce que le Sénat pourrait faire pour la DGFiP : j'y suis très sensible. Si vous étiez amenés à réfléchir sur les critères de transmission des dossiers à la commission des infractions fiscales, mon souhait serait que nous puissions mener ce travail en association avec vous. Ceci constituerait un progrès important en termes de transparence, et permettrait de démentir le procès qui nous est parfois fait de « conserver » des dossiers à fort enjeu, susceptibles d'aboutir à des sanctions pénales exemplaires, au lieu de les transmettre au Parquet.

La question de Jean-Marc Gabouty portant sur la cohérence entre la procédure fiscale et la procédure pénale est en effet très importante – et très complexe. De fait, c'est l'une des raisons qui nous conduit à nous montrer sélectifs dans la transmission des dossiers à l'autorité judiciaire. Ces deux procédures sont en principe indépendantes, de sorte qu'il peut en effet arriver qu'un contribuable soit relaxé au pénal, alors que la procédure fiscale suit son cours et aboutit le cas échéant à des redressements et pénalités. La plupart du temps, toutefois, les délais de la justice pénale sont plus longs que ceux de l'administration ou de la justice administrative.

Le cas inverse est peut-être plus compliqué : une procédure fiscale qui finalement n'aboutit à aucun redressement ni à aucune pénalité, tandis que la procédure pénale suit son chemin. Par exemple, si l'administration fiscale perd un accusé de réception, cela remet en cause le débat oral et contradictoire et le redressement peut être annulé. Le juge judiciaire, lui, n'est pas entièrement lié par cette exigence.

Ces résultats différents sont-ils pleinement satisfaisants ? Sans doute pas, mais le caractère distinct des procédures se comprend : elles n'ont pas le même objet. C'est d'ailleurs notamment pour cela que le principe du *non bis in idem* ne s'applique pas. Nos critères de sélection pour la transmission à l'autorité judiciaire nous conduisent donc à prendre en compte le risque que le dossier, sur plan fiscal, n'aboutisse pas. Même si l'existence de deux procédures distinctes se comprend, nous faisons en sorte d'éviter que cela puisse aboutir à des résultats discordants qui heurteraient un peu l'esprit.

À cet égard, l'existence – ou non – du « verrou de Bercy » ne change rien au fait qu'il existe deux procédures distinctes. Et une augmentation du volume des affaires traitées par l'autorité judiciaire conduirait sans doute, mécaniquement, à une augmentation de ces divergences.

S'agissant de la transmission automatique des revenus de leurs utilisateurs par les plateformes en ligne, Philippe Dallier a évoqué la

question de la capacité à agréger les informations reçues. C'est une question cruciale, celle de la qualité de l'identification des personnes, et c'est une question que la DGFiP connaît bien, aussi bien pour le prélèvement à la source demain que pour les déclarations pré-remplies aujourd'hui. Le projet de loi liste une série d'informations que les plateformes devront nous transmettre, et nous avons effectué un travail important avec celles-ci en amont pour les sensibiliser à l'exigence de qualité de ces informations.

Je rends hommage à votre ténacité sur la question du seuil de 3 000 euros applicable aux revenus déclarés par les plateformes, je note que vous présentez cela comme une mesure qui simplifierait le travail de la DGFiP, mais j'attire votre attention sur le principe d'égalité devant l'impôt : que l'on recoure à une plateforme en ligne ou à un autre procédé pour trouver un client, l'activité est la même du point de vue fiscal. Il n'est donc pas possible d'exonérer jusqu'à un certain seuil les personnes qui passent par une plateforme numérique.

M. Albéric de Montgolfier, rapporteur général. – Comment justifiez-vous dans ce cas l'abattement – ou plus précisément la dispense de majoration – bénéficiant aux indépendants qui adhèrent à un centre de gestion agréé pour effectuer leurs démarches déclaratives ?

M. Bruno Parent, directeur général des finances publiques. – Cela n'a rien à voir. Le principe d'égalité devant l'impôt interdit d'accorder un avantage au titre du fait que l'on passe par une plateforme en ligne. J'entends bien que je ne purge pas là le débat, qui a déjà eu lieu en séance publique...

M. Albéric de Montgolfier, rapporteur général. – Il reviendra !

M. Bruno Parent, directeur général des finances publiques. – Quant au dispositif de lutte contre les logiciels permisifs, la direction générale des douanes et droits indirects a avancé sur le sujet et a estimé que celui-ci pourrait lui être utile. Du côté de la DGFiP, s'agissant de l'obligation de certification des logiciels de caisse adoptée il y a deux ans, certaines entreprises n'ont pas été prêtes dans les délais prévus. Il faut laisser encore un peu de temps, mais la détermination est là et nous les accompagnons. S'agissant maintenant du volet portant sur les éditeurs, qui prévoit un droit de communication portant sur le code-source du logiciel, nous avons fait dans le passé, avant l'intervention du législateur, des perquisitions fiscales chez certains éditeurs de logiciels, et nous avons utilisé leurs fichiers de clients.

S'agissant enfin de la sanction applicable aux tiers complices de la fraude fiscale, le texte présenté tire les enseignements d'une précédente disposition censurée par le Conseil constitutionnel. La clé est la possibilité de démontrer l'intentionnalité. Prenons l'exemple d'un montage qui met en œuvre trois sociétés interposées, deux prête-noms, un territoire non coopératif, un trust : le conseil aura le plus grand mal à convaincre que ce

montage n'a pas pour objet de dissimuler des avoirs. Mais la sophistication de la fraude est une réalité, et l'intentionnalité est parfois plus difficile à démontrer. Elle n'est pas mise en œuvre par l'entrepreneur, mais par le conseiller spécialisé. Il est choquant qu'un complice évident échappe à toute sanction et il faut mettre en place des éléments de dissuasion. Une affaire rendue publique dans laquelle un conseil a été condamné au pénal a ainsi permis de faire réfléchir certains professionnels : c'est aussi cela que nous recherchons.

C. AUDITION DE M. MARC EL NOUCHI, PRÉSIDENT DE LA COMMISSION DES INFRACTIONS FISCALES (12 JUIN 2018)

Réunie le mardi 12 juin 2018, sous la présidence de M. Vincent Éblé, président, la commission a entendu M. Marc El Nouchi, président de la commission des infractions fiscales.

M. Vincent Éblé, président. – Mes chers collègues, nous poursuivons aujourd'hui notre cycle d'auditions sur le projet de loi relatif à la lutte contre la fraude.

Après l'audition de M. Bruno Parent, directeur général des finances publiques, la semaine dernière, nous entendons aujourd'hui M. Marc El Nouchi, président de la commission des infractions fiscales (CIF).

Cette commission, créée en 1977, est composée de membres du Conseil d'État et de la Cour des comptes, de magistrats honoraires à la Cour de cassation et de personnalités qualifiées désignées par les présidents de l'Assemblée nationale et du Sénat.

Souvent confondue à tort avec le « verrou de Bercy », cette commission a d'abord été conçue comme une garantie pour le contribuable : sur les quelque 1 000 dossiers que lui transmet chaque année l'administration fiscale en vue d'une plainte au pénal, elle en écarte environ 6 %, qui ne lui semblent pas présenter les caractéristiques suffisantes. L'administration est liée par son avis. De fait, la « vraie » sélection se fait en amont, parmi les quelque 5 000 dossiers potentiellement « répressifs », dont le montant dépasse les 100 000 euros.

Nous nous sommes déplacés hier à Bercy avec le rapporteur général pour voir comment l'administration effectuait cette sélection, mais les critères ne sont pas toujours très explicites.

C'est donc aussi pour cela, monsieur le président, que nous sommes heureux de vous recevoir aujourd'hui pour nous exposer le mode de fonctionnement de la CIF – même si celle-ci publie chaque année un rapport d'activité –, ainsi que pour votre expérience des « critères » susceptibles de justifier ou non des poursuites pénales.

Je vous laisse la parole pour un bref propos liminaire qui vous permettra de nous présenter brièvement les méthodes de fonctionnement de la CIF, ses moyens et son organisation.

M. Marc El Nouchi. – Merci à votre commission de m'accueillir. Je suis très honoré de contribuer à vos travaux dans la perspective de l'examen du projet de loi de lutte contre la fraude fiscale.

Votre commission a été éclairée sur le sujet par le rapport établi par le sénateur Jérôme Bascher, qui a le grand mérite de la pédagogie et a permis de dissiper certains mythes, voire certains fantasmes, qui entachent l'appréciation que l'on peut porter sur le « verrou de Bercy ».

M. Vincent Éblé, président. – Je crains qu'ils ne ressurgissent malgré le mérite de notre collègue !

M. Marc El Nouchi. – Je vais donc essayer d'objectiver la situation à travers la relation que je vais faire du fonctionnement de la CIF.

Comme vous l'avez dit, la CIF a été créée bien après ce qu'on appelle le « verrou de Bercy ». Le monopole des plaintes laissé à l'administration fiscale en matière de fraude fiscale remonte en effet à 1920, la CIF ayant été créée en 1977 par une loi destinée à assurer la garantie des contribuables, dans un contexte de mouvements antifiscaux, afin de préserver les droits des contribuables qui pouvaient être soumis à la discrétion de l'administration, voire à son arbitraire dans le choix des dossiers qu'elle décidait d'envoyer devant le juge pénal.

Elle a également été créée pour jouer un rôle de filtre indispensable. Si tous les délinquants doivent être sanctionnés, tous n'ont pas vocation à aller devant le juge pénal, sauf à engorger abusivement les parquets et le juge pénal, dont les tâches sont extrêmement lourdes.

Il est donc nécessaire d'assurer ce filtre selon des critères inspirés de ceux décidés par le juge constitutionnel. Tout le dispositif actuel sur lequel reposent le « verrou de Bercy » et la CIF, qui est adossée à ce verrou mais qui en est indépendante, est juridiquement sécurisé par la jurisprudence du Conseil constitutionnel.

La CIF elle-même est une commission administrative indépendante et non une juridiction. Ainsi que vous l'avez souligné, elle est composée de 24 membres : huit conseillers d'État, huit conseillers référendaires à la Cour des comptes, huit magistrats honoraires à la Cour de cassation, tous élus par leur corps d'origine, ce qui renforce leur indépendance, et quatre personnalités qualifiées, deux par le président de l'Assemblée nationale et deux par le président du Sénat. Cette composition a d'ailleurs été enrichie par la loi du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique financière.

Cette commission n'a pas de pouvoir d'autosaisine. Elle émet un avis conforme qui lie le ministre dans un sens ou un autre, sur la base des

dossiers qui lui sont transmis par l'administration fiscale. Son champ de compétences couvre celui défini par l'article L. 228 du livre des procédures fiscales, c'est-à-dire les impôts directs, la TVA, les autres taxes sur le chiffre d'affaires et les droits d'enregistrement.

La CIF est compétente pour les délits prévus à l'article 1741 du code général des impôts (CGI) qui caractérise la fraude fiscale et la volonté délibérée de soustraire certains montants à l'imposition et comporte des circonstances aggravantes prévues par les mêmes dispositions – organisation de l'insolvabilité, création de sociétés d'interposition, établissement de comptes à l'étranger, etc.

Par ailleurs, ces dossiers nous sont transmis sur le fondement de l'article 1743 du CGI lorsqu'il n'existe pas de comptabilité régulière et probante. Dans ce cas, la CIF émet un avis conforme. Lorsque cet avis est favorable, le ministre qui nous a saisis d'un dépôt de plainte est tenu de transmettre la plainte au parquet. Dans le cas contraire, il ne peut pas le faire.

La CIF émet un avis *in rem*, c'est-à-dire sur les faits constitués présentés par l'administration. Si l'administration fait état, dans son projet de dépôt de plainte, de fraude à la TVA ou à l'impôt sur les sociétés, l'avis ne porte que sur ce sujet, même si la commission peut, dans certains cas, considérer que l'administration aurait pu étendre son contrôle à d'autres impôts le cas échéant.

L'avis porte donc sur ces faits et sur les personnes mises en cause, ce qui ne départit pas le procureur d'élargir le champ des poursuites à d'autres personnes que celles mises en cause par l'administration fiscale.

Par ailleurs, le procureur est libre de ne pas donner suite aux poursuites, de provoquer une information judiciaire ou de saisir un juge d'instruction. Il retrouve, une fois la plainte déposée, une marge d'appréciation totale, ce qui a conduit le Conseil constitutionnel, dans sa décision n° 2016-546 QPC du 24 juin 2016, à considérer que la procédure n'était pas dans ces conditions de nature à remettre en cause l'indépendance de l'autorité judiciaire.

En revanche, la CIF n'a pas à être saisie de délits non fiscaux qui peuvent avoir un lien connexe, comme les délits d'escroquerie. L'administration peut porter plainte sur un autre terrain.

De la même façon, le délit de blanchiment de fraude fiscale n'entre pas en tant que tel dans le champ de compétences du dépôt de plainte par l'administration après avis de la CIF. Une jurisprudence extensive de la Cour de cassation de 2008 considère que ceci constitue un délit distinct et autonome de la fraude fiscale. Dans ce cas de figure, le procureur peut poursuivre sans avoir à requérir préalablement une plainte de l'administration fiscale.

Il existe également un délit de faux par production de pièces fausses ou inexactes. En application du second alinéa de l'article 40 du code de procédure pénale, les agents de l'administration fiscale sont tenus d'en informer le ministère public.

Pour tous ces délits qui ne sont pas des délits fiscaux à proprement parler, l'autorité judiciaire a une pleine liberté d'appréciation. L'administration peut de son côté porter plainte ou se porter partie civile.

La CIF est saisie d'environ 1 000 dossiers par an. Le rapport de M. Bascher a démontré que les contrôles effectués par l'administration sur les entreprises et les personnes physiques, soit un million au total, constituent essentiellement des contrôles sur pièces. Environ 50 000 font l'objet de vérifications. 15 000 d'entre eux excèdent un certain seuil et sont susceptibles d'être examinés dans ce cadre. 4 000 dossiers excèdent le seuil indicatif de 100 000 euros. L'administration décide de ne saisir la CIF que pour 1 000 d'entre eux. Pour ce qui est des 3 000 autres, l'administration transige dans 7 % des cas, considérant que les autres dossiers ne méritent pas une suite pénale et que la seule sanction administrative pécuniaire suffit. D'autres considérations liées au risque juridique interviennent en cas de risque de décharge de l'imposition en cause devant le juge de l'impôt.

Nous recevons donc 1 000 dossiers par an. Nous les examinons assez rapidement. Dans les cas de droit commun, nous laissons un mois aux contribuables mis en cause pour faire valoir leurs observations.

Dans la moitié des cas, avec ou sans le concours d'avocats fiscalistes spécialisés, ceux-ci produisent des observations examinées par la CIF sur la base d'un document établi par un rapporteur au sein d'un vivier d'une quarantaine de personnes, soit magistrats, soit fonctionnaires. Ce sont actuellement essentiellement des fonctionnaires de la DGFiP, qui font preuve de beaucoup d'indépendance. Ces rapports tendent à établir la matérialité des faits, leur intentionnalité. Ils prennent en compte les observations des contribuables et proposent un avis favorable ou défavorable.

C'est sur cette base que la CIF, qui compte 28 membres, soit quatre sections de sept membres, délibère collégialement.

La CIF, sur la base d'un ensemble de critères, de circonstances atténuantes ou aggravantes, qui tiennent aussi aux personnes, décide ou non de donner un avis favorable à l'engagement de poursuites. Cet avis favorable est donné dans 90 % à 95 % des cas, ce dont il ne faudrait pas inférer abusivement qu'elle ne sert à rien et constitue une simple chambre d'enregistrement, car ce rôle de filtre joue précisément du début jusqu'à la fin. D'une certaine façon, l'administration fiscale intériorise la jurisprudence de la CIF dans les projets de plaintes qu'elle nous envoie, même si celle-ci n'est pas écrite.

Certains dossiers nous paraissent mériter une suite pénale. Dans ce cas de figure, le doute subsiste peu. Le juge lui-même n'en a pas beaucoup :

dans plus de 90 % des cas, il suit la proposition de l'administration, après avis conforme de la CIF. L'ensemble du dispositif repose sur le principe du tri. Celui-ci est absolument indispensable. L'organisation juridique est fondée sur la partition entre d'une part des sanctions administratives pécuniaires qui peuvent atteindre 40 % des droits dus en cas de manquement délibéré, et jusqu'à 80 % en cas de manœuvres ou d'abus de droit, voire 100 % en cas d'opposition à un contrôle fiscal, et d'autre part des sanctions pénales.

Au regard de la jurisprudence du Conseil constitutionnel et du principe constitutionnel selon lequel la sanction doit toujours être proportionnelle à la gravité des fautes, ce tri est normal, et il faut réserver la sanction pénale à sa fonction réelle d'exemplarité.

C'est dans l'exemplarité de cette sanction que l'action publique, qui est garante des intérêts de la société, trouve sa justification. Elle revêt un caractère très difficile pour les personnes qui la subissent, et possède un aspect parfois infamant et destructeur. Il ne faut jamais avoir une conception technocratique de ce que représente le renvoi d'un contribuable devant un tribunal correctionnel.

C'est ainsi que fonctionne la CIF. Elle le fait dans le respect de la jurisprudence du Conseil constitutionnel – qu'elle respectait avant même qu'elle soit établie par le juge constitutionnel. Nous avons globalement le sentiment que ce système est juridiquement sécurisé et joue son rôle de tri et de garant de la protection des contribuables, qui peuvent faire falloir leurs observations, même s'il n'y a pas d'oralité.

La CIF est un organe extrêmement original dans l'administration française. C'est à la fois un pont avec l'administration, mais aussi avec le pénal, puisque c'est son intervention qui déclenche ou non l'intervention du juge pénal.

M. Albéric de Montgolfier, rapporteur général. – Selon moi, la CIF n'est pas le vrai « verrou de Bercy ». La question réside plutôt dans ce qui se passe avant.

La CIF constitue plutôt une protection du contribuable contre un éventuel arbitraire de l'administration, qui peut juger que le dossier n'est pas suffisamment établi, que l'âge du contribuable conduit à ne pas poursuivre, etc.

En 2017, on a compté 47 900 contrôles externes. 14 228 constituent des dossiers répressifs au-delà de 7 500 euros de droit éludés et plus de 30 % de droits rappelés. Parmi ces dossiers, 4 785 dossiers ont des droits supérieurs à 100 000 euros.

Ces chiffres nous ont été communiqués par l'administration fiscale. Au final, environ un millier de dossiers sont transmis à la CIF.

L'administration centrale fait ensuite un premier tri et est amenée à écarter une quarantaine de dossiers, considérant qu'il n'y a pas lieu de poursuivre : quand des personnes ont été condamnées pénalement pour d'autres faits bien plus graves et que la poursuite pour fraude fiscale n'est pas indispensable.

Le vrai problème est de savoir ce qui se passe pour les 3 000 à 4 000 dossiers, qui représentent un enjeu de 100 000 euros de droits éludés mais ne sont pas soumis à la CIF. C'est sur ce point que les éléments donnés dans le rapport de notre collègue Jérôme Bascher et celui de l'Assemblée nationale nécessiteraient d'être encore détaillés.

Connaissez-vous l'origine des dossiers que l'on vous transmet ? Émanent-ils d'une direction particulière ? Vous intéressez-vous à cette question ou est-elle pour vous secondaire ?

Par ailleurs, votre qualité vous autorise-t-elle à émettre une appréciation personnelle sur les préconisations du rapport de nos collègues députés, qui proposent notamment de revoir les critères ? Pensez-vous possible d'inscrire dans la loi des critères objectifs de seuils ou de type d'infractions ?

Pouvez-vous enfin nous expliquer quels sont les critères qui vous amènent à renoncer aux poursuites ?

M. Marc El Nouchi. – Les dossiers nous sont transmis par le service du contrôle fiscal de la DGFIP, qui les fait remonter des pôles régionaux, parfois avec difficulté : il faut en effet mobiliser l'ensemble de ces pôles pour qu'ils puissent constater les infractions et mener les contrôles afin que l'administration centrale sélectionne les dossiers.

Nous ne connaissons que l'origine géographique des contribuables en cause, le dépôt de plainte prenant la forme d'une transmission au parquet. Le fait de connaître l'origine du dossier apparaît *in fine* sans incidence sur la suite à donner à ces dossiers, notamment pénale.

Les propositions de la mission d'information commune de l'Assemblée nationale peuvent laisser à penser que l'administration retiendrait des dossiers pour des motifs étrangers à ses missions, procédant d'un certain arbitraire ou de considérations politiques ou autres. Je n'y crois absolument pas !

L'administration s'inscrit dans le cadre de l'ordonnancement juridique. Elle a la possibilité d'infliger aux délinquants des sanctions administratives pécuniaires très fortes et, au-delà, de façon complémentaire, dans le but d'une répression effective de la fraude fiscale, d'engager éventuellement des poursuites pénales.

L'administration agit sur la base de critères déjà définis. La circulaire de décembre 2014, qui a suivi la loi du 6 décembre 2013 poussant à la coopération entre l'administration et l'autorité judiciaire, comporte déjà ces

critères, liés à la fois au quantum de droits éludés d'un certain montant, avec l'idée qu'il faut conserver à la sanction pénale un caractère d'exemplarité. Banaliser la répression pénale, c'est en quelque sorte la « démonétiser ».

Le second critère porte sur la nature des agissements : la soustraction frauduleuse à l'impôt s'est-elle faite en recourant à des logiciels permisifs de caisse, à la création fictive d'établissements stables, à la création artificielle de sociétés dans des paradis fiscaux ? L'équation humaine liée à la personne du contribuable peut aussi jouer son rôle...

Un expert-comptable, un notaire, un avocat, un pharmacien, quelqu'un qui détient *a fortiori* des fonctions électives ou qui vient de la haute administration a une obligation d'exemplarité en matière fiscale. C'est donc une circonstance aggravante. Les professions réglementées sont également astreintes à l'exemplarité fiscale.

Parfois, certaines personnes âgées ont pu faire l'objet de manipulations familiales en matière de plus-values, d'héritage ou de transmission. Certains jeunes démarrent également dans la vie avec un passif terrible, ayant été eux aussi des hommes de paille. Cependant, l'absence de comptabilité, l'existence d'agissements fautifs et de réitération de faits n'entraîne aucune bienveillance.

Ces critères généraux sont maintenant constitutionnels. Je pense qu'il faut les inscrire dans la loi, avec le souci d'une certaine plasticité. En effet, si la loi est trop rigide, cela peut poser un problème constitutionnel par rapport à l'exercice par le Gouvernement de la liberté de définition de la politique pénale, qui est de son ressort. Par ailleurs, le fait de trop brider la marge d'appréciation de l'administration pourrait être défavorable à la répression de la fraude fiscale.

Vous avez évoqué le montant de 100 000 euros : je n'en ai jamais parlé, car il est purement indicatif. On poursuit bien évidemment les infractions au-delà d'un certain montant, mais on poursuit parfois en deçà en raison de la personnalité du contribuable en cause et des circonstances.

De la même manière, on peut faire preuve de bienveillance, même au-delà des 100 000 euros, pour un chef de PME qui procède accidentellement à de la rétention de TVA pendant six mois pour payer ses salariés, alors que ni lui ni son épouse, qui s'avère être sa collaboratrice, ne s'octroient de salaire et que la société est économiquement en péril.

C'est l'ensemble de ces appréciations qui donne un sens à l'examen individualisé par la CIF, qui tient compte des dossiers et permet, par son caractère centralisé, d'assurer une égalité de traitement entre les contribuables fautifs.

De ce point de vue, les propositions de la mission de l'Assemblée nationale tendent à transférer ce filtre à la coopération entre l'administration fiscale et les parquets au plan régional. Autrement dit, les 4 000 dossiers

seraient étudiés par l'administration et les parquets lors de réunions trimestrielles, ceux-ci décidant vraisemblablement en méconnaissance des garanties qu'apporte actuellement la CIF aux contribuables.

Il faut, dans ce domaine, assurer une bonne coopération entre les administrations et l'autorité judiciaire, mais dans le respect de leurs compétences respectives.

Dans ce dispositif, que ferait un parquet local si la DGFIP lui disait qu'elle n'est pas favorable aux poursuites ? Actuellement, le juge pénal prend en moyenne trois ans pour juger les 1 000 plaintes. Certains dossiers très importants attendent d'être jugés depuis cinq ou six ans, et pourraient être atteints un jour par la prescription, ce qui serait dramatique et discréditerait l'autorité judiciaire face aux contribuables, qui sont en droit d'attendre une sanction pénale efficiente et rapide en la matière. Dans quelles conditions de moyens opérationnels ce type d'opérations pourrait-il avoir lieu ?

Je ne défends pas absolument la CIF : je considère simplement que le dispositif actuel a sa vertu et son efficacité.

M. Albéric de Montgolfier, rapporteur général. – Environ 1 000 dossiers par an sont soumis à la CIF. En revanche, le nombre des décisions de justice diminue. On recensait 1 101 décisions en 2006, contre 770 décisions en 2016. On est par ailleurs passé de 697 condamnations définitives à 430.

Même les peines d'amende sont passées de 250 à 131 entre 2006 et 2016, alors que le nombre des dossiers transmis à la CIF et celui des dossiers auxquels la CIF donne un avis favorable est constant. Le nombre des décisions de justice a quasiment diminué de moitié, et le nombre d'amendes aussi.

Il y a donc un problème d'allongement des délais ou de non-lieu. Peut-être la justice estime-t-elle en ce moment avoir d'autres priorités que de traiter la fraude fiscale ?

Mme Nathalie Goulet. – Nous sommes ici un certain nombre à émettre quelques doutes. Vous nous avez communiqué des éléments extrêmement importants concernant les délais, le tri, l'opportunité des poursuites. Nous ne sommes de toute façon pas là pour nous convaincre les uns les autres.

Un classement sans suite de l'enquête pénale pour fraude fiscale n'a aucune autorité de la chose jugée vis-à-vis du juge administratif – juge de l'impôt – alors même que le procureur de la République, saisi suite à un avis favorable de la CIF, a déterminé qu'il n'y avait pas de délit de fraude fiscale.

Ne pensez-vous pas que la loi devrait évoluer pour permettre de donner une autorité à l'extinction des poursuites pénales afin que le juge de

l'impôt ne rende pas de décisions contradictoires en édictant des pénalités pour mauvaise foi ou manœuvres frauduleuses ?

M. Marc Laménie. – Avez-vous une idée du manque à gagner pour l'État que représentent les dossiers que vous examinez ?

Par ailleurs, le premier impôt, c'est la TVA, mais il en existe d'autres. Quels sont ceux sur lesquels vous recensez le plus de fraudes ?

Enfin, le budget de la sécurité sociale, également très important, fait souvent l'objet de fraudes. Intervenez-vous dans ce domaine ?

M. Jérôme Bascher. – Vous avez dit être moins bienveillant en cas de récidive. Seriez-vous favorable à l'inscription de ce critère ?

Par ailleurs, pensez-vous que les peines de prison pour fraude fiscale soient encore utiles lorsqu'un ancien ministre du budget condamné pour fraude fiscale ne va pas en prison ? Ne faut-il pas plutôt « frapper au portefeuille » ?

Enfin, on regrette souvent que la justice ne puisse pas s'autosaisir des faits de fraude fiscale. Verriez-vous d'un bon œil que la justice puisse saisir la CIF pour savoir s'il y a lieu ou non de poursuivre ?

M. Éric Bocquet. – Vous avez dit que tous les dossiers n'avaient pas vocation à finir au pénal. On peut l'entendre. Pouvez-vous toutefois nous dire quel est le dossier type avec circonstances aggravantes qui serait sans aucun doute transmis au pénal ?

En second lieu, comment expliquer la relative stabilité du nombre de contrôles ? Est-ce dû à votre capacité de traitement ou à celle de la DGFiP, ou bien s'agit-il d'un objectif ?

Mme Sylvie Vermeillet. – Avez-vous une idée de l'impact de la mise en place du prélèvement à la source et de la transformation du régime social des indépendants (RSI) sur la fraude ?

M. Thierry Carcenac. – La CIF travaille sur des contrôles aboutis. Les contrôles en cours pourraient-ils présenter un intérêt en matière de poursuites ?

Deuxièmement, on a évoqué le critère de 100 000 euros de droits. Pour 2016, on est en moyenne à 286 000 euros. S'agissant de l'ISF, huit personnes, l'an dernier, ont été soumises à ce traitement. Les droits sont de 125 000 euros. Les particuliers, cela représente 25 % de vos dossiers. S'agissant des 3 000 ou 4 000 dossiers restants, a-t-on une idée du pourcentage qui concerne le secteur des entreprises ?

Enfin, on parle beaucoup du plaider-coupable. Pensez-vous que cela puisse avoir un effet d'accélération dans le traitement des dossiers ?

M. Michel Canevet. – Quel est le délai moyen de décision de la CIF une fois le dossier transmis par la DGFiP ?

Par ailleurs, la difficulté venant de Bercy, ne conviendrait-il pas que la CIF puisse se saisir de l'ensemble de ces dossiers ? Avez-vous la capacité de traiter un tel volume ?

M. Vincent Éblé, président. - Monsieur le président, vous avez la parole.

M. Marc El Nouchi. - Certaines de mes réponses vont sans doute vous décevoir, quelques questions ne ressortant pas de la compétence du président de la CIF.

La première question est une question juridique, qui met en cause le principe de l'indépendance des procédures pénale, administrative et judiciaire. De la même façon que le juge pénal statue souverainement, le juge administratif lui-même n'est pas lié par l'engagement d'une procédure visant à sanctionner une fraude fiscale. Ceci repose sur le principe constitutionnel de l'indépendance des procédures, qui n'est pas facile à remettre en cause.

Le juge constitutionnel a posé un principe dans sa décision du 24 juin 2016 en indiquant que lorsqu'un contribuable a été déchargé de l'imposition, il ne peut plus y avoir de sanction pénale à son encontre. Ceci signifie qu'il faut fixer des limites au cumul des sanctions administratives et pénales. C'est aussi une façon de plafonner le montant global de l'imposition infligée à un contribuable.

Je ne peux qu'en rester à ce constat. Ce sont des principes qui participent de l'indépendance de chaque juridiction et de leur mode de fonctionnement. On a, en France, une séparation duale assez importante entre le juge judiciaire et le juge administratif, qui tient à l'histoire de notre pays. Le Royaume-Uni n'a pas la même tradition. Pour être sincère, je ne vois pas beaucoup de perspectives pour remettre ce dispositif en cause.

Par ailleurs, le manque à gagner en matière de revenus soustraits à l'imposition est considérable : il s'agit de dizaines de milliards d'euros. Cet enjeu est à la mesure de ce qu'il faut faire pour mener le combat qui convient, en articulant les compétences des uns et des autres de façon intelligente, et en renonçant aux querelles de chapelle.

Ces sommes sont distraites au financement de l'économie et à la redistribution sociale, mais je n'ai pas d'autres chiffres à vous donner que ceux qui figurent dans la presse.

Quant aux montants soustraits aux Urssaf, ils ne figurent absolument pas dans le champ de compétences de la CIF, aux termes de l'article L.228 du livre des procédures fiscales. Notre champ de compétences concerne les contributions directes, l'impôt sur le revenu, l'impôt sur les sociétés, les taxes sur le chiffre d'affaires, etc., mais pas l'ensemble des ressources d'ordre social.

Le sénateur Jérôme Bascher m'a par ailleurs demandé s'il faut inscrire le critère de récidive parmi les critères de la loi. En termes juridiques, on ne parle pas de « récidive » mais de « réitération » des infractions. Cela fait partie des circonstances aggravantes lors de l'examen de nos dossiers. Déterminer les cas de réitération serait quelque peu difficile à définir dans la loi. Cela fait partie des circonstances aggravantes dont l'appréciation doit être laissée à l'administration, de la même façon qu'il peut exister des circonstances atténuantes au profit des contribuables.

Pour ce qui est de l'utilité des peines de prison, il existe beaucoup de condamnations – 524 l'année dernière –, assez peu de peines de prison ferme – 70 environ –, pas mal de peines de prison avec sursis et un certain nombre de peines d'emprisonnement de l'ordre d'un an maximum.

La loi permet de sanctionner financièrement à un niveau bien plus élevé : l'article 1 741 prévoit 500 000 euros, cinq ans d'emprisonnement et, en cas de circonstances aggravantes 2 millions d'euros et sept ans d'emprisonnement. Le juge pénal a donc la faculté d'utiliser toutes les ressources de la loi.

Je crois qu'une peine de prison ferme, même s'il y est recouru assez modestement, revêt une valeur d'exemplarité. Je ne pense pas qu'il convienne de revenir sur la possibilité de l'infliger.

Quant à la saisine directe de la CIF par le procureur, elle pourrait se faire dans un cas très différent de celui que vous imaginez. S'il n'y avait plus de « verrou de Bercy », le procureur de la République et le parquet auraient alors à traiter directement ces 4 000 dossiers susceptibles de faire l'objet de poursuites pénales. Ils pourraient solliciter l'avis de la CIF pour un examen individuel de la situation des contribuables avant l'engagement de poursuites pénales. C'est un cas de figure dans lequel je ne m'inscris naturellement pas.

Il en existe un second, lorsque le procureur découvre, à la faveur de l'enquête sur un délit de droit commun, un élément sous-jacent de fraude fiscale. Serait-il possible de poursuivre sans demander à l'administration de déposer une plainte préalable ? Ceci n'empêche pas que la coopération serait absolument nécessaire, le parquet ne pouvant absolument pas travailler sans l'administration. La CIF n'a pas vocation à exister en tant que telle : elle doit être utile dans sa double fonction de garantie des contribuables et de filtre.

Le sénateur Éric Bocquet a demandé de définir le dossier type. Il existe des dossiers absolument accablants sur lesquels la CIF n'a pas l'ombre d'un doute. Elle prend le temps de la réflexion, examine le dossier de l'administration et le document établi par le rapporteur, lit les observations du tribunal, qui la confortent dans sa conviction : quand un contribuable fraude de façon massive, en utilisant des procédés extrêmement déloyaux en matière de rétention de la TVA ou de fraude à l'impôt sur les sociétés, il crée

des distorsions de concurrence, cette pratique lui permettant d'offrir des prix absolument déloyaux.

Un dossier type est un dossier dans lequel il existe une réitération des faits, où le contribuable a déjà fait opposition à un contrôle fiscal ou a créé des sociétés pour les seuls besoins d'une activité en franchise d'impôt.

En ce qui concerne la stabilité des chiffres, je l'ai dit, nous instruisons les dossiers que nous recevons. Certes, la CIF est relativement occupée. Nous sommes tous pratiquement bénévoles - et pour la plupart fonctionnaires en activité. Deux séances par semaine dans chaque section, soit huit séances par mois, cela représente beaucoup de travail, mais ce n'est pas le critère qui, selon moi, détermine la transmission.

Les critères sont basés sur la nature des dossiers eux-mêmes. Ce sont des questions qu'il faut poser en amont à l'administration. La CIF n'est pas un « second verrou », comme j'ai pu l'entendre par ailleurs.

Quant au prélèvement à la source, il peut y avoir des comportements anticipatoires en la matière, mais ils ne peuvent être pour le moment analysés sur le terrain de la fraude fiscale. Il faudrait avoir davantage de recul. Nous n'avons aucun dossier à ce sujet.

Le nombre de dossiers se répartit globalement à 70 % entre les entreprises et 30 % pour les personnes physiques. Parmi elles figurent des dirigeants sociaux à qui l'on reproche, en tant qu'acteur social de l'entreprise, d'effectuer une captation des revenus sociaux de l'entreprise ou d'utiliser les comptes de l'entreprise à des fins personnelles.

S'agissant du plaider-coupable, il convient de poser la question au ministère de la justice et à l'administration fiscale. Peut-être est-ce un moyen d'accélérer les procédures qui peut être utile, mais c'est un dossier en gestation, et je n'ai aucun recul pour apprécier son efficacité.

Concernant les moyens, la CIF travaille rapidement dans la mesure où nous recevons les dossiers, les transmettons aux contribuables en cause, qui ont un mois pour répondre et faire valoir leurs observations. Il n'existe pas de débat contradictoire. Nous recevons souvent des mémoires très consistants. Dès qu'on obtient une réponse, on inscrit l'affaire à l'ordre du jour. Cela peut donc aller très vite. Parfois, c'est encore plus rapide lorsqu'on a des dossiers de police fiscale.

En effet, la CIF n'intervient pas toujours au terme d'un contrôle avéré. La procédure de police fiscale, prévue par l'article L. 228 du livre des procédures fiscales, constitue un cas dérogatoire dans lequel l'administration a une présomption caractérisée de fraude fiscale aggravée en cas de création de sociétés dans des paradis fiscaux, d'interposition, d'organisation d'insolvabilité, etc. Des présomptions caractérisées et un risque de dépérissement des preuves sont nécessaires pour agir. Il faut rapidement engager les moyens de la police judiciaire fiscale, au sein de la Brigade

nationale de répression de la délinquance financière (BNRDF) pour donner les moyens à ces services d'identifier les contribuables et l'objet de la soustraction à l'impôt.

Dans ce cas, le contribuable n'est pas informé. Dès que l'on réceptionne le dossier, il est inscrit à l'ordre du jour sans que l'on ait besoin des observations des intéressés.

Quant à la capacité de la CIF à traiter 4 000 dossiers, elle n'en a absolument pas la possibilité actuellement. Est-ce vraiment sa vocation ? Je rejoins les réflexions de Jérôme Bascher : la CIF a été créée pour être un organisme de tri, d'examen individualisé des dossiers qui méritent la sanction pénale. Si on va au-delà, on en fait un organisme d'investigation. Sa nature change alors complètement. Elle n'a pas vocation à être une autorité administrative indépendante. C'est une hypothèse que je n'envisage pas. Il faut qu'elle reste dans ce dispositif très souple qui la relie à la fois à l'administration et au juge pénal.

En revanche, il serait bon que la CIF soit informée des 3 000 dossiers que l'administration ne lui soumet pas. Nous tenons des réunions où nous invitons l'administration à échanger avec nous. Nous allons également inviter le parquet afin de travailler en bonne synergie. Il serait normal d'avoir cette information.

J'ajoute – et je crois que c'est l'intention du Gouvernement – qu'il me paraîtrait normal que le Parlement en dispose aussi.

D. AUDITION COMMUNE D'ASSOCIATIONS (20 JUIN 2018)

Réunie le mercredi 20 juin 2018, sous la présidence de M. Vincent Éblé, président, la commission a entendu Mme Manon Aubry, responsable de plaidoyer justice fiscale et inégalités à Oxfam France, MM. Lionel Bretonnet, administrateur d'Anticor et Jacques Fabre, membre du bureau de Transparency International France, et Mme Lison Rehbinder, chargée de plaidoyer financement du développement au Comité catholique contre la faim et pour le développement – Terre solidaire.

M. Vincent Éblé, président. – Nous poursuivons aujourd'hui notre cycle d'auditions sur le projet de loi relatif à la lutte contre la fraude.

La lutte contre la fraude fiscale n'est pas seulement une question de bonne administration et de recouvrement des recettes de l'État ; ce qui est en jeu, c'est aussi la justice, l'exemplarité, et donc l'un des fondements de notre démocratie.

C'est pour cela que nous avons jugé utile d'entendre ce matin des représentants de la société civile, que je remercie d'être venus. Nous avons plus particulièrement invité des organisations non gouvernementales (ONG) investies sur le sujet de la lutte contre la fraude et les corruptions. Sont donc présents aujourd'hui Mme Manon Aubry, responsable de plaidoyer « Justice

fiscale et inégalités » à Oxfam France, M. Lionel Bretonnet, administrateur d'Anticor, M. Jacques Fabre, membre du bureau de Transparency International France, et Mme Lison Rehbinder, chargée de plaidoyer « Financement du développement » au Comité catholique contre la faim et pour le développement (CCFD) – Terre solidaire.

Notre commission est saisie de huit des onze articles de ce projet de loi, sur lesquels je vous serais reconnaissant de bien vouloir concentrer votre propos liminaire. Je veux notamment citer les articles 5 et 6 sur la publication des sanctions pour fraude fiscale, l'article 7 sur la sanction des tiers concourant à l'élaboration de montages frauduleux, et l'article 11 sur la liste des États et territoires non coopératifs (ETNC). Vos observations et propositions nous seront particulièrement utiles.

En outre, nous réfléchissons beaucoup à l'évolution du traitement pénal de la fraude fiscale, compte tenu du mécanisme désigné sous le terme de « verrou de Bercy », qui pourrait faire l'objet d'amendements au présent projet de loi. Nous serions également heureux de vous entendre sur ce point.

Après vos propos liminaires, Albéric de Montgolfier, rapporteur général, rapporteur au fond sur le projet de loi, et Nathalie Delattre, rapporteur pour avis de la commission des lois, et l'ensemble de nos collègues vous interrogeront.

Mme Manon Aubry, responsable de plaidoyer « Justice fiscale et inégalités » à Oxfam France. – Merci de votre invitation. Je me concentrerai sur le verrou de Bercy et sur l'article 11, relatif aux ETNC. Puisque je suis la première à m'exprimer au nom de la société civile, je veux signaler que je souhaite porter une voix citoyenne, une voix surprise de la multiplication des scandales d'évasion fiscale et ne comprenant pas le décalage entre la fermeté du discours contre la fraude fiscale et les condamnations qui aboutissent, ou n'aboutissent pas. Il y a une forte différence entre la gravité affichée de la fraude fiscale et le régime dérogatoire dont elle fait l'objet.

Le Sénat est familier du mécanisme du verrou de Bercy, il en discute depuis longtemps, et nous suivons attentivement ses travaux à ce sujet. Il est nécessaire, je le rappelle, de supprimer ce verrou. Tout d'abord, il s'agit d'une exception géographique et juridique – c'est la seule dérogation à l'article 40 du code de procédure pénale –, alors que cela peut s'apparenter à la fraude sociale et au travail dissimulé, délits qui ressortissent pourtant à cet article.

Surtout, c'est l'inefficacité de ce mécanisme qui pose problème. L'efficacité du système est un argument du Gouvernement pour en justifier le maintien, mais les plus gros poissons y échappent. Seuls les dossiers les plus simples, notamment la fraude à la TVA, arrivent sur le bureau du juge, alors qu'il y a une quasi-certitude d'absence de poursuite pour les plus gros dossiers. Cela sape la fonction dissuasive de la justice, et le dispositif prive la justice des moyens d'enquête nécessaires pour alimenter le dossier. En outre,

le choix des services de Bercy de poursuivre ou non un contribuable est, sinon discrétionnaire, du moins non motivé et non susceptible de recours.

Je suis sûre que vous êtes familiers de ces arguments, aussi j'en viens à nos propositions. Nous nous inscrivons dans le droit fil de la mission commune d'information sur les procédures de poursuite des infractions fiscales de l'Assemblée nationale, qui montre, dans son rapport, que le *status quo* est intenable ; le maintien du verrou de Bercy est impossible. Cette mission a proposé de développer une coopération renforcée entre l'administration fiscale et la justice.

Elle propose aussi, comme nous l'avions fait, de définir des critères de nature légale permettant de constituer l'infraction pénale et donnant lieu à un examen conjoint entre Bercy et l'institution judiciaire. Il semble opportun d'inscrire ces critères dans la loi, car il n'est pas question d'ouvrir les vannes et que cela conduise à déposer 16 000 dossiers devant le parquet. Il s'agit de porter les dossiers les plus graves, notamment des montages complexes d'entreprises multinationales, qui échappent aux poursuites et font perdre des recettes à l'État, aux contribuables. La mission propose l'établissement d'un examen conjoint trimestriel des dossiers, à l'échelon régional, et souhaite que le parquet puisse procéder aux poursuites malgré l'avis défavorable de Bercy si le dossier remplit les critères fixés.

Le rapport de cette mission commune d'information omet toutefois un aspect : la capacité pour l'institution judiciaire de s'autosaisir. Il traite la question des dossiers transmis par l'administration fiscale à la justice, mais comment faire si le parquet veut ouvrir une information judiciaire ? Certes, le rapport ouvre la possibilité de déclencher des poursuites pour fraude fiscale, sans repasser par la commission des infractions fiscales, lorsqu'est examiné un cas connexe, comme le blanchiment de fraude fiscale par exemple, mais c'est insuffisant. Il faudrait donner à la justice la capacité d'ouvrir une information judiciaire en l'obligeant à consulter l'administration fiscale et en obligeant celle-ci à délivrer un avis motivé, afin de limiter les poursuites aux cas les plus pertinents.

Ainsi, on sortira de cette machine qui tourne à vide, et nous espérons que vos travaux redonneront à la justice sa fonction dissuasive.

Deuxième point que je veux aborder, les paradis fiscaux. Pour lutter contre la fraude fiscale, il faut, selon Oxfam, s'attaquer au premier maillon de la chaîne de l'évasion fiscale, les paradis fiscaux. Ceux-ci offrent aux grandes entreprises et aux plus fortunés la possibilité de payer une facture fiscale plus faible.

Il existe des listes de paradis fiscaux, mais celles-ci ne sont pas sans risque. Ainsi, la liste de l'OCDE ne compte qu'un seul pays. La liste de l'Union européenne représente certes un pas en avant, mais elle est imparfaite ; c'est son application qui pèche. Oxfam a tenté d'appliquer les critères de l'Union européenne, même s'ils sont imparfaits, et nous en avons

déduit une liste de trente-cinq pays. Or il n'y en a aujourd'hui que sept, dont Guam ou la Namibie, qui ne sont pas des pays centraux pour l'évasion fiscale, alors que les paradis fiscaux principaux, comme les Bahamas ou les îles Caïmans, ou européens, qui sont pourtant au cœur des montages d'évasion, n'y figurent pas.

Pour être crédible, une liste de paradis fiscaux doit répondre à des critères objectifs et ne pas subir d'interférences politiques. Les critères que nous proposons d'inclure dans le projet de loi, au travers d'un amendement à l'article 11, seraient : l'octroi d'avantages fiscaux aux personnes physiques et morales non résidentes et n'ayant pas d'activité économique substantielle, des taux d'imposition très faibles voire nuls, des lois ou pratiques administratives entravant les échanges automatiques d'informations fiscales entre gouvernements, et le maintien de l'opacité sur la structure des entités légales. Ces critères doivent être appliqués de manière transparente, avec la publication des engagements pris par les États. Il faut aussi une liste grise des paradis fiscaux, afin que les pays prenant des engagements sachent qu'ils restent sous surveillance pendant plusieurs années.

Enfin, l'article 11 ne prévoit pas, me semble-t-il, contrairement à ce que le Gouvernement a annoncé, l'application à la liste transposée des paradis fiscaux de l'Union européenne des sanctions applicables à la liste française des paradis fiscaux ; les sept États qui seront ajoutés à la liste française ne feront donc pas l'objet des sanctions de la liste française. C'est pourtant ce que souhaitait le commissaire européen aux affaires économiques et financières, Pierre Moscovici.

De plus, pour être crédible dans la lutte contre la fraude fiscale, comme les Pays-Bas ou l'Irlande, il faut que ceux qui l'organisent soient listés. Nous espérons que vous choisirez les bons chevaux de bataille.

M. Lionel Bretonnet, administrateur d'Anticor. – Anticor a été créé en 2002 pour lutter contre la corruption, et nous avons développé une compétence sur la fraude fiscale en nous fondant sur l'article XIV de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen. Pour ma part, je travaille sur la politique publique du contrôle fiscal en France.

Les propositions d'Anticor sont simples. Tout d'abord, nous souhaitons la suppression du verrou de Bercy. Nous demandons par la même occasion la suppression de la commission des infractions fiscales (CIF) ; cela ne semble déranger personne que la procédure devant la CIF ne fasse pas l'objet de débats oraux et que ses avis ne soient pas motivés. Ce fonctionnement est d'un autre âge...

Nous demandons également que toute transaction relative à une fraude fiscale soit subordonnée à l'accord du procureur de la République, et nous militons pour l'obligation, pour le procureur, de demander l'avis de Direction générale des finances publiques (DGFiP).

En outre, nous demandons la spécialisation des juridictions, avec la création de blocs de compétences, et nous souhaitons enfin que les associations agréées aient le droit de se constituer partie civile en cas de fraude fiscale.

M. Jacques Fabre, membre du bureau de Transparency International France. – Nous avons déjà témoigné devant la mission commune d'information de l'Assemblée nationale pour expliquer pourquoi le verrou de Bercy nous gêne. Le rapport de cette mission répond en grande partie à nos attentes ; il précise que les décisions doivent être claires, la décision de poursuivre ou non doit pouvoir être auditée. Cela pose sans doute un problème organisationnel entre Bercy et l'institution judiciaire, afin de conserver l'efficacité de la poursuite et des délais de sanction raisonnables, mais il ne nous appartient pas de le traiter.

Sur le projet de loi relatif à la lutte contre la fraude, l'article 3 n'appelle pas de remarque de notre part – si la Cril est satisfaite, nous le sommes aussi. L'article 4 pose un problème lié à l'économie numérique ; je ne sais pas comment on impose à une plateforme californienne ou chinoise qui a des activités en France de faire une déclaration sur les transactions faites en France ; il faut en tout état de cause que la loi soit applicable.

Les articles 5 et 6, sur la publication des sanctions administratives, nous posent un problème si elle est applicable à tout citoyen.

M. Albéric de Montgolfier, rapporteur général. – Cette disposition était dans une ancienne version du texte, mais elle a été supprimée. Seules les personnes morales sont concernées.

M. Vincent Éblé, président. – Votre avis rejoint d'ailleurs celui du Conseil d'État...

M. Jacques Fabre. – En ce qui concerne les intermédiaires, sujet important, la loi risque de devoir être modifiée rapidement. En effet, une directive européenne récente traite le cas des transactions transfrontalières. Cette directive est assez proche de la loi britannique intitulée *Disclosure of Tax Avoidance Schemes* (DOTAS) de 2004 ; elle ratisse large. Elle donne des marqueurs et définit les types d'actions des intermédiaires destinées à faciliter les schémas agressifs de leurs clients et indique ce qui doit faire l'objet d'une déclaration. Or cette liste est très large et cela commence à faire du bruit dans la profession. Cela doit être effectivement mis en œuvre à partir de juillet 2020.

Le texte dont on parle aujourd'hui devra être modifié pour mettre en œuvre la directive européenne. Cela me paraît important car la loi DOTAS a conduit à des modifications importantes. Il est sans doute trop tôt pour inclure tout cela dans le présent projet de loi mais il faudra penser à compléter ce texte à l'avenir.

En outre, dans cette directive, on parle des schémas ayant pour objet « principal » l'évitement fiscal ; on en revient ainsi au débat entre objet « exclusif » et « principal » d'un montage. C'est le qualificatif « principal » qui doit être retenu, contrairement à la position du Conseil constitutionnel, car il est impossible de démontrer qu'un schéma a pour objet « exclusif » l'évitement fiscal. Il est extrêmement facile de construire un schéma panaché, qui échappe alors à toute sanction. Une évolution de la législation permettra de ratisser plus large.

Sur l'extension de la liste des paradis fiscaux, je suis d'accord avec Manon Aubry. La liste noire est de plus en plus courte, et on n'a jamais vu de pays remontant de la liste grise à la liste noire. On peut fusionner la liste française et la liste européenne, mais le problème est l'applicabilité des sanctions.

Mme Lison Rehbinder, chargée de plaidoyer financement du développement au Comité catholique contre la faim et pour le développement - Terre solidaire. – Il est nécessaire de donner à la loi les moyens de lutter contre la fraude mais aussi contre l'évasion fiscale. Les réformes de transparence sont nécessaires pour avancer sur ces deux aspects.

Sur le verrou de Bercy, nous sommes d'accord entre ONG pour constater que cela ne permet pas à la justice de faire entièrement son travail de lutte contre la fraude fiscale. Ce sujet doit donc être introduit comme un élément fondamental de ce texte pour répondre aux attentes de la société. On peut d'ailleurs s'étonner que ce dispositif ait survécu à l'affaire Cahuzac ; cela nourrit le soupçon d'une justice à deux vitesses.

Nous sommes donc assez satisfaits du rapport de la mission commune d'information de l'Assemblée nationale sur les procédures de poursuite des infractions fiscales. Nous espérons que cela aboutira prochainement à des avancées réelles sur cette question. Parmi les propositions les plus importantes figure l'inscription dans la loi des critères de transmission automatique des cas de fraudes les plus graves, notamment les montages des grandes entreprises, qui arrivent rarement devant le juge. Nous souhaitons aussi une plus grande coopération entre services judiciaires et fiscaux ; la proposition relative à l'étude conjointe des dossiers nous paraît importante et devrait conduire à la suppression de la CIF. Nous nous réjouissons aussi de la possibilité donnée au juge de se saisir lui-même dans les cas connexes ; cela est gage d'efficacité.

Concernant la liste des paradis fiscaux, la loi transpose la liste de l'Union européenne dans le droit français. Nous sommes sceptiques quant à l'efficacité de cette mesure pour lutter contre la fraude. En effet, les listes ont montré leurs limites, car elles sont soumises à des contraintes politiques. Ainsi, l'Union européenne a proposé de mettre certains États sur une liste noire tout en refusant d'emblée d'y faire figurer des pays européens – Pays-Bas, Irlande, Luxembourg, Malte ou encore Belgique –, alors qu'elle cite des États qui ont les mêmes pratiques que ces pays...

Aussi, cette simple transposition de la liste européenne dans le droit français ne permettra pas de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ; il faut que la France s'autorise à lister des pays européens ; il y a une forte incompréhension du grand public à ce sujet.

Je veux aborder pour finir deux autres points qui ne sont pas inclus dans le présent projet de loi. Tout d'abord, la cinquième directive anti-blanchiment crée des registres des bénéficiaires finals des *trusts* et des sociétés. Cette mesure de transparence nous paraît importante. Le projet de loi relatif à la lutte contre la fraude nous semble être le véhicule idéal de transposition de cette disposition pour supprimer l'écran des *trusts* bénéficiant à des particuliers ou des entreprises pour échapper à la fiscalité.

Enfin, si l'on veut lutter efficacement contre les grands groupes qui savent jouer avec les failles du système fiscal international, la notion d'abus de droit est centrale. Un amendement au projet de loi de finances pour 2014 allant dans ce sens a été censuré par le Conseil constitutionnel en raison de l'élargissement de l'objet « exclusivement » fiscal à l'objet « principalement » fiscal en matière d'abus de droit. On pourrait soumettre à nouveau un tel amendement, en modifiant le quantum de sanctions encourues, afin de poursuivre les grands groupes qui s'y prêtent.

M. Albéric de Montgolfier, rapporteur général. – Je me demande si vous n'êtes pas un peu naïfs quant à l'efficacité de la justice. Le verrou de Bercy ne restera pas en l'état, je vous rassure, mais les propositions du Sénat visant à le réformer devront être guidées tant par la volonté de résERVER la voie pénale aux cas les plus graves que par l'efficacité. Il faut trouver les bons critères, légaux à mon sens, pour conserver cette efficacité.

J'exprime deux inquiétudes : d'abord, la justice est-elle finalement si efficace contre la délinquance en col blanc ? Il se trouve que nous avons entendu récemment le président de l'Autorité des marchés financiers (AMF). Dans l'annexe du rapport annuel de cette autorité, un tableau retrace de manière exhaustive les décisions de justice faisant suite à une transmission de rapport d'enquête par l'AMF. Les délais pour une décision juridictionnelle sont de l'ordre de la décennie, avec une relaxe quasi systématique. Donc, sur les affaires complexes, la justice est très lente et n'arrive pas forcément à condamner, y compris le procureur national financier. Je ne défends pas l'administration fiscale, mais il faut reconnaître que son action est plus simple que dans une procédure pénale où il faut prouver l'intentionnalité.

Ensuite, deuxième inquiétude, les statistiques de condamnation pour fraude fiscale. Environ un millier de dossiers de fraude fiscale sont examinés annuellement par la CIF, qui transmet la plupart des dossiers au parquet. Or, entre 2006 et 2016, le nombre annuel de condamnations définitives a chuté drastiquement, passant de 697 à 430. La quasi-totalité des peines de prison sont assorties d'un sursis et leur nombre a diminué de moitié. Les peines

d'amende ont également baissé de manière importante, passant de 250 à 131. Ainsi, la lutte contre la fraude fiscale ne semble pas prioritaire pour la justice ; on peut comprendre qu'il y ait en effet d'autres priorités – terrorisme, violences. Or je pense que l'on ne créera pas de postes de magistrats en quantité. Il faut donc garder une voie d'efficacité, car la pire situation serait que l'on ouvre les vannes et que tous les dossiers s'enlisent ; nous tenons à ce que les peines soient appliquées.

Par conséquent, est-ce que les peines d'ordre pécuniaire, fixées à 40 %, 80 % ou 100 %, ainsi que la publication de la sanction, ne sont pas finalement plus efficaces que des peines prononcées au bout de dix ans et qui aboutissent à des non-lieux ou à des relaxes ? J'ai d'ailleurs appris hier que le nombre de peines de prison effectivement exécutées s'élève à quatre...

Bref, n'est-on pas un peu naïf de croire que la suppression du verrou de Bercy débouchera sur une plus grande justice ?

Mme Nathalie Delattre, rapporteur pour avis de la commission des lois. – Je ne reviens pas sur ce que vient de dire Albéric de Montgolfier, si ce n'est pour indiquer qu'il y a 205 affaires en cours devant la Brigade nationale de répression de la délinquance fiscale (BNRDF).

Vous n'avez pas évoqué les trois articles sur lesquels la commission des lois est saisie, les articles 1^{er}, 8 et 9. L'article 1^{er} vise à créer une « police de Bercy ». Qu'en pensez-vous ? Est-ce préférable au renforcement de la BNRDF ? Cette brigade fonctionne bien, mais, eu égard au nombre de dossiers pendents, il faut se donner des outils permettant de transiger de façon plus efficace.

L'article 8 prévoit l'alourdissement des peines. Indépendamment de la question de la proportionnalité des délits et des peines, le doublement des sanctions est-il suffisant pour dissuader les montages complexes ?

Pour l'article 9, relatif à l'introduction du « plaider coupable », quels éléments du rapport de l'Assemblée nationale pensez-vous nécessaires d'intégrer dans le projet de loi, notamment concernant la convention judiciaire d'intérêt public, qui nous paraît très intéressante ?

M. Albéric de Montgolfier, rapporteur général. – Dernière question, nous sommes d'accord pour affirmer que le verrou de Bercy a vécu et qu'il faut trouver des critères fixés par la loi pour que la transmission au procureur ait lieu. Quels seraient, pour vous, ces critères ? Le montant des droits éludés ? Le caractère aggravant, comme la réitération de faits sanctionnés ? L'opacité volontaire ? En effet, le rapport de l'Assemblée nationale est vague à ce sujet et il ne faudrait pas ouvrir les vannes et noyer l'institution judiciaire.

M. Vincent Éblé, président. – Ce projet de loi se concentre sur la fraude fiscale est sur ses manifestations les plus visibles, mais le véritable enjeu, du point de vue des recettes fiscales et de l'atteinte au pacte

démocratique, est l'optimisation fiscale ; comment lutter contre ce phénomène ?

Mme Manon Aubry. – En ce qui concerne le risque de naïveté, nous sommes conscients que la suppression du verrou de Bercy est nécessaire mais insuffisante pour mettre fin à la fraude fiscale. Nous savons que, en facilitant les poursuites judiciaires, on aura peut-être plus de non-lieux, mais cela montrera précisément les limites de la loi. D'ailleurs, l'annulation du redressement fiscal de Google par le tribunal administratif de Paris a suscité un débat sur l'établissement stable numérique, qui sera peut-être inclus dans la loi.

En outre, pour que la justice soit efficace, il lui faut plus de moyens, bien sûr. Il faut aussi changer la formation à l'École nationale de la magistrature pour former des juges spécialisés. Ainsi, les non-lieux liés à la suppression du verrou de Bercy permettront de faire évoluer la loi.

M. Albéric de Montgolfier, rapporteur général. – C'est du très long terme...

Mme Manon Aubry. – En effet, quand on travaille pour l'intérêt général, on travaille pour le long terme ; il s'agit non de récupérer 500 000 euros supplémentaires d'ici à la fin de l'année, mais de mettre un terme à la fraude fiscale.

Ce qui est naïf, selon moi, c'est de croire que les sanctions financières dissuadent les entreprises multinationales de pratiquer l'évasion fiscale. Ces entreprises procèdent à un calcul coût-avantage, elles consultent les cabinets d'audit – les quatre gros – et leur demandent le risque d'être « prises ». On l'a vu lors d'une audition de ces cabinets d'audit au Royaume-Uni, si le client a moins de 25 % de risque d'être pris, il met la recommandation en œuvre.

C'est pour cela qu'il faut travailler sur le long terme et les menacer de poursuites judiciaires. Il faut s'attaquer à leur image, et, pour cela, ce n'est pas la pénalité financière qui fonctionne, c'est le procès. Même si cela aboutit à un non-lieu, on attaque l'image, et cela peut conduire à modifier le droit.

Avec la convention judiciaire d'intérêt public (CJIP), on remplace le verrou de Bercy par une autre procédure dérogatoire. Il n'y a pas de reconnaissance de culpabilité en l'espèce ; or, pour attaquer l'image, nous pensons que la reconnaissance de culpabilité est importante. D'où notre méfiance quant à la CJIP, un système dérogatoire et non transparent.

M. Jacques Fabre. – Je veux répondre à la question générale relative à la lutte contre l'optimisation et l'évitement. Malheureusement, le problème est international. La France doit donc pousser dans le sens d'une lutte en la matière. La nouvelle directive européenne sur la déclaration des schémas agressifs est un élément ; il est important de réduire le nombre de schémas agressifs en Europe. C'est le problème de l'épée et du bouclier ; l'épée est en

avance, et le bouclier doit se muscler pour envisager les schémas à détruire. Le fait de contraindre les agents qui élaborent ces scénarios à les déclarer *ex ante* changera déjà le climat, ce ne sera plus le « Far West ».

Je partage les inquiétudes relatives à l'efficacité de la justice. Transparency est donc favorable à la CJIP et au plaider coupable, car les problèmes se traiteront plus vite. Il est en effet très triste que l'examen des affaires par la justice prenne dix ou douze ans. Cela donne l'impression que la justice n'existe que pour les petits. Il est intéressant que cela aille vite, à l'instar de ce qui s'est passé pour la Société générale.

Nous avons constaté que, en 2015, il n'y avait eu aucune condamnation effective pour corruption internationale en France, en 15 ans. Cet outil nous paraît donc utile.

M. Lionel Bretonnet. – Je veux revenir aux statistiques. En matière de contentieux fiscal sur l'assiette, on enregistre 25 000 recours par an devant la juridiction administrative ; dans 12 % de ces dossiers, la juridiction donne raison au contribuable, et dans 88 % des cas à l'administration fiscale. En revanche, pour le contentieux sur l'assiette des droits d'enregistrement – contentieux judiciaire –, 33 % des dossiers sont tranchés en faveur du contribuable. Il s'agirait donc d'attribuer à la justice judiciaire beaucoup d'affaires, alors qu'il existe déjà un décalage dans l'appréhension de ces affaires par rapport à la juridiction administrative.

Par ailleurs, pour ce qui concerne les 1 000 dossiers transmis annuellement au parquet, on se rend compte dans les tribunaux qu'il y a souvent une erreur d'aiguillage en correctionnelle : il manque toujours un traducteur, car ce ne sont que des dossiers concernant de petites entreprises, dont le propriétaire maîtrise mal le français et plus encore la comptabilité.

Sur les fraudes internationales, les amendes en cas de non-déclaration ne peuvent pas dépasser 100 000 euros au total ! Cela n'angoisse sans doute pas les grandes entreprises assujetties...

Enfin, les magistrats de la juridiction correctionnelle en matière fiscale sont complètement dépassés – il m'arrive de les entendre demander ce qu'est un report à nouveau...

M. Albéric de Montgolfier, rapporteur général. – Vous ne plaidez pas pour la suppression du verrou de Bercy, là...

M. Lionel Bretonnet. – Je vous fournis des statistiques pour que vous donniez les moyens à la justice de faire son travail.

M. Albéric de Montgolfier, rapporteur général. – Je crains malheureusement que le budget pour 2019 ne prévoie pas d'accorder à la justice les moyens de faire face au contentieux fiscal.

Mme Lison Rehbinder. – L'instauration de sanctions pénales risque d'être seulement cosmétique, eu égard à la faiblesse du nombre de

poursuites ; cela n'aura de sens qu'avec la suppression du verrou de Bercy. Je ne crois pas que les sanctions administratives aboutissent à la fin de l'évasion fiscale des grands groupes internationaux. Il faut plutôt considérer l'intérêt du procès public, et l'effet sur le consentement à l'impôt. La fonction du procès public est importante à cet égard. Si l'on considère les statistiques des procès, on peut penser que les condamnations sont faibles, mais le verrou de Bercy limite justement le fait que ces agissements soient sanctionnés par un juge.

La France ne peut évidemment pas tout régler seule, d'autant que le Conseil constitutionnel censure beaucoup les mesures de lutte contre l'optimisation fiscale ; cela est d'ailleurs troublant parce que la lutte contre la fraude fiscale est un objectif de valeur constitutionnelle. Le législateur rencontre des limites fortes, d'où la nécessité de réformes de transparence et de lutte contre la fraude fiscale, à l'échelon international.

Nous voyons dans la CJIP le risque d'une justice à deux vitesses, car les entreprises ayant réussi à frauder le fisc s'en sortiraient sans être reconnues coupables par la justice, en ne payant qu'une amende.

M. Albéric de Montgolfier, rapporteur général. – La convention est tout de même homologuée par la justice, sur proposition du procureur, après validation par le président du tribunal de grande instance.

Mme Lison Rehbinder. – Certes, mais l'absence de procès public, comme c'est le cas pour tout autre délit, pourrait susciter l'incompréhension de l'opinion publique.

Mme Nathalie Goulet. – En général, en matière de fraude fiscale, les scandales précèdent les annonces. Celles de ce projet de loi ne préparent toutefois pas le grand soir... Des progrès ont tout de même été faits ces quatre ou cinq dernières années : comment les analysez-vous ?

Sur le verrou de Bercy, il faut un équilibre entre la nécessité de la sanction et les capacités de la justice. Nous avons été nombreux ici à militer pour la suppression de la CIF et du verrou de Bercy, mais il faut tenir compte des réalités.

Comment analysez-vous les seize censures du Conseil constitutionnel ? La fraude et l'évasion fiscale relèvent tout de même du domaine de la loi... Le juge constitutionnel est-il trop invasif ou le législateur fait-il mal son travail – et dans cette seconde hypothèse, quelles préconisations feriez-vous, à l'approche de la révision constitutionnelle, pour mieux l'armer ?

M. Éric Bocquet. – Je me félicite de la présence parmi nous ce matin d'Oxfam, d'Anticor, de CCFD et de Transparency. Certes, c'est ici que se fait la loi, mais si les ONG et les citoyens s'emparent du sujet, nous serons plus efficaces.

Sur le verrou de Bercy, je ne partage pas le pessimisme du rapporteur général. Les choses ne sont pas écrites d'avance : la justice doit disposer des moyens humains et techniques permettant de faire de la lutte contre la fraude une vraie priorité ! C'est au politique de fixer le cap, en s'appuyant sur tous les citoyens impliqués.

Il n'y a en la matière aucune fatalité. Voyez le Royaume-Uni, qui n'est d'ordinaire pas un exemple : les responsables de Starbucks ont été convoqués il y a quatre ans par la commission des comptes publics du Parlement, qui les a secoués au point que le boycott a fait son chemin dans l'opinion publique ; les tabloïds, vous les connaissez, en ont rajouté pour ternir l'image de l'entreprise et son chiffre d'affaires en a souffert. Comme quoi, toucher à l'image et au portefeuille, c'est utile. Autre exemple britannique : une loi en vigueur depuis le 1^{er} mai dernier a créé un registre des propriétaires d'entités non déclarées à Jersey et ailleurs. Et ce dispositif a fait consensus : c'est la preuve que les choses peuvent avancer !

Pendant ce temps-là, en France, HSBC, qui a soustrait 1,6 milliard d'euros d'impôt au fisc français, s'en sort en payant 300 millions d'euros d'amende. Comment est-ce audible par l'opinion publique lorsque le vol d'un paquet de pâtes est passible de deux mois de prison ferme ? Ce n'est pas de la démagogie que de dire cela, c'est la réalité. Elle est incompréhensible et inacceptable.

Une dimension européenne manque à ce texte. Internationale aussi, d'ailleurs – soyons ambitieux. Les questions fiscales exigent l'unanimité : ne peut-on dès lors imaginer une coopération renforcée pour avancer sur les questions de transparence, d'efficacité et d'harmonisation fiscale ? Quelles initiatives la France pourrait-elle prendre ?

M. Albéric de Montgolfier, rapporteur général. – Dans l'affaire HSBC, c'est le parquet national financier qui a transigé : c'est donc une décision de la justice, pas du fisc...

M. Éric Bocquet. – Aux yeux de l'opinion, cela ne change rien !

M. Vincent Éblé, président. – Cela souligne la complexité du tracé de la frontière entre l'administratif et le judiciaire...

M. Jérôme Bascher. – J'invite les représentants des ONG à lire les excellents rapports que le Sénat a publiés avant la mission d'information de l'Assemblée nationale.

S'agissant du verrou de Bercy, peut-on faire une différence entre les particuliers, les PME et les grandes entreprises ? Pour les premiers, les peines de prison sont inexistantes ; les deuxièmes ne peuvent supporter un risque judiciaire sur plusieurs années ; l'optimisation fiscale des troisièmes reste un enjeu considérable.

Mme Sophie Taillé-Polian. – Merci aux représentants des ONG et de la société civile de leur présence et de leur engagement, qui nous aide à

avancer. Comme le rapporteur général le disait, le *statu quo* n'est pas acceptable. Nous espérons qu'à l'issue des débats au Parlement, les décisions prises permettront de remettre en cause le verrou de Bercy.

Un mot sur les critères. Nous pourrions très bien avoir défini des critères précis et maintenu le tri opéré par la CIF sans avoir beaucoup avancé. Ce serait même néfaste. Car le texte confère par ailleurs à Bercy des pouvoirs qui appartenaient jusqu'alors à la justice. Méfions-nous d'une modification du verrou de Bercy qui ne serait que cosmétique, et qui affaiblirait en réalité le principe de séparation des pouvoirs – sur la publicité ou la police fiscale, par exemple.

Il faut faire le pari que la suppression du verrou conduira la justice à investir davantage la matière fiscale. Selon les préconisations de la mission d'information de l'Assemblée nationale, la justice aurait la possibilité de choisir les affaires susceptibles d'être portées devant les tribunaux ; le nombre de dossiers insignifiants en serait réduit.

Le texte augmente le quantum de peines encourues, qui ne sont déjà pas appliquées. Ne peut-on en envisager d'autres types, proportionnées à la gravité de la faute ?

Qu'est-ce qui justifie pour Transparency de se rallier au mécanisme du CJIP, qui semble pourtant inférieur au plaider coupable en termes de transparence et de dissuasion ?

Sur l'optimisation fiscale, nous sommes dans un débat d'arrière-garde. Avec le dumping fiscal, américain notamment, la question est plutôt de savoir comment imposer les entreprises dans le monde pour financer les systèmes de solidarité.

M. Philippe Dallier. – Comme Éric Bocquet, je me réjouis de la présence des ONG parmi nous, mais je serai plus taquin que lui : imagine-t-on seulement la fin de la fraude fiscale ? Hélas non, nous essayons simplement de faire avancer les choses, et entre la situation actuelle et le grand soir, il y a peut-être un juste milieu. Or à part M. Fabre de Transparency, les représentants des ONG sont dans le « tout ou rien ». Il faut certes tenir compte de l'opinion publique formée de nos concitoyens qui, dans leur immense majorité, paient leurs impôt, mais en laissant penser que le Parlement pourrait, s'il le voulait vraiment, éradiquer la fraude – je ne parle même pas de l'optimisation... –, je crains que l'on ne fasse rien de sérieux, voire que l'on alimente le ressentiment et le populisme. Il faut chercher à mieux faire, certes, mais le mieux est parfois l'ennemi du bien.

M. Bernard Lalande. – Je me réjouis également d'accueillir des ONG qui nous incitent à aller vite dans les réformes. Mais le droit fiscal existe en effet pour sanctionner les manquements à la vertu... Et il est écrit pour tout le monde, les grands voleurs comme les petits citoyens, qu'ils paient leurs impôts ou se livrent à des incivilités – parfois involontaires du reste, le système étant déclaratoire. Notre droit fiscal doit être suffisamment solide

pour dissuader les entreprises qui s'installent chez nous de se livrer à l'évasion fiscale. Songeons aussi que le temps de l'évasion n'est pas le même que le temps de la justice. Si la justice était rendue de manière expéditive, on douteraient du respect de l'État de droit, mais les évadés fiscaux n'attendent pas non plus sagelement qu'elle soit rendue. Le verrou de Bercy doit être supprimé, je suis d'accord, mais il permet d'agir vite. Bref, au législateur d'adapter le droit aux différentes situations, car tout le monde ne joue pas dans la même cour !

Mme Fabienne Keller. – Merci à tous nos invités pour leur éclairage. J'insisterai sur la dimension européenne du problème. Madame Rehbinder, vous avez souligné la difficulté d'établir une liste commune des paradis fiscaux, sur laquelle certains États membres pourraient se trouver... Les comptes des entreprises sont parfois difficiles à consolider, car les administrations nationales peinent à contrôler les prix de transfert pratiqués par les entreprises transnationales. L'OCDE a fait un travail intéressant sur ces questions. À l'échelle européenne, nos collègues – luxembourgeois, irlandais, néerlandais – nous disent bien l'attente qu'exprime leur population à l'égard d'une justice fiscale européenne ; vous-mêmes, travaillez-vous avec vos homologues de ces pays ? C'est ensemble, chacun dans notre sphère, que nous arriverons à un système plus abouti. Exemplaire, l'Europe sera encore plus puissante dans son expression pour lutter contre les paradis fiscaux dans le monde.

M. Vincent Éblé, président. – J'insiste sur l'importance des critères : il ne faudrait pas que le procès, pour une fraude à 5 000 euros, soit plus lourd que le préjudice...

Mme Manon Aubry. – Non, nous ne sommes pas naïfs, nous sommes en prise avec la réalité et ne demandons pas « tout ou rien ». C'est d'ailleurs grâce aux ONG et à la société civile que les choses ont évolué ces dernières années. Je songe par exemple à l'échange automatique d'informations. Nous avons ainsi fait de réels progrès dans la lutte contre la fraude fiscale des particuliers, car le coût d'entrée dans un mécanisme frauduleux est plus élevé. Grâce aux Swissleaks et à la mobilisation de la société civile, il est désormais plus difficile pour un médecin d'aller cacher son argent en Suisse. L'écart s'est toutefois creusé entre les entreprises, qui courrent loin devant, et les États qui marchent à petit pas voire, pour certains, reculent.

Oui, le législateur peut agir. Non, nous n'alimentons pas le populisme en lui proposant une liste de paradis fiscaux incluant l'Irlande, les Pays-Bas ou les îles Caïman. Il lui suffit pour cela de modifier le code général des impôts : c'est l'objet de l'article 11 du projet de loi et il n'y a aucune raison que cela soit constitutionnel ! Nous serons alors ravis de publier un communiqué de presse relatant les avancées permises par les ONG en la matière.

Le rapport de la mission d'information de l'Assemblée nationale – que nous avons abondamment cité car c'est le dernier en date, mais nous avons bien sûr lu les travaux antérieurs du Sénat – est relativement évasif sur les critères, c'est vrai. Le caractère aggravant, le montant et l'intention nous semblent incontournables, quoique difficiles à mettre en pratique. Dans l'hypothèse où la justice estime pertinent de poursuivre, elle doit pouvoir le faire ; cela ne multipliera pas pour autant les dossiers à 5 000 euros. Mme Taillé-Polian a raison, la justice s'investit peu dans ces affaires. C'est en l'associant en amont que l'on créera une culture commune. Le rapport propose une pénalité d'au moins 40 % : ce peut être une piste. Fixer un montant minimum d'impôt éludé en est une autre. Une clause de revoyure sur la suppression du verrou de Bercy serait bienvenue, car il n'y a pas de solution miracle.

Nous sommes aussi favorables à la diversification des peines. La prison n'est pas une fin en soi. Il aurait été intéressant de voir Jérôme Cahuzac effectuer des travaux d'intérêt général, par exemple.

Le plaider coupable nous paraît plus pertinent que la CJIP car il y a au moins une reconnaissance de culpabilité.

Beaucoup de choses se passent au niveau européen, les initiatives de réforme n'ont jamais été aussi nombreuses ces trois dernières années, et nous nous en félicitons. Le premier enjeu est la transparence et le *reporting* public pays par pays, voté puis censuré en France. Prochaine étape : le niveau européen. Des négociations très importantes se tiennent en ce moment pour aboutir à un accord du Conseil. La France, naguère motrice sur ce sujet, n'est plus aussi active... Je vous encourage à interroger le ministre des finances sur ce point, d'autant plus que, la transparence n'étant pas traitée comme un sujet fiscal au niveau européen, l'unanimité n'est pas requise.

La liste des paradis fiscaux, elle, peut être adoptée unilatéralement. C'est l'objet de l'article 11 du projet de loi. Y inclure l'Irlande est possible : le Brésil vient de le faire.

Se pose ensuite la question de la redéfinition de l'impôt sur les sociétés, pour lutter contre le dumping et la concurrence fiscale aggravée. La France n'est pas un paradis fiscal, mais elle vient d'adopter une des plus fortes baisses du taux d'impôt sur les sociétés de son histoire. Ce taux reste certes dans la moyenne européenne, mais nous sommes tirés vers le bas par les paradis fiscaux ! Promouvons plutôt une harmonisation fiscale par le haut. L'économiste Gabriel Zucman propose dans cette optique de redéfinir l'assiette de l'impôt sur les sociétés : le bénéfice généré par l'activité économique réelle serait reconstitué à partir des éléments de *reporting* dont dispose l'administration fiscale et de la taille de l'entreprise en France. Ce chantier et celui de l'assiette commune consolidée de l'impôt sur les sociétés en Europe peuvent être conduits simultanément. Deux points de vigilance toutefois : d'une part, veillons à ce que l'assiette commune n'intègre pas trop

d'exemptions fiscales – je songe au crédit d'impôt recherche, dispositif d'incitation à la recherche le plus généreux en Europe mais dont l'efficacité n'est pas démontrée. Attention d'autre part à la phase de consolidation, la plus importante, qui consiste à répartir de nouveau les bénéfices en fonction de l'activité économique dans chaque pays, car c'est elle qui rend le dispositif opérant.

M. Jacques Fabre. – N'étant pas constitutionnaliste, je ne saurais répondre précisément aux questions relatives au rôle du Conseil constitutionnel. Mais des textes européens définissent clairement ce que sont des schémas à titre principalement fiscal et non exclusif : introduire ces dispositions en droit français clarifierait les choses à l'attention du juge.

S'agissant de la CJIP, distinguons les entreprises et les dirigeants des entreprises. Nous avons milité pour l'instauration de la CJIP mais, dans le cas de HSBC, les dirigeants devraient comme aux États-Unis être poursuivis pénalement à titre personnel car, intelligents et conseillés comme ils sont, ils savent très bien ce qu'ils font ! En l'espèce, les commissaires aux comptes ont en outre été complices ou corrompus.

Faut-il des dispositions différencierées selon la taille de l'entreprise ? La réponse me semble négative car, à leurs débuts, les *startups* ne font pas de bénéfices : elles n'ont donc pas de problème fiscal ; la question se pose lorsqu'elles deviennent des licornes, et qu'elles pensent de manière transnationale.

Les critères de Bercy sont assurément difficiles à mettre en musique, mais deux éléments me semblent déterminants : la proportionnalité à l'activité de l'entreprise et la technicité de la manœuvre. Je conviens qu'ils sont difficiles à traduire juridiquement.

Je rejoins Mme Aubry sur le *reporting*, vieux cheval de bataille des ONG. Les arrangements fiscaux accordés par le Luxembourg à des entreprises comme McDonald's, qui dispose là d'une boîte aux lettres où toutes les royalties sont versées pour être imposées à un taux ridicule, tous les services fiscaux d'Europe les connaissent – mais entre gens bien élevés, on ne parle pas de ces choses-là... D'où l'importance de la pression exercée par les ONG et la société civile pour instituer le *reporting* pays par pays. La France doit se trouver en pointe de ce combat.

Mme Lison Rehbinder. – Si les avancées sont si nombreuses depuis des années, c'est parce les propositions des ONG, loin d'être hors-sol, sont nourries de l'expérience.

Je rejoins Mme Aubry : le montant, l'intention et le caractère aggravant sont en effet des critères importants. Le but est évidemment que ce soit les fraudes les plus graves qui fassent l'objet de poursuites pénales.

Un mot sur l'optimisation, ou plutôt l'évasion fiscale, qui est le cœur de métier de CCFD. Le système fiscal international ne fonctionne pas, car il

n'est pas adapté aux pratiques des entreprises multinationales qui maquillent leurs bénéfices par des jeux comptables. L'échelon européen est important pour améliorer la transparence : j'insiste à mon tour sur l'importance du *reporting* public pays par pays, pour lever le voile sur l'opacité des impôts payés dans chaque territoire. Nous attendons que la France, qui a été motrice sur la transparence bancaire, le soit à nouveau dans ce dossier. L'échelon européen est également le plus pertinent pour lutter contre les pratiques fiscales dommageables des États eux-mêmes – la Commission vient d'ailleurs d'écrire à sept d'entre eux...

Il faudrait aller plus loin : les réformes fiscales devraient être discutées à l'ONU, ce que 130 pays du monde demandent. Les travaux de l'OCDE ont atteint leurs limites : les Pays-Bas ayant appliqué tous les points du programme BEPS, l'évasion fiscale sera bientôt estampillée BEPS !

La France doit retrouver un rôle de précurseur et, à cet égard, la jurisprudence du Conseil constitutionnel apparaît comme un frein sur lequel, à l'approche de la révision constitutionnelle, il conviendrait de s'interroger.

M. Lionel Bretonnet. – Monsieur Dallier, pour faire avancer les choses, il faut s'efforcer de faire un état des lieux exhaustif.

Actuellement, tous les petits dossiers – une ou deux opérations nationales – de redressement fondés sur l'article 256 du code général des impôts relatif à la TVA sur la marge des opérations immobilières se terminent par un contentieux et un recours – gagné ou non, la doctrine fluctue ; ceux des grands groupes de promotion immobilière aux noms à consonance américaine, qui font des opérations sur tout le territoire, sont eux aspirés par Bercy pour trouver un arrangement de coin de table...

Sur la taxe carbone, il n'est pas vrai que la DGFIP n'a rien fait : elle avait tous les éléments, mais on lui a demandé de mettre le pied sur le frein !

J'ai découvert il y a peu qu'Airbnb ne faisait pas transiter le moindre centime sur un compte bancaire français, alors que la taxe de séjour payée par Airbnb pour 2017 atteint 13,75 millions d'euros... Il y a donc là matière à récolter de l'impôt sur les sociétés ou de la TVA. Voilà une piste de réflexion.

Trois gros dossiers internationaux nous mobilisent en ce moment : le commerce d'armes avec les pays d'Europe de l'Est – 7 milliards d'euros en jeu –, la promotion immobilière sur la Côte d'Azur, en Suisse et en Italie – 4 milliards d'euros –, et le CICE dans la grande distribution, remarquable arnaque puisque l'argent récolté au moyen d'un calcul frauduleux du CICE est ensuite placé sur une filiale au Luxembourg : jackpot total !

**E. AUDITION DE MME SOLANGE MORACCHINI ET
M. DOMINIQUE GAILLARDOT, AVOCATS GÉNÉRAUX À LA COUR DE
CASSATION (20 JUIN 2018)**

Réunie le mercredi 20 juin 2018, sous la présidence de M. Vincent Éblé, président, la commission a entendu Mme Solange Moracchini et M. Dominique Gaillardot, avocats généraux à la Cour de cassation.

M. Vincent Éblé, président. – Nous poursuivons notre cycle d'auditions sur le projet de loi relatif à la lutte contre la fraude, ainsi que sur l'évolution du traitement pénal de la fraude fiscale, avec la procédure que l'on désigne parfois sous le terme de « verrou de Bercy ».

Nous avons déjà entendu l'administration, en la personne de M. Bruno Parent, directeur général des finances publiques, puis le « filtre » entre l'administration et l'autorité judiciaire, c'est-à-dire la commission des infractions fiscales (CIF), présidée par M. Marc El Nouchi. Plus tôt ce matin, nous avons recueilli l'avis de plusieurs organisations non gouvernementales. Nous ne pouvions manquer d'entendre l'autorité judiciaire, et c'est pourquoi nous recevons ce matin Mme Solange Moracchini et M. Dominique Gaillardot, avocats généraux à la Cour de cassation. Cette audition plénière complète celle de Mme Éliane Houlette, procureur national financier, réalisée par le rapporteur général, rapporteur du projet de loi, et ouverte à tous les membres de notre groupe de suivi sur la lutte contre la fraude fiscale.

De la visite que j'ai pu effectuer à Bercy la semaine dernière avec le rapporteur général, il m'est apparu clairement que la clé du problème était bien la répartition des dossiers entre l'administration d'une part, et l'autorité judiciaire d'autre part : quels en sont les critères ? Quels sont les moyens et les compétences pour traiter ces dossiers ? De quels pouvoirs de sanctions dispose chacun ? Nous aimerions avoir vos observations sur ces points.

Nos interrogations ne se limitent toutefois pas à la seule question du « verrou de Bercy ». La commission des finances du Sénat est saisie de 8 des 11 articles du projet de loi, dont plusieurs intéressent directement l'autorité judiciaire – je pense notamment aux articles 5 et 6 sur la publication des sanctions pour fraude fiscale, à la fois côté judiciaire et côté administratif, et à l'article 7, qui institue une sanction administrative pour les tiers concourant à l'élaboration de montages frauduleux. À ce propos, je présidais en fin de semaine dernière un concours de l'Association fiscale internationale : demandant aux six étudiants de Master candidats, futurs professionnels du conseil en droit fiscal, leur avis sur la pénalisation de certains comportements, j'ai eu le plaisir d'entendre des réponses sortant du cadre technique pour faire appel à des valeurs et des principes philosophiques...

La question de la transaction pourra également être abordée.

À l'issue de votre propos liminaire, nos collègues ne manqueront pas de vous poser des questions.

M. Dominique Gaillardot. – Veuillez excuser le procureur général Jean-Claude Marin, qui n'a pu se rendre disponible. Mme Moracchini et moi-même sommes très honorés d'être ici. Ancienne chef du service national de douane judiciaire (SNDJ), Mme Moracchini vous apportera un éclairage sur des points plus précis.

L'article 1^{er}, relatif à l'affectation des officiers fiscaux judiciaires au sein du ministère de l'action et des comptes publics, a d'abord attiré notre attention. La création des officiers fiscaux judiciaires en 2009 au sein du ministère de l'intérieur est une réelle avancée permettant d'associer directement des spécialistes de la matière fiscale aux enquêtes pénales. L'essentiel est pour nous que les magistrats, procureurs de la république et juges d'instruction, tiennent de la loi le pouvoir de décider seul du service d'enquête qu'ils saisissent, co-saisissent ou dé-saisissent, en fonction de la nature de l'enquête, de son contexte, de sa spécificité technique, du lien avec d'autres infractions ou du taux de charge des services. Pour nous, ce recours à ces officiers fiscaux judiciaires est d'une grande utilité, quelle que soit la structure dans laquelle ils sont affectés ; c'est un élargissement des moyens mis à notre disposition. Juridiquement, rien ne s'oppose à ce que des agents fiscaux judiciaire soient affectés au ministère chargé du budget, dès lors qu'ils œuvrent dans le cadre du code de procédure pénale, sous contrôle de l'autorité judiciaire, sur réquisition des procureurs ou sur commission rogatoire des juges d'instruction.

L'article 3 du projet de loi élargit l'accès aux bases de données pour les assistants de justice et d'autres fonctionnaires. Nous y sommes favorables, voyant dans le partage d'informations une condition essentielle à l'efficacité de la lutte contre le travail illégal.

L'article 5 prévoit par défaut l'application de la peine complémentaire de publication et de diffusion des décisions de condamnation pénale pour fraude fiscale, sauf avis contraire motivé de la juridiction. Compte tenu du principe d'individualisation et de l'exigence de motivation de toute peine, rappelés par le Conseil constitutionnel et strictement contrôlés par la Chambre criminelle, les magistrats sont en général assez réservés sur le caractère automatique d'une peine complémentaire de publication. Les juges sont de toute façon amenés à s'interroger, selon les circonstances de l'espèce, sur l'opportunité d'appliquer ou non une telle sanction. La peine d'affichage et de publication est souvent plus difficile à mettre en œuvre qu'il y paraît, et c'est une tâche lourde pour les services d'exécution des peines. Une étude d'impact précise serait bienvenue sur ce point.

L'article 7 crée une sanction administrative applicable aux personnes qui concourent par leurs prestations de service à l'élaboration de montages

frauduleux ou abusifs. En l'état de la législation, les services fiscaux ne s'intéressent qu'aux redevables. En cas de poursuites, c'est souvent source de difficultés : schématiquement, les services fiscaux s'intéresseront au gérant de droit, le juge pénal au gérant de fait... L'article 7 permettra donc de s'intéresser à la fraude dans sa globalité et améliorera considérablement la qualité des dossiers transmis à l'autorité judiciaire.

L'article 8 aggrave la répression pénale des délits de fraude fiscale en augmentant les pénalités : nous y sommes favorables. Les juridictions devront toujours veiller à motiver leurs décisions. Rappelons qu'en la matière, cautionnement et saisies pénales servent à garantir le paiement des amendes fiscales. Cette augmentation des sanctions devra s'articuler avec les exigences posées par le juge constitutionnel au regard du principe *non bis in idem* ; le montant total des sanctions prononcées ne doit ainsi pas dépasser le montant maximal de la sanction la plus élevée encourue.

L'article 9 donne faculté au procureur de la République de recourir à la procédure de comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité (CRPC) en matière fiscale. Nous y sommes très favorables : cela élargit pour le ministère public les modes de poursuite possibles. Les critiques habituelles du recours à la CRPC en la matière ne me convainquent pas : mieux vaut une sanction rapide, certaine, et qui peut être importante, compte tenu notamment de l'aggravation des sanctions proposée, plutôt qu'une sanction rendue toujours hypothétique par la multiplicité des recours de la part des acteurs qui en ont les moyens.

Un mot sur le « verrou de Bercy » en général. Nombre de comportements ayant un lien direct avec la fraude fiscale peuvent être poursuivis à l'initiative de l'autorité judiciaire sans être affectés par le « verrou » : ainsi des fraudes les plus préjudiciables au Trésor public, fraude à la TVA ou blanchiment de fraude fiscale, poursuivis sous la qualification d'escroquerie. Entendons-nous aussi sur le champ d'application du « verrou ». Il ne concerne que les procédures initiées par l'autorité judiciaire à la suite d'une plainte : c'est un contrôle de l'administration plus qu'un frein à l'action de la justice. Si le commentaire officiel de la décision du Conseil constitutionnel du 22 juillet 2016, qui a validé le principe du « verrou de Bercy », observe qu' « *aucune disposition législative ne prévoit de manière expresse que la mise en mouvement de l'action publique en matière de fraude fiscale est subordonnée à une plainte de l'administration* », la jurisprudence interprète le droit positif comme imposant une plainte préalable de l'administration.

Les critiques du « verrou » sont connues : il prive l'autorité judiciaire de l'initiative des poursuites, il la rend dépendante de la politique de poursuite pénale des fraudes fiscales définies par l'administration selon des critères qui lui sont propres, le processus est souvent lourd et trop tardif car l'engagement de la procédure se fait souvent à l'issue des procédures fiscales et il empêche l'autorité judiciaire d'agir et de tirer sur le plan pénal les conséquences des infractions de droit commun dont elle est saisie. C'est

d'autant plus paradoxal que nombre de délits traités par la justice sont révélateurs d'une possibilité de fraude fiscale : un faux bilan, un abus de biens sociaux, des saisies massives d'espèces... De même, toute l'économie souterraine, liée au trafic de stupéfiants ou à tout autre trafic, a pour corollaire une fraude fiscale : il serait bon que l'autorité judiciaire puisse en tirer les conséquences !

Des efforts ont été faits ces dernières années : meilleure concertation entre les procureurs de la République et les directeurs régionaux des finances publiques, saisine plus rapide, souvent au titre de l'article 40 du code de procédure pénale, possibilité de saisir la CIF de simples présomptions d'infraction... Toutefois, quelles que soient les possibilités d'évolution du « verrou », le recueil de l'avis de l'administration s'impose en tout état de cause. Qu'il y ait ou non avis obligatoire de la CIF, des poursuites pour fraude fiscale ne peuvent être utilement engagées sans que l'administration fiscale en soit informée et qu'à un moment ou à un autre il soit recueilli auprès d'elle des informations sur la situation fiscale des intéressés. En effet, seule l'administration fiscale est à même de calculer l'impôt dû, de préciser si l'intéressé est ou non en règle au regard de ses obligations fiscales et déterminer le montant des sommes dues ou éludées au titre de l'impôt. Il y va de la sécurité des procédures susceptibles d'être initiées en matière de fraude fiscale. Il serait utile qu'une telle consultation soit initiée dans les procédures de blanchiment de fraude fiscale.

Une suppression pure et simple de l'article L. 228 du livre des procédures fiscales (LPF) ne réglerait pas pour autant le problème du mode et du moment de la saisine de l'autorité judiciaire par la direction générale des finances publiques (DGFIP). Qu'il y ait ou non filtrage par la CIF ou un autre organisme, la question est de définir quels dossiers doivent être transmis au parquet. En l'état du droit, toute fraude fiscale est un délit. Les judiciariser toutes ou contraindre l'administration à les dénoncer toutes au parquet ne ferait rien gagner à la justice, qui ne serait pas capable de traiter efficacement tout ce contentieux. Là où l'administration, par les procédés qui sont les siens, peut prononcer des redressements et des sanctions dans des délais raisonnables, sous le contrôle du juge de l'impôt, l'institution judiciaire ne peut traiter un tel contentieux de masse ni même faire à elle seule un tri entre les fraudes les plus simples et celles qui exigent des poursuites.

En l'état, l'intervention de la CIF, bien qu'elle ne se prononce que sur les cas dont elle est saisie, a le mérite de garantir un certain lien entre les procédures administratives et pénales. Elle garantit au juge pénal qu'au moment où elle se prononce, il y a aux yeux de l'administration un impôt qui était bien dû, ou l'existence d'une telle présomption.

Il convient probablement de définir les critères selon lesquels l'autorité judiciaire, la CIF ou un autre organe pourraient être saisis. Le Conseil constitutionnel, en 2016, a précisé que l'article 1741 du code général

des impôts ne s'applique qu'aux cas de dissimulation les plus graves, gravité pouvant résulter du montant des droits fraudés, de la nature des agissements de la personne morale poursuivie ou des circonstances de leur intervention. L'article 1741 lui-même définit certains critères pour les fraudes aggravées : existence de comptes à l'étranger, faux documents, interposition de structures... En tout état de cause, si des critères devaient être définis pour encadrer la transmission directe à l'autorité judiciaire ou à la CIF, ils devraient être assez souples pour couvrir un large champ de procédés et pour permettre une adaptation aux techniques de fraude, en perpétuelle évolution.

En substance, il faut autoriser l'institution judiciaire, conformément à la politique pénale poursuivie, à se saisir des fraudes fiscales graves connexes à des délits de droit commun dont elle a à connaître. Dans les autres cas, une concertation entre l'autorité judiciaire – le procureur, en l'espèce – et l'administration fiscale doit permettre de sélectionner les dossiers méritant une suite pénale, dialogue pouvant être complété par l'intervention de la CIF ou de tout autre organisme saisi selon des critères préalablement définis. Quel que soit le schéma retenu, il appartiendra à l'autorité judiciaire d'évaluer l'intérêt qu'elle aurait à se saisir d'office d'une infraction dont les éléments constitutifs sont directement liés à une analyse des services fiscaux. Toute fraude fiscale ne mérite évidemment pas des poursuites pénales. En revanche, lorsqu'une fraude apparaît directement liée à la grande criminalité ou à l'économie souterraine, il appartient au juge pénal de s'en saisir.

Mme Solange Moracchini. – Magistrat du parquet, j'ai dirigé le service national de douane judiciaire entre 2010 et 2016. Son histoire remonte à 1999, lorsqu'il apparut nécessaire de disposer, pour améliorer la lutte contre la criminalité, d'enquêteurs spécialisés dans le contentieux, peu connu, des douanes et des contributions indirectes où les éléments constitutifs d'infractions, pour les magistrats qui avaient à en juger, n'apparaissaient pas d'une évidence absolue. La douane française rencontrait alors une limite à son activité internationale en matière d'assistance administrative, alors qu'à l'étranger, déjà, des douanes disposaient d'un service aux compétences à la fois administratives et judiciaires. Une mission de police judiciaire fut donc confiée aux enquêteurs des douanes en 1999, avant la création, par un arrêté de 2002, d'un service national de douane judiciaire. Depuis, le législateur n'a cessé d'en étendre le champ de compétence exclusif, autant qu'en saisine conjointe avec un service de police et de gendarmerie comme c'est le cas en matière de stupéfiants et de terrorisme. Lorsque j'ai pris la direction du service – soit 200 enquêteurs répartis sur l'ensemble du territoire national –, j'ai été stupéfaite de découvrir la ténacité du lien entre infractions douanières, escroqueries à la TVA, et fraudes fiscales. Grâce à une lecture à la fois administrative et judiciaire des dossiers, les douaniers portent sur la délinquance un regard complémentaire de celui des forces de l'ordre. Pour renforcer parallèlement

nos liens avec l'administration fiscale, essentiels en matière de lutte contre la fraude à la TVA notamment, plusieurs conventions ont été signées avec la direction nationale des enquêtes fiscales (DNEF). Je crois fermement à la nécessité de partager entre services de l'État un diagnostic sur la délinquance et de mener des actions concertées sur des typologies particulières d'infractions. Vous ne serez donc pas surpris que je défende le traitement de dossiers de fraude fiscale par les officiers fiscaux judiciaires et qu'il me semble logique qu'ils soient détachés dans des services de police comme le prévoit le projet de loi.

M. Albéric de Montgolfier, rapporteur général. – Le nombre de dossiers soumis à la CIF, soit un millier environ, est relativement stable depuis dix ans. Le nombre de condamnations, en revanche, ne cesse de diminuer, pour atteindre 430 en 2016, dont 131 peines d'amendes et 360 peines de prison. En 2006, ces chiffres s'établissaient respectivement à 697, 250 et 688. Comment expliquez-vous cette évolution ? Est-elle liée aux délais d'examen de la justice ? Au moindre intérêt des magistrats pour les dossiers de fraude fiscale ? A la technicité croissante des contentieux ?

Plutôt que de définir des critères complexes pour soumettre des dossiers à une instance de concertation au fonctionnement incertain, ne devrions-nous pas prévoir que les dossiers de fraude fiscale soient systématiquement, pour les plus graves, transmis à la justice, libre ensuite au parquet de poursuivre ou pas ? À titre d'illustration, un dossier à 80 % de pénalités avec manœuvres frauduleuses, activité occulte ou abus de droit devrait être, à mon sens, transmis à l'autorité judiciaire sans qu'il y ait besoin de l'intervention d'une instance de concertation. J'oserais un parallèle : le président Vincent Éblé et moi-même avons dirigé un conseil départemental et avons chacun connu des expériences mitigées de concertation avec les procureurs sur des dossiers de fraude sociale, qui ne semblaient guère constituer une priorité... En ce sens, il me paraît judicieux que la loi supprime le « verrou » et fixe des critères clairs de transmission à la justice des dossiers à enjeux, conformément à la jurisprudence du Conseil constitutionnel, qui indique que les fraudes les plus importantes doivent être traitées par la voie pénale. Enfin, quel regard portez-vous sur l'élargissement du « plaider-coupable » et sur la convention judiciaire d'intérêt public (CJIP) en matière fiscale ?

M. Vincent Éblé, président. – Quel parallèle pouvez-vous établir entre la fraude fiscale et la fraude sociale, pour laquelle il n'existe pas de « verrou » mais où les mécanismes judiciaires ne s'enclenchent que trop peu souvent ? Disposez-vous d'éléments de comparaison s'agissant du traitement pénal des deux types d'infractions ?

Le Conseil constitutionnel a souligné que le monopole du dépôt de plainte par l'administration fiscale n'était pas en tant que tel prévu par l'article L. 228 du livre des procédures fiscales, mais ressortait d'une interprétation de la Cour de cassation. Par ailleurs, la jurisprudence de la

Cour de cassation dite « Talmon » du 20 février 2008 autorise le parquet, dans un relatif flou des textes législatifs, à se saisir d'une infraction de blanchiment de fraude fiscale, hors plainte de l'administration. Ces deux mécanismes de devraient-ils pas être adossés à un *corpus* législatif solide ?

M. Dominique Gaillardot. - En tant qu'avocats généraux à la Cour de cassation, nous ne sommes pas en charge de l'action publique, qui relève des procureurs. La difficulté des critères que vousappelez de vos vœux, Monsieur le rapporteur général, réside dans leur définition. Il convient, en effet, d'éviter tout engorgement de la justice, dans l'incapacité matérielle de traiter l'ensemble des dossiers de fraude fiscale. Pourraient être envisagés le montant des droits fraudés et, surtout, les moyens utilisés en ce qu'ils apparaissent révélateurs d'une volonté d'organiser la fraude. L'article 1741 du code général des impôts les décrit parfaitement s'agissant de la fraude fiscale aggravée. Il convient également de veiller à un niveau optimal de précision des critères pour limiter le risque de contentieux tout en permettant leur adaptation aux évolutions constantes de la fraude.

S'agissant, Monsieur le président, de la fraude fiscale et de la fraude sociale, si les objectifs sont identiques, les moyens utilisés diffèrent et s'avèrent plus raffinés en matière fiscale, notamment avec de fréquentes ramifications internationales. Ce constat explique un traitement judiciaire différencié. S'agissant du blanchiment de fraude fiscale, si le parquet peut s'autosaisir depuis 2008, il n'en demeure pas moins nécessaire d'apporter la preuve de la fraude à l'origine du blanchiment, ce qui nécessite une coopération avec l'administration fiscale.

Mme Solange Moracchini. - Vous avez évoqué, Monsieur le rapporteur général, le recul du nombre de condamnations pour fraude fiscale. J'ai exercé au parquet à Digne, à Bobigny, à Marseille et à Créteil : partout, les délais d'audience ne cessent de croître, pour atteindre souvent deux ans, voire quelques jours avant la prescription des faits. Le contentieux fiscal donne, en effet, lieu à un dynamique contentieux d'annulation de procédure devant la chambre de l'instruction et la Cour de cassation pouvant durer quatre à cinq ans. Il convient à cet égard de reconnaître que la frontière entre optimisation et fraude fiscale peut être débattue...

En outre, dans des dossiers de fraude complexe comme celui d'UBS, le traitement demande de nombreuses investigations à l'étranger, qui accroissent le délai de jugement. Ces dernières années, le temps d'enquête à l'international a été multiplié par deux ou trois. Dans une affaire de fraude à la taxe carbone, le tribunal de grande instance de Paris vient ainsi de condamner une trentaine d'accusés à l'issue d'une procédure de six ans menée dans de nombreux pays. Lorsque la fraude est enfin jugée, quel est le niveau opportun de répression dix ans après les faits ? Un mandat de dépôt a rarement du sens... Les faits frauduleux devraient, en réalité, être judiciarialisés lorsque leur ampleur le nécessite, afin de déclencher rapidement

des investigations. Il s'agit, après tout, d'une délinquance organisée. Peut également être utilisé le chef d'association de malfaiteurs en vue de commettre une escroquerie. Lors d'une judiciarisation, l'articulation avec l'administration fiscale s'avère essentielle pour agir efficacement et utiliser contre les fraudeurs l'ensemble des outils à disposition, notamment la saisie pénale et la confiscation des comptes.

M. Dominique Gaillardot. - Il est difficile d'obtenir le prononcé d'une amende lorsque le fraudeur s'est déjà acquitté des pénalités de 80 % en sus du paiement des droits. En ce sens, l'articulation des procédures administratives et judiciaires, en matière de sanction, se trouve malaisée.

Mme Solange Moracchini. - La Cour de cassation exige, je le rappelle, que l'amende prononcée soit motivée par rapport aux charges et aux revenus du condamné. Or, le paiement des pénalités a mécaniquement augmenté les charges, tandis que le fraudeur a pu faire faillite ou organiser son insolvabilité... Le temps et les sanctions administratives jouent ainsi en défaveur des condamnations pénales.

M. Thierry Carcenac. - Madame Moracchini, vous avez évoqué la brigade nationale placée auprès du ministère de l'intérieur et la douane judiciaire. Le Conseil d'État s'est interrogé sur la complexité du dispositif. Quelle est votre expérience de cette organisation ?

Quelle est votre opinion, Monsieur Gaillardot, sur le positionnement du « plaider-coupable » par rapport à la CJIP, qui ne prévoit pas la reconnaissance de la fraude ?

Mme Solange Moracchini. - Je n'ai pas vécu l'organisation que vous décrivez ayant quitté la douane judiciaire en 2016, mais peux néanmoins vous faire part de mon sentiment. Les officiers fiscaux judiciaires ont été créés en 2009 avec l'idée que certaines infractions devaient être traitées par des agents spécialisés, à condition de les former pour leur permettre de traduire leurs connaissances administratives dans le cadre des enquêtes de police judiciaire ou de commission rogatoire. Il a alors été décidé de les affecter à l'Office central de lutte contre la corruption et les infractions financières et fiscales (OCLIFF), qui traite notamment des fraudes fiscales complexes. Sans commenter plus avant l'avis du Conseil d'État, il me semble, au regard de mon expérience, qu'une unité composée d'agents spécialisés au sein d'un service représente un avantage pour l'action de l'État et ne pose nul problème de visibilité aux magistrats. En ce sens, l'organisation de la douane judiciaire ne me choque pas : il n'existe aucune difficulté à ce que des agents fiscaux soient saisis, à titre exceptionnel et par des magistrats, de fraudes fiscales complexes, sous le contrôle du juge comme chef de service, qui garantit le caractère étanche des procédures administrative et judiciaire. Je serais davantage choquée si des services de l'État se trouvaient en rivalité. Certains contentieux, comme les manquements à l'obligation déclarative, sont par nature fiscaux. Quand une

interpellation est effectuée à la frontière avec saisie d'argent, l'infraction est à la fois douanière et fiscale. Disposer, au sein d'un même service, d'agents qui représentent le recouvrement de l'impôt indirect et travaillent dans le cadre judiciaire, structure et complète l'action de l'État. Les magistrats ne seront par ailleurs nullement gênés de recourir à un service supplémentaire.

M. Dominique Gaillardot. – Le recours à la CJIP ressort d'une question de philosophie judiciaire. Je ne vois, pour ma part, aucune raison pour que ce mécanisme ne s'applique pas en matière de fraude fiscale. L'absence de reconnaissance de culpabilité n'empêche pas l'efficacité. Ne nous privons pas d'un outil supplémentaire !

M. Philippe Dallier. – Je regrette que les quatre organisations non gouvernementales (ONG), qui vous ont précédés, ne soient pas restées pour vous entendre ! Elles souhaitaient, en effet, judiciariser la totalité des fraudes fiscales... J'aimerais vous interroger sur la spécialisation des magistrats en matière fiscale et sur la création éventuelle d'une juridiction *ad hoc*. Je suis sénateur de la Seine-Saint-Denis : le tribunal de Bobigny croule déjà sous les affaires de tous types et je doute qu'il se trouve un jour en capacité d'atteindre la moyenne nationale s'agissant des délais de jugement. Ne conviendrait-il pas de créer une juridiction spécialisée dans les affaires fiscales ?

Mme Solange Moracchini. – J'ai été affectée au tribunal de Bobigny pendant six ans et peux vous confirmer que certains dossiers étaient jugés à la limite du délai de prescription. Les affaires d'escroquerie et de fraudes fiscales couvrent souvent plusieurs départements, avec une plateforme logistique dans des zones dépendant de juridictions modestes. Quel parquet doit alors se saisir ? Dans les petites villes, le parquet craint souvent de ne pas disposer des moyens de traiter de tels dossiers... La loi pourrait prévoir qu'en cas de fraude importante, le dossier soit transféré à une juridiction interrégionale spécialisée (JIRS) avec des magistrats formés à la délinquance organisée, dont le lien avec la fraude fiscale est avéré. La politique pénale des JIRS varie cependant, comme en matière de TVA et de stupéfiants. Il apparaît néanmoins que les deux types d'infraction sont souvent liés.

M. Dominique Gaillardot. – Il existe déjà des magistrats spécialisés au sein des JIRS. Pour autant, toute fraude grave n'est pas forcément complexe et peut être efficacement traitée par citation directe.

M. Vincent Éblé, président. – Nous vous remercions pour vos éclairages.

II. EXAMEN DU RAPPORT (27 JUIN 2018)

Réunie le mercredi 27 juin 2018, sous la présidence de M. Vincent Éblé, président, la commission a examiné le rapport de M. Albéric de Montgolfier, rapporteur, et a élaboré le texte de la commission sur le projet de loi n° 385 (2017-2018) relatif à la lutte contre la fraude, après engagement de la procédure accélérée.

M. Vincent Éblé, président. – Nous poursuivons notre travail sur la lutte contre la fraude, après le cycle d'auditions menées ces deux dernières semaines. Nous examinons ce matin le rapport sur le projet de loi relatif à la lutte contre la fraude afin d'établir le texte de la commission qui sera débattu en séance les 3 et 4 juillet prochains.

La commission des lois s'est réunie hier pour examiner les articles 1^{er}, 8 et 9, que nous lui avions délégués au fond. Nous n'aurons donc qu'à entériner ses positions, même si notre collègue Nathalie Delattre, rapporteur pour avis, pourra nous en faire une brève présentation.

M. Albéric de Montgolfier, rapporteur général. – Nous sommes saisis en premier du projet de loi relatif à la lutte contre la fraude, déposé le 28 mars dernier au Sénat. Le ministre de l'action et des comptes publics, Gérald Darmanin, nous l'avait présenté le jour même.

Nous connaissons bien ce sujet, qui a pris une ampleur particulière depuis la crise de 2008 et la mise sous tension des finances publiques qui en a résulté. La lutte contre les phénomènes d'évitement de l'impôt s'est imposée comme un impératif économique et social. Il s'agit non seulement d'assurer la collecte des ressources publiques et les conditions de la concurrence entre acteurs économiques, mais surtout de respecter le socle du contrat social posé par l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen.

Certaines initiatives internationales ont renforcé la lutte contre la fraude : les dirigeants du G20 ont décidé, à l'occasion du sommet de Saint-Pétersbourg en septembre 2013, de confier à l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) la mission de réfléchir à l'actualisation du système fiscal international : le projet de lutte contre « l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices » ou « BEPS ». À l'échelle nationale, ce projet de loi fait suite à la loi du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière, ainsi qu'à la loi « Sapin 2 » du 9 décembre 2016, qui ont procédé à un renforcement des sanctions applicables en matière de fraude fiscale et à une diversification des moyens de contrôle à disposition de l'administration.

Ce texte constitue en quelque sorte le pendant du projet de loi pour un État au service d'une société de confiance, examiné en début d'année par notre assemblée, qui vise notamment à reconnaître un « droit à l'erreur »

pour les contribuables vertueux et à renforcer les garanties dont ils bénéficient. En regard, l'administration fiscale doit disposer des moyens nécessaires pour contrôler efficacement le respect des règles et déceler les faits de fraude. Les sanctions doivent également être suffisamment efficaces et dissuasives.

Le projet de loi, qui comprend onze articles, appréhende la fraude dans ses différentes extensions : fiscale, douanière et sociale – quoiqu'accessoirement dans ce dernier cas. Deux axes le structurent : le renforcement des moyens de lutter contre la fraude, aux articles 1^{er} à 4, et le renforcement des sanctions applicables, aux articles 5 à 11. La commission des finances a délégué l'examen des articles 1^{er}, 8 et 9 à la commission des lois, qui s'est également saisie pour avis de l'article 5.

Ce projet de loi aurait dû être examiné mi-juillet, le calendrier a été quelque peu anticipé et nous avons donc disposé de moins de temps que prévu pour l'examiner. Nous avons entendu l'administration, le Parquet national financier, des avocats fiscalistes, des organisations non gouvernementales (ONG), et avons effectué des contrôles sur place pour mieux comprendre comment fonctionne le verrou de Bercy – même si ce point ne figure pas dans le projet de loi.

S'agissant du renforcement des moyens de lutter contre la fraude, l'article 1^{er}, délégué à la commission des lois, crée une nouvelle police fiscale au sein de Bercy. L'article 2 renforce la lutte contre les logiciels de comptabilité ou de gestion « permissifs » et donne aux agents des douanes des pouvoirs de contrôle et de sanction similaires à ceux dont dispose l'administration fiscale. L'article 3 créé un droit d'accès direct aux informations détenues par la Direction générale des finances publiques (DGFiP) pour les assistants spécialisés détachés auprès des tribunaux, les organismes chargés de la lutte contre le travail illégal et les agents de police judiciaire. L'article 4 prévoit la transmission automatique des revenus perçus par les utilisateurs des plateformes en ligne, un dispositif que nous avions été les premiers à adopter et que nous votons chaque année à l'unanimité.

S'agissant du renforcement des sanctions, l'article 5 inverse le principe actuellement applicable pour la publication des sanctions pénales, en prévoyant que la publication s'applique par défaut, sauf à ce que le juge décide, par un avis motivé, de ne pas l'ordonner. L'article 6 autorise l'administration fiscale à rendre publiques les sanctions administratives prononcées en matière fiscale à l'encontre des personnes morales. L'article 7 introduit une amende à l'encontre des intermédiaires – avocats, experts comptables – ayant intentionnellement fourni une prestation à leur client leur ayant directement permis de commettre des agissements ou manœuvres frauduleuses en matière fiscale et sociale. Les articles 8 et 9, délégués à la commission des lois, prévoient respectivement une aggravation du montant de certaines amendes pour fraude fiscale et ouvrent la possibilité pour le Procureur de la République de recourir à la procédure de comparution sur

reconnaissance préalable de culpabilité en matière de fraude fiscale. L'article 10 actualise les sanctions prévues en matière douanière. Enfin, l'article 11 ajoute à la liste française des États et territoires non coopératifs (ETNC) les pays qui figurent sur la nouvelle liste établie par l'Union européenne – cela revient à rajouter les Palaos, à 1 500 kilomètres des Philippines...

Que faut-il en penser ? Nous avons travaillé dans un temps contraint mais de façon approfondie, avec quatre auditions en commission et sept auditions que j'ai personnellement menées mais ouvertes aux membres de notre groupe de suivi sur la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales. J'ai procédé à deux contrôles sur pièces et sur place, l'un accompagné du Président, dans différents services fiscaux.

Sur le principe, nous ne pouvons que partager l'esprit de ce texte, mais les différents dispositifs proposés par le Gouvernement, s'ils ne sont pas en eux-mêmes contestables, sont en réalité bien souvent de portée modeste. Le projet de loi ne comprend rien sur la fraude sur internet et les GAFA (Google, Apple, Facebook, Amazon). La direction nationale d'enquêtes fiscales (DNEF) a insisté sur la complexité du sujet. La fraude fiscale est aussi ancienne que les impôts ! À tout le moins, les dispositifs proposés peuvent être améliorés et complétés : c'est dans cet esprit que nous avons travaillé.

À l'article 2, sur la lutte contre les logiciels dits « permissifs » qui permettent de dissimuler des recettes, des transactions ou des flux de marchandises, nous regrettons que l'extension aux agents des douanes ne porte que sur le volet « éditeurs » du dispositif. Pourquoi ne pas avoir également étendu le volet « utilisateurs », qui oblige les commerçants à utiliser des logiciels de caisse certifiés pour déclarer la TVA ? Ce volet pourrait être utile dans le cadre de contrôles sur les contributions indirectes – pour les débits de tabacs, de boissons alcooliques, *etc.* Je vous proposerai un amendement en ce sens.

À l'article 4, le dispositif de transmission automatique des revenus par les plateformes en ligne constitue évidemment une très bonne nouvelle et marque la reconnaissance des travaux menés depuis plusieurs années par notre commission et son groupe de travail sur la fiscalité et le recouvrement de l'impôt à l'heure de l'économie numérique : le dispositif reprend presque mot pour mot celui de notre proposition de loi du 29 mars 2017. La version précédente, adoptée dans le cadre du projet de loi de finances rectificative pour 2016, était également issue de nos travaux. Le Gouvernement s'y était alors opposé... Mieux vaut tard que jamais !

Je vous proposerai toutefois d'y apporter quelques modifications, afin que ces informations puissent alimenter directement la déclaration pré-remplie des contribuables. Cela suppose, notamment, que les plateformes précisent de manière simple la qualification des revenus déclarés quand elles en ont connaissance – bénéfices industriels et commerciaux (BIC) ou

bénéfices non commerciaux (BNC), biens ou services, partage de frais, ventes d'occasion – comme le font tous les autres tiers déclarants pour les traitements, salaires et pensions.

Je vous proposerai également d'adopter à nouveau l'amendement que le Sénat avait voté, qui prévoit un abattement de 3 000 euros pour les revenus perçus *via* des plateformes et déclarés automatiquement par celles-ci. Celui-ci est en effet le complément nécessaire à la déclaration automatique. D'autres pays comme la Belgique, le Royaume-Uni ou le Danemark ont apporté des réponses simples à des questions compliquées. La France fait l'inverse... Le temps est venu de faire comme eux !

Aux articles 5 et 6 sur la mise en œuvre du « *name and shame* » en matière fiscale, à savoir la publication des décisions, nous avons entendus les ONG actives en la matière, nous savons également comment certaines entreprises font désormais de leur acquittement effectif de l'impôt un élément de leur communication. L'on comprend, dès lors, que les personnes condamnées par une juridiction fassent l'objet d'une peine complémentaire de publication de la décision de justice, sauf si le juge en décide bien sûr autrement.

Je ne suis pas opposé à ce que l'administration fiscale puisse rendre publique une sanction qu'elle prononce – cela existe déjà pour certaines sanctions non juridictionnelles, prononcées par exemple par l'Autorité de la concurrence ou l'Autorité des marchés financiers. Pourquoi l'administration fiscale ne pourrait-elle pas le faire pour les personnes morales ? Le Conseil d'État a estimé dans son avis que cette possibilité devait être restreinte aux seules personnes morales, ce que retient le dispositif proposé. Il faut cependant encadrer cette possibilité de publication : tous les recours doivent avoir été épuisés, la sanction doit être définitive. Le dispositif proposé par le Gouvernement permettrait de rendre publiques des sanctions qui ne seraient pas encore devenues définitives, à charge pour l'administration d'en suspendre la publication en cas de recours. Compte tenu de l'écho que serait susceptible de recevoir cette publication, sa suspension risquerait d'être vaine et l'entreprise pourrait être ainsi sanctionnée à tort publiquement, au risque d'importants préjudices économiques – comme une chute du cours de bourse. C'est pourquoi mon amendement prévoit la publication des seules sanctions définitives. En outre, afin d'éviter de créer une nouvelle commission chargée d'émettre un avis sur la décision de l'administration de rendre publique une sanction, comme le prévoit le Gouvernement, je vous propose de confier cette mission à la commission des infractions fiscales (CIF).

À l'article 7, il est indispensable de prévoir que l'amende à l'encontre des tiers ne peut être appliquée au tiers que dans le cas où la sanction prononcée à l'encontre de son client est devenue définitive, afin notamment de garantir les conditions du droit au recours et d'éviter de sanctionner le conseil d'un contribuable qui contesterait la sanction dont il

fait lui-même l'objet. Je vous propose d'améliorer la rédaction sur les types de prestations pouvant conduire le tiers à encourir une amende. L'article 10 ne soulève guère de commentaires : il procède essentiellement à une actualisation du montant d'une amende qui n'avait pas varié depuis 1981.

À l'article 11, le contraste est saisissant entre le poids donné par le Gouvernement à l'ajout des pays de la liste européenne des paradis fiscaux à la liste des États et territoires non coopératifs (ETNC) et la réalité. D'abord, les deux listes ne comportent chacune que sept États dont aucun n'est un centre majeur de la finance mondiale. Ensuite, dans le détail, seuls les pays de la liste européenne qui ne respectent pas le critère dit « offshore » se verrraient appliquer l'ensemble des sanctions prévues pour les ETNC, les autres n'en subissant qu'une petite partie – à savoir six sanctions sur vingt-quatre. Dans ces conditions, « l'élargissement » de la liste se résume à l'ajout des Palaos, archipel océanien de 21 000 habitants, auquel la France n'a jamais adressé la moindre demande d'information au cours des dernières années. À tout le moins pourrait-on faire évoluer les critères de la liste française pour inclure l'échange automatique d'informations, et non plus à la demande, et améliorer l'information du Parlement sur les motifs justifiant un ajout ou retrait. C'est le sens des deux amendements que je vous proposerai.

Au-delà de l'amélioration des dispositions existantes, je vous propose d'enrichir le texte par plusieurs articles additionnels, et tout d'abord, de rétablir la possibilité, supprimée en 2013, de procéder à une transaction y compris lorsque l'administration envisage des poursuites pénales. « Un bon accord vaut mieux qu'un mauvais procès ». La transaction ne met aucunement fin aux poursuites pénales, qui conserveraient toute leur exemplarité. En outre, la transaction ne peut en aucun cas porter sur les droits éludés, mais seulement sur les pénalités. Le montant de l'impôt est toujours dû... Selon le Procureur national financier, la transaction est un outil de plus en plus utilisé par les juges eux-mêmes, sous la forme de la comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité (CRPC), étendue par l'article 9 du projet de loi, ou de la convention judiciaire d'intérêt public (CJIP), qu'un amendement de la commission des lois propose d'étendre à la fraude fiscale. Actuellement, l'administration qui souhaite poursuivre au pénal ne peut négocier d'accord et recouvrer les droits, c'est stupide ! Rétablissement cette possibilité.

En contrepartie du rétablissement de la transaction, parallèlement à l'action pénale et afin de garantir la plus grande transparence possible, complétons les éléments du jaune budgétaire publié chaque année sur le sujet pour être mieux informés des transactions fiscales. Les transactions d'un montant supérieur à 200 000 euros ou celles qui concernent des dossiers transmis à l'autorité judiciaire seraient spécifiquement notifiées, une fois par an, au président et au rapporteur général des commissions des finances.

Par ailleurs, ce texte comporte deux grandes absentes : la lutte contre la fraude à la TVA en matière de commerce en ligne, et surtout, la réforme de

la procédure applicable aux poursuites pénales pour fraude fiscale, ce « verrou de Bercy » dont nous avons beaucoup débattu ces derniers mois. Nos collègues députés Éric Diard et Émilie Cariou ont travaillé sur le sujet, et le Sénat a discuté le mois dernier une proposition de loi, sur le rapport de Jérôme Bascher.

Sur la fraude à la TVA dans le commerce en ligne, je vous propose d'adopter un dispositif auquel j'attache une grande importance, et qui avait déjà été adopté à la quasi-unanimité du Sénat dans une version précédente : la responsabilité solidaire des plateformes en ligne pour le paiement de la TVA due par les vendeurs qui y exercent leur activité. Concrètement, il s'agit de rendre les grandes plateformes, comme Amazon ou Alibaba, redevables de la TVA à la place des vendeurs qui se seraient soustraits à leurs obligations, à condition bien sûr que ceux-ci lui aient été signalés par l'administration et qu'aucune mesure n'ait été prise pour assurer leur mise en conformité.

Le Royaume-Uni s'est doté d'un régime similaire en 2016, et les résultats sont éloquents : 2 100 procédures ont été lancées, ayant conduit à récupérer 120 millions de livres de recettes supplémentaires. Le nombre de vendeurs hors Union européenne enregistrés auprès de l'administration est passé de 1 600 en 2015 à 28 000 en 2018, pour encore 100 millions de livres de plus. Le dispositif a donc incité les vendeurs à s'inscrire auprès de l'administration. Par comparaison, la France fait pâle figure avec ses 3 100 entreprises enregistrées, 18 contrôles effectués, 2,1 millions d'euros de droits et pénalités notifiés, et 172 419 euros effectivement recouvrés. Cette fraude représenterait pourtant au minimum un milliard d'euros. L'amendement sur la responsabilité solidaire serait complété par un autre permettant de prélever la TVA au moment de la transaction (*split payment*), lui aussi issu des propositions de notre groupe de travail.

Une disposition novatrice permettrait à l'administration fiscale d'appliquer aux filiales françaises des entreprises multinationales les amendes encourues en cas de non réponse au droit de communication non nominatif. Cette responsabilité solidaire existe déjà dans certains cas en matière fiscale et dans d'autres domaines.

Enfin, un de mes amendements interdirait aux plateformes de verser des revenus à leurs utilisateurs sur des cartes prépayées. Nous avions adopté une disposition similaire pour les plateformes d'hébergement dans le projet de loi de finances rectificative pour 2017, mais le problème concerne aussi – voire surtout – les vendeurs présents sur des *marketplaces*.

Pour travailler sur la réforme de la procédure applicable aux poursuites pénales pour fraude fiscale – le « verrou de Bercy » – j'ai pris en compte les travaux menés sur cette question. Ce verrou est double : d'une part les poursuites pour fraude fiscale n'ont lieu que sur plainte de

l'administration, d'autre part cette plainte doit être précédée d'un avis conforme de la CIF.

Je suis allé à Bercy avec le Président, pour consulter les dossiers que l'administration centrale ne transmet pas à la CIF. Plus de 47 000 contrôles fiscaux sont réalisés chaque année, et environ 4 000 sont considérés à fort enjeu. Un millier de dossiers sont remis à la CIF, qui en retient 95 %. Cette limitation du nombre de dossiers transmis est souvent due à des raisons valables – âge du contribuable, contribuable déjà poursuivi et condamné, crainte que le dossier ne perdure pas devant la juridiction pénale... Il n'est pas question de remettre en cause la qualité du travail que fait l'administration fiscale.

Comme le disait Jérôme Bascher ici même, une disparition pure et simple du verrou aurait engorgé les parquets et est inconcevable si l'on ne met pas en place un autre dispositif, à la fois transparent et réaliste. Il faut garantir que le renvoi vers la justice pénale concerne bien l'ensemble des dossiers les plus graves, ainsi que le prévoit le Conseil constitutionnel, dans ses décisions relatives à deux questions prioritaires de constitutionnalité du 24 juin 2016, M. Jérôme C. et M. Alec W. et autre (affaire Wildenstein). Selon le Conseil, on peut poursuivre à la fois pour des pénalités fiscales et de la fraude fiscale, à condition que la plainte pour fraude fiscale soit réservée aux cas les plus graves, à titre d'exemplarité. Les deux avocats de la Cour de cassation que nous avons entendus ne souhaitaient pas qu'il y ait davantage de contentieux, et préfèrent se concentrer sur les cas les plus graves. Mais parfois, les juges ont du mal à condamner une personne déjà redressée avec une majoration de 80 %. Seules quatre peines de prison ont été prononcées.

Fixons dans la loi des critères qui s'imposent à l'administration fiscale, et mettons fin au verrou de Bercy. L'obligation de dépôt doit alors porter sur des dossiers d'un montant significatif, susceptibles de recevoir des pénalités importantes, en vérifiant que la fraude résulte d'agissements particulièrement répréhensibles. Lorsque ces critères légaux sont remplis, le dépôt de plainte s'impose, ou alors l'administration doit faire valoir des motifs particuliers au parquet, lequel aura le choix final d'engager ou non des poursuites.

Comme les critères ne peuvent pas tout prévoir, l'administration doit conserver la possibilité de porter plainte dans des cas particuliers, par exemple vis-à-vis des récidives multiples sur de faibles montants ou lorsque la fraude a été commise par une personne qui, par sa profession ou son activité, a un devoir particulier d'exemplarité.

Ces principaux apports sont complétés par quelques amendements techniques, rédactionnels ou de cohérence, et constituent d'utiles ajustements et compléments.

M. Jean-François Rapin. – Au regard de la réduction de prix effectuée par un vendeur sur une plateforme en ligne du fait de l'absence de

TVA, le consommateur ne peut-il pas être considéré comme complice du fraudeur ?

M. Albéric de Montgolfier, rapporteur général. – Non, il faudrait prouver l'intention de frauder, or souvent le vendeur envoie une facture avec une fausse TVA.

Mme Sophie Taillé-Polian. – Le groupe socialiste et républicain partage l'analyse du rapporteur selon laquelle le projet de loi ne répond pas aux enjeux majeurs de la fraude fiscale, puisqu'un certain nombre de sujets nous échappent, et qu'il ne traite pas ceux sur lesquels il pourrait avoir prise. Nous partageons votre proposition sur la fraude à la TVA. Mais même si quelques moyens supplémentaires sont alloués, cela ne suffira pas pour que l'administration fiscale et le ministère de la justice s'attaquent à ce fléau. Il reste des trous dans la raquette.

Depuis quelques jours, le suspense est grand sur l'avenir du verrou de Bercy. Vous avez mentionné notre proposition de loi et la mission d'information de l'Assemblée nationale. Vous nous proposez de le supprimer, mais de manière extrêmement restreinte, car vos critères sont cumulatifs. Cela ne peut nous satisfaire. Le nombre de dossiers transmis automatiquement au Parquet serait très faible, le reste relèverait du libre arbitre de l'administration. L'Assemblée nationale avait une lecture non cumulative des critères : la pénalisation était prévue en cas de fraude aggravée, récidive ou pour des sommes importantes. Nous restons sur notre faim ; la suppression du verrou de Bercy est indispensable. Un tri doit être fait sous le contrôle du juge, et dans une coopération renforcée. Chaque critère devrait conduire à des poursuites pénales, en raison des montants importants : cela nuit au contrat social.

M. Éric Bocquet. – C'est étrange, voilà un Gouvernement qui n'attend pas le scandale pour prendre des mesures ! Le texte me laisse aussi sur ma faim, avec de grands absents, comme la fiscalité des GAFA, le verrou de Bercy. La liste des paradis fiscaux est une mascarade absolue. Le texte veut même renforcer les moyens en matière de police fiscale, alors que six directions nationales s'occupent déjà du sujet. La police fiscale ne réglera pas tout. Bruno Parent, directeur général des finances publiques, nous rappelait que 30 000 emplois avaient été supprimés en vingt ans. En embaucher quelques dizaines ne le contrebalancera pas. Le projet de loi se saisit du sujet par quelques petits bouts. Nos amendements y remédieront. Le groupe communiste, républicain, citoyen et écologiste déposera une vingtaine d'amendements en séance publique.

M. Marc Laménie. – J'approuve l'analyse d'Éric Bocquet sur l'insuffisance des moyens humains. Donnons-nous les moyens de réussir ! Quelles autres administrations que la DGFiP et les douanes seraient concernées ? Quelle coopération est réalisée avec l'Union européenne, avec quelle efficacité ?

Mme Nathalie Goulet. – Nous sommes plusieurs sénateurs à être experts comptables, avocats... Nous pourrions être mis en difficulté si nous sommes obligés de nous déporter à de multiples reprises, alors que nos ordres vont nous assaillir de propositions d'amendements que nous ne pourrons défendre. Comment se positionner ? Il faudrait en parler au déontologue.

M. Bernard Lalande. – La fraude fiscale, ce n'est pas une déclaration de vertu. Les propositions du rapporteur sur l'économie numérique et la responsabilité solidaire des plateformes sont très intéressantes. Nous avions proposé un abattement de 3 000 euros : le travail de notre commission est entendu par le Gouvernement. Je soutiendrai presque totalement ces amendements pragmatiques et d'application simple. Je partage également les interrogations de Nathalie Goulet.

M. Albéric de Montgolfier, rapporteur général. – Essayons d'avoir une position la plus unanime possible sur l'économie numérique, cela finit par marcher ! Des solutions pragmatiques fonctionnent à l'étranger. Ce n'est pas simplement une question de fraude, mais aussi de concurrence déloyale par rapport aux commerçants s'acquittant de toutes leurs obligations, et détruit le tissu économique ; soyons fermes sur ce sujet !

S'agissant du « verrou de Bercy » et de son évolution, il faut bien relire les décisions du Conseil constitutionnel : la possibilité de poursuivre à la fois au pénal et sur le plan administratif est exceptionnelle, et permise à condition que les poursuites pénales soient réservées aux cas les plus graves. C'est au législateur de fixer le seuil. Ancien président de conseil départemental pendant près de vingt ans, j'ai pu voir les limites de l'action du parquet sur la fraude sociale ; je crains que les dossiers soient traités différemment d'une juridiction à l'autre. La justice ne s'intéresse pas beaucoup à la fraude fiscale, et rechigne à infliger une amende si la personne a déjà subi une majoration de 80 %. Il faudra qu'elle traite les bons dossiers – les plus graves – mais cela ne fera pas moins de dossiers. Actuellement, près de 1 000 dossiers sont transmis au pénal. Avec les trois critères cumulatifs, cela aurait représenté 1 396 dossiers en 2015, 1 356 en 2016 et 1 262 en 2017. Mais au pénal, il faut prouver l'intention – cela fait peu débat en cas de fraude à 80 %, de récidive ou de fraude aggravée.

Je partage l'avis d'Éric Bocquet sur les GAFA et la fraude internationale. Nous attendons vos amendements.

L'Union européenne organise une coopération en matière d'échanges de données fiscales. Elle aurait pu émettre des propositions sur l'évasion fiscale et la fiscalité numérique, mais se heurte à la règle de l'unanimité en matière fiscale.

Nous partageons tous l'interrogation de Nathalie Goulet. Si je devais appliquer à la lettre les règlements en tant que rapporteur général – je paie la taxe foncière et l'impôt sur le revenu – je devrais me déporter durant la

totalité de l'examen du projet de loi de finances ! De même, les médecins ne pourraient plus déposer d'amendements sur la médecine, les agriculteurs sur l'agriculture... La frontière se situe entre la défense de l'intérêt collectif d'une profession et la défense, *ad hominem*, d'un cas particulier.

M. Emmanuel Capus. – Avocat moi-même, je souhaiterais vous faire bénéficier de mon expérience professionnelle : dès lors qu'on ne défend pas un intérêt privé, il n'y a pas de conflit d'intérêt lorsqu'on défend le principe même du droit à la défense.

Déterminer dans la loi des critères pour la transmission au parquet évite certes des petits arrangements au sein de Bercy, mais cela les transfère au parquet. Il y aura une absence totale de transparence des poursuites. On transfère le problème d'un spécialiste à un autre.

M. Albéric de Montgolfier, rapporteur général. – Dont acte.

Mme Nathalie Delattre, rapporteure pour avis de la commission des lois. – Vous avez délégué à la commission des lois l'examen au fond des articles 1^{er}, 8 et 9 du projet de loi. Nous nous sommes également saisis pour avis de l'article 5.

Les articles sur lesquels la commission des lois a dû se prononcer concernent la procédure pénale. Les poursuites pénales sont réservées, conformément à la jurisprudence du Conseil constitutionnel, aux cas de fraude fiscale les plus graves au regard du montant des droits éludés, de la nature des agissements et des circonstances de l'affaire. Un consensus s'établit autour de l'exemplarité des dossiers qui doivent être poursuivis.

J'entre dans le détail des quatre articles en expliquant le cheminement de la commission des lois.

L'article 1^{er} vise à autoriser la création, au sein du ministère du budget, d'un nouveau service à compétence nationale chargé de mener des enquêtes judiciaires en matière de fraude fiscale.

Pourtant, depuis 2010, procureurs et juges d'instruction peuvent s'appuyer sur une Brigade nationale de répression de la délinquance fiscale (BNRDF). Dépendante du ministère de l'intérieur et co-administrée par Bercy, cette brigade associe des officiers de police judiciaire (OPJ) et des officiers fiscaux judiciaires (OFJ). Elle peut ainsi mettre en œuvre les techniques d'investigation de la police judiciaire (écoutes, filatures, balises, etc.) et bénéficier d'une expertise pointue en matière fiscale, avec des agents rompus au contrôle fiscal. Cette brigade, qui est originale par sa mixité de fonctions, comprend environ quarante personnes qui peuvent s'appuyer sur l'ensemble du maillage territorial de la police judiciaire, soit environ 5 700 personnes.

Le Conseil d'État précise dans son avis qu'un second service d'enquête judiciaire fiscale hors du ministère de l'intérieur serait concurrent du premier. Il dit ne pas comprendre pourquoi, dans un souci de bonne

administration, n'est pas retenue l'option consistant à renforcer le service existant.

La commission des lois est également peu convaincue du bien-fondé de la création d'une nouvelle police, celle de Bercy, alors que la BNRDF a déjà pour mission de mener des enquêtes fiscales. Il nous semble plus simple, plus sain et plus efficace de doter la BNRDF de moyens supplémentaires que de créer un nouveau service, qui risque d'alimenter une guerre des polices, préjudiciable à l'efficacité de l'action publique, et qui risque de faire fi de la nécessaire coordination que nécessite ce type de dossiers complexes. La commission des lois vous propose donc de supprimer cet article.

L'article 5 a été largement évoqué par Albéric de Montgolfier. La commission des lois estime que le dispositif proposé est satisfaisant, en ce qu'il permet de rétablir la règle qui était en vigueur jusqu'en 2010, tout en la conciliant avec le principe d'individualisation des peines.

L'article 8 traite de l'alourdissement des amendes prévues en cas de fraude fiscale. L'article 1741 du code général des impôts prévoit que les personnes physiques condamnées pour fraude fiscale encourrent une peine de 5 ans d'emprisonnement et de 500 000 euros d'amende ; en cas de fraude fiscale aggravée, les peines sont portées à 7 ans d'emprisonnement et à 3 millions d'euros d'amende. Pour les personnes morales, le montant de l'amende est cinq fois plus élevé, soit 2,5 millions d'euros, et 15 millions d'euros en cas de fraude aggravée. Quoique d'un niveau élevé, ces peines d'amende se révèlent insuffisamment dissuasives face à certaines fraudes.

C'est pourquoi le projet de loi prévoit que le montant de l'amende puisse être porté au double du produit tiré de l'infraction. Pour les personnes morales, compte tenu du principe figurant à l'article 131-38 du code pénal, le montant de l'amende pourrait atteindre le décuple du produit de l'infraction. La commission des lois ne peut qu'encourager la commission des finances à suivre cette disposition, qui, si le juge s'en empare, rendra les amendes pour fraude fiscale plus dissuasives.

Enfin, l'article 9 vise à étendre la procédure de comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité, la CRPC, à la fraude fiscale. Le plaider-coupable a été introduit dans notre code de procédure pénale en 2004. Il est applicable à une personne majeure qui reconnaît avoir commis un délit – sont donc exclus les crimes et les contraventions. L'avantage est une réponse pénale beaucoup plus rapide pour les infractions reconnues par leur auteur. Le procureur commence par faire une proposition ; si la personne poursuivie accepte la peine proposée, s'ouvre une phase d'homologation auprès du président du tribunal de grande instance. Un procès long est évité, le dossier est clos en quelques mois sans effacer pour autant la culpabilité de l'auteur. Il s'agit d'un outil que le juge peut utiliser ; il conserve néanmoins la liberté de refuser de transiger lors de l'audience publique. Alors la

procédure reprend son cours. La commission des lois vous propose d'accepter cette mesure.

Souhaitant compléter la boîte à outils dont dispose la justice, en lien avec une proposition pertinente de nos collègues députés Émilie Cariou et Éric Diard dans leur rapport sur ce sujet, la commission des lois vous propose d'étendre à la fraude fiscale la possibilité de conclure une convention judiciaire d'intérêt public (CJIP).

La conclusion d'une telle convention par une personne morale est possible sur proposition du procureur. Elle implique de verser au trésor public une amende d'intérêt public et de mettre en œuvre un programme de mise en conformité. La convention doit être obligatoirement homologuée par un juge, qui doit également en faire publicité *via* un communiqué de presse.

Déjà autorisée pour le blanchiment de fraude fiscale, la CJIP a été utilisée avec succès par le parquet national financier pour traiter certains dossiers ; il est donc cohérent de l'autoriser aussi pour la fraude fiscale.

Enfin, la commission des lois vous propose d'inscrire la jurisprudence Talmon dans la loi. Depuis 2008, la Cour de cassation considère que le parquet national financier et les parquets territoriaux peuvent engager des poursuites sur le fondement du blanchiment de fraude fiscale, le blanchiment étant considéré comme un délit distinct de la fraude. L'objectif de notre amendement est de sécuriser les procédures engagées depuis une dizaine d'années sur la base de cette jurisprudence, et d'inscrire définitivement cette dernière dans la loi.

EXAMEN DES ARTICLES

Article additionnel avant l'article 1^{er}

M. Albéric de Montgolfier, rapporteur général. – Le 2^o de l'amendement **COM-21** me paraît déjà satisfait ; l'objet du 3^o me semble hors du cadre du projet de loi. Si Nathalie Goulet acceptait de restreindre sa rédaction au 1^o, donc de supprimer le 2^o et le 3^o, je serai favorable à son adoption.

Mme Nathalie Goulet. – J'accepte de le rectifier ainsi.

L'amendement COM-21 ainsi rectifié est adopté et devient article additionnel.

M. Albéric de Montgolfier, rapporteur général. – L'amendement **COM-22** me paraît satisfait par la décision « Société Export Press » du 2 décembre 2016. Je demande à Nathalie Goulet de bien vouloir le retirer.

L'amendement COM-22 est retiré.

M. Albéric de Montgolfier, rapporteur général. – L'amendement **COM-24** soulève une vraie question, qui fait partie d'un tout. Je souhaite que

nous y retravaillons. En particulier, *quid* de la possibilité de prononcer des condamnations pénales alors même que le juge de l'impôt a rendu une décision favorable au contribuable ? Demande de retrait.

Mme Nathalie Goulet. – Beaucoup d'amendements sont liés à ces questions préjudiciales. Nous avons travaillé avec des magistrats.

M. Albéric de Montgolfier, rapporteur général. – Ce travail n'est pas abouti, mais c'est un vrai sujet.

Mme Nathalie Goulet. – Nous les déposerons à nouveau en séance.

L'amendement COM-24 est retiré.

Article 1^{er} (délégué)

Mme Nathalie Delattre, rapporteure pour avis. – La commission des lois a adopté les amendements de suppression **COM-13** et **COM-56**.

Les amendements COM-13 et COM-56 sont adoptés et l'article 1^{er} est supprimé.

*En conséquence, l'amendement **COM-12** devient sans objet.*

Article additionnel après l'article 1^{er}

M. Albéric de Montgolfier, rapporteur général. – Je demande à Nathalie Goulet de bien vouloir retirer l'amendement **COM-26**, afin que nous y retravaillons.

La Cour de cassation résiste à la décision du Conseil constitutionnel. En un mot, peut être condamné pour fraude fiscale un contribuable qui a été déchargé de toute imposition par le juge de l'impôt. Or, par définition, il n'y a pas de faute s'il n'y a pas d'impôt dû ! Il faut que nous trouvions une solution, qui pourrait passer, en effet, par l'instauration d'un renvoi préjudiciel.

L'amendement COM-26 est retiré.

Article 2

M. Albéric de Montgolfier, rapporteur général. – L'amendement **COM-37** vise à harmoniser les amendes prévues en cas d'opposition au droit de communication à l'égard des éditeurs de logiciels de comptabilité, de gestion ou de caisse.

L'amendement **COM-38** ouvre aux agents des douanes la possibilité de mettre en œuvre les dispositions qu'utilisent déjà les agents du fisc en matière de contrôle des logiciels permissifs.

L'amendement **COM-39** est un amendement de précision.

Les amendements COM-37, COM-38 et COM-39 sont adoptés.

L'article 2 est adopté dans la rédaction issue des travaux de la commission.

Article additionnel après l'article 2

M. Albéric de Montgolfier, rapporteur. – Le Conseil constitutionnel a été saisi la semaine dernière d'une question prioritaire de constitutionnalité sur le sujet dont traite l'amendement **COM-25** ; je préférerais que nous attendions que la décision soit rendue. Peut-on prévoir que le délit en question soit puni de « dix ans » d'emprisonnement et non de « deux à dix ans » ? Il faut respecter le principe de proportionnalité ; trancher aujourd'hui me paraît un peu prématuré. Demande de retrait.

Mme Nathalie Goulet. – Je le redéposerai en séance. Je ne vois pas en quoi le sort de cet amendement devrait dépendre de celui de la QPC. C'est juste une question de délai.

M. Vincent Éblé, président. – Tel le phénix, l'amendement COM-25 renaîtra de ses cendres en séance.

L'amendement COM-25 est retiré.

Article 3

*L'amendement **COM-36** est adopté et l'article 3 est adopté dans la rédaction issue des travaux de la commission.*

Article 4

M. Albéric de Montgolfier, rapporteur général. – L'amendement **COM-40** est un amendement de cohérence et de simplification.

L'amendement **COM-41** est important ; il vise à rendre obligatoire la collecte et la transmission des numéros de TVA des vendeurs de pays tiers sur les plateformes en ligne – je pense que vous allez tous y souscrire.

L'amendement **COM-42** précise les informations qui doivent être communiquées par les plateformes pour permettre la bonne imposition des revenus et alimenter les déclarations pré-remplies.

L'amendement **COM-43** vise à permettre à l'administration de distinguer, parmi les revenus déclarés par les plateformes, ceux qui sont tirés d'une activité à caractère commercial et ceux qui ne sont pas imposables.

Mme Nathalie Goulet. – Je suis très favorable à ces amendements. Il est quand même préférable de procéder ainsi plutôt que de taxer au kilomètre !

M. Vincent Éblé, président. – Certes ! Parlez-en à nos collègues du groupe de travail sur la revitalisation des centres-bourgs.

M. Didier Rambaud. – Je suis contre l'adoption de ces amendements.

Les amendements COM-40, COM-41, COM-42 et COM-43 sont adoptés.

M. Albéric de Montgolfier, rapporteur général. – L'amendement **COM-31** me semble satisfait par le b) du 2^e du futur article 242 bis du code général des impôts, qui prévoit la transmission systématique obligatoire des éléments d'identification de l'utilisateur de la plateforme, notamment le numéro fiscal.

L'utilisateur, qui peut payer par PayPal, ne souhaite pas forcément que ses coordonnées bancaires soient transmises. Au titre des éléments d'identification exigibles, le numéro fiscal suffit. Demande de retrait.

L'amendement COM-31 est retiré.

M. Albéric de Montgolfier, rapporteur général. – L'amendement **COM-63** vise à corriger une erreur de référence.

L'amendement COM-63 est adopté.

M. Albéric de Montgolfier, rapporteur général. – L'amendement **COM-44** est, au sein de cette série, l'amendement le plus important, sur la responsabilité solidaire des filiales des plateformes en matière de paiement des amendes.

L'amendement COM-44 est adopté.

L'amendement COM-10 rectifié est également adopté.

L'article 4 est adopté dans la rédaction issue des travaux de la commission.

Articles additionnels après l'article 4

M. Albéric de Montgolfier, rapporteur général. – L'amendement **COM-4** est déjà satisfait par le droit existant ; j'en demande le retrait.

L'amendement COM-4 n'est pas adopté.

M. Albéric de Montgolfier, rapporteur général. – Je suis défavorable à l'adoption des amendements **COM-6, COM-7** et **COM-8**.

Les amendements COM-6, COM-7 et COM-8 ne sont pas adoptés.

M. Albéric de Montgolfier, rapporteur général. – L'amendement **COM-45** vise à instituer un abattement forfaitaire minimal de 3 000 euros applicable aux revenus perçus par des particuliers via des plateformes en ligne. Je propose que l'amendement **COM-34**, qui va dans le même sens, soit retiré au profit de celui de la commission.

M. Vincent Éblé, président. – La différence entre les deux tient à l'ajout par Bernard Lalande, dans son amendement, d'un VII : « Les dispositions du présent article entrent en vigueur au 1^{er} janvier 2019. »

M. Albéric de Montgolfier, rapporteur général. – Rectifions l'amendement COM-34 afin qu'il devienne identique à l'amendement COM-45.

M. Bernard Lalande. – C'est d'accord.

L'amendement COM-34 est ainsi rectifié. Les amendements identiques COM-45 et COM-34 ainsi rectifiés sont adoptés et deviennent article additionnel.

M. Albéric de Montgolfier, rapporteur général. – L'amendement **COM-9** vise à supprimer le régime fiscal dérogatoire accordé à la Corse pour les produits du tabac. La fiscalité des tabacs est un sujet de loi de finances.

L'amendement COM-9 n'est pas adopté.

M. Albéric de Montgolfier, rapporteur général. – L'amendement **COM-46**, qui institue un régime de responsabilité solidaire des plateformes, est très important.

L'amendement COM-46 est adopté et devient article additionnel.

M. Albéric de Montgolfier, rapporteur général. – L'amendement **COM-47** est également important : il crée un mécanisme de « paiement scindé » (*split payment*) pour le prélèvement de la TVA à la source.

L'amendement COM-47 est adopté et devient article additionnel.

M. Albéric de Montgolfier, rapporteur général. – L'amendement **COM-48** vise à rendre solidiairement responsables du paiement des amendes les filiales françaises des entreprises condamnées pour refus de communication de documents.

L'amendement COM-48 est adopté et devient article additionnel.

M. Albéric de Montgolfier, rapporteur général. – L'amendement **COM-49** vise à interdire aux plateformes d'effectuer des versements sur des cartes prépayées anonymes, du type de celles qui sont enregistrées à Chypre.

L'amendement COM-49 est adopté et devient article additionnel.

Article additionnel avant l'article 5

M. Albéric de Montgolfier, rapporteur général. – L'amendement **COM-14** me semble déjà satisfait par le droit existant : le délai de reprise peut être prolongé en cas de non-déclaration d'avoirs à l'étranger ou de revenus provenant d'ETNC, d'États et territoires non coopératifs, en vertu de l'article L. 169 du livre des procédures fiscales.

L'amendement COM-14 est retiré.

Article 5

L'article 5 est adopté sans modification.

Article 6

M. Albéric de Montgolfier, rapporteur général. – L'amendement **COM-60** vise à confier à la commission des infractions fiscales le soin de

donner un avis à l'administration lorsque celle-ci envisage de rendre publiques des sanctions administratives. Pas la peine de créer une commission spécifique ! Qui dit commission dit locaux, président, etc.

Mme Sophie Taillé-Polian. – Nous proposons, nous, de supprimer la commission des infractions fiscales. Nous nous abstiendrons donc sur cet amendement.

M. Albéric de Montgolfier, rapporteur général. – Vous comptez envoyer 100 000 dossiers à la justice ?

Mme Sophie Taillé-Polian. – Pas 100 000, 4 000 ! Nous aurons le débat en séance.

M. Albéric de Montgolfier, rapporteur général. – Oui ! Nous discuterons du verrou de Bercy en séance.

Les amendements **COM-1**, **COM-17** et **COM-18** seraient satisfaits par l'adoption de l'amendement COM-60.

L'amendement COM-60 est adopté ; l'amendement COM-1 n'est pas adopté ; les amendements COM-17 et COM-18 sont retirés.

M. Albéric de Montgolfier, rapporteur général. – Nous sommes d'accord pour permettre à l'administration fiscale de rendre publiques les sanctions administratives qu'elle prononce, mais à condition que ces dernières soient devenues définitives. Sinon, imaginez la catastrophe pour une société cotée qui, confrontée à un tel cas de figure, ferait un recours qui s'avèrerait victorieux ! Les effets de la publication de la sanction, à savoir, par exemple, une baisse de sa cotation en bourse, ne pourraient être effacés.

Tel est l'objet de l'amendement **COM-50**, ainsi que de l'amendement **COM-19**, qui lui est quasi identique.

L'amendement COM-50 est adopté ; l'amendement COM-19 est retiré.

M. Albéric de Montgolfier, rapporteur général. – S'agissant de l'amendement **COM-32**, les sanctions administratives, aujourd'hui, sont toutes publiées par voie électronique.

Mme Sophie Taillé-Polian. – L'idée est de suivre l'avis du Conseil d'État, qui demande de limiter cette disposition aux personnes morales, mais de mettre en œuvre une mesure vraiment dissuasive, qui permette d'attaquer les marques. La publicité doit donc être importante.

Nous sommes d'accord pour préciser que la publication ne pourra être réalisée qu'une fois la sanction devenue définitive.

M. Albéric de Montgolfier, rapporteur général. – C'est le minimum !

Mme Sophie Taillé-Polian. – Nous ne souhaitons pas que soient mises sur la place publique des décisions qui seraient encore susceptibles d'être remises en cause.

Ceci dit, pour que la mesure ait toute sa portée, il faut veiller à ce que la publicité soit large.

M. Albéric de Montgolfier, rapporteur général. – Prenez les décisions de l'AMF, l'Autorité des marchés financiers ; elles ne sont publiées que sur le site de l'AMF, mais je vous assure que la presse les reprend systématiquement. L'annonce dans le journal du coin ne s'impose peut-être pas ! C'est pourquoi je suis plutôt défavorable à l'adoption de cet amendement.

M. Jérôme Bascher. – Cette disposition me semble risquée !

M. Albéric de Montgolfier, rapporteur général. – Quant à l'amendement **COM-20**, je suis défavorable à son adoption. En l'état, la disposition proposée me semble impossible à appliquer.

Mme Nathalie Goulet. – Le texte prévoit que la publication disparaît au bout d'un an, ce qui me semble totalement illusoire.

M. Albéric de Montgolfier, rapporteur général. – La publication sera retirée du site de l'administration fiscale. La question du droit à l'oubli est une vraie question.

Les amendements COM-32 et COM-20 ne sont pas adoptés.

L'article 6 est adopté dans la rédaction issue des travaux de la commission.

Article additionnel après l'article 6

M. Albéric de Montgolfier, rapporteur général. – L'amendement **COM-2** est satisfait. Demande de retrait.

L'amendement COM-2 n'est pas adopté.

Article 7

Mme Sophie Taillé-Polian. – Pour éviter que les intermédiaires n'intègrent dans leurs prix le montant éventuel de l'amende prévue, qui ne nous semble pas extrêmement important, il convient de rendre les intermédiaires solidaires des véritables responsables de la fraude, comme cela est déjà proposé pour les éditeurs de logiciels.

M. Albéric de Montgolfier, rapporteur général. – Juridiquement, je m'interroge. Peut-on appliquer deux amendes à un tiers ?

Mme Sophie Taillé-Polian. – Il s'agit de créer le même dispositif que celui instauré pour les éditeurs à l'article 2.

M. Albéric de Montgolfier, rapporteur général. – Nous aurons le débat en séance.

M. Vincent Éblé, président. – Cela permettra un débat plus approfondi.

L'amendement COM-33 n'est pas adopté.

M. Albéric de Montgolfier, rapporteur général. - S'agissant de l'amende visant un tiers ayant fourni une prestation permettant la commission par un contribuable d'agissements sanctionnés, d'accord, mais à condition que la sanction principale visant son client soit devenue définitive.

L'amendement **COM-15** serait satisfait par l'adoption de l'amendement **COM-51**.

Mme Sophie Taillé-Polian. - *Quid du terme « notamment » ?*

M. Albéric de Montgolfier, rapporteur général. - Nous supprimons ce terme, qui n'a rien à faire dans la loi. Depuis quand met-on des illustrations dans la loi ? Nous ne sommes pas en train de faire de la peinture ! La définition qui demeurera est très large : « tout procédé destiné à égarer l'administration », de sorte que nous ne réduisons pas la portée du dispositif.

M. Vincent Éblé, président. - Laissons les « notamment » aux littérateurs !

L'amendement COM-51 est adopté ; l'amendement COM-15 est retiré.

M. Albéric de Montgolfier, rapporteur général. - Pour ce qui concerne l'amendement **COM-16**, je suis défavorable à ce que diffèrent les délais de prescription applicables respectivement en matière fiscale et en matière sociale.

L'amendement COM-16 n'est pas adopté.

M. Albéric de Montgolfier, rapporteur général. - L'amendement **COM-52** est un amendement de précision sur la date d'entrée en vigueur du présent article.

L'amendement COM-52 est adopté.

L'article 7 est adopté dans la rédaction issue des travaux de la commission.

Article 8 (délégué)

L'article 8 est adopté sans modification.

Article additionnel après l'article 8

M. Albéric de Montgolfier, rapporteur général. - L'impôt sur le revenu étant calculé sur la base du foyer fiscal, l'amendement **COM-3** est contraire au principe d'individualisation des peines.

L'amendement COM-3 n'est pas adopté.

Article 9 (délégué)

Mme Nathalie Delattre, rapporteure pour avis. – La commission des lois vous propose de ne pas adopter l'amendement **COM-11**, qui vise à revenir sur le principe du « plaider-coupable ». Elle vous propose en revanche d'adopter l'amendement **COM-59**, qui est purement rédactionnel.

L'amendement COM-11 n'est pas adopté ; l'amendement COM-59 est adopté.

L'article 9 est adopté dans la rédaction issue des travaux de la commission.

Articles additionnels après l'article 9

Mme Nathalie Delattre, rapporteure pour avis. – Il s'agit, via les amendements **COM-57** et **COM-58**, d'étoffer la boîte à outils du juge en autorisant le recours à la procédure de convention judiciaire d'intérêt public et en inscrivant dans la loi l'arrêt Talmon sur l'auto-saisine du parquet sur le fondement du blanchiment de fraude fiscale.

M. Albéric de Montgolfier, rapporteur général. – J'y suis favorable.

Mme Sophie Taillé-Polian. – Nous sommes extrêmement réticents sur la CJIP ; nous nous abstiendrons sur l'amendement COM-57.

En revanche, ancrer dans la loi la jurisprudence Talmon nous semble positif ; nous voterons donc pour l'amendement COM-58.

M. Albéric de Montgolfier, rapporteur général. – Pourquoi suis-je favorable à l'adoption de l'amendement COM-57 ? C'est qu'il est assez étonnant que la CJIP soit possible en matière de blanchiment de fraude fiscale mais non en matière de fraude fiscale. On nage en pleine hypocrisie ! Je vous rappelle, en outre, que de telles conventions sont conclues sur proposition du parquet et doivent être validées par le juge. Par cohérence, donc, je propose que nous adoptions cet amendement.

Mme Sophie Taillé-Polian. – Il existe d'autres incohérences dans la loi : par exemple, il n'est pas nécessaire de prouver l'intentionnalité en matière de blanchiment. Il faut mettre en place un système véritablement dissuasif ; or la procédure de CJIP ne prévoit aucune reconnaissance de culpabilité, ce qui pose un problème de fond. Nous nous abstiendrons.

M. Éric Bocquet. – Nous nous abstiendrons également.

Les amendements COM-57 et COM-58 sont adoptés et deviennent articles additionnels.

Article 10

L'article 10 est adopté sans modification.

Article 11

M. Albéric de Montgolfier, rapporteur général. – L'amendement **COM-53** vise à prendre en compte, pour l'établissement de la liste des ETNC, le critère de l'échange automatique d'informations. C'est le minimum !

L'amendement COM-53 est adopté ; l'amendement COM-54 de précision rédactionnelle est également adopté.

M. Albéric de Montgolfier, rapporteur général. – L'amendement **COM-55** prévoit que l'arrêté de mise à jour de la liste des ETNC indique le motif justifiant l'ajout ou le retrait d'un territoire. Communiquer ce genre d'informations au Parlement me semble le minimum.

L'amendement COM-55 est adopté.

L'article 11 est adopté dans la rédaction issue des travaux de la commission.

Articles additionnels après l'article 11

M. Albéric de Montgolfier, rapporteur général. – Je suis défavorable à l'amendement **COM-5**.

L'amendement COM-5 n'est pas adopté.

M. Albéric de Montgolfier, rapporteur général. – Tracfin enregistre environ 70 000 déclarations de soupçon par an et réalise un travail vraiment technique et approfondi. Il ne s'agit pas d'un filtre, mais d'un tri technique. Certaines banques se couvrent de manière systématique en envoyant chaque jour des déclarations de soupçon, y compris pour des retraits de 1 000 euros, donc pour des choses sans intérêt qui ne relèvent en aucun cas du parquet national financier. À défaut d'un tri, ledit parquet serait engorgé de la pire des façons. Discutez-en avec Éliane Houlette : il faut un tri, sans quoi le PNF sera débordé. Tracfin reçoit de tout, comme nous avons pu le constater, avec Michèle André, lors de la visite que nous avions effectuée !

Je ne suis donc pas favorable à l'amendement **COM-30**.

Mme Sophie Taillé-Polian. – L'article L. 561-31 du code monétaire et financier dispose aujourd'hui que le service « peut transmettre » les informations.

M. Albéric de Montgolfier, rapporteur général. – Votre amendement est donc satisfait !

Mme Sophie Taillé-Polian. – Cette proposition fait partie des pistes de réforme du rapport Cariou, adopté à l'unanimité par l'Assemblée nationale. Il me semble utile que nous ayons ce débat.

M. Albéric de Montgolfier, rapporteur général. – La loi prévoit déjà que Tracfin peut transmettre ces informations au PNF et à l'administration fiscale. Tracfin fait partie de la communauté du renseignement. Cet

organisme est extrêmement utile ; il a permis, dans un certain nombre d'affaires, notamment en matière de terrorisme, de reconstituer les circuits financiers. Mais la transmission d'une déclaration de soupçon ne fait pas forcément foi. Il faut un tri ! Tout ne relève pas de la fraude fiscale.

M. Bernard Lalande. – Tracfin reçoit des déclarations de soupçon. Lorsqu'on est un professionnel, avocat, notaire, expert-comptable ou banquier, et qu'on a un soupçon, on se décharge, en même temps qu'on déclare ce soupçon, d'une certaine responsabilité, ce qui ne veut pas dire que l'agissement en question est qualifié comme fait délictueux. Il faut donc être extrêmement prudent. Tracfin juge en opportunité s'il doit transmettre ou non les informations enregistrées, ce qui permet au professionnel d'émettre une déclaration de soupçon sans faire prendre de risque à son client. Ainsi une déclaration de soupçon n'est-elle pas une délation.

Mme Sophie Taillé-Polian. – Je vais retirer cet amendement, et le redéposerai éventuellement en séance. Il y a un débat technique à avoir. L'article L. 561-31 du code monétaire et financier comprend une liste de personnes à qui Tracfin peut transmettre des informations. L'idée est de prévoir que, lorsque Tracfin juge qu'il faut transmettre certaines informations à l'administration fiscale, lesdites informations sont transmises au PNF. Il ne s'agit donc pas de créer une obligation, mais une possibilité.

L'amendement COM-30 est retiré.

M. Albéric de Montgolfier, rapporteur général. – L'adoption de l'amendement **COM-35** serait contraire au droit européen et au secret fiscal.

L'amendement COM-35 n'est pas adopté.

M. Albéric de Montgolfier, rapporteur général. – L'amendement **COM-61** vise à rétablir la faculté interdite par l'article L. 247 du livre des procédures fiscales, donc à permettre à l'administration de transiger – sur les pénalités, bien sûr, jamais sur le principal – lorsqu'elle envisage de déposer plainte pour fraude fiscale. Il s'agit d'assurer le recouvrement des droits.

L'amendement COM-61 est adopté et devient article additionnel.

M. Albéric de Montgolfier, rapporteur général. – L'amendement **COM-62** propose de supprimer le verrou de Bercy en lui substituant des critères transparents fixés par la loi. La décision du Conseil constitutionnel, en la matière, est très éclairante : il y est fait mention d'un critère de gravité, cette gravité s'apprécient notamment par rapport au montant des droits fraudés et à la nature des agissements – sont visées les manœuvres frauduleuses révélant une intention.

Il faut donc des critères stricts, dont je propose qu'ils soient fixés par la loi. Dès lors que ces critères légaux sont remplis, l'administration est tenue de porter plainte. Je ne tiens pas à encombrer le parquet ; en revanche, je veux que les gros dossiers lui soient obligatoirement transmis, et que l'administration ne puisse pas les garder. D'après les simulations, 1 400

dossiers par an, les plus graves, seraient ainsi transmis, ce qui n'interdit pas de porter plainte pour des montants inférieurs.

S'agissant des amendements **COM-27** et **COM-28**, je propose à Nathalie Goulet qu'elle les retire au profit du dispositif que j'ai présenté.

Quant à l'amendement **COM-29**, il me semble moins précis que le mien. Il me paraît préférable que les critères soient fixés par la loi, et qu'aucune discussion ne soit possible avec le parquet. La transmission obligatoire est prévue soit lorsque des pénalités d'au moins 80 % sont susceptibles d'être appliquées, ce qui correspond à des cas de fraude fiscale aggravée, soit en cas de récidive, sachant que l'administration peut porter plainte hors critère.

Mme Sophie Taillé-Polian. – Sauf erreur de ma part, dans notre amendement, des critères sont prévus ; simplement, ils ne sont pas cumulatifs. Le dispositif que nous proposons nous semble à même de supprimer le verrou de Bercy de manière vraiment significative, ce qui ne veut pas dire 300 dossiers de plus, ni 100 000, d'ailleurs, mais 4 000.

L'amendement COM-29 supprime les quatre mots qui font le verrou de Bercy.

Mme Nathalie Goulet. – Je comprends que le rapporteur général préfère sa rédaction ; néanmoins, l'amendement COM-28 est compatible avec le sien. Son adoption permettrait d' « agrandir le parapluie » en ajoutant des conditions.

M. Vincent Éblé, président. – Mes chers collègues, par souci de clarté, je vous propose que nous nous prononcions sur l'amendement COM-62 du rapporteur général ; nous débattrons aussi de vos propositions dans l'hémicycle. Si vous pensez devoir préciser le texte de la commission, vous le ferez.

M. Didier Rambaud. – Notre groupe s'abstient sur cet amendement.

L'amendement COM-62 est adopté et devient article additionnel.

Les amendements COM-27 et COM-28 sont retirés ; l'amendement COM-29 n'est pas adopté.

Le projet de loi est adopté dans la rédaction issue des travaux de la commission.

Le sort des amendements examinés par la commission est retracé dans le tableau suivant :

TITRE IER RENFORCER LES MOYENS ALLOUÉS À LA LUTTE CONTRE LA FRAUDE FISCALE, SOCIALE ET DOUANIÈRE			
Article(s) additionnel(s) avant l'article 1^{er}			
Auteur	N°	Objet	Sort de l'amendement
Mme Nathalie GOULET	21	Extension des cas dans lesquels les agents de direction générale des finances publiques concourent aux enquêtes pénales.	Adopté avec modification
Mme Nathalie GOULET	22	Possibilité pour le contribuable de contester un recueil fiscal devant le juge administratif, et de continuer à appliquer sa propre interprétation tant que le juge administratif n'a pas statué.	Retiré
Mme Nathalie GOULET	24	Obligation pour le juge de l'impôt, y compris en cassation, de se prononcer sur l'ensemble des motifs soulevés en demande ou en défense.	Retiré
Article 1^{er}			
Création d'une brigade anti-fraude dotée de pouvoirs judiciaires au sein du ministère du budget			
Auteur	N°	Objet	Sort de l'amendement
Mme Nathalie GOULET	13	Suppression	Adopté
Mme Nathalie DELATTRE, rapporteur pour avis	56	Suppression	Adopté
M. Pierre-Yves COLLOMBAT	12	Rattachement de la brigade nationale de répression de la délinquance fiscale (BNRDF) au ministère de la justice	Rejeté
Article(s) additionnel(s) après l'article 1^{er}			
Auteur	N°	Objet	Sort de l'amendement
Mme Nathalie GOULET	26	Instauration d'un renvoi préjudiciel de l'autorité judiciaire vers le juge de l'impôt.	Retiré
Article 2			
Renforcement des moyens dont disposent les agents des douanes pour lutter contre les logiciels dits « permissifs » et mise en place d'un dispositif de sanctions			
Auteur	N°	Objet	Sort de l'amendement
M. de MONTGOLFIER, rapporteur	37	Harmonisation du montant de l'amende prévue en cas d'opposition au droit de communication à l'égard des éditeurs de logiciels de comptabilité, de gestion ou de caisse.	Adopté

M. de MONTGOLFIER, rapporteur	38	Extension aux agents de la DGDDI du volet « utilisateurs » du dispositif de lutte contre les logiciels permissifs.	Adopté
M. de MONTGOLFIER, rapporteur	39	Amendement de précision.	Adopté
Article(s) additionnel(s) après l'article 2			
Auteur	N°	Objet	Sort de l'amendement
Mme Nathalie GOULET	25	Clarification des sanctions douanières applicables aux délits de 2 ^{ème} classe (blanchiment douanier etc.).	Retiré
Article 3			
Renforcement de 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			
Auteur	N°	Objet	Sort de l'amendement
Mme Nathalie GOULET	36	Accès direct des agents de la DGDDI au fichier de la DGFIP permettant de vérifier si les personnes demandant une détaxe TVA sont, ou ne sont pas, résidentes fiscales en France.	Adopté
Article 4			
Obligations fiscales et sociales des plateformes numériques			
Auteur	N°	Objet	Sort de l'amendement
M. de MONTGOLFIER, rapporteur	40	Alignment de la définition des plateformes en ligne prévue sur celle issue de la loi n° 2016-1321 du 7 octobre 2016 pour une République numérique.	Adopté
M. de MONTGOLFIER, rapporteur	41	Collecte et la transmission du numéro de TVA des vendeurs établis dans des pays tiers et exerçant leur activité via des plateformes en ligne.	Adopté
M. de MONTGOLFIER, rapporteur	42	Transmission par les plateformes de la catégorie d'imposition à laquelle se rattachent les revenus perçus par leurs utilisateurs.	Adopté
M. de MONTGOLFIER, rapporteur	43	Transmission par les plateformes, le cas échéant, de la nature de l'activité exercée justifiant une exonération d'impôt.	Adopté
Mme TAILLÉ-POLIAN	31	Transmission systématique des coordonnées bancaires de l'utilisateur par les plateformes en ligne, c'est-à-dire suppression de la mention « si elles sont connues de l'opérateur ».	Retiré
M. de MONTGOLFIER, rapporteur	63	Correction d'une erreur de référence	Adopté

M. de MONTGOLFIER, rapporteur	44	Solidarité fiscale des filiales françaises des plateformes pour les amendes applicables en cas de manquements aux obligations prévues à l'article 4.	Adopté
M. VANLERENBERGHE	10 rect.	Transmission automatique des informations à l'ACOSS sur le modèle de la transmission automatique à la DGFiP.	Adopté
Article(s) additionnel(s) après l'article 4			
Auteur	N°	Objet	Sort de l'amendement
M. GRAND	4	Droit d'accès des comités opérationnels départementaux anti-fraude (CODAF) au répertoire national commun de la protection sociale (RNCP) et au fichier des personnes condamnées à une interdiction de gérer (FNIG).	Rejeté
M. GRAND	6	Renforcement de la lutte contre le trafic de cigarettes commis en bande organisée	Rejeté
M. GRAND	7	Renforcement de la lutte contre le trafic de cigarettes commis en bande organisée	Rejeté
M. GRAND	8	Obligation pour les fournisseurs d'accès à Internet de mettre en place à destination de leurs abonnés une liste de sites vendant illégalement du tabac en ligne, et d'informer leurs abonnés quant aux risques encourus en cas d'achat illégal de tabac sur Internet.	Rejeté
M. de MONTGOLFIER, rapporteur	45	Abattement de 3 000 € applicable aux revenus tirés par les particuliers d'activités exercées via des plateformes en ligne et déclarés automatiquement par celles-ci.	Adopté
M. LALANDE	34	Abattement de 3 000 € applicable aux revenus tirés par les particuliers d'activités exercées via des plateformes en ligne et déclarés automatiquement par celles-ci.	Adopté avec modification
M. GRAND	9	Suppression du régime fiscal des tabacs en Corse.	Rejeté
M. de MONTGOLFIER, rapporteur	46	Responsabilité solidaire des plateformes en ligne en cas de non-paiement de la TVA par les vendeurs et prestataires qui exercent leur activité par leur intermédiaire.	Adopté
M. de MONTGOLFIER, rapporteur	47	Possibilité pour les plateformes en ligne de prélever la TVA à la source et de la reverser au Trésor pour le compte du vendeur, par un mécanisme de « paiement scindé » (<i>split payment</i>).	Adopté
M. de MONTGOLFIER, rapporteur	48	Solidarité fiscale des filiales françaises des entreprises auxquelles est appliquée l'amende pour manquement au droit de communication non nominatif.	Adopté

M. de MONTGOLFIER, rapporteur	49	Interdiction, pour les plateformes en ligne, d'effectuer des versements à leurs utilisateurs sur des cartes prépayées.	Adopté
TITRE II RENFORCEMENT DES SANCTIONS DE LA FRAUDE fiscale, SOCIALE ET DOUANIÈRE			
Article(s) additionnel(s) avant l'article 5			
Auteur	N°	Objet	Sort de l'amendement
Mme Nathalie GOULET	14	Prorogation du droit de reprise de l'administration (10 ans au lieu de 5 ans) lorsque le contribuable a une activité dans un ETNC.	Retiré
Article 5			
Application par défaut de la peine complémentaire de publication et de diffusion des décisions de condamnation pour fraude fiscale			
Article 6			
Création d'une sanction administrative complémentaire aux sanctions financières, consistant à rendre publics les rappels d'impôts et les sanctions administratives pécuniaires			
Auteur	N°	Objet	Sort de l'amendement
M. de MONTGOLFIER, rapporteur	60	Confier à la commission des infractions fiscales la mission d'émettre un avis sur la décision de l'administration fiscale de rendre publique une sanction	Adopté
M. GRAND	1	Suppression de la commission <i>ad hoc</i> prévue par l'article pour donner un avis conforme à la décision de l'administration de rendre publique la sanction au profit d'une extension des missions de la commission des infractions fiscales.	Rejeté
Mme Nathalie GOULET	17	Réserver le pouvoir de l'administration de rendre publiques les sanctions fiscales à celles devenues définitives.	Retiré
Mme Nathalie GOULET	18	Réserver le pouvoir de l'administration de rendre publiques les sanctions fiscales à celles devenues définitives.	Retiré
M. de MONTGOLFIER, rapporteur	50	Permettre la publication des sanctions devenues définitives	Adopté
Mme Nathalie GOULET	19	Réserver le pouvoir de l'administration de rendre publiques les sanctions fiscales à celles devenues définitives.	Retiré
Mme TAILLÉ-POLIAN	32	Prévoir que la publication serait effectuée dans la presse écrite ou par tout moyen de communication électronique.	Rejeté
Mme Nathalie GOULET	20	Prévoir que l'administration retire de son site la sanction publiée et que la commission de publication des sanctions fiscales veille au respect du droit à l'oubli	Rejeté

Article(s) additionnel(s) après l'article 6			
Auteur	N°	Objet	Sort de l'amendement
M. GRAND	2	Suppression de la commission <i>ad hoc</i> prévue par l'article pour donner un avis conforme à la décision de l'administration de rendre publique la sanction au profit d'une extension des missions de la commission des infractions fiscales.	Rejeté
Article 7			
Sanction à l'égard des tiers complices de fraude fiscale et sociale			
Auteur	N°	Objet	Sort de l'amendement
Mme TAILLÉ-POLIAN	33	Prévoir une solidarité de paiement entre le contribuable et le tiers sanctionnés.	Rejeté
M. de MONTGOLFIER, rapporteur	51	Préciser que l'amende visant le tiers ne s'applique qu'en cas de sanction définitive à l'encontre du contribuable et préciser la liste des prestations pouvant conduire à prononcer cette amende	Adopté
Mme Nathalie GOULET	15	Définir plus précisément la liste des prestations pouvant conduire l'administration à prononcer une amende à l'encontre des tiers.	Retiré
Mme Nathalie GOULET	16	Allonger le délai de prescription applicable pour l'amende prononcée à l'égard du tiers en cas de fraude sociale.	Rejeté
M. de MONTGOLFIER, rapporteur	52	Préciser les modalités d'entrée en vigueur de l'article	Adopté
Article 8			
Renforcement des peines encourues pour les délits de fraude fiscale			
Article(s) additionnel(s) après l'article 8			
Auteur	N°	Objet	Sort de l'amendement
M. GRAND	3	Introduction d'une peine complémentaire de privation du bénéfice de crédits ou de réductions d'impôt sur le revenu.	Rejeté
Article 9			
Possibilité pour le procureur de recourir à la CRPC			
Auteur	N°	Objet	Sort de l'amendement
M. Pierre-Yves COLLOMBAT	11	Suppression	Rejeté

Mme Nathalie DELATTRE, rapporteur pour avis	59	Rédactionnel	Adopté
Article(s) additionnel(s) après l'article 9			
Auteur	N°	Objet	Sort de l'amendement
Mme Nathalie DELATTRE, rapporteur pour avis	57	Autorisation de conclure une convention judiciaire d'intérêt public en matière de fraude fiscale	Adopté
Mme Nathalie DELATTRE, rapporteur pour avis	58	Exception au verrou de Bercy pour le délit de blanchiment de fraude fiscale	Adopté
Article 10			
Renforcement des sanctions douanières (cas d'injures, de maltraitance, de troubles à l'exercice des fonctions des agents des douanes ou de refus de communication des documents demandés)			
Article 11			
Compléments à la liste française des États et territoires non coopératifs en matière fiscale			
Auteur	N°	Objet	Sort de l'amendement
M. de MONTGOLFIER, rapporteur	53	Prise en compte, pour l'établissement de la liste des États et territoires non coopératifs (ETNC), du critère de l'échange automatique d'informations.	Adopté
M. de MONTGOLFIER, rapporteur	54	Amendement de précision.	Adopté
M. de MONTGOLFIER, rapporteur	55	Mention du ou des critères de la liste européenne qui justifient l'ajout ou le retrait de la liste des ETNC.	Adopté
Article(s) additionnel(s) après l'article 11			
Auteur	N°	Objet	Sort de l'amendement
M. GRAND	5	Aggravation des peines encourues en cas de trafic de cigarettes commis en bande organisée	Rejeté
Mme TAILLÉ-POLIAN	30	Transmissions des notes de Tracfin au PNF	Retiré
Mme TAILLÉ-POLIAN	35	Ouverture au public du registre des bénéficiaires effectifs	Rejeté
M. de MONTGOLFIER, rapporteur	61	Rétablissement de la faculté, pour l'administration, d'engager une transaction y compris en cas de poursuites pénales.	Adopté

M. de MONTGOLFIER, rapporteur	62	Définition de critères légaux entraînant le dépôt par l'administration d'une plainte pour fraude fiscale.	Adopté
Mme Nathalie GOULET	27	Limitation aux impositions d'un montant élevé de la qualification de fraude fiscale et obligation de transmission au procureur de la République de tout dossier répondant à cette qualification.	Retiré
Mme Nathalie GOULET	28	Possibilité pour le parquet d'étendre une enquête à des faits de fraude fiscale connexes et suppression de l'avis de la commission des infractions fiscales pour l'engagement d'une procédure judiciaire d'enquête fiscale.	Retiré
Mme TAILLÉ- POLIAN	29	Examen conjoint, par l'administration et le parquet, des dossiers caractérisés soit par un montant élevé de majorations au taux d'au moins 80 %, soit par une qualification de fraude fiscale aggravée, soit par la réitération d'une infraction ayant donné lieu à l'application de majorations d'au moins 80 % et possibilité pour le procureur de la République d'engager des poursuites à l'égard de faits de fraude fiscale après un avis du ministre chargé du budget.	Rejeté

LISTE DES PERSONNES ENTENDUES

I. PERSONNES ENTENDUES PAR M. ALBÉRIC DE MONTGOLFIER, RAPPORTEUR DU PROJET DE LOI¹

Direction de la législation fiscale

- M. Christophe POURREAU, directeur ;
- M. Florent ROBIN, inspecteur principal ;
- M. Thomas JACQUES, chef du Bureau E2.

Direction générale des douanes et des droits indirects

- M. Rodolphe GINTZ, directeur général ;
- M. Gil LORENZO, sous-directeur de la sous-direction des affaires juridiques, contentieux, contrôles, lutte contre la fraude.

Conseil national des Barreaux (CNB)

- M. Jacques-Édouard BRIAND, directeur des affaires législatives et réglementaires ;
- M. Christian LEROY, membre du groupe de travail fiscalité et trésorier ;
- M. Jacques TAQUET, membre du groupe de travail fiscalité ;
- M. Philippe DURAND, avocat fiscaliste ;
- M. François-Xavier MATTÉOLI, ancien bâtonnier des Hauts-de-Seine, ancien président et expert auprès de la commission « règles et usages ».

¹ Les membres du groupe de suivi sur la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales de la commission des finances (Éric Bocquet, Emmanuel Capus, Yvon Collin, Philippe Dominati, Vincent Éblé, Nathalie Goulet, Albéric de Montgolfier, Georges Patient, Sophie Taillé-Polian) ont été associés à ces auditions.

Parquet national financier (PNF)

- Mme Éliane HOULETTE, procureur de la République financier près le tribunal de grande instance de Paris ;
- M. Jean-Luc BLACHON, premier vice-procureur financier.

Commission nationale de l'informatique et des libertés (CNIL)

- M. Jean LESSI, secrétaire général ;
- M. Paul HÉBERT, directeur-adjoint à la direction de la conformité ;
- Mme Tiphaine HAVEL, conseillère pour les questions institutionnelles et parlementaires.

Mission d'information commune sur les procédures de poursuite des infractions fiscales de l'Assemblée nationale

- M. Éric DIARD, député, président de la mission ;
- Mme Émilie CARIOU, députée, rapporteure de la mission.

Cabinet d'avocats

- M. Éric DEZEUZE, avocat au cabinet BREDIN PRAT ;
- M. Sébastien de MONÈS¹, avocat au cabinet BREDIN PRAT.

Organisations syndicales représentatives des fonctionnaires de la Direction générale des finances publiques (DGFiP)

- CFDT finances publiques : MM. Christophe BONHOMME-LHÉRITIER, secrétaire national et David BRAASCH, inspecteur des finances publiques ;
- CGT finances publiques : M. Roberto GONÇALVES, inspecteur des finances publiques à la DNEF et Mme Hélène GUERRA, membre du bureau national ;
- FO DGFiP : MM. Frédéric LIAUTAUD et Jean-Paul PHILIDET, secrétaires généraux adjoints.

En outre, des **déplacements** ont été réalisés par le rapporteur au sein du **service du contrôle fiscal** et de trois **directions spécialisées de la DGFiP**.

¹ Modification en date du 3 juillet 2018.

II. PERSONNES ENTENDUES PAR LA COMMISSION DES FINANCES DU SÉNAT

Direction générale des finances publiques (DGFiP)

- M. Bruno PARENT, directeur général ;
- Mme Maïté GABET, cheffe de service du contrôle fiscal.

Cour de cassation

- Mme Solange MORACCHINI, avocat général à la chambre criminelle ;
- M. Dominique GAILLARDOT, avocat général à la chambre criminelle.

Commission des infractions fiscales (CIF)

- M. Marc EL NOUCHI, président.

Associations

- Mme Manon AUBRY, responsable de plaidoyer justice fiscale et inégalités à Oxfam France ;
- M. Lionel BRETONNET, administrateur d'Anticor ;
- M. Jacques FABRE, membre du bureau de Transparency International France ;
- Mme Lison REHBINDER, chargée de plaidoyer financement du développement au Comité catholique contre la faim et pour le développement – Terre solidaire.

III. CONTRIBUTION ÉCRITE

Syndicat SOLIDAIRE finances publiques.

TABLEAU COMPARATIF

Sommaire

TITRE I ^{er}	290
Article 1 ^{er} A (<i>nouveau</i>)	290
Article 1 ^{er}	290
Article 2	291
Article 3	295
Article 4	298
Article 4 <i>bis</i> (<i>nouveau</i>)	306
Article 4 <i>ter</i> (<i>nouveau</i>)	308
Article 4 <i>quater</i> (<i>nouveau</i>)	310
Article 4 <i>quinquies</i> (<i>nouveau</i>)	311
Article 4 <i>sexies</i> (<i>nouveau</i>)	313
 TITRE II.....	313
Article 5	314
Article 6	316
Article 7	319
Article 8	323
Article 9	324
Article 9 <i>bis</i> (<i>nouveau</i>)	324
Article 9 <i>ter</i> (<i>nouveau</i>)	325
Article 10	326
Article 11	328
Article 12 (<i>nouveau</i>)	350
 TITRE III	352
Article 13 (<i>nouveau</i>)	352

Dispositions en vigueur	Texte du projet de loi	Texte adopté par la commission du Sénat en première lecture
<p>Livre des procédures fiscales</p> <p><i>Art. L. 10 B.</i> – En outre, les agents de la direction générale des finances publiques concourent à la recherche des infractions réprimées par les articles 222-38, 222-39-1, 225-4-8, 225-5, 225-6, 321-1, deuxième alinéa, 321-6, 421-2-3 et 450-2-1 du code pénal dans le cadre des enquêtes menées sur instructions du procureur de la République. A cette fin, ils procèdent à des recherches de nature fiscale permettant de contribuer à la preuve desdites infractions. Ils en portent le résultat à la connaissance du procureur de la République.</p>	<p>Projet de loi relatif à la lutte contre la fraude</p> <p>TITRE I^{ER} RENFORCER LES MOYENS ALLOUÉS À LA LUTTE CONTRE LA FRAUDE FISCALE, SOCIALE ET DOUANIÈRE</p>	<p>Projet de loi relatif à la lutte contre la fraude</p> <p>TITRE I^{ER} RENFORCER LES MOYENS ALLOUÉS À LA LUTTE CONTRE LA FRAUDE FISCALE, SOCIALE ET DOUANIÈRE</p> <p>Article 1^{er} A (nouveau)</p>
		<p><u>À l'article L. 10 B du livre des procédures fiscales, après la référence : « 321-6, » sont insérées les références : « 324-1 à 324-6-1, ».</u></p> <p>Amdt COM-21</p>
<p>Code de procédure pénale</p> <p><i>Art. 28-2.</i> – I.-Des agents des services fiscaux de catégories A et B, spécialement désignés par arrêté des ministres chargés de la justice et du budget, pris après avis conforme d'une commission dont la composition et le fonctionnement sont déterminés par décret en Conseil d'État, peuvent être habilités à effectuer des enquêtes judiciaires sur réquisition du procureur de la République ou sur commission rogatoire du juge d'instruction.</p> <p>.....</p> <p>III.-Les agents des services fiscaux habilités dans les conditions</p>	<p>Article 1^{er}</p> <p>La dernière phrase du III de l'article 28-2 du code de procédure pénale est abrogée.</p>	<p>Article 1^{er} <i>(Supprimé)</i></p> <p>Amdts COM-13, COM-56</p>

Dispositions en vigueur	Texte du projet de loi	Texte adopté par la commission du Sénat en première lecture
<p>prévues au II sont placés exclusivement sous la direction du procureur de la République, sous la surveillance du procureur général et sous le contrôle de la chambre de l'instruction dans les conditions prévues par les articles 224 à 230. Ils sont placés au sein du ministère de l'intérieur.</p> <p>.....</p>	<p>Article 2</p> <p>I. – Le code des douanes est ainsi modifié :</p> <p>1° Le paragraphe 2 de la section 3 du chapitre IV du titre II est complété par un article 65 <i>quater</i> ainsi rédigé :</p> <p>« 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.</p> <p>« 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. » ;</p> <p>2° La section 1 du chapitre VI du titre XII est ainsi modifiée :</p> <p>a) À E du paragraphe 2, il est inséré, après l'article 413 <i>ter</i>, un article 413 <i>quater</i> ainsi rédigé :</p> <p>« Art. 413 quater. – Est possible d'une amende de 4 500 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</p>	<p>Article 2</p> <p>I. – Le code des douanes est ainsi modifié :</p> <p>1° Le paragraphe 2 de la section 3 du chapitre IV du titre II est complété par un article 65 <i>quater</i> ainsi rédigé :</p> <p>« 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.</p> <p>« 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. » ;</p> <p>2° La section 1 du chapitre VI du titre XII est ainsi modifiée :</p> <p>a) <u>Le</u> E du paragraphe 2 est complété par un article 413 <i>quater</i> ainsi rédigé :</p> <p>« Art. 413 quater. – Est possible d'une amende de 10 000 € par logiciel, application ou système de caisse vendu ou par client pour lequel une prestation a été réalisée dans l'année tout manquement aux</p>

Dispositions en vigueur

Texte du projet de loi

prévues par l'article 65 *quater*, ~~sans que le total des amendes puisse être supérieur à 50 000 euros.~~ » ;

b) Au C du paragraphe 3, il est inséré, après l'article 416, un article 416-1 ainsi rédigé :

« 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.

« 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.

« 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.

« 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.

« 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

Texte adopté par la commission du Sénat en première lecture

obligations prévues par l'article 65 *quater* » ;

Amdt COM-37

b) Après l'article 416, il est inséré un article 416-1 ainsi rédigé :

« 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 65 *quater* 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.

« L'amende prévue au premier alinéa du présent I s'applique également aux distributeurs de ces produits qui savaient ou ne pouvaient ignorer qu'ils présentaient les caractéristiques mentionnées au même premier alinéa.

« 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.

« L'application de l'amende prévue au présent I 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.

« 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

(8)

(9)

(10)

(11)

(12)

(13)

Dispositions en vigueur	Texte du projet de loi	Texte adopté par la commission du Sénat en première lecture
<p><i>Art. L. 80 O.</i> – Les agents de l’administration fiscale ayant au moins le grade de contrôleur peuvent intervenir de manière inopinée dans les locaux professionnels d’une personne assujettie à la taxe sur la valeur ajoutée, à l’exclusion des parties de ces locaux affectées au domicile privé, pour vérifier la détention par cette personne de l’attestation ou du certificat prévu au 3° bis du I de l’article 286 du code général des impôts pour chacun des logiciels ou systèmes de caisse qu’elle détient.</p>	<p>leur exploitation. »</p> <p>II. – A l’article L. 96 J du livre des procédures fiscales, l’alinéa suivant est ajouté :</p>	<p>leur exploitation. »</p> <p>II. – Le livre des procédures fiscales est ainsi modifié : (14)</p> <p style="text-align: center;">Amdt COM-38</p>
<p><i>Art. L. 96 J.</i> – Les entreprises ou les opérateurs qui conçoivent ou éditent des logiciels de comptabilité, de gestion ou des systèmes de caisse ou interviennent techniquement sur les fonctionnalités de ces produits affectant, directement ou indirectement, la tenue des écritures mentionnées au 1° de l’article 1743 du code général des impôts sont tenus de présenter à l’administration fiscale, sur sa demande, tous codes, données, traitements ou documentation qui s’y rattachent.</p>	<p>« 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. »</p>	<p>2° (nouveau) L’article L. 96 J est complété par un alinéa ainsi rédigé : (15)</p> <p style="text-align: center;">Amdt COM-38</p>
	<p>III. – L’article 1795 du code général des impôts est ainsi rétabli :</p> <p>« 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</p>	<p>« L’avant-dernier alinéa 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. » (17)</p> <p>III. – L’article 1795 du code général des impôts est ainsi rétabli : (18)</p> <p>« 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 L. 96 J sont passibles (19)</p>

Dispositions en vigueur

Texte du projet de loi

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.

« 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.

« 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.

« 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.

« 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. »

IV. – 1° Le I est applicable dans les îles Wallis et Futuna ;

2° À 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 contrevaleur dans cette monnaie de l'euro.

V. – 1° Le 1° du I et le II

Texte adopté par la commission du Sénat en première lecture

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 du présent code, 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.

« L'amende prévue au premier alinéa du I s'applique également aux distributeurs de ces produits qui savaient ou ne pouvaient ignorer qu'ils présentaient les caractéristiques mentionnées au même premier alinéa.

« 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.

« L'application de l'amende prévue au présent I 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.

« 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 mentionnés au même I qui se servent de ces produits dans le cadre de leur exploitation. »

IV. – 1° Le I est applicable dans les îles Wallis et Futuna ;

2° À 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 contrevaleur dans cette monnaie de l'euro.

V. – 1° Le 1° du I et le 2°

(20)

(21)

(22)

(23)

(24)

(25)

(26)

Dispositions en vigueur

Texte du projet de loi

s'appliquent aux droits de communication exercés à compter ~~de l'entrée en vigueur~~ de la présente loi ;

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

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 :

« 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.

« 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

Texte adopté par la commission du Sénat en première lecture

du II s'appliquent aux droits de communication exercés à compter du lendemain de la publication de la présente loi ;

Amdts COM-39, COM-38

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 du lendemain de la publication de la présente loi.

Amdt COM-39

3° (nouveau) Le 1° du II s'applique à compter du 1^{er} janvier 2019.

Amdt COM-38

Article 3

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 des articles L. 135 ZJ et L. 135 ZK ainsi rédigés :

« 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 du présent livre.

« 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 même code, 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

(27)

(28)

(1)

(2)

(3)

Dispositions en vigueur

Texte du projet de loi

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. »

Texte adopté par la commission du Sénat en première lecture

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 du présent livre. »

I bis (nouveau). – Après l'article L. 83 A du livre des procédures fiscales, il est inséré un article L. 83 A *bis* ainsi rédigé :

Amdt COM-36

« Art. L. 83 A bis (nouveau). – Pour les besoins de l'application des deuxième à dernier alinéas du 2° du I de l'article 262 du code général des impôts, les agents de la direction générale des douanes et droits indirects disposent d'un droit d'accès direct aux informations détenues par la direction générale des finances publiques permettant de déterminer si les conditions prévues au a. du 2° du I de l'article 262 précité. »

Amdts COM-36, COM-21

Code des douanes

Art. 59 octies. – Les agents des douanes et les agents de la direction générale de la prévention des risques et de ses services déconcentrés sont autorisés, pour les besoins de leurs missions de contrôle des transferts transfrontaliers de déchets et de contrôle des substances et produits chimiques, à se communiquer, sur demande ou spontanément, tous les renseignements et documents détenus ou recueillis dans l'exercice de leurs missions respectives.

II. – À 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 ».

II. – À 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 ».

Code de la sécurité sociale

III. – À l'article L. 114-12-1 du code de la sécurité sociale, il est inséré un 6° ainsi rédigé :

III. – Après le 5° de l'article L. 114-12-1 du code de la sécurité sociale, il est inséré un 6° ainsi rédigé :

Art. L. 114-12-1. – Il est créé un répertoire national commun aux organismes chargés de la gestion d'un régime obligatoire de sécurité sociale

Dispositions en vigueur

ou du service des allocations et prestations mentionnées au présent code, aux caisses assurant le service des congés payés, à la Caisse des français de l'étranger, ainsi qu'à Pôle emploi, relatif aux bénéficiaires des prestations et avantages de toute nature qu'ils servent.

Ce répertoire est utilisé par ces organismes, notamment pour les échanges mentionnés à l'article L. 114-12 du présent code et pour ceux prévus, en application du présent code, avec les administrations fiscales.

Les échanges d'informations et données relatives à ce répertoire peuvent prendre la forme de transmissions de données par voie électronique. Les traitements automatisés de données qui se limitent à l'organisation de ces échanges, notamment en vue de garantir l'authenticité, la fiabilité, la provenance, l'intégrité et la confidentialité des données échangées, sont soumis aux dispositions de la loi n° 78-17 du 6 janvier 1978 relative à l'informatique, aux fichiers et aux libertés, dès lors que les informations et données échangées sont celles définies par les dispositions législatives et réglementaires relatives au répertoire défini au premier alinéa.

Ont également accès aux données de ce répertoire :

1° Les organismes de la branche recouvrement du régime général et le Centre de liaisons européennes et internationales de sécurité sociale dans le cadre de l'exercice de leurs missions ;

2° Les collectivités territoriales et leurs groupements, ainsi que les métropoles, pour les procédures d'attribution d'une forme quelconque d'aide sociale et les centres communaux et intercommunaux d'action sociale mentionnés aux articles L. 123-4 à L. 123-9 du code de l'action sociale et des familles ;

3° L'organisme chargé de la gestion du système d'information du

Texte du projet de loi

Texte adopté par la commission du Sénat en première lecture

Dispositions en vigueur	Texte du projet de loi	Texte adopté par la commission du Sénat en première lecture
<p>compte personnel de formation mentionné au III de l'article L. 6323-8 du code du travail, dans le cadre de la gestion de ce compte ;</p> <p>4° Les institutions mentionnées à l'article L. 3253-14 du code du travail ;</p> <p>5° Les 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.</p> <p>.....</p>	<p>« 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. »</p>	<p>« 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 <u>même code et à l'article L.114-16-2 du code de la sécurité sociale</u>. »</p>
<p>Code général des impôts</p>	<p>Article 4</p> <p>I. – Le code général des impôts est ainsi <u>modifié</u> :</p>	<p>Article 4</p> <p>I. – Le code général des impôts est ainsi <u>rédigé</u> :</p>
<p><i>Art. 242 bis.</i> – I. – Les entreprises, quel que soit leur lieu d'établissement, 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 sont tenues 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 peuvent utiliser, dans ce but, les éléments d'information mis à leur disposition par les autorités compétentes de l'État. Elles sont également tenues de mettre à disposition un lien</p>	<p>1° L'article 242 bis est <u>remplacé par les dispositions suivantes</u> :</p> <p>« 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 :</p>	<p>1° L'article 242 bis est <u>rédigé</u> :</p> <p>« <u>Art. 242 bis – Les opérateurs de plateforme en ligne au sens du 2° du I de l'article L. 111-7 du code de la consommation, quel que soit leur lieu d'établissement, sont tenus</u> :</p>
		<p style="text-align: right;">Amdt COM-40</p>

Dispositions en vigueur	Texte du projet de loi	Texte adopté par la commission du Sénat en première lecture
<p>électronique vers les sites des administrations permettant de se conformer, le cas échéant, à ces obligations.</p>		
<p>II. – Les entreprises mentionnées au I adressent, en outre, à leurs utilisateurs, en janvier de chaque année, 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.</p>	<p>« 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 ;</p>	<p>« 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 ;</p> (4)
<p>III. – Les obligations définies aux I et II s'appliquent à l'égard des utilisateurs résidant en France ou qui réalisent des ventes ou des prestations de services en France.</p>	<p>« 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 :</p>	<p>« 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 :</p> (5)
<p>IV. – Les entreprises mentionnées au I font certifier chaque année, avant le 15 mars, par un tiers indépendant, le respect, au titre de l'année précédente, des obligations définies aux I et II.</p>	<p>« a) Les éléments d'identification de l'opérateur de la plateforme concerné ;</p>	<p>« a) Les éléments d'identification de l'opérateur de la plateforme concerné ;</p> (6)
<p>V. – Un décret en Conseil d'État fixe les conditions d'application du présent article.</p>	<p>« b) Les éléments d'identification de l'utilisateur ;</p>	<p>« b) Les éléments d'identification <u>et le numéro de taxe sur la valeur ajoutée</u> de l'utilisateur ;</p> (7)
	<p>« c) Le statut de particulier ou de professionnel indiqué par l'utilisateur de la plateforme ;</p>	<p>« c) Le statut de particulier ou de professionnel indiqué par l'utilisateur de la plateforme ;</p> (8)
	<p>« 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 ;</p>	<p>« 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 ;</p> (9)
	<p><u>« d bis) (nouveau) Si elles sont connues de l'opérateur, les catégories d'imposition desquelles sont présumés relever les revenus perçus par l'utilisateur :</u></p>	<p><u>« d bis) (nouveau) Si elles sont connues de l'opérateur, les catégories d'imposition desquelles sont présumés relever les revenus perçus par l'utilisateur :</u></p> (10)

Dispositions en vigueur

Texte du projet de loi

**Texte adopté par la commission
du Sénat en première lecture**

Amdt COM-42

« d ter) (nouveau) Le cas échéant, et si les opérateurs en ont connaissance, l'exonération d'impôt dont les revenus perçus par l'utilisateur sont présumés bénéficier en raison de leur nature :

Amdt COM-43

« e) Si elles sont connues de l'opérateur, les coordonnées du compte bancaire sur lequel les revenus sont versés ;

« 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°.

« Un arrêté des ministres chargés du budget et de la sécurité sociale précise le contenu des obligations prévues aux 1°, 2° et 3°.

« 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. »;

« e) Si elles sont connues de l'opérateur, les coordonnées du compte bancaire sur lequel les revenus sont versés ;

« 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°.

« Un arrêté des ministres chargés du budget et de la sécurité sociale précise le contenu des obligations prévues aux 1°, 2° et 3°.

« 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. »;

« L'obligation prévue au 3° s'applique également à l'égard des utilisateurs de plateforme établis dans un État ou un territoire n'appartenant pas à l'Union européenne et qui réalisent des ventes ou des prestations de service en France au sens des articles 258 à 259 D. »;

Amdt COM-41

2° L'article 1731 ter est remplacé par les dispositions suivantes :

« 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. » ;

2° L'article 1731 ter est ainsi rédigé :

« 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 €. » ;

Art. 1731 ter. – Le fait pour une entreprise de ne pas justifier du respect des obligations définies à l'article 242 bis par la production du certificat prévu au IV du même article est sanctionné par une amende de 10 000 €.

(11)

(12)

(13)

(14)

(15)

(16)

(17)

(18)

Dispositions en vigueur	Texte du projet de loi	Texte adopté par la commission du Sénat en première lecture
<p>Loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017</p>		
<p><i>Art. 60.</i>— I.-A.—Le chapitre I^{er} du titre I^{er} de la première partie du livre I^{er} du code général des impôts est complété par une section VIII ainsi rédigée :</p>		
<p>B.—Le code général des impôts est ainsi modifié :</p>		
<p>.....</p> <p>34° A la fin du III de l'article 1736, les références : « 87,87 A, 88 et 241 » sont remplacées par les mots : « 88, s'agissant des seules rentes viagères à titre onéreux, et 241, s'agissant des droits d'auteur imposés suivant les règles applicables aux bénéfices non commerciaux et des droits d'inventeur » ;</p>	<p>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 ».</p>	<p>3° <u>Après le mot : « onéreux, »,</u> (19) <u>la fin du 34° du B de l'article 60 de la loi n° 2016-1917</u> <u>du 29 décembre 2016 de finances pour 2017</u> est ainsi rédigée : « 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 » ;</p>
<p>Code général des impôts</p>		<p>Amdt COM-63</p>
<p><i>Art. 1754.</i>— I.— Le recouvrement et le contentieux des pénalités calculées sur un impôt sont régis par les dispositions applicables à cet impôt.</p>		<p><u>4° (nouveau) L'article 1754</u> (20) <u>est complété par un 9 ainsi rédigé :</u></p>
		<p>Amdt COM-44</p>
<p>.....</p> <p>V. — 1. En cas d'abus de droit ou de dissimulation d'une partie du prix stipulé dans un contrat, toutes les parties à l'acte ou à la convention sont tenues solidairement, avec le redevable de la cotisation d'impôt ou de la restitution d'une créance indue, au paiement de l'intérêt de retard et de la majoration prévue à l'article 1729.</p>		
<p>2. Les dirigeants de droit ou de fait des personnes morales émettrices des documents mentionnés à l'article 1740 A, qui étaient en fonction au moment de la délivrance, sont solidairement responsables du paiement de l'amende, en cas de manquement délibéré.</p> <p>3. Les dirigeants sociaux</p>		

Dispositions en vigueur	Texte du projet de loi	Texte adopté par la commission du Sénat en première lecture
mentionnés à l'article 62 et aux 1°, 2° et 3° du b de l'article 80 <i>ter</i> ainsi que les dirigeants de fait gestionnaires de la société à la date du versement ou, à défaut de connaissance de cette date, à la date de déclaration des résultats de l'exercice au cours duquel les versements ont eu lieu, sont solidairement responsables du paiement de l'amende prévue à l'article 1759.		
4. Le prétendu créancier qui a faussement attesté l'existence d'une dette dont la déduction est demandée pour la perception des droits de mutation par décès est tenu, solidairement avec le déclarant, au paiement de l'intérêt de retard et de la majoration prévue à l'article 1729.		
5. En cas de dissimulation d'une partie du prix stipulé dans un contrat, celui qui s'est rendu complice de manœuvres destinées à éluder le paiement des droits d'enregistrement ou de la taxe de publicité foncière est solidairement tenu avec les contractants au paiement des droits, de l'intérêt de retard et de la majoration prévue à l'article 1729.		
6. Sont solidaires pour le paiement des sanctions fiscales encourues en matière de droits de timbre toutes les parties à un acte ou écrit non timbré ou insuffisamment timbré, les prêteurs et les emprunteurs, pour les obligations, les officiers ministériels qui ont reçu ou rédigé des actes énonçant des actes ou livres non timbrés.		
7. Lorsque la déchéance du bénéfice du taux réduit prévue par le 2° du I du D de l'article 1594 F <i>quinquies</i> est encourue du fait du sous-acquéreur, ce dernier est tenu solidairement avec l'acquéreur d'acquitter sans délai le complément de taxe.		
8. Le constituant et les bénéficiaires soumis au prélèvement de l'article 990 J sont solidairement responsables avec l'administrateur du trust du paiement de l'amende prévue au IV <i>bis</i> de l'article 1736.		

Dispositions en vigueur

Texte du projet de loi

**Texte adopté par la commission
du Sénat en première lecture**

l'article 39, à l'opérateur de la plateforme en ligne sont solidairement responsables du paiement de l'amende prévue par l'article 1731 ter et, s'agissant du non-respect des obligations prévues par les 2° et 3° de l'article 242 bis, de l'amende prévue par le III de l'article 1736. »

Amdt COM-44

Code de la sécurité sociale

II. – À l'article L. 114-19-1 du code de la sécurité sociale, les mots : « au I » sont remplacés par les mots : « au premier alinéa ».

II. – L'article L. 114-19-1 du code de la sécurité sociale est ainsi rédigé :

Amdt COM-10 rect.

« Art. L. 114-19-1. – Toute entreprise mentionnée au premier alinéa de l'article 242 bis du code général des impôts est tenue :

Amdt COM-10 rect.

« 1° De fournir, à l'occasion de chaque transaction, une information loyale, claire et transparente sur les obligations 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 organismes permettant de se conformer, le cas échéant, à ces obligations ;

Amdt COM-10 rect.

« 2° D'adresser par voie électronique à l'organisme mentionné à l'article L. 225-1, au plus tard le 31 janvier de chaque année, les informations mentionnées au 2° de l'article 242 bis du code général des impôts. Les données ainsi obtenues peuvent faire l'objet d'une interconnexion avec les données des organismes mentionnés à l'article L.213-1 au titre de l'accomplissement de leurs missions de contrôle et de lutte contre le travail dissimulé.

Amdt COM-10 rect.

« L'arrêté prévu à l'avant-

(22)

(23)

(24)

(25)

(26)

Dispositions en vigueur

Texte du projet de loi

**Texte adopté par la commission
du Sénat en première lecture**

dernier alinéa du même article 242 bis précise le contenu des obligations prévues aux 1^o et 2^o du présent article.

Amdt COM-10 rect.

« Le non-respect, constaté à l'occasion d'un contrôle, de l'une des obligations prévues au 1^o est sanctionné par une pénalité forfaitaire globale, fixée dans la limite d'un plafond de 50 000 €. Toutefois, lorsque les manquements constatés ont déjà donné lieu au prononcé de l'amende mentionnée 1731 ter du code général des impôts, le montant cumulé des deux sanctions ne peut être supérieur à 50 000 €.

(27)

Amdt COM-10 rect.

« Le non-respect des obligations prévues au 2^o du présent article entraîne l'application d'une pénalité de 5 % des sommes non déclarées. Toutefois, lorsque les manquements constatés ont déjà donné lieu au prononcé de l'amende mentionnée au III de l'article 1736 du code général des impôts au titre du non-respect des obligations prévues au 3^o de l'article 242 bis du même code, le montant cumulé des deux sanctions ne peut être supérieur à 5 % des sommes non déclarées.

(28)

Amdt COM-10 rect.

« Les pénalités mentionnées aux cinquième et avant-dernier alinéas du présent article sont recouvrées selon les garanties, les règles et les sanctions applicables au recouvrement des cotisations assises sur les rémunérations. »

(29)

Amdt COM-10 rect.

**Loi n° 2016-1918 du
29 décembre 2016 de finances
rectificative pour 2016**

Art. 24 – I.-Après le chapitre I^{er} bis du titre I^{er} de la troisième partie du livre I^{er} du code général des impôts, il est inséré un chapitre 00001 ter ainsi rédigé :

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.

III. – L'article 24 de la loi n° 2016-1918 du 29 décembre 2016 de finances rectificative pour 2016 est abrogé.

(30)

Dispositions en vigueur

« Chapitre 0000I *ter*

« Déclaration automatique sécurisée des revenus par les plateformes en ligne

« Art. 1649 *quater A bis.-I.-*
Les opérateurs de plateforme en ligne au sens de l'article L. 111-7 du code de la consommation adressent à l'administration fiscale une déclaration mentionnant, pour chacun de leurs utilisateurs présumés redevables de l'impôt en France, les informations suivantes :

« 1° Pour une personne physique, le nom, le prénom et la date de naissance de l'utilisateur ;

« 2° Pour une personne morale, la dénomination, l'adresse et le numéro SIREN de l'utilisateur ;

« 3° L'adresse électronique de l'utilisateur ;

« 4° Le statut de particulier ou de professionnel caractérisant l'utilisateur sur la plateforme ;

« 5° Le montant total des revenus bruts perçus par l'utilisateur au cours de l'année civile au titre de ses activités sur la plateforme en ligne, ou versés par l'intermédiaire de celle-ci ;

« 6° La catégorie à laquelle se rattachent les revenus bruts perçus.

« Cette déclaration est adressée annuellement par voie électronique, selon des modalités fixées par décret.

« Une copie de cette déclaration est adressée par voie électronique à l'utilisateur, pour les seules informations le concernant.

« II.-Les modalités d'application du I du présent article sont précisées par décret. »

II.-Le présent article s'applique aux revenus perçus à compter du 1^{er} janvier 2019.

Texte du projet de loi

Texte adopté par la commission du Sénat en première lecture

IV. – Le chapitre I^{er} *septies* du titre II de la première partie du livre

IV. – Le chapitre I^{er} *septies* du titre II de la première partie du livre

Dispositions en vigueur

Texte du projet de loi

des procédures fiscales et l'article L. 102 AD du même livre sont abrogés.

V. – Les I, II et IV s'appliquent aux revenus perçus à compter du 1^{er} janvier 2019.

Texte adopté par la commission du Sénat en première lecture

des procédures fiscales et l'article L. 102 AD du même livre sont abrogés.

V. – Les I, II et IV s'appliquent aux revenus perçus à compter du 1^{er} janvier 2019.

Article 4 bis (nouveau)

I. – Le VIII de la première sous-section de la section II du chapitre premier du titre premier de la première partie du livre premier du code général des impôts est complété par un 8 ainsi rédigé :

« 8 : Régime applicable aux revenus perçus par l'intermédiaire de plateformes en ligne

« Art. 155 C. – I. – Sont soumis au régime défini au présent article les redevables de l'impôt sur le revenu qui exercent, par l'intermédiaire d'un ou de plusieurs opérateurs de plateforme en ligne au sens du 2° du I de l'article L. 111-7 du code de la consommation, une activité dont les revenus relèvent de la catégorie des revenus fonciers, des bénéfices industriels et commerciaux ou des bénéfices des professions non commerciales.

« II. – 1. Pour les redevables qui relèvent de l'article 32, de l'article 50-0 ou de l'article 102 ter du présent code, le montant cumulé de la réfaction et des abattements mentionnés au 1 des mêmes articles 32, 50-0 ou 102 ter et appliqués au montant brut des recettes annuelles provenant des activités mentionnées au I du présent article ne peut pas être inférieur à 3 000 €.

« 2. Pour les redevables qui ne relèvent pas des dispositions desdits articles 32, 50-0 ou 102 ter, le montant brut des recettes annuelles provenant des activités mentionnées au I du présent article pris en compte pour la détermination du revenu imposable est diminué d'un abattement forfaitaire de 3 000 €, et seule la fraction des frais et charges supérieure à 3 000 € peut être déduite.

« III. – Le présent article est applicable aux seuls revenus mentionnés sur le document prévu au

(32)

(1)

(2)

(3)

(4)

(5)

(6)

Dispositions en vigueur

Texte du projet de loi

**Texte adopté par la commission
du Sénat en première lecture**

premier alinéa du 2° de l'article 242 bis, et à condition que celui-ci soit adressé au redevable et à l'administration dans les conditions prévues au 2° et 3° du même article.»

II. – Ne sont pas affiliées au régime d'assurance maladie et d'assurance maternité des travailleurs indépendants non agricoles, sauf option contraire de leur part, les personnes dont les recettes annuelles brutes provenant de l'exercice d'une ou de plusieurs activités par l'intermédiaire d'un ou de plusieurs opérateurs de plateforme en ligne au sens du 2° du I de l'article L. 111-7 du code de la consommation n'excèdent pas 3 000 €.

Dans le cas où ces personnes sont par ailleurs affiliées au régime d'assurance maladie et d'assurance maternité des travailleurs indépendants des professions non agricoles en application du code de la sécurité sociale, les revenus qu'elles tirent de l'exercice d'une activité ou de plusieurs activités par l'intermédiaire d'un ou de plusieurs opérateurs de plateforme en ligne sont présumés constituer des revenus à caractère professionnel seulement s'ils proviennent d'activités de même nature que leur autre ou que leurs autres activités professionnelles, ou qui s'y rattachent directement, ou qui sont exercées avec les mêmes moyens que celles-ci.

III. – La perte de recettes éventuelle résultant pour l'État du I est compensée, à due concurrence, par la création d'une taxe additionnelle aux droits prévus aux articles 575 et 575 A du code général des impôts.

IV. – La perte de recettes éventuelle résultant pour les collectivités territoriales des I et II est compensée, à due concurrence, par une augmentation de la dotation globale de fonctionnement.

V. – La perte de recettes éventuelle résultant pour l'État du IV est compensée, à due concurrence, par la création d'une taxe additionnelle aux droits prévus aux articles 575 et 575 A du code général

(7)

(8)

(9)

(10)

(11)

Dispositions en vigueur

Texte du projet de loi

**Texte adopté par la commission
du Sénat en première lecture**

des impôts.

VI. – La perte de recettes éventuelle résultant pour les organismes de sécurité sociale des I et II est compensée, à due concurrence, par la création d'une taxe additionnelle aux droits prévus aux articles 575 et 575 A du code général des impôts.

Amdts COM-45, COM-34

Article 4 ter (nouveau)

I. – Après l'article 283 du code général des impôts, il est inséré un article 283 bis ainsi rédigé :

« Art. 283 bis – I. – Sont soumis aux dispositions du présent article, quel que soit leur lieu d'établissement, les opérateurs de plateforme en ligne au sens du 2° du I de l'article L. 111-7 du code de la consommation, dont l'activité dépasse le seuil de nombre de connexions défini au premier alinéa de l'article L. 111-7-1 du même code.

« II. – Lorsqu'il existe des présomptions qu'une personne résidant en France ou réalisant des livraisons de biens ou des prestations de service au sens des articles 258 à 259 D du présent code et qui exerce son activité par l'intermédiaire d'une plateforme en ligne se soustrait à ses obligations en matière de déclaration ou de paiement de la taxe sur la valeur ajoutée, l'administration peut signaler cette personne à l'opérateur de la plateforme en ligne, afin que celui-ci puisse prendre les mesures permettant à cette personne de régulariser sa situation.

« III. – Si les présomptions persistent après un délai d'un mois, l'administration peut mettre en demeure l'opérateur de plateforme en ligne de prendre les mesures mentionnées au II, ou à défaut, d'exclure la personne concernée de la plateforme en ligne.

« IV. – Si, en l'absence de mise en œuvre des mesures mentionnées au III après un délai d'un mois, les présomptions persistent, la taxe est solidairement due par l'opérateur de plateforme en

(12)

(1)

(2)

(3)

(4)

(5)

Dispositions en vigueur

Texte du projet de loi

**Texte adopté par la commission
du Sénat en première lecture**

ligne.

« V. – Les modalités d’application du présent article sont définies par arrêté du ministre chargé du budget. (6)

II. – Après l’article 293 A bis du code général des impôts, il est inséré un article 293 A ter ainsi rédigé : (7)

« Art. 293 A ter – I. – Sont soumis aux dispositions du présent article, quel que soit leur lieu d’établissement, les opérateurs de plateforme en ligne au sens du 2^e du I de l’article L. 111-7 du code de la consommation, dont l’activité dépasse le seuil de nombre de connexions défini au premier alinéa de l’article L. 111-7-1 du même code. (8)

« II. – Lorsqu’il existe des présomptions qu’une personne établie dans un État ou un territoire n’appartenant pas à l’Union européenne et qui exerce son activité par l’intermédiaire d’une plateforme en ligne se soustrait à ses obligations en matière de déclaration ou de paiement de la taxe sur la valeur ajoutée, l’administration peut signaler cette personne à l’opérateur de la plateforme en ligne, afin que celui-ci puisse prendre les mesures permettant à cette personne de régulariser sa situation. (9)

« III. – Si les présomptions persistent après un délai d’un mois, l’administration peut mettre en demeure l’opérateur de plateforme en ligne de prendre les mesures mentionnées au II, ou à défaut, d’exclure la personne concernée de la plateforme en ligne. (10)

« IV. – Si, en l’absence de mise en œuvre des mesures mentionnées au III après un délai d’un mois, les présomptions persistent, la taxe est solidiairement due par l’opérateur de plateforme en ligne. (11)

« V. – Les modalités d’application du présent article sont définies par arrêté du ministre chargé du budget. » (12)

Dispositions en vigueur

Texte du projet de loi

**Texte adopté par la commission
du Sénat en première lecture**

III. – Le présent article est applicable à compter du 1^{er} janvier 2019.

Amdt COM-46

Article 4 quater (nouveau)

I. – Après l'article 283 du code général des impôts, il est inséré un article 283 ter ainsi rédigé :

« Art. 283 ter – I. – Sont soumis aux dispositions du présent article, quel que soit leur lieu d'établissement, les opérateurs de plateforme en ligne au sens du 2^o du I de l'article L. 111-7 du code de la consommation, dont l'activité dépasse le seuil de nombre de connexions prévu au premier alinéa de l'article L. 111-7-1 du même code.

« II. – Par dérogation aux dispositions de l'article 283, du troisième alinéa du 1 de l'article 293 A et de l'article 1695, l'opérateur d'une plateforme en ligne peut déclarer, collecter et acquitter la taxe sur la valeur ajoutée pour le compte des personnes effectuant des livraisons de biens ou des prestations de service au sens des articles 258 à 259 D et qui exercent leur activité par l'intermédiaire de cette plateforme, dès lors que l'acquéreur ou le preneur est établi ou a son domicile ou sa résidence habituelle en France.

« III. – Pour la mise en œuvre du II, l'opérateur de plateforme en ligne retient le montant de la taxe sur le montant brut payé par l'acquéreur ou le preneur, au moment de la transaction.

« Afin de calculer le montant de la retenue, le vendeur ou le prestataire communique à l'opérateur de plateforme en ligne les taux, ou le cas échéant les exonérations, applicables à l'opération. L'opérateur de plateforme en ligne s'assure que les informations communiquées par le vendeur ou le prestataire ne sont pas manifestement erronées.

« À défaut d'informations communiquées par le vendeur ou le prestataire, le montant de la retenue est égal au montant qui résultera de l'application du taux prévu à

(13)

(1)

(2)

(3)

(4)

(5)

(6)

Dispositions en vigueur

Texte du projet de loi

**Texte adopté par la commission
du Sénat en première lecture**

l'article 278 au montant hors taxes de
la transaction.

« IV. – Les opérateurs de
plateforme en ligne qui mettent en
œuvre les dispositions prévues au II
ne peuvent être tenus pour
solidairement responsables du
paiement de la taxe sur la valeur
ajoutée au sens du IV de
l'article 283 bis et du IV de
l'article 293 A ter.

« V. – Les modalités
d'application du présent article ainsi
que les modalités d'exigibilité et de
liquidation de la taxe sont définies par
décret du ministre chargé du
budget. »

II. – Le I est applicable à
compter du 1^{er} janvier 2019, sous
réserve de l'autorisation du Conseil
de l'Union européenne prévue en
application de l'article 395 de la
directive 2006/112/CE du Conseil du
28 novembre 2006 relative au
système commun de taxe sur la valeur
ajoutée.

Amdt COM-47

Article 4 quinques (nouveau)

I. – Le V de l'article 1754 du
code général des impôts est complété
par un 10 ainsi rédigé :

Art. 1754. – I. – Le recouvrement et le contentieux des pénalités calculées sur un impôt sont régis par les dispositions applicables à cet impôt.

V. – 1. En cas d'abus de droit ou de dissimulation d'une partie du prix stipulé dans un contrat, toutes les parties à l'acte ou à la convention sont tenues solidiairement, avec le redevable de la cotisation d'impôt ou de la restitution d'une créance indue, au paiement de l'intérêt de retard et de la majoration prévue à l'article 1729.

2. Les dirigeants de droit ou de fait des personnes morales émettrices des documents mentionnés à l'article 1740 A, qui étaient en fonction au moment de la délivrance, sont solidiairement responsables du paiement de l'amende, en cas de manquement délibéré.

3. Les dirigeants sociaux

(7)

(8)

(9)

(10)

Dispositions en vigueur	Texte du projet de loi	Texte adopté par la commission du Sénat en première lecture
mentionnés à l'article 62 et aux 1°, 2° et 3° du b de l'article 80 <i>ter</i> ainsi que les dirigeants de fait gestionnaires de la société à la date du versement ou, à défaut de connaissance de cette date, à la date de déclaration des résultats de l'exercice au cours duquel les versements ont eu lieu, sont solidairement responsables du paiement de l'amende prévue à l'article 1759.		
4. Le prétendu créancier qui a faussement attesté l'existence d'une dette dont la déduction est demandée pour la perception des droits de mutation par décès est tenu, solidairement avec le déclarant, au paiement de l'intérêt de retard et de la majoration prévue à l'article 1729.		
5. En cas de dissimulation d'une partie du prix stipulé dans un contrat, celui qui s'est rendu complice de manœuvres destinées à éluder le paiement des droits d'enregistrement ou de la taxe de publicité foncière est solidairement tenu avec les contractants au paiement des droits, de l'intérêt de retard et de la majoration prévue à l'article 1729.		
6. Sont solidaires pour le paiement des sanctions fiscales encourues en matière de droits de timbre toutes les parties à un acte ou écrit non timbré ou insuffisamment timbré, les prêteurs et les emprunteurs, pour les obligations, les officiers ministériels qui ont reçu ou rédigé des actes énonçant des actes ou livres non timbrés.		
7. Lorsque la déchéance du bénéfice du taux réduit prévue par le 2° du I du D de l'article 1594 F <i>quinquies</i> est encourue du fait du sous-acquéreur, ce dernier est tenu solidairement avec l'acquéreur d'acquitter sans délai le complément de taxe.		
8. Le constituant et les bénéficiaires soumis au prélèvement de l'article 990 J sont solidairement responsables avec l'administrateur du trust du paiement de l'amende prévue au IV <i>bis</i> de l'article 1736.		(2) <u>« 10. Les entreprises établies en France et liées, au sens du 12 de</u>

Dispositions en vigueur

Texte du projet de loi

**Texte adopté par la commission
du Sénat en première lecture**

l'article 39, à l'entreprise à l'égard de laquelle l'administration exerce le droit de communication prévu au deuxième alinéa de l'article L. 81 du livre des procédures fiscales, sont solidairement responsables du paiement de l'amende prévue au premier alinéa de l'article 1734.»

Amdt COM-48

Article 4 *sexies* (nouveau)

①

**Loi n° 2017-1775 du
28 décembre 2017 de finances
rectificative pour 2017**

I.-Le paragraphe 3 de la sous-section 1 de la section 6 du chapitre III du titre III du livre III de la deuxième partie du code général des collectivités territoriales est ainsi modifié :

.....
II.-Après l'article L. 112-6 du code monétaire et financier, il est inséré un article L. 112-6-1 A ainsi rédigé :

« Art. L. 112-6-1 A.-Les professionnels qui, par voie électronique, assurent un service de réservation ou de location ou de mise en relation en vue de la location d'un hébergement situé en France ne peuvent effectuer aucun paiement au profit du loueur par une valeur monétaire stockée sous forme électronique et utilisable au moyen d'un support physique au sens de l'article L. 315-9 du présent code. »

III.-Le I s'applique à compter du 1^{er} janvier 2019.

IV.-Le II entre en vigueur le 1^{er} janvier 2019.

Le deuxième alinéa du II de l'article 45 de la loi n° 2017-1775 du 28 décembre 2017 de finances rectificative pour 2017 est ainsi rédigé :

« Art. L. 112-6-1 A. – Les opérateurs de plateforme en ligne au sens du 2^e du I de l'article L. 111-7 du code de la consommation ne peuvent effectuer aucun paiement au profit de leurs utilisateurs par une valeur monétaire stockée sous forme électronique et utilisable au moyen d'un support physique au sens de l'article L. 315-9 du présent code, dès lors que ces utilisateurs résident en France ou qu'ils réalisent des ventes ou des prestations de services en France au sens des articles 258 à 259 D du code général des impôts. »

②

Amdt COM-49

**TITRE II
RENFORCEMENT DES
SANCTIONS DE LA FRAUDE**

**TITRE II
RENFORCEMENT DES
SANCTIONS DE LA FRAUDE**

Dispositions en vigueur	Texte du projet de loi	Texte adopté par la commission du Sénat en première lecture
<p>Code général des impôts</p> <p><i>Art. 1741.</i> – Sans préjudice des dispositions particulières relatives dans la présente codification, quiconque s'est frauduleusement soustrait ou a tenté de se soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement total ou partiel des impôts visés dans la présente codification, soit qu'il ait volontairement omis de faire sa déclaration dans les délais prescrits, soit qu'il ait volontairement dissimulé une part des sommes sujettes à l'impôt, soit qu'il ait organisé son insolvenabilité ou mis obstacle par d'autres manœuvres au recouvrement de l'impôt, soit en agissant de toute autre manière frauduleuse, est passible, indépendamment des sanctions fiscales applicables, d'une amende de 500 000 € et d'un emprisonnement de cinq ans.</p> <p>Les peines sont portées à 3 000 000 € et sept ans d'emprisonnement lorsque les faits ont été commis en bande organisée ou réalisés ou facilités au moyen :</p> <p>1° Soit de comptes ouverts ou de contrats souscrits auprès d'organismes établis à l'étranger ;</p> <p>2° Soit de l'interposition de personnes physiques ou morales ou de tout organisme, fiducie ou institution comparable établis à l'étranger ;</p> <p>3° Soit de l'usage d'une fausse identité ou de faux documents, au sens de l'article 441-1 du code pénal, ou de toute autre falsification ;</p> <p>4° Soit d'une domiciliation fiscale fictive ou artificielle à l'étranger ;</p> <p>5° Soit d'un acte fictif ou artificiel ou de l'interposition d'une entité fictive ou artificielle.</p> <p>Toutefois, cette disposition n'est applicable, en cas de</p>	<p>FISCALE, SOCIALE ET DOUANIÈRE</p> <p>Article 5</p> <p>Le onzième alinéa de l'article 1741 du code général des impôts est ainsi modifié :</p>	<p>FISCALE, SOCIALE ET DOUANIÈRE</p> <p>Article 5</p> <p>Le onzième alinéa de l'article 1741 du code général des impôts est ainsi modifié :</p>

(1)

Dispositions en vigueur

dissimulation, que si celle-ci excède le dixième de la somme imposable ou le chiffre de 153 €.

Toute personne condamnée en application des dispositions du présent article 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.

Le prononcé des peines complémentaires d'interdiction des droits civiques, civils et de famille, mentionnés à l'article 131-26 du code pénal, est obligatoire à l'encontre de toute personne coupable du délit prévu aux deuxième à huitième alinéas du présent article, du recel de ce délit ou de son blanchiment. Toutefois, la juridiction peut, par une décision spécialement motivée, décider de ne pas prononcer lesdites peines complémentaires, en considération des circonstances de l'infraction et de la personnalité de son auteur. La condamnation à l'inéligibilité est mentionnée pendant toute sa durée au bulletin n° 2 du casier judiciaire prévu à l'article 775 du code de procédure pénale. Ces interdictions ne peuvent excéder dix ans à l'encontre d'une personne exerçant une fonction de membre du Gouvernement ou un mandat électif public au moment des faits, et cinq ans pour toute autre personne.

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.

La durée de la peine privative de liberté encourue par l'auteur ou le complice d'un des délits mentionnés au présent article est réduite de moitié si, ayant averti l'autorité administrative ou judiciaire, il a permis d'identifier les autres auteurs ou complices.

Les poursuites sont engagées dans les conditions prévues aux articles L. 229 à L. 231 du livre des procédures fiscales.

Texte du projet de loi

« Elle peut toutefois, par une décision spécialement motivée,

Texte adopté par la commission du Sénat en première lecture

2° Est ajoutée une phrase ainsi rédigée : « Elle peut toutefois, par une

1° Les mots : « peut, en outre, ordonner » sont remplacés par le mot : « ordonne » ;

1° Les mots : « peut, en outre, ordonner » sont remplacés par le mot : « ordonne » ;

2° Il est complété par une phrase ainsi rédigée :

(2)

(3)

Dispositions en vigueur

Texte du projet de loi

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

Le code général des impôts est ainsi modifié :

~~I.— Le chapitre premier du titre II de la troisième partie du livre premier est complété par un VIII ainsi rédigé :~~

~~« VIII. Commission de publication des sanctions fiscales.~~

~~« 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.~~

~~« Cette commission est présidée par un conseiller d'Etat, en activité ou honoraire.~~

~~« Elle est composée de deux conseillers d'Etat, de deux conseillers maîtres à la Cour des comptes et de deux magistrats à la Cour de cassation, en activité ou honoraires.~~

~~« Le président a voix prépondérante.~~

~~II.— Après l'article 1729 A, il est inséré un article 1729 A bis ainsi rédigé :~~

~~« 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~~

Texte adopté par la commission du Sénat en première lecture

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

Le code général des impôts est ainsi modifié :

~~1° (Supprimé)~~

Amdt COM-60

~~2°~~ Après l'article 1729 A, il est inséré un article 1729 A bis ainsi rédigé :

~~« 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, dès lors que cette sanction est devenue définitive, peuvent faire l'objet d'une publication, sauf si ces manquements~~

(1)

(2)

(3)

(4)

Dispositions en vigueur

Texte du projet de loi

par l'administration.

« 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.

« La décision de publication est prise par l'administration après avis conforme et motivé de la commission prévue à l'article ~~4653-G~~ qui apprécie, au vu des manquements et des circonstances dans lesquels ils ont été commis, si la publication est justifiée.

« La publication est effectuée sur le site internet de l'administration fiscale pendant une durée qui ne peut excéder un an.

« II. – Lorsque la commission prévue à l'article ~~4653-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.

« 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.

~~« 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~~

Texte adopté par la commission du Sénat en première lecture

ont fait l'objet d'un dépôt de plainte pour fraude fiscale par l'administration.

Amdt COM-50

« 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.

« La décision de publication est prise par l'administration après avis conforme et motivé de la commission prévue à l'article L. 228 du livre des procédures fiscales qui apprécie, au vu des manquements et des circonstances dans lesquels ils ont été commis, si la publication est justifiée.

Amdt COM-60

« La publication est effectuée sur le site internet de l'administration fiscale pendant une durée qui ne peut excéder un an.

« II. – Lorsque la commission prévue à l'article L. 228 du livre des procédures fiscales 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.

Amdt COM-60

« 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.

(Alinéa supprimé)

Amdt COM-60

Dispositions en vigueur	Texte du projet de loi	Texte adopté par la commission du Sénat en première lecture
	<p>tant que n'est pas intervenue une décision juridictionnelle confirmant de manière définitive le bien fondé de la décision de publication.</p>	
	<p>« III. – Un décret en Conseil d'État précise les conditions d'application du présent article. »</p>	<p>« III. – Un décret en Conseil d'État précise les conditions d'application du présent article. » ⑩</p>
Livre des procédures fiscales		<p><u>3° (nouveau) Après le huitième alinéa de l'article L. 228 du livre des procédures fiscales, il est inséré un alinéa ainsi rédigé :</u></p>
<p><i>Art. L. 228. – Sous peine d'irrecevabilité, les plaintes tendant à l'application de sanctions pénales en matière d'impôts directs, de taxe sur la valeur ajoutée et autres taxes sur le chiffre d'affaires, de droits d'enregistrement, de taxe de publicité foncière et de droits de timbre sont déposées par l'administration sur avis conforme de la commission des infractions fiscales.</i></p>		<p>Amdt COM-60</p>
<p>La commission examine les affaires qui lui sont soumises par le ministre chargé du budget. Le contribuable est avisé de la saisine de la commission qui l'invite à lui communiquer, dans un délai de trente jours, les informations qu'il jugerait nécessaires.</p>		
<p>Toutefois, la commission examine l'affaire sans que le contribuable soit avisé de la saisine ni informé de son avis lorsque le ministre chargé du budget fait valoir qu'existent des présomptions caractérisées qu'une infraction fiscale pour laquelle existe un risque de dépérissement des preuves résulte :</p>		
<p>1° Soit de l'utilisation, aux fins de se soustraire à l'impôt de comptes ouverts ou de contrats souscrits auprès d'organismes établis à l'étranger ;</p>		
<p>2° Soit de l'interposition de personnes physiques ou morales ou de tout organisme, fiducie ou institution comparable établis à l'étranger ;</p>		
<p>3° Soit de l'usage d'une fausse identité ou de faux documents au sens de l'article 441-1 du code pénal, ou de</p>		

Dispositions en vigueur	Texte du projet de loi	Texte adopté par la commission du Sénat en première lecture
<p>toute autre falsification ;</p> <p>4° Soit d'une domiciliation fiscale fictive ou artificielle à l'étranger ;</p> <p>5° Soit de toute autre manœuvre destinée à égarer l'administration.</p>		
		<p>« Cette commission est également 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 du code général des impôts. »⁽¹²⁾</p>
<p>Le ministre est lié par les avis de la commission.</p> <p>Un décret en Conseil d'État fixe les conditions de fonctionnement de la commission.</p>	<p>Article 7</p> <p>I. – Le code général des impôts est ainsi modifié :</p> <p>1° L'intitulé du 9 du B de la section I du chapitre II du livre II est remplacé par l'intitulé suivant :</p> <p>« Sanctions à l'égard des tiers »;</p> <p>2° Après l'article 1740 A, il est ajouté un article 1740 A bis ainsi rédigé :</p> <p>« 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</p>	<p>Article 7</p> <p>I. – Le code général des impôts est ainsi modifié :</p> <p>1° L'intitulé du 9 du B de la section I du chapitre II du livre II est ainsi rédigé : « Sanctions à l'égard des tiers »;</p> <p>2° Après l'article 1740 A, il est ajouté un article 1740 A bis ainsi rédigé :</p> <p>« Art. 1740 A bis. – I. – Lorsque l'administration fiscale a prononcé 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 et dès lors que cette sanction est devenue définitive, 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</p>
		<p>(1) (2)</p> <p>(3)</p> <p>(4)</p>

Dispositions en vigueur

Texte du projet de loi

par ce contribuable des agissements, manquements ou manœuvres ainsi sanctionnés est redevable d'une amende.

« La prestation mentionnée au premier alinéa ~~peut notamment consiste à~~ :

« 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 ;

« 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 ;

« 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 ;

« 4° Ou réaliser pour le compte du contribuable tout ~~procédé~~ destiné à égarer l'administration.

« 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.

« Cette amende est établie selon les modalités prévues à l'article L. 80 D du livre des procédures fiscales.

~~« 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~~

Texte adopté par la commission du Sénat en première lecture

permettant directement la commission par ce contribuable des agissements, manquements ou manœuvres ainsi sanctionnés est redevable d'une amende.

Amdt COM-51

« La prestation mentionnée au premier alinéa du présent I consiste à :

Amdt COM-51

« 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 ;

« 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 ;

« 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 ;

« 4° Ou réaliser pour le compte du contribuable tout acte destiné à égarer l'administration.

Amdt COM-51

« 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.

« Cette amende est établie selon les modalités prévues à l'article L. 80 D du livre des procédures fiscales.

(Alinéa supprimé)

Amdt COM-51

Dispositions en vigueur	Texte du projet de loi	Texte adopté par la commission du Sénat en première lecture
	<p><u>au premier alinéa a été prononcée.</u></p> <p>« 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.</p> <p>« L'amende n'est pas applicable en cas de poursuites engagées contre le professionnel sur le fondement de l'article 1742.</p> <p>« III. – La personne sanctionnée par l'amende prévue au II n'est pas admise à participer aux travaux des commissions instituées <u>par les articles 1650 à 1652 bis, 1653 A, 1653 C et 1653 F.</u> » ;</p>	<p>« 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.</p> <p>« L'amende n'est pas applicable en cas de poursuites engagées contre le professionnel sur le fondement de l'article 1742.</p> <p>« III. – La personne sanctionnée par l'amende prévue au II n'est pas admise à participer aux travaux des commissions instituées <u>aux articles 1650 à 1652 bis, 1653 A, 1653 C et 1653 F.</u> » ;</p>
	<p>Code général des impôts</p> <p><i>Art. 1753.</i> – Ne sont pas admises à participer aux travaux des commissions instituées par les articles 1650 à 1652 bis et 1653 A, les personnes qui, à l'occasion de fraudes fiscales ou d'oppositions au contrôle fiscal, ont fait l'objet d'une condamnation, prononcée par le tribunal, à l'une des peines prévues au II de l'article 1736, au 4 du I de l'article 1737, au 1 de l'article 1738, aux articles 1741 à 1747, 1751, au 5 du V de l'article 1754, au 2 de l'article 1761, aux articles 1771 à 1775, 1777, 1778, 1783 A, 1788 à l'article 1788 A, aux articles 1789 et 1790, 1810 à 1815, 1819, 1821, aux articles 1837 à 1839, 1840 B, 1840 I et 1840 O à 1840 Q.</p>	<p>3° <u>Au premier alinéa de l'article 1753, après les mots : « 1653 A », sont insérés les mots : « , 1653 C et 1653 F. »</u></p>
	<p>Livre des procédures fiscales</p> <p><i>Art. L. 80 E.</i> – La décision d'appliquer les majorations et amendes prévues aux articles 1729, 1732 et 1735 ter du code général des impôts est prise par un agent de catégorie A détenant au moins un grade fixé par décret qui vise à cet effet le document comportant la motivation des pénalités.</p>	<p>II. – <u>À 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 ».</u></p>
	<p>III. – <u>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</u> un</p>	<p>II. – <u>À 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 ».</u></p>
		<p>III. – <u>Après l'article L. 114-18 du code de la sécurité sociale, il est inséré un article L. 114-18-1 ainsi rédigé :</u></p>

(12)

(13)

(14)

(15)

(16)

(17)

Dispositions en vigueur

Texte du projet de loi

article L. 114-18-1 ainsi rédigé :

« *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. 243-7-2₅ 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.

« 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.

« 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.

« 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.

« 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

Texte adopté par la commission du Sénat en première lecture

« *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 et dès lors que ces rectifications sont devenues définitives, 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.

Amdt COM-51

« 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.

« 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.

« La prescription applicable à l'amende prévue au même I est acquise à la fin de la quatrième année suivant celle au cours de laquelle la prestation sanctionnée a été fournie.

« 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

(18)

(19)

(20)

(21)

(22)

Dispositions en vigueur

Art. 1741. – Sans préjudice des dispositions particulières relatives dans la présente codification, quiconque s'est frauduleusement soustrait ou a tenté de se soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement total ou partiel des impôts visés dans la présente codification, soit qu'il ait volontairement omis de faire sa déclaration dans les délais prescrits, soit qu'il ait volontairement dissimulé une part des sommes sujettes à l'impôt, soit qu'il ait organisé son insolvabilité ou mis obstacle par d'autres manœuvres au recouvrement de l'impôt, soit en agissant de toute autre manière frauduleuse, est passible, indépendamment des sanctions fiscales applicables, d'une amende de 500 000 € et d'un emprisonnement de cinq ans.

Les peines sont portées à 3 000 000 € et sept ans d'emprisonnement lorsque les faits ont été commis en bande organisée ou réalisés ou facilités au moyen :

1° Soit de comptes ouverts ou de contrats souscrits auprès d'organismes établis à l'étranger ;

2° Soit de l'interposition de personnes physiques ou morales ou de tout organisme, fiducie ou institution comparable établis à l'étranger ;

3° Soit de l'usage d'une fausse identité ou de faux documents, au sens de l'article 441-1 du code pénal, ou de

Texte du projet de loi

adressée par tout moyen donnant date certaine à sa réception en lui indiquant les voies et délais de recours applicables. »

IV. – Les dispositions du présent article s'appliquent aux prestations fournies après l'entrée en vigueur de la présente loi.

Article 8

L'article 1741 du code général des impôts est ainsi modifié :

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 » ;

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 ».

Texte adopté par la commission du Sénat en première lecture

adressée par tout moyen donnant date certaine à sa réception en lui indiquant les voies et délais de recours applicables. »

IV. – Le présent article s'applique aux prestations fournies le lendemain de la publication de la présente loi.

Amdt COM-52

Article 8

L'article 1741 du code général des impôts est ainsi modifié :

1° Après le mot : « applicables », la fin du premier alinéa est ainsi rédigée : « 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 » ;

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 ».

(23)

(1)

(2)

(3)

Dispositions en vigueur	Texte du projet de loi	Texte adopté par la commission du Sénat en première lecture
<p>toute autre falsification ;</p> <p>4° Soit d'une domiciliation fiscale fictive ou artificielle à l'étranger ;</p> <p>5° Soit d'un acte fictif ou artificiel ou de l'interposition d'une entité fictive ou artificielle.</p> <p>Toutefois, cette disposition n'est applicable, en cas de dissimulation, que si celle-ci excède le dixième de la somme imposable ou le chiffre de 153 €.</p> <p>.....</p>	<p>Article 9</p> <p>I. – <u>A l'article 495-16 du code de procédure pénale, les mots : « de délit[s] politiques ou de délit[s] dont la procédure de poursuite est prévue par une loi spéciale » sont remplacés par les mots : « ou de délit[s] politiques ».</u></p> <p>II. – <u>Le premier alinéa de l'article 804 du code de procédure pénale est ainsi rédigé :</u></p> <p>« 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. »</p>	<p>Article 9</p> <p>I. – <u>Après le mot : « involontaires », la fin de l'article 495-16 du code de procédure pénale est ainsi rédigée : « ou de délit[s] politiques. »</u></p> <p>II. – <u>Au premier alinéa de l'article 804 du code de procédure pénale, la référence : « n° 2018-493 du 20 juin 2018 relative à la protection des données personnelles » est remplacée par la référence : « n° du relative à la lutte contre la fraude ».</u></p> <p>Amdt COM-59</p> <p>Article 9 bis (nouveau)</p> <p><u>Au premier alinéa du I de l'article 41-1-2 du code de procédure</u></p>
<p><i>Art. 495-16.</i> – Les dispositions de la présente section ne sont applicables ni aux mineurs de dix-huit ans ni en matière de délits de presse, de délits d'homicides involontaires, de délits politiques ou de délits dont la procédure de poursuite est prévue par une loi spéciale.</p> <p><i>Art. 804.</i> – Le présent code est applicable, dans sa rédaction résultant de la loi n° 2018-493 du 20 juin 2018 relative à la protection des données personnelles, 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 :</p>		<p>①</p> <p>②</p>
<p>1° Pour la Nouvelle-Calédonie et la Polynésie française, du cinquième alinéa de l'article 398 et des articles 529-3 à 529-6 ;</p> <p>2° Pour les îles Wallis et Futuna, des articles 52-1, 83-1 et 83-2, du cinquième alinéa de l'article 398 et des articles 529-3 à 529-6.</p>		
<p><i>Art. 41-1-2.</i> – I.-Tant que l'action publique n'a pas été mise en</p>		

Dispositions en vigueur

mouvement, le procureur de la République peut proposer à une personne morale mise en cause pour un ou plusieurs délits prévus aux articles 433-1, 433-2, 435-3, 435-4, 435-9, 435-10, 445-1, 445-1-1, 445-2 et 445-2-1, à l'avant-dernier alinéa de l'article 434-9 et au deuxième alinéa de l'article 434-9-1 du code pénal, pour le blanchiment des infractions prévues aux articles 1741 et 1743 du code général des impôts, ainsi que pour des infractions connexes, à l'exclusion de celles prévues aux mêmes articles 1741 et 1743, de conclure une convention judiciaire d'intérêt public imposant une ou plusieurs des obligations suivantes :

1° Verser une amende d'intérêt public au Trésor public. Le montant de cette amende est fixé de manière proportionnée aux avantages tirés des manquements constatés, dans la limite de 30 % du chiffre d'affaires moyen annuel calculé sur les trois derniers chiffres d'affaires annuels connus à la date du constat de ces manquements. Son versement peut être échelonné, selon un échéancier fixé par le procureur de la République, sur une période qui ne peut être supérieure à un an et qui est précisée par la convention ;

.....

Livre des procédures fiscales

Art. L. 228. – Sous peine d'irrecevabilité, les plaintes tendant à l'application de sanctions pénales en matière d'impôts directs, de taxe sur la valeur ajoutée et autres taxes sur le chiffre d'affaires, de droits d'enregistrement, de taxe de publicité foncière et de droits de timbre sont déposées par l'administration sur avis conforme de la commission des infractions fiscales.

La commission examine les affaires qui lui sont soumises par le ministre chargé du budget. Le contribuable est avisé de la saisine de la commission qui l'invite à lui communiquer, dans un délai de trente jours, les informations qu'il

Texte du projet de loi

Texte adopté par la commission du Sénat en première lecture

pénale, les mots : « le blanchiment des infractions prévues aux articles 1741 et 1743 du code général des impôts, ainsi que pour des infractions connexes, à l'exclusion de celles prévues aux mêmes articles 1741 et 1743 » sont remplacés par les mots : « les infractions prévues aux articles 1741 et 1743 du code général des impôts, ainsi que pour des infractions connexes ».

Amdt COM-57

Article 9 ter (nouveau)

L'article L. 228 du livre des procédures fiscales est complété par un alinéa ainsi rédigé :

①

Dispositions en vigueur

jugerait nécessaires.

Toutefois, la commission examine l'affaire sans que le contribuable soit avisé de la saisine ni informé de son avis lorsque le ministre chargé du budget fait valoir qu'existent des présomptions caractérisées qu'une infraction fiscale pour laquelle existe un risque de dépérissement des preuves résulte :

1° Soit de l'utilisation, aux fins de se soustraire à l'impôt de comptes ouverts ou de contrats souscrits auprès d'organismes établis à l'étranger ;

2° Soit de l'interposition de personnes physiques ou morales ou de tout organisme, fiducie ou institution comparable établis à l'étranger ;

3° Soit de l'usage d'une fausse identité ou de faux documents au sens de l'article 441-1 du code pénal, ou de toute autre falsification ;

4° Soit d'une domiciliation fiscale fictive ou artificielle à l'étranger ;

5° Soit de toute autre manœuvre destinée à égarer l'administration.

Le ministre est lié par les avis de la commission.

Un décret en Conseil d'État fixe les conditions de fonctionnement de la commission.

Code des douanes

Texte du projet de loi

Texte adopté par la commission du Sénat en première lecture

« La poursuite du délit de blanchiment de fraude fiscale n'est pas soumise aux dispositions du présent article. »

Amdt COM-58

Article 10

I. – Le code des douanes est ainsi modifié :

1° L'article 413 bis est remplacé par les dispositions suivantes :

Article 10

I. – Le code des douanes est ainsi modifié :

1° L'article 413 bis est ainsi rédigé :

(2)

(1)

(2)

Dispositions en vigueur	Texte du projet de loi	Texte adopté par la commission du Sénat en première lecture
<p><i>Art. 413 bis.</i> – 1. Est possible d'un emprisonnement d'un mois et d'une amende de 90 euros à 450 euros, toute infraction aux dispositions du <i>a</i> du 1 de l'article 53 et des articles 69 b, 71 et 117-2 ci-dessus, ainsi que tout refus de communication de pièces, toute dissimulation de pièces ou d'opérations dans les cas prévus aux articles 65 et 92 ci-dessus.</p>	<p>« <i>Art. 413 bis.</i> – Est possible d'une amende de 3 000 euros :</p>	<p>« <i>Art. 413 bis.</i> – Est possible d'une amende de 3 000 € :</p> (3)
<p>2. Tombent également sous le coup des dispositions de l'alinéa précédent :</p>	<p>« 1° Toute infraction aux dispositions du <i>a</i> du 1 de l'article 53 ;</p>	<p>« 1° Toute infraction aux dispositions du <i>a</i> du 1 de l'article 53 ;</p> (4)
<p><i>a)</i> toute personne qui, ayant fait l'objet d'un retrait de l'agrément ou d'un retrait de l'autorisation de dédouaner prévus respectivement aux articles 87-3 et 88 ci-dessus, continue, soit à accomplir pour autrui, directement ou indirectement, les formalités de douane concernant la déclaration en détail des marchandises, soit à bénéficier, directement ou indirectement, de tout ou partie de rémunérations de la nature de celles définies à l'article 93 ci-dessus ;</p>	<p>« 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.</p>	<p>« 2° Tout refus de communication des documents et renseignements demandés par les agents des douanes dans l'exercice du droit de communication prévu à 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.</p> (5)
<p><i>b)</i> toute personne qui prête sciemment son concours en vue de soustraire aux effets du retrait d'agrément ou du retrait de l'autorisation de dédouaner ceux qui en auraient été atteints.</p>	<p>« L'amende n'est pas applicable en cas de refus de communication au titre du <i>i</i> du 1° de l'article 65 ;</p>	<p>« L'amende n'est pas applicable en cas de refus de communication au titre du <i>i</i> du 1° <u>du même</u> article 65 ;</p> (6)
	<p>« 3° Toute infraction aux dispositions du <i>b</i> de l'article 69, de l'article 71, du 1 de l'article 87 et du 2 de l'article 117. » ;</p>	<p>« 3° Toute infraction aux dispositions du <i>b</i> de l'article 69, de l'article 71, du 1 de l'article 87 et du 2 de l'article 117. » ;</p> (7)
	<p>2° Au premier alinéa de l'article 431 :</p>	<p>2° Au premier alinéa de l'article 431 :</p> (8)
<p><i>Art. 431.</i> – Indépendamment de l'amende encourue pour refus de communication dans les conditions prévues aux articles 65 et 92 ci-dessus, les contrevenants doivent être condamnés à représenter les livres, pièces ou documents non communiqués, sous une astreinte de 1,50 euro au minimum par chaque jour de retard.</p>	<p><i>#</i> Les mots : « aux articles 65 et 92 ci-dessus » sont remplacés par les mots : « à l'article 65, à l'exclusion du <i>i</i> du 1° » ;</p>	<p><i>a)</i> Les mots : « aux articles 65 et 92 ci-dessus » sont remplacés par les mots : « à l'article 65, à l'exclusion du <i>i</i> du 1° » ;</p> (9)
<p>Cette astreinte commence à courir du jour même de la signature par les parties ou de la notification du</p>	<p><i>#</i> Le montant : « 1,50 euro » est remplacé par le montant : « 150</p>	<p><i>b)</i> Le montant : « 1,50 euro » est remplacé par le montant :</p> (10)

Dispositions en vigueur	Texte du projet de loi	Texte adopté par la commission du Sénat en première lecture
<p>procès-verbal dressé pour constater le refus d'exécuter le jugement régulièrement signifié ; elle ne cesse que du jour où il est constaté, au moyen d'une mention inscrite par un agent de contrôle sur un des principaux livres de la société ou de l'établissement, que l'administration a été mise à même d'obtenir la communication ordonnée.</p>	<p>euros ».</p> <p>II. – 1° Le I est applicable dans les îles Wallis et Futuna.</p> <p>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 contrevaleur dans cette monnaie de l'euro.</p> <p>Article 11</p> <p>I. – Le code général des impôts est ainsi modifié :</p> <p>A. – A l'article 238-0 A :</p> <p>1° A la première phrase du 1, les mots : « la Communauté » sont remplacés par les mots : « l'Union » ;</p> <p>2° Le dernier alinéa du 2 est</p>	<p>« 150 € ».</p> <p>II. – 1° Le I est applicable dans les îles Wallis et Futuna. (11)</p> <p>2° À 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 contrevaleur dans cette monnaie de l'euro. (12)</p> <p>Article 11</p> <p>I. – Le code général des impôts est ainsi modifié :</p> <p>A. – À l'article 238-0 A :</p> <p>1° <u>Au premier alinéa</u> du 1, les mots : « la Communauté » sont remplacés par les mots : « l'Union » ; (3)</p> <p>2° <u>Le 2 est ainsi modifié</u> : (4)</p>
<p>Code général des impôts</p> <p><u>Art. 238-0 A. – 1.</u> Sont considérés comme non coopératifs, à la date du 1^{er} janvier 2010, les Etats et territoires non membres de la Communauté européenne dont la situation au regard de la transparence et de l'échange d'informations en matière fiscale a fait l'objet d'un examen par l'Organisation de coopération et de développement économiques et qui, à cette date, n'ont pas conclu avec la France une convention d'assistance administrative permettant l'échange de tout renseignement nécessaire à l'application de la législation fiscale des parties, ni signé avec au moins douze Etats ou territoires une telle convention.</p> <p>La liste des Etats et territoires non coopératifs est fixée par un arrêté des ministres chargés de l'économie et du budget après avis du ministre des affaires étrangères.</p> <p>2. La liste mentionnée au 1 est mise à jour, au moins une fois chaque</p>		

Dispositions en vigueur

année, dans les conditions suivantes :

a) En sont retirés les Etats ou territoires ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative permettant d'échanger tout renseignement nécessaire à l'application de la législation fiscale des parties ;

b) Y sont ajoutés ceux des Etats ou territoires ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative dont les stipulations ou la mise en œuvre n'ont pas permis à l'administration des impôts d'obtenir les renseignements nécessaires à l'application de la législation fiscale française, ainsi que les Etats et territoires qui n'ont pas conclu avec la France de convention d'assistance administrative permettant l'échange de tout renseignement nécessaire à l'application de la législation fiscale des parties et auxquels la France avait proposé, avant le 1^{er} janvier de l'année précédente, la conclusion d'une telle convention ;

c) En sont retirés ou y sont ajoutés les Etats ou territoires n'ayant pas conclu avec la France une convention d'assistance administrative, auxquels la France n'avait pas proposé la conclusion d'une telle convention avant le 1^{er} janvier de l'année précédente, et dont le forum mondial sur la transparence et l'échange d'informations en matière fiscale, créé par la décision du conseil de l'Organisation de coopération et de développement économiques en date du 17 septembre 2009, considère, selon le cas, qu'ils procèdent, ou non, à

Texte du projet de loi

supprimé ;

Amdt COM-53

a) (nouveau) Les a à c sont ainsi rédigés :

Amdt COM-53

« a) En sont retirés les États ou territoires ayant signé l'accord multilatéral entre autorités compétentes concernant l'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers du 29 octobre 2014 ou ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative permettant d'échanger automatiquement tout renseignement nécessaire à l'application de la législation fiscale des parties ;

Amdt COM-53

« b) Y sont ajoutés ceux des États ou territoires ayant signé l'accord multilatéral ou conclu avec la France la convention d'assistance administrative mentionnés au a) dont les stipulations ou la mise en œuvre n'ont pas permis à l'administration d'obtenir les renseignements nécessaires à l'application de la législation fiscale française, ainsi que les Etats et territoires qui n'ont pas conclu avec la France de convention d'assistance administrative permettant l'échange automatique de tout renseignement nécessaire à l'application de la législation fiscale des parties et auxquels la France avait proposé, avant le 1^{er} janvier de l'année précédente, la conclusion d'une telle convention ;

Amdt COM-53

« c) En sont retirés les États ou territoires ayant signé l'accord multilatéral mentionné au a) et n'ayant pas conclu avec la France la convention d'assistance administrative mentionnés au a), auxquels la France n'avait pas proposé la conclusion d'une telle convention avant le 1^{er} janvier de l'année précédente, et qui ont obtenu au moins l'évaluation « largement conforme » du Forum mondial sur la transparence et l'échange d'informations en matière fiscale, créé par la décision du conseil de l'Organisation de coopération et de

(5)

(6)

(7)

(8)

Dispositions en vigueur

l'échange de tout renseignement nécessaire à l'application des législations fiscales.

L'arrêté des ministres chargés de l'économie et du budget modifiant la liste, pris après avis du ministre des affaires étrangères, indique le motif qui, en application des *a*, *b* et *c*, justifie l'ajout ou le retrait d'un État ou territoire.

Texte du projet de loi

3° Après le 2 sont insérés un 2 bis et un 2 ter ainsi rédigés :

« 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 :

« 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 bénéfices qui n'y reflètent pas une activité économique réelle~~ ;

« 2° Ils ne respectent pas au moins un des autres critères définis dans l'annexe V mentionnée ci-dessus ;

« 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 État ou territoire » ;

Texte adopté par la commission du Sénat en première lecture

développement économiques en date du 17 septembre 2009, en ce qui concerne la norme commune de déclaration relative à l'échange automatique de renseignements. »

Amdt COM-53

b) (nouveau) le dernier alinéa est supprimé. ⑨

Amdt COM-53

3° Après le 2 sont insérés un 2 bis et un 2 ter ainsi rédigés : ⑩

« 2 bis Nonobstant le 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 : ⑪

« 1° Ils ne respectent pas le critère 2.2 de l'annexe V des conclusions adoptées par le Conseil de l'Union européenne qui sont mentionnées au 2 bis ; ⑫

Amdt COM-54

« 2° Ils ne respectent pas au moins un des autres critères définis à l'annexe V mentionnée au 1° ; ⑬

Amdt COM-54

« 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 État ou territoire. Lorsque l'ajout ou le retrait est effectué en application du 1° ou 2° du 2 bis, l'arrêté précise le ou les critères et sous-critères, au sens de l'annexe V mentionnée au 2 bis, dont l'évaluation a justifié ⑭

Dispositions en vigueur	Texte du projet de loi	Texte adopté par la commission du Sénat en première lecture	
<p>3. Les dispositions du présent code relatives aux Etats ou territoires non coopératifs s'appliquent à ceux qui sont ajoutés à cette liste, par arrêté pris en application du 2, à compter du premier jour du troisième mois qui suit la publication de celui-ci.</p>	<p>4° Au 3, après les mots : « pris en application du 2 », sont insérés les mots : « et du 2 bis ».</p>	<p><u>l'ajout ou le retrait de la liste. » ;</u></p>	(15)
<p>Elles cessent de s'appliquer à la date de publication de l'arrêté qui les retire de cette liste.</p>			
<p><i>Art. 39 terdecies.</i> – 1. Le régime des plus-values à long terme est applicable aux plus-values de cession de brevets, d'inventions brevetables ou de perfectionnements qui y ont été apportés, ainsi qu'au résultat net de la concession de licences d'exploitation des mêmes éléments.</p>	<p>B. – Au dernier alinéa du 5 de l'article 39 <i>terdecies</i> :</p>	<p>B. – Au dernier alinéa du 5 de l'article 39 <i>terdecies</i> :</p>	(16)
<p>.....</p> <p>5. Les distributions par les sociétés de capital-risque qui fonctionnent dans les conditions de l'article 1^{er} - 1 de la loi n° 85-695 du 11 juillet 1985 sont soumises, lorsque l'actionnaire est une entreprise, au régime fiscal des plus-values à long terme si la distribution est prélevée sur :</p>			
<p>1° Des plus-values nettes réalisées au cours des exercices clos à compter du 31 décembre 2001 provenant de la cession de titres détenus depuis au moins deux ans ;</p>			
<p>2° Des sommes reçues par la société de capital-risque au cours de l'exercice précédent au titre :</p>			
<p>a) Des répartitions d'une fraction des actifs d'un fonds commun de placement à risques ou d'un fonds professionnel de capital investissement, prévues au IX de l'article L. 214-28 du code monétaire et financier, provenant de la cession de titres détenus depuis au moins deux ans ;</p>			
<p>b) Des distributions d'une entité mentionnée au 2° du II de l'article L. 214-28 du même code,</p>			

Dispositions en vigueur	Texte du projet de loi	Texte adopté par la commission du Sénat en première lecture
<p>autre qu'un fonds commun de placement à risques, qu'un fonds professionnel spécialisé relevant de l'article L. 214-37 du code monétaire et financier dans sa rédaction antérieure à l'ordonnance n° 2013-676 du 25 juillet 2013 modifiant le cadre juridique de la gestion d'actifs ou qu'un fonds professionnel de capital investissement, constituée dans un État ou territoire ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale, prélevées sur des plus-values réalisées par l'entité lors de la cession de titres détenus depuis au moins deux ans.</p>		
<p>Lorsque les titres cédés sont des titres de sociétés établies dans un État ou territoire <u>non coopératif</u>, le présent 5 ne s'applique pas.</p>	<p>1° Après les mots : « <u>État ou territoire</u> 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 » ;</p>	<p>1° Après les mots : « 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 <u>238-0 A</u> » ;</p>
	<p>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 bénéfices dans un État ou territoire non coopératif ».</p>	<p>2° <u>Sont ajoutés</u> 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 bénéfices dans un État ou territoire non coopératif ».</p>
<p><i>Art. 125-0 A. – I. 1°</i> Les produits attachés aux bons ou contrats de capitalisation ainsi qu'aux placements de même nature souscrits auprès d'entreprises d'assurance établies en France sont, lors du dénouement du contrat, soumis à l'impôt sur le revenu.</p>		
<p>Les produits en cause sont exonérés, quelle que soit la durée du contrat, lorsque celui-ci se dénoue par le versement d'une rente viagère ou que ce dénouement résulte du licenciement du bénéficiaire des produits ou de sa mise à la retraite anticipée ou de son invalidité ou de celle de son conjoint correspondant au classement dans la deuxième ou troisième catégorie prévue à l'article L. 341-4 du code de la sécurité sociale ;</p>		

(17)

(18)

Dispositions en vigueur

Les produits en cause sont constitués par la différence entre, d'une part, les sommes remboursées au bénéficiaire et, d'autre part, le montant des primes versées, le cas échéant, depuis l'acquisition de ce bon ou contrat, augmenté, dans ce cas, du prix d'acquisition du bon ou contrat.

Lorsque la durée du bon ou du contrat est égale ou supérieure à six ans pour les bons ou contrats souscrits entre le 1^{er} janvier 1983 et le 31 décembre 1989 et à huit ans pour les bons ou contrats souscrits à compter du 1^{er} janvier 1990, il est opéré, pour l'ensemble des bons ou contrats détenus par un même contribuable, un abattement annuel de 4 600 € pour les contribuables célibataires, veufs ou divorcés et de 9 200 € pour les contribuables mariés soumis à imposition commune sur la somme des produits acquis à compter du 1^{er} janvier 1998, ou constatés à compter de la même date pour les bons ou contrats en unités de compte visés au deuxième alinéa de l'article L. 131-1 du code des assurances.

L'abattement mentionné au quatrième alinéa du présent 1° s'applique en priorité aux produits attachés aux primes versées avant le 27 septembre 2017, puis, pour les produits attachés aux primes versées à compter de cette même date et lorsque l'option prévue au 2 de l'article 200 A n'est pas exercée, à la fraction de ces produits imposables au taux mentionné au 2° du B du 1 de l'article 200 A, puis à ceux imposables au taux mentionné au 1° du même B.

.....
II bis.-Les prélèvements mentionnés aux 1 et 2 du II sont obligatoirement applicables aux produits et gains de cession de bons ou contrats mentionnés au I, aux taux prévus aux *a* à *d* du 1 du même II ou, pour les produits ou gains attachés à des primes versées à compter du 27 septembre 2017, au taux prévu au *a* du 2 de ce même II, lorsque ceux-ci bénéficient à des personnes qui n'ont pas leur domicile fiscal ou

Texte du projet de loi

Texte adopté par la commission du Sénat en première lecture

Dispositions en vigueur

qui ne sont pas établies en France.

Le taux de ces prélèvements est fixé à 75 %, quelle que soit la durée du contrat, lorsque les produits ou gains bénéficient à des personnes qui ont leur domicile fiscal ou qui sont établies dans un État ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A.

Les prélèvements mentionnés au premier alinéa du présent II bis libèrent les revenus auxquels ils s'appliquent de l'impôt sur le revenu ou sur les bénéfices.

Toutefois, lorsque le bénéficiaire mentionné au même premier alinéa est une personne physique qui a son domicile fiscal dans un État ou territoire autre que ceux mentionnés au deuxième alinéa, il peut demander, par voie de réclamation présentée conformément aux dispositions de l'article L. 190 du livre des procédures fiscales, le bénéfice du taux mentionné au premier alinéa du 2° du B du 1 de l'article 200 A du présent code dans les conditions prévues par ce même 2°. Pour l'appréciation du seuil de 150 000 € mentionné audit 2°, seules sont retenues, suivant les mêmes règles que celles prévues au a du même 2°, les primes sur l'ensemble des bons ou contrats de capitalisation ainsi que les placements de même nature souscrits auprès d'entreprises d'assurance établies en France.

.....
Art. 182 A bis. – I. – Donnent lieu à l'application d'une retenue à la source les sommes payées, y compris les salaires, en contrepartie de prestations artistiques fournies ou utilisées en France, par un débiteur qui exerce une activité en France à des personnes ou des sociétés, relevant de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés, qui n'ont pas dans ce pays d'installation professionnelle

Texte du projet de loi

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 ».

D. – Au VI
l'article 182 A bis :

Texte adopté par la commission du Sénat en première lecture

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 ~~du même article 238-0 A~~, 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 de ce même article 238-0 A ». (19)

D. – Au VI
l'article 182 A bis :

de (20)

Dispositions en vigueur

permanente.

II. – La base de cette retenue est constituée par le montant brut des sommes versées après déduction d'un abattement de 10 % au titre des frais professionnels.

III. – Le taux de la retenue est fixé à 15 %.

IV. – La retenue s'impute sur le montant de l'impôt sur le revenu établi dans les conditions prévues au *a* de l'article 197 A. Pour l'application de cette disposition, le revenu net imposable servant au calcul de l'impôt sur le revenu est déterminé dans les conditions de droit commun.

V. – Les dispositions du premier alinéa de l'article 197 B sont applicables pour la fraction des rémunérations déterminée conformément au II qui n'excède pas annuellement la limite supérieure fixée par les III et IV de l'article 182 A.

VI. – Le taux de la retenue est porté à 75 % pour les sommes, autres que les salaires, versées à des personnes domiciliées ou établies dans un État ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A, 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.

Art. 182 A ter. – I. – 1. Les avantages définis au I de l'article 80 bis et au I de l'article 80 *quaterdecies* de source française, donnent lieu à l'application d'une retenue à la source lors de la cession des titres correspondants lorsqu'ils sont réalisés par des personnes qui ne sont pas fiscalement domiciliées en France. Il en est de même pour les gains nets de cession de titres souscrits en exercice de bons de souscription de parts de créateur

Texte du projet de loi

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~~ » ;

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

Texte adopté par la commission du Sénat en première lecture

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 du même article 238-A 0 » ;

2° Est ajoutée une phrase ainsi rédigée : « Cette retenue est libératoire de l'impôt sur le revenu et n'est pas remboursable. »

(21)

(22)

Dispositions en vigueur

d'entreprise mentionnés au II de l'article 163 bis G réalisés par les personnes précitées.

L'avantage correspondant à la différence définie au II de l'article 80 bis, de source française, est également soumis à la retenue à la source lors de la levée des options pour les personnes qui ne sont pas fiscalement domiciliées en France au titre de l'année de ladite levée.

2. La retenue à la source mentionnée au 1 est également applicable aux avantages salariaux, de source française, servis aux mêmes personnes sous forme d'attribution de titres à des conditions préférentielles, notamment d'options sur titres ou d'attributions d'actions gratuites qui ne répondent pas aux conditions prévues respectivement aux articles L. 225-177 à L. 225-186 et L. 225-197-1 à L. 225-197-6 du code de commerce. La retenue à la source est alors due lors de la souscription ou l'acquisition des titres.

.....
III. – 1. Lorsque le gain net de cession de titres souscrits en exercice de bons de souscription de parts de créateur d'entreprise bénéficie du régime prévu au I de l'article 163 bis G, le taux de la retenue à la source est de 12,8 % s'il est réalisé par une personne qui exerce son activité dans la société dans laquelle elle a bénéficié de l'attribution des bons depuis au moins trois ans à la date de la cession et de 30 % dans le cas contraire. La retenue à la source est alors libératoire de l'impôt sur le revenu.

2. Dans les situations autres que celles mentionnées au 1, la retenue est calculée conformément au III de l'article 182 A et régularisée dans les conditions mentionnées aux articles 197 A et 197 B.

IV. – La retenue à la source est acquittée par la personne qui effectue le versement des sommes issues de la cession des titres dans les cas mentionnés au 1 du I ou qui constate l'avantage salarial dans les cas mentionnés au second alinéa du 1 et

Texte du projet de loi

Texte adopté par la commission du Sénat en première lecture

Dispositions en vigueur	Texte du projet de loi	Texte adopté par la commission du Sénat en première lecture
<p>au 2 du I.</p> <p>V. – Par dérogation au III, le taux de la retenue à la source est porté à 75 % lorsque les avantages ou gains mentionnés au I sont réalisés par des personnes domiciliées dans un État ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A. Cette retenue est libératoire de l'impôt sur le revenu et n'est pas remboursable.</p> <p><i>Art. 182 B.</i> – I. – Donnent lieu à l'application d'une retenue à la source lorsqu'ils sont payés par un débiteur qui exerce une activité en France à des personnes ou des sociétés, relevant de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés, qui n'ont pas dans ce pays d'installation professionnelle permanente :</p> <ul style="list-style-type: none">a. Les sommes versées en rémunération d'une activité déployée en France dans l'exercice de l'une des professions mentionnées à l'article 92 ;b. Les produits définis à l'article 92 et perçus par les inventeurs ou au titre de droits d'auteur, ceux perçus par les obtuteurs de nouvelles variétés végétales au sens des articles L. 623-1 à L. 623-35 du code de la propriété intellectuelle ainsi que tous produits tirés de la propriété industrielle ou commerciale et de droits assimilés ;c. Les sommes payées en rémunération des prestations de toute nature fournies ou utilisées en France.d. Les sommes, y compris les salaires, correspondant à des prestations sportives fournies ou utilisées en France, nonobstant les dispositions de l'article 182 A ; <p>II. – Le taux de la retenue est fixé au taux prévu au deuxième alinéa du I de l'article 219.</p> <p>Il est ramené à 15 % pour les rémunérations visées au d du I.</p> <p>La retenue s'impute sur le</p>	<p>E. – La première phrase du V de l'article 182 A <i>ter</i> est complétée par les mots : « autre que ceux mentionnés au 2° du 2 bis de<ins>du même article</ins>, 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 Etat ou territoire non coopératif ».</p> <p>F. – Le III de l'article 182 B est ainsi rédigé :</p>	<p>E. – La première phrase du V de l'article 182 A <i>ter</i> est complétée par les mots : « autre que ceux mentionnés au 2° du 2 bis <ins>du même article 238-0 A</ins>, 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 Etat ou territoire non coopératif ».</p> <p>F. – Le III de l'article 182 B est ainsi rédigé :</p>
		(23)
		(24)

Dispositions en vigueur

montant de l'impôt sur le revenu établi dans les conditions prévues à l'article 197 A.

III. – Le taux de la retenue est porté à 75 % :

a) Lorsque les sommes et produits mentionnés aux *a* et *b* du I sont payés à des personnes domiciliées ou établies dans un État ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A ;

b) Lorsque les sommes, autres que les salaires, mentionnées aux *c* et *d* du I sont payées à des personnes domiciliées ou établies dans un État ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A, 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.

Art. 244 bis B. – Sous réserve des dispositions de l'article 244 bis A, les gains mentionnés à l'article 150-0 A résultant de la cession ou du rachat de droits sociaux mentionnés au *f* du I de l'article 164 B, réalisés par des personnes physiques qui ne sont pas domiciliées en France au sens de l'article 4 B ou par des personnes morales ou organismes quelle qu'en soit la forme, ayant leur siège social hors de France, sont déterminés selon les modalités prévues aux articles 150-0 A à 150-0 E et soumis à un prélèvement aux taux mentionnés au deuxième alinéa du présent article lorsque les droits dans les bénéfices de la société détenus par le céder ou

Texte du projet de loi

« 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. »

Texte adopté par la commission du Sénat en première lecture

« 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 du même article 238-0 A*, 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. »

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 ».

G. – Le premier alinéa de l'article 244 bis est complété par les mots : « autre que ceux mentionnés au 2° du *2 bis du même article 238-0 A*, 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 ».

(25)

(26)

Dispositions en vigueur

l'actionnaire ou l'associé, avec son conjoint, leurs ascendants et leurs descendants, ont dépassé ensemble 25 % de ces bénéfices à un moment quelconque au cours des cinq dernières années. Le prélèvement est libératoire de l'impôt sur le revenu dû à raison des sommes qui ont supporté celui-ci.

Le prélèvement mentionné au premier alinéa est fixé au taux prévu au deuxième alinéa du I de l'article 219 lorsqu'il est dû par une personne morale ou un organisme quelle qu'en soit la forme et au taux de 12,8 % lorsqu'il est dû par une personne physique. Par dérogation, les gains mentionnés au premier alinéa sont imposés au taux forfaitaire de 75 % quel que soit le pourcentage de droits détenus dans les bénéfices de la société concernée, lorsqu'ils sont réalisés par des personnes ou organismes domiciliés, établis ou constitués hors de France dans un État ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A.

Les deux premiers alinéas sont applicables aux distributions mentionnées aux *f bis* et *f ter* du I de l'article 164 B effectuées au profit des personnes et organismes mentionnés aux mêmes deux premiers alinéas. Le seuil de 25 % est apprécié en faisant la somme des droits détenus directement et indirectement par les personnes ou organismes mentionnés à la première phrase du présent alinéa, dans la société mentionnée au *f* du I de l'article 164 B. Les droits détenus indirectement sont déterminés en multipliant le pourcentage des droits de ces personnes et organismes dans les entités effectuant les distributions par le pourcentage des droits de ces dernières dans la société mentionnée au même *f*.

Art. 39 duodecies. – 1. Par dérogation aux dispositions de l'article 38, les plus-values provenant de la cession d'éléments de l'actif immobilisé sont soumises à des régimes distincts suivant qu'elles sont réalisées à court ou à long terme.

Texte du projet de loi

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 ee 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 ».

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

Texte adopté par la commission du Sénat en première lecture

H. – Le deuxième alinéa de l'article 244 bis B est complété par les mots : « autre que ceux mentionnés au 2° du 2 bis du même article 238-0 A, 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 ». (27)

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 (28)

Dispositions en vigueur

Texte du projet de loi

Texte adopté par la commission du Sénat en première lecture

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 ».

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 la référence : « 238-0 A », sont insérés les mots : « autre que ceux mentionnés au 2° du 2 *bis* du même article 238-0 A ».

2. Le régime des plus-values à court terme est applicable :

a. Aux plus-values provenant de la cession d'éléments acquis ou créés depuis moins de deux ans. Le cas échéant, ces plus-values sont majorées du montant des amortissements expressément exclus des charges déductibles ainsi que de ceux qui ont été différés en méconnaissance des dispositions de l'article 39 B ;

b. Aux plus-values réalisées à l'occasion de la cession d'éléments détenus depuis deux ans au moins, dans la mesure où elles correspondent à des amortissements déduits pour l'assiette de l'impôt. Le cas échéant, ces plus-values sont majorées du montant des amortissements expressément exclus des charges déductibles ainsi que de ceux qui ont été différés en contravention aux dispositions de l'article 39 B ;

c. Aux plus-values réalisées à l'occasion de la cession de titres de sociétés établies dans un État ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A détenus depuis deux ans au moins, sauf si la société détentrice de ces titres 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 n'ont ni pour objet ni pour effet de permettre, dans un but de fraude fiscale, la localisation de bénéfices dans un tel État ou territoire.

.....
Art. 119 bis. – 1. Les revenus de capitaux mobiliers entrant dans les prévisions des articles 118, 119, 238 *septies* B et 1678 *bis* donnent lieu à l'application d'une retenue à la

Dispositions en vigueur

source dont le taux est fixé par le 1 de l'article 187, lorsqu'ils bénéficient à des personnes qui ont leur siège en France ou à l'étranger ou qui n'ont pas leur domicile fiscal en France.

Toutefois, les produits des titres de créances mentionnés au premier alinéa de l'article 124 B sont placés en dehors du champ d'application de la retenue à la source. Il en est de même pour la prime de remboursement visée à l'article 238 *septies* A.

Les revenus des titres émis à compter du 1^{er} janvier 1987, tels qu'ils sont définis aux articles 118, 119 et 238 *septies* B, sont placés hors du champ d'application de la retenue à la source.

2. Les produits visés aux articles 108 à 117 *bis* donnent lieu à l'application d'une retenue à la source dont le taux est fixé par l'article 187 lorsqu'ils bénéficient à des personnes qui n'ont pas leur domicile fiscal ou leur siège en France, autres que des organismes de placement collectif constitués sur le fondement d'un droit étranger situés dans un État membre de l'Union européenne ou dans un autre État ou territoire ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales et qui satisfont aux deux conditions suivantes :

1° Lever des capitaux auprès d'un certain nombre d'investisseurs en vue de les investir, conformément à une politique d'investissement définie, dans l'intérêt de ces investisseurs ;

2° Présenter des caractéristiques similaires à celles d'organismes de placement collectif de droit français relevant de la section 1, des paragraphes 1, 2, 3, 5 et 6 de la sous-section 2, de la sous-section 3, ou de la sous-section 4 de la section 2 du chapitre IV du titre I^{er} du livre II du code monétaire et financier.

Les stipulations de la convention d'assistance administrative mentionnée au premier alinéa du présent 2 et leur mise en

Texte du projet de loi

Texte adopté par la commission du Sénat en première lecture

Dispositions en vigueur

œuvre doivent effectivement permettre à l'administration des impôts d'obtenir des autorités de l'État dans lequel l'organisme de placement collectif constitué sur le fondement d'un droit étranger mentionné au même alinéa est situé les informations nécessaires à la vérification du respect par cet organisme des conditions prévues aux 1° et 2°.

La retenue à la source s'applique également lorsque ces produits sont payés hors de France dans un État ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A du présent code.

.....
*Art. 125 A. – I.-*Les personnes physiques fiscalement domiciliées en France au sens de l'article 4 B qui bénéficient d'intérêts, arrérages et produits de toute nature de fonds d'État, obligations, titres participatifs, bons et autres titres de créances, dépôts, cautionnements et comptes courants, ainsi que d'intérêts versés au titre des sommes mises à la disposition de la société dont elles sont associées ou actionnaires et portées sur un compte bloqué individuel, sont assujetties à un prélèvement lorsque la personne qui assure le paiement de ces revenus est établie en France, qu'il s'agisse ou non du débiteur, ce dernier étant établi en France ou hors de France.

Pour le calcul de ce prélèvement, les revenus mentionnés au premier alinéa sont retenus pour leur montant brut.

Le prélèvement est effectué par le débiteur ou par la personne qui assure le paiement des revenus.

Toutefois, les personnes physiques appartenant à un foyer fiscal dont le revenu fiscal de référence de l'avant-dernière année, tel que défini au 1° du IV de l'article 1417, est inférieur à 25 000 € pour les contribuables célibataires, divorcés ou veufs et à 50 000 € pour les contribuables soumis à une imposition commune peuvent demander à être dispensées de ce

Texte du projet de loi

Texte adopté par la commission du Sénat en première lecture

Dispositions en vigueur	Texte du projet de loi	Texte adopté par la commission du Sénat en première lecture
<p>prélèvement dans les conditions prévues à l'article 242 <i>quater</i>.</p> <p>.....</p> <p>III.-Un prélèvement est obligatoirement applicable aux revenus et produits mentionnés aux I et II, dont le débiteur est établi ou domicilié en France et qui sont payés hors de France, dans un État ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A, sauf si le débiteur démontre 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.</p> <p>Le premier alinéa du présent III s'applique quels que soient la qualité du bénéficiaire desdits revenus et produits et le lieu de son domicile fiscal ou de son siège social.</p> <p>La retenue à la source opérée conformément au 1 de l'article 119 bis est, le cas échéant, imputée sur le prélèvement mentionné au premier alinéa.</p> <p>III bis.-Le taux du prélèvement est fixé à 12,8 %.</p> <p>Toutefois, ce taux est fixé à :</p> <p>1° 5 % pour les revenus des produits d'épargne soumis obligatoirement au prélèvement en application du II ;</p> <p>2° 75 % pour les revenus et produits soumis obligatoirement au prélèvement en application du III.</p> <p>.....</p> <p><i>Art. 145.</i> – 1. Le régime fiscal des sociétés mères, tel qu'il est défini à l'article 216, est applicable aux sociétés et autres organismes soumis à l'impôt sur les sociétés au taux normal qui détiennent des participations satisfaisant aux conditions ci-après :</p> <p>.....</p> <p>6. Le régime fiscal des</p>		

Dispositions en vigueur	Texte du projet de loi	Texte adopté par la commission du Sénat en première lecture
sociétés mères n'est pas applicable : a) Aux produits des actions de sociétés d'investissement ; b) Aux produits des titres d'une société, dans la proportion où les bénéfices ainsi distribués sont déductibles du résultat imposable de cette société ; c) (Abrogé) ; d) Aux produits des titres d'une société établie dans un État ou territoire non coopératif, au sens de l'article 238-0 A, sauf si la société mère 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 n'ont ni pour objet ni pour effet de permettre, dans un but de fraude fiscale, la localisation de bénéfices dans un État ou territoire non coopératif ; <i>Art. 150 ter.</i> – 1. Sous réserve des dispositions propres aux bénéfices industriels et commerciaux, aux bénéfices non commerciaux et aux bénéfices agricoles, les profits nets réalisés, directement, par personne interposée ou par l'intermédiaire d'une fiducie, lors du dénouement ou de la cession à titre onéreux de contrats financiers, également dénommés " instruments financiers à terme ", mentionnés au III de l'article L. 211-1 du code monétaire et financier, par des personnes physiques fiscalement domiciliées en France au sens de l'article 4 B du présent code sont imposés dans les conditions prévues aux 1 ou 2 de l'article 200 A. Les pertes nettes sont soumises au 11 de l'article 150-0 D. 3. Par dérogation au 1, lorsque le teneur de compte ou, à défaut, le cocontractant a son domicile fiscal ou est établi dans un État ou un territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A, le profit réalisé est imposé au taux forfaitaire de 50 %.		

Dispositions en vigueur

Le premier alinéa du présent 3 n'est pas applicable si le contribuable démontre que les opérations auxquelles se rapportent ces profits correspondent à des opérations réelles qui n'ont ni pour objet ni pour effet de permettre, dans un but de fraude fiscale, leur localisation dans un tel État ou territoire.

4. Un décret fixe les conditions d'application du présent article, notamment les obligations déclaratives des contribuables.

Art. 187. – 1. Sous réserve des dispositions du 2, le taux de la retenue à la source prévue à l'article 119 bis est fixé à :

.....
2. Le taux de la retenue à la source prévue au 2 de l'article 119 bis est fixé à 75 % pour les produits mentionnés aux articles 108 à 117 bis et payés hors de France, dans un État ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A, sauf si le débiteur apporte la preuve que les distributions de ces produits dans cet État ou territoire n'ont ni pour objet ni pour effet de permettre, dans un but de fraude fiscale, leur localisation dans un tel État ou territoire.

Art. 163 quinquies C. –
I. (Sans objet)

II. – 1) 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 au cours des exercices clos à compter du 31 décembre 2001 sont imposées dans les conditions prévues aux 1 ou 2 de l'article 200 A lorsque l'actionnaire est une personne physique fiscalement domiciliée en France au sens de l'article 4 B, ou soumises à la retenue à la source prévue au 2 de l'article 119 bis lorsqu'elles sont payées dans un État ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A, ou soumises à cette même retenue à la source au taux de

Texte du projet de loi

Texte adopté par la commission du Sénat en première lecture

Dispositions en vigueur

12,8 % lorsque l'actionnaire est une personne physique fiscalement domiciliée hors de France.

.....
4° L'actionnaire, son conjoint et leurs ascendants et descendants ne détiennent pas ensemble, directement ou indirectement, plus de 25 % des droits dans les bénéfices de sociétés dont les titres figurent à l'actif de la société de capital-risque, ou n'ont pas détenu cette part à un moment quelconque au cours des cinq années précédant la souscription ou l'acquisition des actions de la société de capital-risque.

Les dispositions du 2 ne s'appliquent pas aux actions de sociétés de capital-risque donnant lieu à des droits différents sur l'actif net ou sur les produits du fonds et attribuées en fonction de la qualité de la personne, ni aux distributions mentionnées au premier alinéa du 1 du présent II payées dans un État ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A.

.....
Article 163 *quinquies C bis* –
Les distributions effectuées par les sociétés unipersonnelles d'investissement à risque mentionnées à l'article 208 D sont exonérées d'impôt sur le revenu et, sauf si elles sont payées dans un État ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A, de la retenue à la source mentionnée au 2 de l'article 119 bis lorsque les conditions suivantes sont réunies :

1° Elles sont prélevées sur des bénéfices exonérés d'impôt sur les sociétés en application des dispositions de l'article 208 D ;

2° L'associé a son domicile fiscal en France ou dans un pays ou territoire ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ;

3° Les actions ouvrant droit aux distributions concernées ont été souscrites par l'associé unique initial

Texte du projet de loi

Texte adopté par la commission du Sénat en première lecture

Dispositions en vigueur

ou transmises à titre gratuit à la suite du décès de cet associé.

Art. 219. – I. Pour le calcul de l'impôt, le bénéfice imposable est arrondi à l'euro le plus proche. La fraction d'euro égale à 0,50 est comptée pour 1.

Le taux normal de l'impôt est fixé à 25 %.

.....
a *sexies-0 ter*)–Pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2011, le régime des plus et moins-values à long terme cesse de s'appliquer à la plus ou moins-value provenant de la cession de titres de sociétés établies dans un État ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A, sauf si la société détentrice des titres 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 n'ont ni pour objet ni pour effet de permettre, dans un but de fraude fiscale, la localisation de bénéfices dans un tel État ou territoire.

Les moins-values afférentes à des titres exclus du régime des plus et moins-values à long terme en application du premier alinéa peuvent s'imputer exclusivement sur des plus-values exclues du régime des plus et moins-values à long terme en application du même alinéa.

.....
Art. 792-0 bis. – I. – 1. Pour l'application du présent code, on entend par trust l'ensemble des relations juridiques créées dans le droit d'un État autre que la France par une personne qui a la qualité de constituant, par acte entre vifs ou à cause de mort, en vue d'y placer des biens ou droits, sous le contrôle d'un administrateur, dans l'intérêt d'un ou de plusieurs bénéficiaires ou pour la réalisation d'un objectif déterminé.

2. Pour l'application du présent titre, on entend par constituant du trust soit la personne physique qui l'a constitué, soit, lorsqu'il a été

Texte du projet de loi

Texte adopté par la commission du Sénat en première lecture

Dispositions en vigueur

constitué par une personne physique agissant à titre professionnel ou par une personne morale, la personne physique qui y a placé des biens et droits.

II. – 1. La transmission par donation ou succession de biens ou droits placés dans un trust ainsi que des produits qui y sont capitalisés est, pour la valeur vénale nette des biens, droits ou produits concernés à la date de la transmission, soumise aux droits de mutation à titre gratuit en fonction du lien de parenté existant entre le constituant et le bénéficiaire.

2. Dans les cas où la qualification de donation et celle de succession ne s'appliquent pas, les biens, droits ou produits capitalisés placés dans un trust qui sont transmis aux bénéficiaires au décès du constituant sans être intégrés à sa succession ou qui restent dans le trust après le décès du constituant sont soumis aux droits de mutation par décès dans les conditions suivantes :

a) Si, à la date du décès, la part des biens, droits ou produits capitalisés qui est due à un bénéficiaire est déterminée, cette part est soumise aux droits de mutation par décès selon le lien de parenté entre le constituant et le bénéficiaire ;

b) Si, à la date du décès, une part déterminée des biens, droits ou produits capitalisés est due globalement à des descendants du constituant, cette part est soumise à des droits de mutation à titre gratuit par décès au taux applicable à la dernière tranche du tableau I de l'article 777 ;

c) La valeur des biens, droits ou produits capitalisés placés dans le trust, nette des parts mentionnées aux *a* et *b* du présent 2, est soumise à des droits de mutation à titre gratuit par décès au taux applicable à la dernière tranche du tableau III du même article 777.

Sans préjudice de l'application de l'article 784 à ces droits ainsi qu'aux droits de mutation à titre gratuit mentionnés au 1 du présent II en cas de transmission par donation, la

Texte du projet de loi

Texte adopté par la commission du Sénat en première lecture

Dispositions en vigueur	Texte du projet de loi	Texte adopté par la commission du Sénat en première lecture
<p>perception des droits de mutation par décès mentionnés au même 1 et au <i>a</i> du présent 2 est effectuée en ajoutant la valeur des biens, droits et produits qu'ils imposent à celle des autres biens compris dans la déclaration de succession pour l'application d'un tarif progressif et pour le calcul des abattements édictés par l'article 779.</p> <p>Les droits de mutation à titre gratuit mentionnés aux <i>b</i> et <i>c</i> du présent 2 sont acquittés et versés au comptable public compétent par l'administrateur du trust dans les délais prévus à l'article 641, à compter du décès du constituant. A défaut et dans le cas où l'administrateur du trust est soumis à la loi d'un État ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A ou n'ayant pas conclu avec la France une convention d'assistance mutuelle en matière de recouvrement, les bénéficiaires du trust sont solidairement responsables du paiement des droits.</p>		
	<p>Livre des procédures fiscales</p> <p><i>Art. L. 62 A.</i> – Les bénéfices transférés, au sens de l'article 57 du code général des impôts, ou les produits mentionnés à l'article 238 A du même code et qualifiés de revenus distribués sur le fondement des 1° et 2° du 1 de l'article 109 et du <i>c</i> de l'article 111 dudit code au profit d'entreprises liées, au sens du 12 de l'article 39 du même code, peuvent, sur demande écrite du redevable, ne pas être soumis à la retenue à la source prévue au 2 de l'article 119 bis dudit code si les conditions cumulatives suivantes sont satisfaites :</p> <p>1° La demande du redevable de la retenue à la source intervient avant la mise en recouvrement des rappels de retenue à la source ;</p> <p>2° Le redevable accepte, dans sa demande, les rehaussements et pénalités afférentes qui ont fait l'objet de la qualification de revenus distribués ;</p> <p>3° Les sommes qualifiées de revenus distribués par l'administration</p>	

Dispositions en vigueur	Texte du projet de loi	Texte adopté par la commission du Sénat en première lecture
<p>sont rapatriées au profit du redevable. Ce rapatriement intervient dans un délai de soixante jours à compter de la demande ;</p>		
		(29)
<p>4° Le bénéficiaire des sommes qualifiées de revenus distribués n'est pas situé dans un État ou un territoire non coopératif, au sens de l'article 238-0 A du code général des impôts.</p>	<p>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 ».</p>	
	<p>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.</p>	(30)
<p>Livre des procédures fiscales</p>		
<p><i>Art. L. 247.</i> – L'administration peut accorder sur la demande du contribuable ;</p>		
<p>1° Des remises totales ou partielles d'impôts directs régulièrement établis lorsque le contribuable est dans l'impossibilité de payer par suite de gêne ou d'indigence ;</p>		
<p>2° Des remises totales ou partielles d'amendes fiscales ou de majorations d'impôts lorsque ces pénalités et, le cas échéant, les impositions auxquelles elles s'ajoutent sont définitives ;</p>		
<p>2° bis Des remises totales ou partielles des frais de poursuites mentionnés à l'article 1912 du code général des impôts et des intérêts moratoires prévus à l'article L. 209 du présent livre ;</p>		
<p>3° Par voie de transaction, une atténuation d'amendes fiscales ou de majorations d'impôts lorsque ces pénalités et, le cas échéant, les impositions auxquelles elles s'ajoutent ne sont pas définitives.</p>		
<p>Les dispositions des 2° et 3° sont le cas échéant applicables s'agissant des sommes dues au titre de</p>		(1)

Dispositions en vigueur	Texte du projet de loi	Texte adopté par la commission du Sénat en première lecture
<p>l'intérêt de retard visé à l'article 1727 du code général des impôts.</p> <p>L'administration peut également décharger de leur responsabilité les personnes tenues au paiement d'impositions dues par un tiers.</p> <p>Aucune autorité publique ne peut accorder de remise totale ou partielle de droits d'enregistrement, de taxe de publicité foncière, de droits de timbre, de taxes sur le chiffre d'affaires, de contributions indirectes et de taxes assimilées à ces droits, taxes et contributions.</p> <p>L'administration ne peut transiger :</p> <p>1°) Lorsqu'elle envisage de mettre en mouvement l'action publique pour les infractions mentionnées au code général des impôts ;</p> <p>2°) Lorsque le contribuable met en œuvre des manœuvres dilatoires visant à nuire au bon déroulement du contrôle.</p> <p><i>Art. L. 251 A.</i> – Chaque année, le ministre chargé du budget publie un rapport sur l'application de la politique de remises et de transactions à titre gracieux par l'administration fiscale. Ce rapport peut faire l'objet d'un débat chaque année devant les commissions permanentes compétentes en matière de finances de l'Assemblée nationale et du Sénat. [Dispositions déclarées non conformes à la Constitution par la décision du Conseil constitutionnel n° 2013-679 DC du 4 décembre 2013].</p>		<p><u>I. – L'avant-dernier alinéa de l'article L. 247 est supprimé.</u> (2)</p> <p><u>II. – L'article L. 251 A est ainsi modifié :</u> (3)</p> <p><u>1° La première phrase du premier alinéa est complétée par les mots : « , qui mentionne le nombre, le montant total et le montant moyen des remises accordées, répartis par type de remise accordée et par imposition concernée, pour les personnes morales et pour les personnes physiques »;</u> (4)</p> <p><u>2° Il est ajouté un alinéa ainsi rédigé :</u> (5)</p> <p><u>« Sont notifiées chaque année au président et au rapporteur général des commissions de l'Assemblée nationale et du Sénat chargées des finances les transactions conclues par l'administration en application du 3° de l'article L. 247 et dont le montant</u> (6)</p>

Dispositions en vigueur

Texte du projet de loi

**Texte adopté par la commission
du Sénat en première lecture**

de l'atténuation accordée est supérieur à 200 000 euros ou qui portent sur des faits ayant fait l'objet d'une plainte de l'administration fiscale. La notification mentionne l'identité du contribuable, le montant de l'atténuation accordée et les motifs ayant conduit l'administration à l'accorder.»

Amdt COM-61

**TITRE III
RÉFORME DE LA PROCÉDURE
DE POURSUITE PÉNALE DE LA
FRAUDE FISCALE**

(Division et intitulé nouveaux)

Amdt COM-62

Article 13 (nouveau)

I. – Le livre des procédures fiscales est ainsi modifié :

1° L'article L. 228 est ainsi modifié :

a) Avant le premier alinéa, il est ajouté un I ainsi rédigé :

« I. – L'administration est tenue de déposer une plainte tendant à l'application de sanctions pénales en matière d'impôts directs, de taxe sur la valeur ajoutée et autres taxes sur le chiffre d'affaires, de droits d'enregistrement, de taxe de publicité foncière et de droits de timbre dès lors que les faits qu'elle a examinés dans le cadre de son pouvoir de contrôle prévu à l'article L. 10 du présent livre remplissent les critères cumulatifs suivants :

« 1° Les droits sus relèvent, pour un montant supérieur au seuil fixé par décret en Conseil d'État, des cas d'application du c du 1 de l'article 1728 du code général des impôts, du début du b ou du c de l'article 1729, du I de l'article 1729-0 A, de l'article 1732 ou du dernier alinéa de l'article 1758 du même code ;

« 2° Soit le même contribuable a déjà été sanctionné pour des faits identiques et relevant

①

②

③

④

⑤

⑥

Dispositions en vigueur

Texte du projet de loi

Texte adopté par la commission du Sénat en première lecture

du 1° pendant deux des quatre années précédentes, soit les faits sont susceptibles de relever des deuxième à septième alinéas de l'article 1741 du même code.

« Si toutefois l'administration considère, pour des motifs propres aux faits concernés, qu'il n'y a pas lieu de déposer plainte alors même que ceux-ci remplissent ces critères, elle en informe le parquet compétent. Celui-ci peut demander à l'administration toutes informations relatives aux faits concernés, dans les conditions prévues par l'article L. 141 B du présent code, et engager l'action publique. »

Livre des procédures fiscales

Art. L. 228. – Sous peine d'irrecevabilité, les plaintes tendant à l'application de sanctions pénales en matière d'impôts directs, de taxe sur la valeur ajoutée et autres taxes sur le chiffre d'affaires, de droits d'enregistrement, de taxe de publicité foncière et de droits de timbre sont déposées par l'administration sur avis conforme de la commission des infractions fiscales.

b) Le premier alinéa est ainsi modifié :

– au début, est ajoutée la mention : « II. – » ;

– après le mot : « plaintes », sont insérés les mots : « , autres que celles prévues au I, ».

2° L'article L. 228 A est abrogé :

Art. L. 228 A. – Lorsque la commission des infractions fiscales mentionnée à l'article L. 228 examine les affaires soumises par le ministre du budget en application de la deuxième phrase du troisième alinéa du II de l'article L. 561-29 du code monétaire et financier, elle émet un avis sur le caractère raisonnablement suffisant des soupçons de fraude fiscale déclarés au service mentionné à l'article L. 561-23 du même code, en application du II de l'article L. 561-15.

3° Après l'article L. 141 A, il est inséré un article L. 141 B ainsi rédigé :

« Art. L. 141 B. – Les agents de l'administration sont déliés du

(7)

(8)

(9)

(10)

(11)

(12)

(13)

Dispositions en vigueur

Art. L. 232. – Lorsqu'une information est ouverte par l'autorité judiciaire sur la plainte de l'administration fiscale en matière de droits, taxes, redevances et impositions de toute nature mentionnés au code général des impôts, cette administration peut se constituer partie civile.

Loi n° 77-1453 du 29 décembre 1977 ACCORDANT DES GARANTIES DE PROCEDURE AUX CONTRIBUABLES EN MATIERE FISCALE ET DOUANIERE

Art. I. – Sous peine d'irrecevabilité, les plaintes tendant à l'application de sanctions pénales en matière d'impôts directs, de taxe sur la valeur ajoutée et autres taxes sur le chiffre d'affaires, de droits d'enregistrement, de taxe de publicité foncière et de droit de timbre sont, à compter du 1^{er} janvier 1978, déposées par l'administration sur avis conforme d'une commission des infractions fiscales.

La commission est composée, sous la présidence d'un conseiller d'État, de conseillers d'État et de conseillers maîtres à la Cour des comptes, choisis parmi ces magistrats et ces fonctionnaires en activité ou à la retraite.

Le président et les membres de la commission ainsi que leurs suppléants sont nommés par décret pour trois ans ; ils sont tenus au secret professionnel.

La commission peut se réunir en sections présidées par le président de la commission ou son représentant. Elle peut s'adjointre des rapporteurs. En cas de partage égal des voix, celle du président est prépondérante.

La commission examine les affaires qui lui sont soumises par le ministre de l'économie et des finances. Le contribuable est avisé de la saisine de la commission qui

Texte du projet de loi

Texte adopté par la commission du Sénat en première lecture

secret professionnel à l'égard du procureur de la République pour la mise en œuvre du dernier alinéa du I de l'article L. 228. »;

4° À l'article L. 232, après le mot : « impôts », sont insérés les mots : « , ou en application du cinquième alinéa du I de l'article L. 228. ».

II. – L'article 1^{er} de la loi n° 77-1453 du 29 décembre 1977 accordant des garanties de procédure aux contribuables en matière fiscale et douanière est abrogé.

(14)

(15)

Dispositions en vigueur

l'invite à lui communiquer, dans un délai de trente jours, les informations qu'il jugerait nécessaires. Les agents de l'administration sont déliés du secret professionnel à l'égard des membres et rapporteurs de la commission.

Le ministre est lié par les avis de la commission.

La prescription de l'action publique est suspendue, pendant une durée maximum de six mois, entre la date de saisine de la commission et la date à laquelle elle émet son avis.

Texte du projet de loi

Texte adopté par la commission du Sénat en première lecture

III. – Le Gouvernement remet au Parlement, au plus tard dix-huit mois après le 1^{er} janvier de l'année suivant l'entrée en vigueur du I, un rapport présentant le bilan de la mise en œuvre de l'article L. 228 du livre des procédures fiscales dans sa rédaction résultant de la présente loi. Ce rapport indique, en les répartissant par impôts, droits et taxes ainsi que par catégories socio-professionnelles et en précisant le montant des droits visés pénalement :

– le nombre de plaintes déposées sur une année civile en application des premier à cinquième alinéas du I du même article L.228 ;

– le nombre de dossiers pour lesquels l'administration a considéré, en application du cinquième alinéa du même I, qu'il n'y avait pas lieu de déposer plainte ;

– parmi les dossiers mentionnés au troisième alinéa du présent III, le nombre des dossiers ayant fait l'objet de poursuites ;

– les suites données par l'autorité judiciaire aux dossiers ayant fait l'objet de poursuites.

Amdt COM-62