

## Taxe sur la valeur ajoutée

277 La TVA d'importation :  
vers l'ouverture d'une voie fiscale ?

Odile COURJON,

avocat associée,  
Taj, société d'avocats  
membre de Deloitte Touche Tohmatsu Ltd,  
membre de l'A3F

Marc WOLF,

directeur adjoint, chargé de la TVA à la direction  
de la législation fiscale (2004-2011)



**La TVA d'importation est à nouveau à l'étude en France : actuellement décaissée par l'importateur auprès de la douane, de nombreuses voix se sont élevées pour obtenir une option en faveur de l'autoliquidation sur la déclaration mensuelle de TVA, à l'instar de certains de nos partenaires européens. Permise par le droit de l'Union européenne, une telle solution ouvrirait une voie fiscale qu'il convient de border afin d'éviter le risque rédhibitoire de fraude carrousel. L'article propose des modalités qui pourraient également faire bouger les termes du débat sur le régime intra-communautaire sur lequel travaille la Commission européenne.**

1 - À la recherche de solutions concrètes pour améliorer la compétitivité des opérateurs du commerce international et pour simplifier les procédures dans le cadre du Pacte national pour la croissance, la compétitivité et l'emploi, la ministre du Commerce extérieur a annoncé la création d'un groupe de travail, piloté par la douane, sur les modalités de perception de la TVA à l'importation<sup>1</sup>.

L'ensemble des intervenants et des représentants des entreprises (MEDEF et CGPME) ont présenté un front commun favorable à l'autoliquidation de la TVA à l'importation sur la déclaration de TVA. Les commissionnaires en douane, dans un premier temps réticents, semblent désormais favorables à une telle évolution s'il ne s'agit que d'ouvrir une option, cette solution paraissant de nature à éviter bon nombre de tracasseries administratives.

Il faut rappeler qu'au regard de la TVA à l'importation, la France applique un système hybride obligeant les entreprises à décaisser la TVA au moment de l'importation auprès de la DGDDI (douane) puis à la déduire sur la CA3 auprès de la DGFIP (administration fiscale). Ce système se traduit par une sortie de trésorerie qui peut s'avérer pénalisante dans certaines circonstances, tandis que plusieurs de nos voisins européens ont opté pour un mécanisme d'autoliquidation de la TVA à l'importation directement combiné au mécanisme de déduction de la taxe. C'est ce qu'on appelle « la voie fiscale » qui permet de déclarer la TVA (autoliquidée) et de déduire cette TVA sur la même déclaration, évitant ainsi tout décaissement<sup>2</sup>.

Longtemps réputée inaccessible, la voie fiscale apparaît aujourd'hui comme une réforme plus facile car sans coût pour le budget de l'État. Nous avons essayé d'explorer les conditions et modalités de cette opportunité de simplification, dans un environnement exceptionnellement contraint pour les finances publiques assorti d'une prise de conscience aiguë des enjeux de la fraude.

## 1. La TVA à l'importation dans le droit de l'Union européenne

2 - Au niveau communautaire, la directive n° 2006/112/CE en son article 211 laisse la possibilité aux États membres pour les biens importés par des entreprises assujetties de mettre en œuvre **soit** la procédure douanière avec décaissement de la TVA d'importation et des frais pour les opérateurs importateurs, **soit** la procédure fiscale sans

(et s'est substituée en 2006 à la fameuse « 6<sup>e</sup> directive » de 1977), la TVA est une taxe sur le chiffre d'affaires qui, comme telle, est normalement collectée par le fournisseur de biens ou le prestataire de services, et supportée ensuite par le client dans le prix de la facture. Dans certaines situations, toutefois, il est nécessaire de demander à ce client d'acquitter la taxe à la place de son vendeur : on dit alors qu'elle est « autoliquidée » (un peu abusivement d'ailleurs, car en pure technique fiscale est autoliquidé tout impôt qui est spontanément déclaré par le redevable). En toute rigueur, le terme d'autoliquidation ainsi compris vaut quelle que soit la procédure quand le redevable de la taxe est le destinataire de la marchandise. Mais ce qui est en débat ici est de savoir si cette opération s'opère ou non dans le cadre d'une procédure douanière distincte du circuit fiscal dans lequel est gérée la taxe de droit commun, en sorte que combinée à la déduction elle ne donne pas lieu à décaissement.

1. O. Courjon, *Autoliquidation de la TVA à l'importation : un mécanisme pour améliorer la compétitivité de la France* : [lecercle.lesechos.fr/Economie-société/politique-eco-conjoncture/fiscalité/221169718](http://lecercle.lesechos.fr/Economie-société/politique-eco-conjoncture/fiscalité/221169718).

2. Comme le rappelle la directive n° 2006/112/CE (relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée) qui constitue le code européen de la TVA

décaissement et sans frais<sup>3</sup>. En effet, cet article précise que : « *Les États membres peuvent notamment prévoir que, pour les importations de biens effectuées par les assujettis ou les redevables ou par certaines catégories d'entre eux, la TVA due en raison de l'importation n'est pas payée au moment de l'importation, à condition qu'elle soit mentionnée comme telle dans la déclaration de TVA (...)* ». La directive a ainsi pérennisé le statu quo d'avant 1977.

Les États membres peuvent donc décider de retenir un système d'autoliquidation fiscale de la TVA d'importation en parallèle du régime traditionnel consistant à acquitter le montant de la TVA avec les droits d'entrée auprès de l'administration douanière.

Il ressort d'une étude menée par Deloitte en 2011<sup>4</sup> pour le compte de la Commission européenne que seize États membres ont déjà intégré dans leur législation le mécanisme de l'autoliquidation fiscale de la TVA à l'importation soit à titre de règle de droit commun, soit à titre optionnel et selon des modalités locales. C'est dire que **dans ces seize États membres (sur vingt-sept), les opérateurs importateurs peuvent (éventuellement sous diverses conditions) mentionner la TVA d'importation sur leurs déclarations fiscales, ce qui le plus souvent leur évite le décaissement de la taxe**<sup>5</sup>.

## 2. La TVA à l'importation au niveau français

**3** - Depuis la mise en place du Marché Unique, le régime hybride de la TVA à l'importation qui fait intervenir deux administrations, la DGFiP (ex-Direction générale des impôts) et la DGDDI, a de fait maintenu la situation antérieure à 1993. À l'époque, ce choix se comprenait d'autant mieux que, concomitamment, le Trésor était obligé de renoncer à la règle du décalage de déduction de TVA, la taxe n'étant jusque-là déductible qu'avec un mois de retard sur son exigibilité (régime aboli au 1<sup>er</sup> juillet 1993). La dualité administrative s'est perpétuée depuis avec ses effets néfastes pour les opérateurs, même si diverses améliorations ont été apportées dans les dernières années.

Dès lors, la question d'une réforme n'a cessé d'être soulevée. Encore à l'occasion de l'examen du projet de loi de finances rectificative pour 2012 et de la loi de finances pour 2013, divers amendements ont préconisé la mise en œuvre du mécanisme de l'autoliquidation fiscale de la TVA d'importation<sup>6</sup>.

Ces amendements ont, une fois de plus, été écartés, seules étant prises en considération par un aménagement du *b* du 1 du II de l'article 271 du CGI<sup>7</sup> les conséquences de l'arrêt *Véleclair* du 29 mars 2012 de la Cour de justice de l'Union européenne<sup>8</sup>. Celle-ci venait de rappeler que la 6<sup>e</sup> directive (reprise au *e* de l'article 168 de la directive n° 2006/112/CE) prévoit la possibilité pour un opérateur de déduire la « TVA due ou acquittée pour les biens importés (...) », impliquant que le droit à déduction puisse s'appliquer non seulement sur une TVA effectivement « acquittée », mais aussi sur une TVA « due » (et non encore acquittée).

En tout état de cause, la règle qui veut que la TVA à l'importation soit, dans un premier temps, acquittée auprès des services douaniers puis, dans un second temps déduite en tant que de besoin auprès de l'administration fiscale induit un décaissement de la somme correspondante, selon les dispositions combinées du 1 de l'article 291 du CGI et des articles 108 à 114 du Code des douanes. Même si l'importateur dispose d'un droit à déduction intégral, cette opération a pour conséquence de peser sur sa trésorerie et de dégrader son besoin de fonds de roulement dans toutes les situations où cette taxe d'importation excède la taxe collectée en aval sur laquelle s'imputera ce droit à déduction, jusqu'à ce que l'Administration ait procédé au remboursement du crédit de TVA résultant de l'excédent.

Le dualisme du dispositif douanier a longtemps comporté un autre effet pervers sur la trésorerie des importateurs, tenant au délai qui s'écoulait du jour du « mois *m* » où la marchandise est dédouanée (et où la TVA était acquittée) jusqu'à l'échéance de dépôt de la déclaration mensuelle CA3 le « mois *m* + 1 » (du 19 au 24 selon la situation du redevable) où la taxe ainsi décaissée est susceptible d'être imputée sur la TVA collectée par ailleurs.

Les autorités françaises, mesurant l'enjeu, ici systématique, de ce décaissement anticipé induit par le paiement de la TVA à l'importation auprès de la DGDDI ont progressivement accepté plusieurs mesures de nature à en neutraliser les conséquences :

- report du paiement de la TVA à l'importation (sous couvert de la mise en place d'une caution), la taxe pouvant être acquittée au plus tard dans les trente jours suivant l'importation ;
- échéance unique de paiement le 25 du mois suivant le dépôt de la déclaration d'importation (sous couvert de la mise en place d'une caution) ;
- dispense de caution du report du paiement de la TVA à l'importation ;
- décautionnement du différé de paiement pour les entreprises le demandant, sous réserve de disposer d'un crédit d'enlèvement ;
- et, enfin, décautionnement automatique (y compris pour les taxes assimilées à la TVA) au bénéfice des entreprises disposant d'un crédit d'enlèvement.

Quoique positives, ces mesures demeurent néanmoins imparfaites :

- la TVA douanière est toujours décaissée, quelle que soit la simplification choisie, avec le risque de générer en aval une situation créditrice qui pèsera sur la trésorerie ;
- toutes les entreprises ne bénéficient pas d'un crédit d'enlèvement ;
- si bien qu'environ 5 % des demandes de dispense de caution conditionnant le bénéfice du report de paiement continuaient à faire l'objet d'un refus au 31 décembre 2012.

Et s'il est vrai que, théoriquement, ces aménagements successifs permettent aujourd'hui aux importateurs de déduire la TVA d'importation sur leurs déclarations CA3 avant même de l'avoir effectivement acquittée auprès de la DGDDI, force est de constater que le décautionnement et/ou le report de paiement sont inégalement répercutés aux entreprises par leurs commissionnaires en douane qui représentent la plus grande part du dédouanement en France. Tantôt, ces derniers captent à leur profit le dépôt de trésorerie lorsque le client s'acquitte de la TVA auprès d'eux sans attendre ; tantôt, à l'inverse, ce sont eux qui financent leurs clients moins bons payeurs lorsque ceux-ci déduisent la TVA avant de la rembourser à leur commissionnaire.

Le portage de la TVA d'importation est donc très inégal selon les clients des commissionnaires en douane dont le délai moyen de remboursement ressortirait à quarante-cinq jours. Il dépend aussi du moment de l'importation (début ou fin de mois). Ces modalités de traitement de l'importation s'avèrent spécialement pénalisantes pour les PME qui n'ont ni la connaissance ni la pratique leur permet-

3. Ne sont évidemment concernés ici que les assujettis qui disposent d'un droit à déduction de la taxe ayant grevé les marchandises importées (ce qui écarte notamment les activités financières ou les collectivités publiques).

4. Deloitte, *Final report July 6, 2011 – Data collection and Analytical phase, Framework contract No TAXUD/2008/CC/94 Expert study on the VAT aspects of centralised clearance in the EU*.

5. V. *annexe 1, table C*, extrait du rapport résumant le régime des vingt-sept États membres.

6. *JO Sénat CR 16 déc. 2012, n° 88-S, p. 6215 et s.* ; *JOAN CR 19 déc. 2012, n° 97 (2)*.

7. *L. n° 2012-1510, 29 déc. 2012, art. 56 : Dr. fisc. 2013, n° 5, comm. 109. – L. n° 2012-1510, 29 déc. 2012, art. 64, I A : Dr. fisc. 2013, n° 5, comm. 113.*

8. *CJUE, 1<sup>re</sup> ch., 29 mars 2012, aff. C-414/10, Sté Véleclair : Dr. fisc. 2012, n° 18-19, comm. 286, note A.-G. Hamonic-Gaux.*

tant de bénéficier des simplifications consenties par l'Administration, et qui sont aussi plus susceptibles de se retrouver en situation de crédit. Quant aux commissionnaires en douane, elles les obligent à un suivi administratif plus lourd avec relances et assurances complémentaires couvrant les défauts de paiement.

### 3. Un enjeu de compétitivité au sein de l'Union

4 - Le système national d'acquiescement de la TVA à l'importation est ainsi perçu comme une charge obligeant les opérateurs à mobiliser davantage de trésorerie. Il est même invoqué pour expliquer que beaucoup d'importateurs français préfèrent dédouaner leurs biens destinés au marché français aux Pays-Bas (Rotterdam) ou encore en Belgique (Anvers) qui proposent des conditions d'acquiescement de la TVA à l'importation apparaissant plus avantageuses<sup>9</sup>.

Dans ces deux États membres de l'Union, l'option pour la liquidation fiscale s'ajoute au régime normal du décaissement, mais environ 90 % des opérateurs utilisent cette facilité. Par exemple aux Pays-Bas, le régime optionnel dit « Licence Article 23 », en référence à la disposition de l'ancienne 6<sup>e</sup> directive TVA de 1977, doit être demandé par l'opérateur. Mais, dans la pratique, les commissionnaires en douane hollandais se sont approprié la gestion de la TVA de leurs clients non établis aux Pays-Bas. Ce sont donc eux qui le plus souvent demandent le bénéfice de la « Licence Article 23 » pour le compte de ceux-ci en tant que mandataire (ou représentant) général ou limité, selon le cas.

Et ce sont bien 14 autres États membres de l'Union qui, d'une manière ou d'une autre, ont déjà ouvert une option comparable<sup>10</sup>. On note cependant que la plupart des États importants (notamment l'Allemagne, l'Italie ou l'Espagne) demeurent dans la même situation que la France, sans que leurs plates-formes portuaires n'en paraissent réellement affectées.

Pour autant, nombre de praticiens soutiennent que le maintien du système français de perception de la TVA à l'importation va à l'encontre du développement de nos ports et aéroports en entraînant des détournements de trafic vers les ports et aéroports voisins pratiquant l'autoliquidation fiscale<sup>11</sup>. Ils mettent particulièrement en avant le fait que désormais plus de 50 % du trafic de containers destinés à la France transite par les ports belges et néerlandais, contre 20 % dans les années 1990.

Sur le même terrain, une forme variante de distorsion de concurrence est encore mise en cause par les professionnels qui plaident pour davantage d'harmonisation. Le système actuel aboutit, en effet, à ce que les importations suivies de livraisons nationales sont traitées moins favorablement que les importations suivies d'une livraison intracommunautaire (régime 42 du nom du code douanier associé à l'exonération de TVA applicable lorsque l'importation est immédiate suivie d'une livraison au sein de l'Union<sup>12</sup>).

On comprend, dans ces conditions, que les différents secteurs impliqués dans le dédouanement, la logistique, le transport mais également dans les infrastructures portuaires et aéroportuaires, se mobilisent sur un enjeu réel de compétitivité fiscale, et ce même si la concurrence s'exerce aussi sur d'autres critères non fiscaux. Au-delà

des lignes maritimes choisies par les transporteurs, c'est bien lors des projets nouveaux (nouveaux flux d'importation) que les États membres sont mis en concurrence. L'exemple des entreprises chinoises est assez édifiant qui comparent systématiquement les régimes fiscaux des États membres avant de choisir leur transporteur et au final de décider de l'État de première introduction physique des biens dans l'Union européenne.

### 4. Le risque rédhibitoire de fraude carrousel

5 - Si jusqu'ici le ministère de l'Économie et des Finances s'est toujours refusé à une remise en cause de la TVA douanière sur les importations, ce n'est pas (comme cela a souvent été prétendu) par conservatisme ou crispation sur des positions corporatistes (qui font, il est vrai, trop souvent obstacle à la réforme fiscale), mais bien par la hantise légitime d'ouvrir un nouveau gouffre propice aux montages frauduleux. Depuis vingt ans, en effet, le mécanisme d'autoliquidation fiscale ici évoqué a été très préjudiciable aux opérations intracommunautaires, si bien qu'aucune évolution ne serait envisageable dans ce sens au bénéfice des opérations avec les pays tiers si on ne disposait pas aujourd'hui des solutions innovantes à même de maîtriser le risque.

La TVA est, normalement, un impôt extrêmement efficace (en rendement par rapport au coût de gestion) car il est puissamment autorégulé par son mécanisme de taxation à la vente / déduction à l'achat. Si le système est bien suivi par l'Administration, les possibilités de fuite sont minimes car l'impôt est collecté tout au long du circuit économique à proportion de la valeur ajoutée des opérateurs. Si bien que, d'une part, le risque d'évasion ne porte pas sur le prix total mais sur le seul écart entre taxes collectées et déductibles et que, d'autre part, l'essentiel du produit fiscal est recouvré sur les assujettis qui emploient des moyens importants (en personnel et/ou immobilisations) et qui ne peuvent se permettre de tricher sur leur comptabilité commerciale.

Mais toute rupture dans cette chaîne d'autocontrôle introduit un risque majeur de fraude désignée sous le terme « carrousel » : il suffit qu'un micro-opérateur récupère de la marchandise n'ayant pas supporté de TVA en amont (en particulier dans le cadre des échanges avec d'autres pays), la refacture TTC à un acquéreur subséquent ordinaire (qui pourra donc la déduire) et disparaisse avec cette taxe collectée sur le prix total avant que l'Administration ait le temps de réagir.

#### A. - Le précédent ravageur des carrousels intracommunautaires

6 - Le marché communautaire comporte une faille de cette nature car les livraisons de biens entre États membres de l'Union ne sont pas taxées<sup>13</sup> : c'est l'acquéreur – au lieu du fournisseur – qui est censé déclarer son acquisition et procéder lui-même à l'autoliquidation de la taxe d'amont (en même temps qu'il la déduit<sup>14</sup>, avant de collecter la TVA d'aval lors de la revente.

D'où le montage suivant : un intermédiaire volatil (assujetti n'ayant ni personnel, ni immobilisations : on le surnomme *taxi*) se fait livrer pour un montant important (souvent des centaines de M €) par un fournisseur établi dans un autre État membre (donc en exonération de taxe) un lot de marchandises aisément transportables (notamment électroniques, car se caractérisant par un prix élevé pour un volume et un poids faibles). Ce *taxi* revend aussitôt TTC (à un prix attractif) ce lot à un client bien établi, puis disparaît rapide-

9. O. Courjon et P. Sartini, *Importer dans l'Union européenne : décaisser la TVA ou faire jouer la concurrence ? : Échanges Internationaux*, n° 97, avr. 2013, p. 29.

10. Contrairement à la réponse donnée par le ministre selon lequel la Belgique et les Pays-Bas seraient seuls à procéder de la sorte (V. débats cités *supra* note 6).

11. O. Courjon, A. Boissière, *La TVA d'importation : un sujet national ou communautaire ? : www.taj.fr/leblog prospective fiscale*.

12. Le régime 42 résulte des dispositions combinées dans l'article 291, III, 4 du CGI et du BOD n° 6912, cf. *DA Douanes* n° 11-034, 14 déc. 2011 : BOD n° 6912, 15 déc. 2011 : *Dr. fisc.* 2012, n° 1, instr. 14520.

13. Depuis l'abolition des frontières fiscales en 1993.

14. Si tant est que les marchandises soient utilisées pour les besoins d'opérations taxées.

ment sans reverser au Trésor le montant de la TVA ainsi facturée, tandis que le client pourra exercer légalement son droit à déduction<sup>15</sup>.

Par tradition, l'administration fiscale française se déclare incapable de chiffrer les montants de la fraude, au motif qui si c'était faisable, c'est qu'elle aurait identifié les fraudeurs ! En l'espèce, la Commission européenne a, de son côté (dans une étude comparée entre États membres), évalué la perte pour le Trésor français entre 4 et 6 % du produit attendu de la TVA nette, soit plus de 5 mds € par an<sup>16</sup>.

Par construction, ce montage très spécifique a pour caractéristique d'être concentré sur un nombre limité d'opérations massives à caractère notoirement crapuleux<sup>17</sup>, à la différence des autres types de fraude à la TVA qui sont beaucoup plus dilués dans le tissu économique (qu'il s'agisse de ventes sans factures au stade du détail ou de la taxe éludée par des entreprises en voie de liquidation<sup>18</sup>).

Dans le cas des importations (provenance extérieure à l'Union), tout montage carrousel est donc par construction bloqué grâce à l'application effective de la TVA lors des opérations de dédouanement (sous réserve de réputer que la marchandise est correctement déclarée à l'entrée) : le *taxi* potentiel ne pourra déduire la TVA douanière due en amont qu'en l'imputant sur la taxe collectée en aval dont il n'aura, dès lors, pas la possibilité d'échapper au reversement effectif au Trésor.

En l'état du droit et des circuits administratifs, les mêmes causes produiraient exactement les mêmes effets sur le commerce extérieur. Renoncer au dédoublement de la procédure en acceptant sans autre précaution que la TVA à l'importation soit directement autoliquidée auprès des services fiscaux avec possibilité de déduction immédiate (comme pour une opération intracommunautaire) ne ferait que démultiplier le terrain de jeu des activités criminelles. Il suffirait aux *taxis* de faire dédouaner leurs marchandises venues de n'importe où, de les revendre TTC à des assujettis régulièrement enregistrés, et d'ignorer simplement le service des impôts pour disparaître avec des centaines de millions d'euros de taxe néanmoins parfaitement déductible pour leurs clients d'un jour.

15. Dans les premiers temps, il arrivait que le même lot circule plusieurs fois entre les mêmes pays, d'où le terme de « carrousel ». Pour que le montage soit juridiquement imparable, il ne doit laisser aucune trace d'éventuelle collusion (à défaut de quoi la jurisprudence communautaire reprise dans le LPP permet de remettre en cause le droit à déduction du client d'aval). Afin de limiter les dégâts, la directive a prévu que les ventes intracommunautaires exonérées soient accompagnées d'états récapitulatifs (les déclarations d'échange de biens : DEB) destinés à l'Administration du pays de destination, en sorte que celle-ci puisse surveiller les affaires des acheteurs HT. Même si ce système de coopération a été accéléré et informatisé, il peut être aisément contourné car l'absence de déclaration n'est pas sanctionnée et les informations arrivent trop tardivement.

On s'est parfois mépris sur la portée de la réforme appliquée au 1<sup>er</sup> septembre 2006 qui a introduit au I de l'article 283 du CGI un alinéa qui prévoit l'autoliquidation de la taxe par le client quand le fournisseur ou le prestataire est établi hors de France. Dans cette situation où ce vendeur, susceptible de se comporter comme un *taxi* (dès lors qu'il aurait récupéré une marchandise HT en provenance d'un autre État membre) était encore plus difficile à appréhender (puisque non soumis au contrôle de l'administration française), il a paru plus prudent de ne pas lui permettre de facturer de la TVA sur l'opération subséquente : en l'espèce, il s'est donc agi, non pas de créer une nouvelle situation dite « d'inversion du redevable », mais de prolonger d'un rang dans le circuit économique une situation d'autoliquidation déjà existante.

16. Évaluation reprise dans le rapport 2007 du Conseil des prélèvements obligatoires (et un peu moins calamiteuse que la perte moyenne présumée dans la majorité des autres États).

17. Ainsi l'exemple récent de carrousels sur les quotas de CO2 impliquant des réseaux criminels internationaux.

18. Dans ces deux cas, la perte pour le Trésor se limite à la marge de l'opérateur qui se prive de tout ou partie de la récupération de la TVA d'amont, alors qu'elle porte sur le prix total dans une fraude sur la revente TTC d'une acquisition intracommunautaire qui par construction a été réalisée HT.

## B. - Un recoupement automatisé pour éradiquer les carrousels et libérer la taxation des importations

7 - Heureusement, les nouvelles technologies offrent aujourd'hui les moyens de collecter à bas coût et de recouper instantanément les informations nécessaires pour colmater cette fuite démesurée dans le plus rentable de nos impôts et, par voie de conséquence, résoudre la problématique collatérale des importations.

À cette fin, on a simplement besoin que les services fiscaux locaux, qui ont la charge de surveiller les plus petits (et plus fragiles) des assujettis<sup>19</sup>, soient immédiatement prévenus quand un redevable levant de leur portefeuille réalise une livraison disproportionnée avec son profil au bénéfice d'un client déducteur réputé de bonne foi. Exerçant dans les heures suivantes le droit d'enquête de l'administration (LPP, art. L. 80 F)<sup>20</sup>, le contrôleur sera ainsi en mesure de vérifier immédiatement que la livraison en cause est économiquement sécurisée et, en cas de doute, de requérir le blocage conservatoire jusqu'à la CA3 du mois suivant de la fraction du règlement représentative de la taxe exigible (CGI, art. 269)<sup>21</sup>.

Restent à créer les conditions de cette alerte en temps réel. Les données utiles (et triviales) deviennent disponibles dans la comptabilité du client déducteur au moment précis de la livraison : son montant et l'identification du fournisseur. La solution consisterait donc à instaurer une déclaration spéciale sur les achats des assujettis à la TVA, limitée à ces deux mentions, mais assortie d'une obligation de télétransmission à l'Administration dès l'enregistrement comptable. Informée dans l'instant, une cellule administrative dédiée à cette base de données ad hoc serait en mesure de repérer les opérations suspectes par recoupement avec le profil des intermédiaires<sup>22</sup> et de les relayer vers le réseau des inspections locales<sup>23</sup>.

La charge déclarative serait dérisoire pour les entreprises concernées puisque la transmission électronique serait directement branchée sur leur comptabilité, et qu'il n'existe plus aujourd'hui d'assujetti déducteur dont les comptes ne sont pas dématérialisés et connectables à l'Internet. Pour faciliter l'acceptation du dispositif, on renverra néanmoins à la négociation la question de savoir si l'obligation doit ou non être limitée, d'une part, aux produits les plus sensibles à ce type de fraude et/ou, d'autre part, aux opérations déductibles dont la facture excède un montant significatif (1 M €)<sup>24</sup>.

19. Dans les services locaux, les inspections de contrôle et d'expertise (ICE) sont les unités responsables de la surveillance de la fiscalité professionnelle et verront leur rôle valorisé à suivre spécialement ces micro-opérateurs susceptibles d'agir comme *taxi*.

20. « Pour rechercher les manquements aux règles de facturation (...), les agents (...) ayant au moins le grade de contrôleur peuvent se faire présenter les factures, (...) les livres, (...) et les documents professionnels pouvant se rapporter à des opérations ayant donné lieu ou devant donner lieu à facturation et procéder à la constatation des éléments physiques de l'exploitation. »

21. « 1. Le fait générateur de la taxe se produit : a. au moment où la livraison, (...) est effectuée (...) 2. La taxe est exigible : a. pour les livraisons (...) lors de la réalisation du fait générateur. »

22. La direction nationale des enquêtes fiscales (DNEF) dispose déjà des outils de recoupement informatique appropriés.

23. Derechef, ces ICE seront en mesure de remonter immédiatement la chaîne de complexité au cas où les trafiquants prendraient la précaution de multiplier les intermédiaires (comme il arrive souvent dans les circuits carrouselistes).

24. Objectivement, le coût de cette obligation déclarative des achats serait nul, y compris pour les TPE/PME, puisque tout logiciel comptable est à même de produire et transmettre électroniquement les informations requises. L'instauration d'un seuil minimal de montant par opération aurait l'avantage politique de placer ces petits opérateurs en dehors du débat, et pour inconvenient de les priver d'un argument de bonne foi en cas de contestation de leur relation client. Un compromis élégant pourrait consister à ne

Il est raisonnablement permis de soutenir que sous dix-huit mois (estimation prudente du délai de montée en charge des processus et circuits informatiques), ce bouclier contre la grande fraude reposant sur la coopération avec les opérateurs de bonne foi sera assez puissant pour ruiner les *taxis* : moyennant un effort marginal demandé aux assujettis et à l'Administration, le rendement serait donc de très loin le plus élevé de tous les axes de renforcement de la lutte contre la fraude. Outre que les opérateurs réguliers ont tout à gagner de l'éradication des schémas carrouseliste qui faussent la concurrence et dont le contrôle est source d'une insécurité juridique mal supportée.

Quant aux importateurs, il n'y aurait plus de motif à leur refuser un traitement de leurs opérations analogue à celui des acquisitions intracommunautaires (avec autoliquidation de la TVA à l'import sur la déclaration périodique) puisque toute tentation de contourner cette formalité et de disparaître avec le montant de la taxe afférente à la refacturation des marchandises importées serait immédiatement dénoncée grâce à la déclaration automatisée des achats de leurs clients.

À défaut de la solution générique exposée ici pour neutraliser tous les carrousels, l'abandon du paiement de la TVA auprès de la DGDDI ne pourrait s'envisager qu'après que l'Administration a investi dans un système de transmission informatisée entre dédouanement et services fiscaux pour assurer a minima une surveillance de l'autoliquidation elle-même et des livraisons subséquentes comparables à celle exercée sur les acquisitions intracommunautaires à partir des DEB. Par ces temps de grande disette budgétaire, on hésitera à recommander une telle dépense à la contrepartie économique aussi incertaine, et il serait prudent de conclure le débat par quelques années supplémentaires de statu quo.

## 5. Les modalités pratiques d'une autoliquidation fiscale de la TVA à l'importation

8 - L'environnement de contrôle ayant été sécurisé comme exposé *supra*, il n'y aurait qu'avantage pour les autorités douanières et fiscales françaises à ce que, rapidement, la TVA à l'importation soit déclarée selon la procédure de l'article 287 du CGI, en permettant sur option aux entreprises d'autoliquider la taxe due sur leurs déclarations CA3 mensuelles et d'en éviter le décaissement dans toutes les situations où elles disposent d'un droit à déduction intégral.

Ce transfert de la TVA à l'importation de la DGDDI vers la DGFIP représenterait une simplification déjà recommandée successivement dans un rapport de l'Inspection Générale des Finances datant de 2002 et par la Cour des Comptes en mars 2012<sup>25</sup>, et dont on a montré qu'elle était compatible avec la réglementation applicable dans l'Union Européenne.

L'option devrait être ouverte à toutes les entreprises réalisant des importations régulières, disposant d'un numéro EORI et ne serait valable que pour la seule entité qui en a fait la demande. Une fois acquise, elle vaudrait pour toutes les importations réalisées par l'opérateur en France, et de manière permanente sauf révocation par l'opérateur. Point n'est besoin de prévoir une caution dès lors que le décaissement est désormais automatiquement accordé.

L'autoliquidation de la TVA à l'importation sur CA3 ne devrait entraîner aucun changement significatif dans la forme existante du document administratif unique (DAU). Ainsi, le montant de la TVA due pourrait demeurer sur le document comme pour les déclarations AUE, seule la collecte étant reportée dans le circuit fiscal.

En effet, les informations actuelles à mentionner sur le DAU (nom du destinataire et numéro EORI de l'importateur) continueraient à

prévoir de pénalité pour manquement à l'obligation déclarative qu'au-delà du plancher envisagé.

25. *Rapp. Cour des comptes, La gestion de la TVA, 2012, p. 30.*

être reprises en case 8 « destinataire ». La case 44 « mentions spéciales » devrait reprendre le numéro TVA français de l'importateur (français, UE ou hors UE ou, le cas échéant, de son mandataire ou représentant fiscal selon le cas) et un code national (qui devra probablement être créé) mentionnant l'option fiscale retenue<sup>26</sup>. Bien entendu, le commissionnaire en douane devrait en avoir connaissance puisqu'elle ferait partie de ses diligences.

Enfin, la procédure proposée n'entraînerait aucune modification de l'assiette de la TVA due à l'importation, et n'impliquerait pas nécessairement de changement sur le formulaire CA3. Le montant des importations pourrait, en effet, être reporté en ligne 2 « autres opérations imposables » ou en ligne 3B « achats de biens ou de prestations de services réalisés auprès d'un assujetti non établi en France », puis déduit dans les conditions de droit commun. Une ligne spécifique d'autoliquidation pourrait néanmoins paraître utile aux fins de contrôle.

## 6. Une nouvelle perspective communautaire

9 - À l'avenir, la question prendra une importance nouvelle si les entreprises doivent choisir le lieu de leur **guichet unique douanier** dans la perspective du dédouanement centralisé prévu par l'article 106 du Code des douanes modernisé (CDM) et qui sera repris dans le Code des douanes de l'Union.

En effet, un système de dédouanement centralisé est prévu après l'année 2015 (on parle parfois d'une échéance 2018). Le lieu du guichet unique va déterminer le lieu du dédouanement et du paiement des droits et taxes, dont la TVA à l'importation<sup>27</sup>.

Outre le fait que le guichet unique repose sur une simplification des formalités douanières à l'importation comme à l'exportation, il permettra aux opérateurs d'effectuer leurs formalités au bureau douanier de leur choix sur le territoire de l'Union européenne. Ce choix de l'État membre dans lequel le bureau douanier sera situé va nécessairement mettre les administrations en concurrence quand bien même un partage des ressources est pour le moment proposé à 50 % pour l'État membre d'autorisation et 50 % pour celui dans lequel est effectivement réalisée l'importation.

Le Conseil européen a reconnu lors de l'approbation du CDM que « le dédouanement centralisé pourrait rendre nécessaires des aménagements dans le domaine de la TVA »<sup>28</sup>.

Les questions abordées lors de la consultation menée à cette occasion ont permis de pointer du doigt la **nécessité de modifier les règles de perception de la TVA à l'importation dans ce contexte de dédouanement centralisé**. Si un tel changement n'intervient pas, le système du dédouanement centralisé demeurera inopérant et sans intérêt pour les entreprises importatrices.

De même, il ressort de l'analyse des réponses qu'une harmonisation à l'échelle européenne des règles en matière de TVA à l'importation et des principes régissant sa déductibilité est jugée nécessaire par les opérateurs.

26. Ce report du numéro de TVA sur le DAU est nécessaire pour assurer la liaison avec la CA3 et garantir la surveillance de l'autoliquidation régulière de la taxe, notamment dans les cas où l'importateur ne dispose pas d'un droit à déduction intégrale.

27. *Expert study on the VAT aspect of centralized clearance in the EU, Taxud/2008/CC/94, July 6 2011.*

28. Rapport sur les résultats de la consultation concernant les « simplifications des procédures de perception de la TVA dans le cadre du dédouanement centralisé », V. *Direction générale fiscalité et union douanière, Fiscalité indirecte et administration fiscale, TVA et autres taxes sur le chiffre d'affaires de la Commission Européenne : Bruxelles, janv. 2011 KV/am taxud.c.1 (2011) 150144.*

Il est à craindre qu'à défaut, la France et ses partenaires qui conservent un régime dualiste de traitement des importations soient pénalisées, les entreprises ayant logiquement tendance à retenir pour leur guichet unique un des États membres qui aura adopté les procédures les plus simples.

On a montré parallèlement que, sauf à ouvrir une nouvelle faille au profit de la grande fraude internationale, l'abandon du régime douanier de perception de la TVA à l'importation est inséparable d'une contre-mesure capable d'étouffer à la source les montages carrouseliers. Car ces schémas de fraude dévastateurs sont les enfants naturels de tout mécanisme d'autoliquidation, que ce soit dans les échanges intracommunautaires ou avec les tiers, dès lors qu'on casse la chaîne de taxation/déduction qui fait la vertu du système.

Depuis vingt ans, la négociation communautaire s'épuise à reconstruire cette continuité de la chaîne dans le marché unique, en suppliant les administrations de coopérer et en rêvant que l'intérêt commun finisse par surmonter les susceptibilités nationales<sup>29</sup>. Devant cette asthénie, l'urgence commande d'être inventif et, puisqu'il le faut, de renverser le modèle : on n'ose pas agir en amont par la taxation des livraisons, réagissons donc à l'aval en faisant déclarer les achats ! Et chance (mais on a montré que ce n'était pas le hasard...), le

29. Grâce à la maturation des technologies de l'information et de la communication, une solution est aujourd'hui parfaitement identifiée : l'application de la taxation de droit commun aux opérations intracommunautaires B2B, assortie d'un mécanisme automatisé de reversement à l'État de destination de la taxe facturée dans l'État d'origine.

« bouclier coopératif » ainsi proposé nous protégerait contre les mêmes carrousels à l'importation !

La demande insistante des opérateurs du commerce extérieur nous invite à faire d'une pierre deux coups : reprendre la main à la fois pour rendre le régime intracommunautaire étanche à la fraude<sup>30</sup> et pour négocier le nouveau Code des douanes de l'Union. En uniformisant par le haut, c'est-à-dire sur un mode sécurisé, les procédures ouvertes à nos entreprises quelle que soit la provenance de la marchandise, nous servirions assurément la remise à niveau de notre attractivité fiscale, mais aussi l'espoir de relancer par l'exemple une dynamique d'harmonisation européenne.

**MOTS-CLÉS :** *Taxe sur la valeur ajoutée - Importations - TVA d'importation : vers l'ouverture d'une voie fiscale ? Taxe sur la valeur ajoutée - Fraude - Proposition d'un mécanisme de lutte contre les fraudes carrousels*

30. Relevant des seules compétences nationales en matière de contrôle fiscal, le dispositif déclaratif imaginé ici ne requiert aucune autorisation communautaire (au regard notamment du 1 de l'article 395 de la directive TVA). Il ne crée aucun obstacle aux échanges, ni aucune discrimination contraire au Traité. Mais il pourrait vite rencontrer l'intérêt de nos partenaires, au premier chef ceux qui s'exaspèrent de l'impuissance collective, ou ceux qui sont déjà attirés par les solutions de recouplement informatisé (tels la Belgique ou l'Espagne). Paradoxalement, une fois réussie la démonstration nationale que ces solutions sont autant performantes qu'économiques, il sera plus facile de convaincre qu'elles sont aussi pertinentes pour reconstruire le système unifié auxquels aspirent les acteurs de l'Union.

## Annexe

Table C – VAT payment and collection regimes

Member States	IMMEDIATE PAYMENTS	POSTPONED ACCOUNTING VIA VAT RETURN	DEFERRED PAYMENT FOR VAT AND CUSTOMS (SIMILAR DELAY)	SPECIFIC DEFERRED PAYMENT FOR VAT PURPOSES ONLY	DEFERRED PAYMENT FOR CUSTOMS ONLY
Austria	X	X	X		
Belgium	X	X		X	X
Bulgaria	X	X	X		
Cyprus	X		X		
Czech Republic	X	X			X
Denmark	X	X	X		
Estonia	X	X	X		
Finland	X		X		
France*	X		X	X	
Germany	X		X		
Greece	X	X	X		
Hungary	X	X			X
Ireland	X		X		
Italy*	X		X	X	
Latvia	X	X	X		
Lithuania	X	X	X		
Luxembourg	X	X			X
Malta	X	X	X		
Netherlands	X	X			X
Poland	X	X	X		
Portugal	X			X	X
Romania	X	X	X		
Slovakia	X		X		
Slovenia	X	X	X		
Spain*	X		X	X	
Sweden	X		X		
United Kingdom	X		X		

\* Similar deferred payment for customs duties and VAT and additional/derogatory delay for import VAT applicable in these Member States.