

COUR DES COMPTES

## **Fraude intracommunautaire à la TVA**

*Audit conjoint réalisé en collaboration avec  
les cours des comptes des Pays-Bas et d'Allemagne*

*Rapport de la Cour des comptes transmis  
à la Chambre des représentants*

Bruxelles, mars 2009

---



# COUR DES COMPTES

## **Fraude intracommunautaire à la TVA**

*Audit conjoint réalisé en collaboration avec  
les cours des comptes des Pays-Bas et d'Allemagne*

*Rapport de la Cour des comptes transmis  
à la Chambre des représentants*

---

*Rapport adopté le 11 février 2009  
par l'assemblée générale de la Cour des comptes*



## Synthèse

La fraude à la TVA et, en particulier, la fraude intracommunautaire organisée à la TVA, fausse la concurrence loyale au sein de l'Union européenne et prive les États membres d'un montant considérable en recettes fiscales. À elle seule, la fraude intracommunautaire à la TVA est responsable annuellement d'un manque à gagner de plusieurs centaines de millions d'euros. Il importe dès lors que les administrations fiscales des États membres fassent de la lutte contre la fraude à la TVA une priorité.

La Cour des comptes de Belgique, en collaboration avec ses homologues néerlandaise et allemande, a examiné le traitement de la fraude intracommunautaire par l'administration. La question principale abordée dans le présent audit, réalisé en parallèle aux Pays-Bas, en Allemagne et en Belgique, est de savoir si les moyens dont disposent les autorités fiscales pour lutter contre cette fraude sont suffisants.

Dans une première partie, l'audit examine les mesures à la disposition de l'administration pour éviter l'élaboration d'un système de fraude par des personnes malintentionnées (prévention).

Il étudie ensuite quelles sont les mesures destinées à détecter et à démanteler les circuits frauduleux existants (détection).

Enfin, il examine si les infractions constatées ont débouché sur une réelle récupération des montants de TVA dus, des arriérés et des amendes, et quantifie ces montants (répression).

La prévention constitue un élément essentiel dans la lutte contre la fraude intracommunautaire à la TVA. Dès lors, un examen objectif et rapide doit précéder toute attribution d'un numéro de TVA et les numéros inutilisés doivent être rayés. L'audit montre que l'administration est en mesure d'effectuer un examen satisfaisant en peu de temps avant d'attribuer un numéro de TVA. En revanche, elle contrôle moins l'infiltration des entreprises par des personnes malintentionnées.

En outre, les actions pour tenter de contrer l'utilisation abusive de numéros de TVA qui ne sont plus utilisés depuis longtemps sont prises trop tardivement, ce qui donne l'occasion aux personnes malintentionnées d'organiser un circuit frauduleux grâce à un numéro de TVA inactif mais valable.

Enfin, l'administration ne dispose pas toujours de la possibilité de rayer le numéro de TVA d'un fraudeur à la TVA.

L'enregistrement des demandes de validation de numéros de TVA conduit à l'échange de signaux d'alerte précoce (*early warning signals*) par le biais du réseau Eurocanet et représente dès lors un moyen de prévention utile dans la lutte contre la fraude.

La validité des numéros de TVA peut être contrôlée auprès du Central Liaison Office (CLO) national ou sur un site internet européen. Les deux systèmes n'ont toutefois pas le même mode de travail. Le site internet européen s'attache avant tout à fournir un service, alors que le CLO vise également d'autres objectifs, tels que le contrôle, l'administration de la preuve et l'incitation à la rigueur.

Le problème de la divergence des informations suivant qu'elles sont disponibles sur le site européen (différences entre les pays) ou par le biais du CLO national doit être abordé au niveau européen.

Les possibilités d'échanges d'informations par l'intermédiaire des formulaires SCAC ne sont pas utilisées de manière optimale. Le nombre réduit d'échanges et le non-respect fréquent des délais maximums en sont la preuve. Ce problème n'est d'ailleurs pas exclusivement belge.

L'administration a décidé à juste titre de confier la lutte contre la fraude à la TVA à des services séparés et hautement spécialisés qui bénéficient d'une réputation internationale en matière de développement de méthodes de détection et d'échanges d'information transfrontaliers. À titre d'exemples, citons les modèles de data-mining et le réseau Eurocanet, tous deux développés par l'Inspection spéciale des impôts (ISI) et la cellule de soutien à la lutte contre les carrousels à la TVA (OCS). Eurocanet, qui permet l'échange rapide et ciblé d'informations entre les services spécialisés, perd toutefois de son efficacité parce que, pour diverses raisons, tous les États membres n'alimentent ou n'utilisent pas le réseau de la même manière.

Quand l'administration a constaté une fraude organisée, il s'avère très difficile de récupérer ensuite les fonds concernés par des voies fiscales. Le taux de recouvrement effectif du montant de la TVA détournée, des arriérés et des amendes est singulièrement faible dans le cas des carrousels à la TVA.

La poursuite pénale de la fraude offre plus de possibilités en matière de récupération, mais elle est concentrée dans les mains des parquets. Sauf en cas de détachement de fonctionnaires des impôts auprès des parquets, la loi limite le rôle du fisc à celui de témoin.

## **Table des matières**

<b>Liste des concepts et abréviations</b>	7
<b>Chapitre 1</b>	
<b>Introduction</b>	10
1.1 Motivation de l'audit conjoint	10
1.2 Fraude intracommunautaire à la TVA	10
1.3 Importance financière	11
<b>Chapitre 2</b>	
<b>Objectif et exécution de l'audit</b>	13
2.1 Objectif	13
2.2 Objet de l'audit et normes	13
2.3 Questions d'audit	13
2.4 Procédure contradictoire	14
<b>Chapitre 3</b>	
<b>Organisation de la lutte contre la fraude à la TVA en Belgique</b>	15
3.1 Introduction	15
3.2 Offices de contrôle TVA classiques	16
3.3 Centres de contrôle de l'Administration de la fiscalité des entreprises et des revenus	16
3.4 <i>Central Liaison Office</i>	16
3.5 Cellule de soutien Carrousel TVA	16
3.6 Inspection spéciale des impôts	17
<b>Chapitre 4</b>	
<b>Prévention</b>	19
4.1 Généralités	19
4.2 Prévention d'abus au niveau des numéros de TVA	19
4.2.1 Octroi de nouveaux numéros de TVA	19
4.2.2 Reprise d'une entreprise disposant d'un numéro de TVA actif	21
4.2.3 Mesures pour contrer l'usage abusif de numéros de TVA restés longtemps inactifs	21

<b>Chapitre 5</b>	
<b>Détection</b>	23
5.1	Types de détection 23
5.2	Système d'échange d'informations sur la TVA (VIES) 23
5.2.1	Vérification de numéros de TVA 23
5.2.2	Traitement des relevés de livraisons intracommunautaires 25
5.2.3	Concordance ( <i>matching</i> ) 26
5.3	Contrôle TVA 27
5.3.1	Fraude classique 27
5.3.2	Fraude organisée 29
5.4	Échange d'informations internationales 29
5.4.1	Cadre de l'échange d'informations 29
5.4.2	Demandes d'informations internationales 30
5.4.3	Échange spontané d'informations 38
5.4.4	Échange automatique d'informations 38
5.4.5	Eurocanet 39
<b>Chapitre 6</b>	
<b>Répression</b>	41
6.1	Généralités 41
6.2	Sanctions administratives 41
6.3	Qualification pénale 42
6.4	Sanctions pénales 42
6.5	Services concernés 43
6.6	Quelques chiffres 43
<b>Chapitre 7</b>	
<b>Conclusions et recommandations</b>	45
7.1	Prévention 45
7.2	Détection 46
7.3	Répression 47
<b>Annexe 1</b>	
<b>Littérature consultée</b>	49
<b>Annexe 2</b>	
<b>Lettre du ministre</b>	50
<b>Annexe 3</b>	
<b>Rapport commun de l'audit réalisé en collaboration avec les cours des comptes des Pays-Bas et d'Allemagne</b>	51

## Liste des concepts et abréviations

Afer	Administration de la fiscalité des entreprises et des revenus
ATFS	Anti Tax Fraud Strategy (Stratégie antifraude fiscale) Le groupe de travail ATFS est un groupe de travail temporaire et informel composé de délégations des autorités fiscales des différents États membres. Sa tâche, en collaboration avec la Commission européenne, est de favoriser l'échange d'idées et de contribuer à l'élaboration d'une stratégie européenne de lutte contre la fraude fiscale.
ISI	Inspection spéciale des impôts
Fraude à la TVA de type carrousel	Fraude perpétrée dans le but d'é luder la TVA, en ne versant pas la TVA due ou en réclamant indûment des remboursements au moyen de constructions d'entreprises qui opèrent dans un environnement international. Lorsque les mêmes biens circulent de façon répétée entre des États membres, on parle de carrousel à la TVA. De tels systèmes de fraude peuvent être très sophistiqués, impliquant des opérateurs défaillants dans plusieurs États membres, et finir par porter atteinte aux intérêts financiers de tous les États membres concernés. Voir également Opérateur défaillant ( <i>missing trader</i> ), <i>Conduit company</i> et Tampon
Tampon ( <i>buffer</i> )	Client de l'opérateur défaillant. Il joue un rôle double et indispensable dans le carrousel: il a pour mission de compliquer la tâche des contrôleurs fiscaux en brouillant les cartes. Il a toutes les apparences d'un acheteur et vendeur honnête. Les contrôleurs ont du mal à l'attaquer étant donné que la complicité dans la fraude doit être prouvée. Le tampon au bout du carrousel en Belgique («profiteur») s'occupe de re-livrer les marchandises aux sociétés-relais à l'étranger, par le biais ou non d'un opérateur défaillant. Voir également Opérateur défaillant et <i>Conduit company</i> .
Carrousel à la TVA	Voir Fraude à la TVA de type carrousel
CLO	<i>Central Liaison Office</i> (bureau central de liaison) Présent dans chaque État-membre, ce service s'occupe de l'échange des données internationales tant sur le plan du contrôle que sur le plan du recouvrement. Le CLO traite notamment les demandes de validation des numéros de TVA belges émanant des CLO étrangers ainsi que les demandes de validation des numéros de TVA étrangers par les services fiscaux belges.
<i>Conduit company</i>	Cette société est celle qui orchestre la fraude. Elle se trouve dans l'État-membre 1 et se sert d'un client (opérateur défaillant) situé dans l'État-membre 2, auquel elle peut effectuer une livraison en exemption de TVA. Par la suite, une ou plusieurs livraisons nationales avec TVA sont effectuées dans l'État-membre 2 par l'intermédiaire d'un

ou de plusieurs tampons. L'opérateur défaillant ne reverse toutefois pas cette TVA à l'État. Les marchandises en provenance de l'État-membre 2 sont à nouveau livrées, sous le régime intracommunautaire, à la société installée dans l'État-membre 1 (*conduit company*). Elle réceptionne les marchandises et paie la TVA lors de l'acquisition. Elle peut toutefois la récupérer à nouveau immédiatement en livrant à nouveau ces marchandises sans TVA à un opérateur défaillant dans un autre État-membre qui, une fois encore, omettra sciemment de reverser la TVA lors de l'acquisition. Voir également Opérateur défaillant et Tampon

SCC	Structure de coordination Carrousel
Data mart / datawarehouse	Le datawarehouse (littéralement magasin de données) est un système informatique qui rassemble toutes les données pertinentes sur un sujet ou une personne. Les données ne sont souvent pas consultables directement dans leur globalité, mais les utilisateurs ont accès à la partie (le data mart) qui les concerne spécifiquement dans le cadre de leur travail. Ainsi, le data mart « <i>new taxable persons</i> » contient les données des nouveaux contribuables et est accessible aux services fiscaux compétents.
Eurocanet	European Carrousel Network Réseau électronique sécurisé créé dans le but d'échanger des informations pertinentes sur les carrousels à la TVA entre les différents services spécialisés des États membres de l'Union européenne. Chaque membre du réseau peut faire mettre sous surveillance un nombre limité d'entreprises soupçonnées d'être impliquées dans des cas de fraude de type carrousel.
In-and-outer	Fraudeur qui met en place un système de fraude portant principalement préjudice au Trésor d'un pays étranger. Avec la complicité de son fournisseur et de ses clients, il effectue des livraisons à des commerçants qui ne rentrent pas de déclarations TVA. Souvent, les marchandises sont originaires du pays de re-livraison.
Factureur croisé	Il constitue une version améliorée de l'opérateur défaillant. Sa tâche consiste à ajouter une série d'opérations fictives, en particulier de faux achats nationaux et de fausses livraisons intracommunautaires pour camoufler les opérations d'achats à l'étranger et la vente en Belgique. Voir également Opérateur défaillant
Opérateur défaillant ( <i>missing trader</i> )	Opérateur immatriculé à la TVA, qui, avec une intention peut-être frauduleuse, se porte acquéreur de biens ou de services ou simule de le faire, sans s'acquitter de la TVA, et qui fournit ces biens ou services en facturant la TVA, sans toutefois la reverser aux services fiscaux nationaux. Les clients de l'opérateur défaillant (tampons) peuvent demander le remboursement de la TVA qu'ils ont payée à l'opérateur défaillant (mais que le défaillant n'a pas versée) auprès des autorités fiscales.

	<p>L'opérateur défaillant a généralement une durée de vie limitée.</p> <p>Voir également <i>Conduit company</i> et Tampon.</p>
MTIC Fraud	<p><i>Missing Trader Intracommunity Fraud</i>. Terme anglais désignant la fraude à la TVA de type carrousel.</p>
Déposant de déclarations «néant»	<p>Assujetti à la TVA qui n'a pas fait de chiffre d'affaire au cours d'une période imposable et ne doit donc pas payer de TVA. Il est toutefois tenu de rentrer une déclaration.</p>
OCS	<p>Ondersteuningscel (BTW fraude) – Cellule de soutien (Fraude TVA)</p> <p>La création de ce service spécialisé dans la recherche et l'analyse de systèmes de fraude à la TVA résulte d'un protocole d'accord conclu le 20 juillet 2000 entre les ministres des Finances, de la Justice, de l'Intérieur et le commissaire du gouvernement chargé de la lutte contre la fraude fiscale. L'OCS adopte une approche multidisciplinaire et proactive. Le service coordonne les moyens mis en œuvre ainsi que l'échange d'informations et de connaissances entre tous les acteurs, ce qui lui permet d'identifier les carrousels TVA, de les analyser, d'émettre des avis et de diriger des enquêtes.</p>
SCAC	<p><i>Standing Committee on Administrative Cooperation</i></p> <p>Comité permanent de coopération administrative instauré en vertu de l'article 44 du règlement CE n° 1798/2003 du Conseil. Il assiste la Commission sur le plan de la coopération administrative. Il se réunit habituellement deux fois par an.</p>
VIES	<p><i>Vat Information Exchange System</i></p> <p>Réseau électronique destiné à la transmission d'informations concernant la validité de numéros de TVA d'entreprises enregistrées dans les États membres. Des informations concernant les livraisons intracommunautaires exemptes de TVA y sont également mises à la disposition des instances des États membres. Le système a été mis en place pour compenser la suppression des contrôles et formalités en matière de douanes.</p>

## Chapitre 1

### Introduction

---

#### 1.1 Motivation de l'audit conjoint

Au mois de mars 2007, la Cour des comptes des Pays-Bas (*Algemene Rekenkamer*) a invité les cours des comptes d'Allemagne (*Bundesrechnungshof*) et de Belgique à participer à un audit conjoint consacré à la fraude intracommunautaire à la TVA.

Ce projet d'audit trouve son origine dans les activités du groupe de travail TVA du comité de contact des présidents des cours des comptes des États membres de l'Union européenne et de la Cour des comptes européenne. À plusieurs reprises, le souhait d'une collaboration entre les institutions supérieures de contrôle (ISC) en matière de fraude intracommunautaire à la TVA y avait été émis. Plusieurs ISC ont déjà organisé des activités communes. Dans sa résolution du 12 décembre 2006, le comité de contact a apporté son soutien à la recommandation formulée par le groupe de travail TVA appelant les ISC à organiser une coopération bilatérale et multilatérale en la matière.

#### 1.2 Fraude intracommunautaire à la TVA

La TVA est un impôt indirect prélevé sur les biens et les services. L'impôt est, en dernier ressort, supporté par le destinataire final, qui, contrairement aux maillons précédents de la chaîne, ne peut pas récupérer la TVA qu'il a payée.

Les États membres de l'Union européenne disposent d'un régime de TVA commun. Depuis la création du marché intérieur européen en 1993, les biens et les services peuvent y être commercialisés librement et les contrôles frontaliers ont été supprimés. Un système «temporaire» a été introduit pour la TVA, dans le cadre duquel le tarif zéro est appliqué à la fourniture de biens à un autre État membre. Ce système transitoire s'avère, cependant, très sensible à la fraude intracommunautaire.

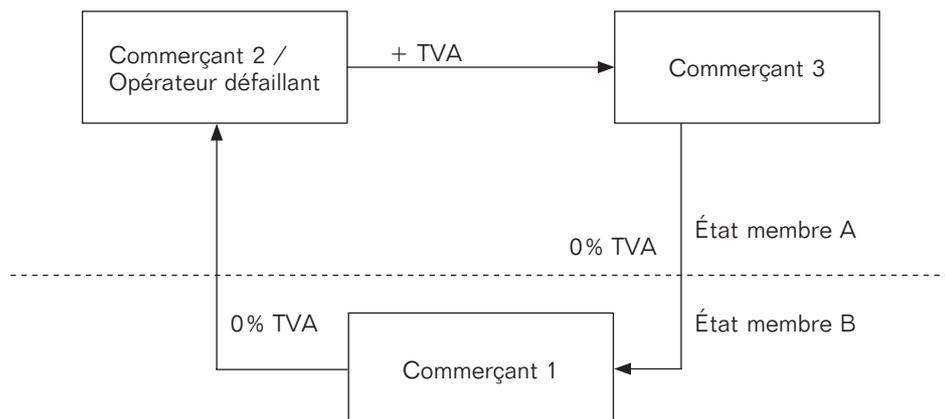
La forme la plus connue et la plus répandue de fraude intracommunautaire à la TVA est le «carrousel à la TVA» ou *Missing Trader Intracommunity Fraud (MTIC Fraud)*.

Cette forme de fraude consiste à abuser de l'application du tarif zéro pour les fournitures intracommunautaires<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> L'article 39bis du code de la TVA stipule que sont exemptes de taxe: «les livraisons de biens expédiés ou transportés par le vendeur autre qu'un assujetti bénéficiant du régime prévu à l'article 56, §2, par l'acquéreur ou pour leur compte en dehors de la Belgique mais à l'intérieur de la Communauté, effectuées pour un autre assujetti ou pour une personne morale non assujettie, agissant en tant que tels dans un autre État membre et qui sont tenus d'y soumettre à la taxe leurs acquisitions intracommunautaires [...]». La manière dont la preuve doit être apportée est précisée dans l'arrêté royal n° 52 du 29 décembre 1992 concernant les exemptions relatives aux livraisons intracommunautaires de biens et aux opérations y assimilées, ainsi qu'aux acquisitions intracommunautaires de biens en matière de taxe sur la valeur ajoutée.

Le schéma suivant illustre un tel carrousel dans sa forme la plus simple :



Ce schéma montre les conditions minimales nécessaires pour un carrousel :

- Au moins trois commerçants, dont l'un est établi dans un autre État membre.
- Un flux de factures (représentées par les flèches dans le schéma) entre ces commerçants. Un flux réel de marchandises et de fonds n'est pas nécessaire. Il peut être totalement fictif.
- Un commerçant qui facture la TVA (commerçant 2), mais qui ne la reverse pas («l'opérateur défaillant»).

Le commerçant 1 effectue une livraison intracommunautaire exemptée de taxe à un commerçant 2 établi dans un autre État membre de l'Union européenne. Le commerçant 2 est tenu de déclarer cette opération dans le pays de destination des biens comme une acquisition intracommunautaire<sup>2</sup>, mais s'abstient sciemment de cette déclaration. Le commerçant 2 vend ensuite les biens à un commerçant 3 établi dans le même État membre en lui comptant la TVA mais sans la reverser à l'État membre. Le commerçant 3 déduit la TVA que le commerçant 2 lui a facturée (mais qu'il n'a pas reversée à l'État membre). Le commerçant 3 peut alors livrer les biens au commerçant 1 sous le régime intracommunautaire et le cycle peut être répété une ou plusieurs fois, ce qui explique le terme de « carrousel à la TVA ». Entretemps, le commerçant 2 se sera volatilisé et sera introuvable lors du contrôle ultérieur (par les services fiscaux). C'est le « *missing* » trader, l'opérateur défaillant.

La fraude à la TVA et, en particulier, la fraude intracommunautaire à la TVA organisée fausse la concurrence loyale au sein de l'Union européenne et diminue, en outre, les recettes fiscales des États membres. Pour ces deux raisons, il importe que les administrations fiscales des États membres fassent de la lutte contre ce type de fraude une priorité.

### 1.3 Importance financière

Tous les États membres n'ont pas réalisé d'enquêtes approfondies portant sur l'ampleur de la fraude à la TVA, mais les estimations publiées partent du principe qu'il s'agit de montants très élevés.

<sup>2</sup> Article 25bis du code de la TVA.

Dans un rapport spécial récent<sup>3</sup> de la Cour des comptes européenne, les estimations suivantes sont citées :

- Selon l'*International VAT Association* (IVA), les moins-values de TVA sont estimées à un montant allant de 60 à 100 milliards d'euros par an dans l'ensemble de l'Union européenne.
- Le service des douanes et accises du Royaume-Uni estime le manque à gagner de la TVA pour l'année fiscale 2005-2006 à 18,2 milliards d'euros.
- Le ministère des Finances allemand a publié une estimation fixant les moins-values de TVA pour l'année 2005 à 17 milliards d'euros.

En Belgique, l'OCS<sup>4</sup> a établi une estimation de la fraude à la TVA de type carrousel sur la base d'une extrapolation de deux types courants de fraude: les opérateurs défaillants et la facturation croisée. Il ressort de ces estimations (voir tableau ci-après) que la fraude à la TVA a nettement diminué entre 2002 et 2006, mais est en légère augmentation depuis lors.

**Tableau 1 – Évaluations de la fraude de type carrousel (en millions d'euros)**

	Opérateur défaillant	Facturation croisée	Moyenne des deux extrapolations
2002	220	244	232
2003	129	187	158
2004	144	173	159
2005	181	81	131
2006	28	24	26
2007 (trois trimestres)	45	29	37

Source: OCS

L'Inspection spéciale des impôts (ISI) a également chiffré la fraude de type carrousel (montant de la TVA à récupérer). Les chiffres du tableau portent sur des constatations effectuées par l'ISI en cours d'année concernant des cas de fraude avérés au cours d'une ou de plusieurs années antérieures.

**Tableau 2 – TVA à récupérer (montants en millions d'euros)\***

Année	Montant
1997	88
1998	204
1999	395
2000	449
2001	413
2002	338
2003	230
2004	127
2005	99
2006	116
2007	76

\* Pour 2008, seul le montant provisoire (comprenant les amendes et les arriérés) est connu. Voir le tableau 16 à ce sujet.

<sup>3</sup> Cour des comptes européenne, Rapport spécial n° 8/2007 relatif à la coopération administrative dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée, accompagné des réponses de la Commission (*Journal officiel de l'Union européenne* du 25 janvier 2008, C20/1, point 3).

<sup>4</sup> L'OCS (Ondersteuningscel – Cellule de soutien) est un service spécialisé dans la recherche et l'analyse de systèmes de fraude à la TVA. Plus de détails au chapitre 3, point 3.5.

## Chapitre 2

### Objectif et exécution de l'audit

---

#### 2.1 Objectif

En réalisant cet audit, les cours des comptes entendent effectuer une étude comparative de l'approche de la lutte contre la fraude intracommunautaire à la TVA au sein de l'Union européenne, en général, et dans les trois pays participant à l'audit, en particulier.

L'audit a été réalisé par chaque cour des comptes dans son propre pays. Des fonctionnaires des deux autres cours des comptes ont été partiellement associés aux travaux. Les résultats font l'objet de trois rapports nationaux.

Par ailleurs, les constatations d'audit communes et les recommandations ont été rassemblées en un rapport international. Ce rapport figure en annexe 3 de ce rapport<sup>5</sup>.

#### 2.2 Objet de l'audit et normes

##### *Objet de l'audit*

L'objet principal de l'audit consiste à savoir si les autorités fiscales des pays concernés disposent d'instruments suffisamment efficaces pour prévenir, détecter et combattre la fraude intracommunautaire à la TVA et si elles les mettent en œuvre.

##### *Normes*

Les normes utilisées sont issues de la réglementation européenne et nationale en vigueur, étant entendu que le respect de cette réglementation est considérée comme une exigence minimale. Ainsi, la réponse à une demande d'informations internationale est considérée comme fournie en temps voulu si le délai imposé est respecté. Toutefois, pour s'attaquer avec efficacité à la fraude intracommunautaire à la TVA, un traitement plus rapide serait souhaitable.

Outre la norme formelle du respect de la réglementation (européenne) applicable, une norme matérielle importante sera l'efficacité de la prévention et de la détection de la fraude ainsi que de la lutte contre celle-ci. Cette norme implique notamment que les activités des autorités fiscales doivent manifestement contribuer à la réduction, et si possible à la disparition, de la fraude à la TVA.

#### 2.3 Questions d'audit

L'objet principal de l'audit (voir plus haut) doit être décomposé en trois éléments : prévention, détection et lutte en matière de fraude intracommunautaire à la TVA. Les questions d'audit suivantes ont été établies pour chacun de ces éléments.

---

<sup>5</sup> Le rapport commun est également disponible sous forme d'une publication séparée en anglais sur le site [www.courdescomptes.be](http://www.courdescomptes.be).

- (1) Prévention (limitation du risque de fraude)
  - Quelles sont les mesures prises pour éviter que des commerçants potentiellement non fiables puissent disposer de numéros de TVA et se transformer en 'opérateur défaillant' ?
  - Quelles sont les mesures prises pour contrer l'abus potentiel de numéros de TVA restés inactifs pendant une longue période ?
- (2) Détection (analyse de risques, inspection, contrôle et signalement)
  - Quelles garanties existe-t-il pour assurer une saisie complète et correcte des données relatives aux numéros de TVA, aux fournitures intracommunautaires et aux corrections des déclarations TVA dans le système d'échange d'informations sur la TVA automatisé (VIES) ?
  - De quelle manière l'analyse et la gestion des risques afférents au contrôle des déclarations TVA et des fournitures intracommunautaires sont-elles organisées ?
  - Quels sont les contrôles et les vérifications des déclarations TVA et des relevés de fournitures intracommunautaires effectués sur la base de profils de risque ?
  - Les transactions inhabituelles détectées sont-elles suivies (rapidement) par un examen plus approfondi ?
  - Les sources d'informations pertinentes, notamment les signalements spontanés et les demandes d'informations, sont-elles exploitées dans le cadre de la détection ?
  - Existe-t-il un suivi en vue de la réception/fourniture en temps voulu des données à l'occasion des demandes d'informations ?
- (3) Répression (enquête, recherche et poursuite)
  - Les indices de suspicion de fraude font-ils l'objet d'un suivi par les autorités fiscales en général et par les services de lutte contre la fraude en particulier ?
  - De quelles informations de management les autorités fiscales disposent-elles au sujet des résultats des enquêtes, recherches et poursuites des dossiers ?

L'audit a été mené sur la base des questions précitées. En cours d'audit, il est vite apparu clairement que les trois éléments de la fraude (prévention, détection et répression) se recoupent en permanence. De nombreuses mesures prises par les autorités dans le cadre de leur lutte contre la fraude à la TVA concernent donc au moins deux de ces trois éléments.

## 2.4 Procédure contradictoire

L'avant-projet de rapport de la Cour des comptes a été transmis par lettre du 28 mai 2008 au président du comité de direction du SPF Finances et à l'administrateur général de l'Administration des impôts et du recouvrement.

L'administration a formulé ses remarques par lettre du 10 juillet 2008. Des extraits de cette réponse sont intégrés au présent rapport, avec mention dans la marge.

Le 17 décembre 2008, le projet de rapport a été adressé au ministre des Finances afin de recueillir ses commentaires. Dans sa lettre du 28 janvier 2009, le ministre répond qu'il se rallie aux remarques de son administration et qu'il n'a pas d'autre observation à formuler concernant le rapport.

## Chapitre 3

### Organisation de la lutte contre la fraude à la TVA en Belgique

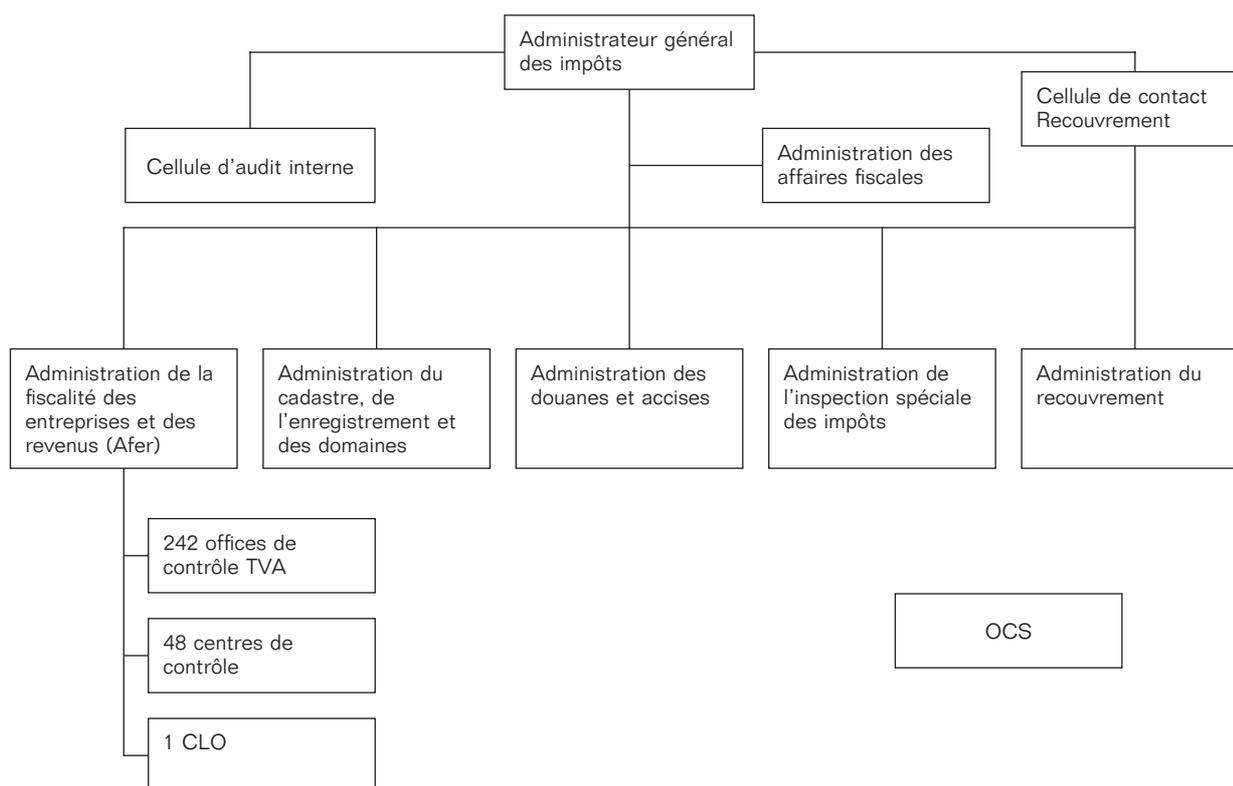
#### 3.1 Introduction

Outre l'administration fiscale, des services de police et des services judiciaires sont évidemment aussi impliqués dans la lutte contre la fraude intracommunautaire à la TVA. Le présent chapitre ne traite que des services qui relèvent de l'administration fiscale ou qui lui sont adjoints.

Le contrôle régulier des dossiers de TVA est effectué par les offices de contrôle classiques et par les centres de contrôle de l'Administration de la fiscalité des entreprises et des revenus (Afer). Le *Central Liaison Office* (CLO), qui assure l'échange de données internationales, fait également partie de l'Afer.

L'Administration de l'inspection spéciale des impôts (ISI) s'attache plus spécifiquement aux phénomènes de fraude importante et organisée, dont la fraude de type carrousel.

La création de la cellule de soutien Carrousel TVA (OCS: Ondersteuningscel – Cellule de soutien) résulte d'un protocole d'accord conclu le 20 juillet 2000 entre les ministres des Finances, de la Justice, de l'Intérieur et le commissaire du gouvernement chargé de la lutte contre la fraude fiscale.



### **3.2 Offices de contrôle TVA classiques**

La contribution principale de ces 242 offices de contrôle TVA classiques à la lutte contre la fraude intracommunautaire à la TVA se situe dans le domaine de l'enregistrement et de la radiation des assujettis à la TVA. Une de leurs tâches consiste, en effet, à traiter les demandes d'activation d'un numéro d'entreprise comme numéro d'identification à la TVA. Par ailleurs, seul l'inspecteur principal à la tête d'un office de contrôle local est compétent pour supprimer un numéro existant.

D'autres tâches abordées dans le présent audit consistent pour les offices de contrôle TVA à répondre aux demandes d'informations internationales et à vérifier la liste des assujettis qui ont introduit des déclarations «néant».

### **3.3 Centres de contrôle de l'Administration de la fiscalité des entreprises et des revenus**

Ces 48 centres de contrôle sont des services polyvalents qui contrôlent les entreprises tant au niveau de la TVA que des impôts sur les revenus. Leur activité diffère de celle des offices classiques par l'intensité du contrôle effectué: les centres de contrôle réalisent les contrôles plus approfondis, alors que les offices se chargent des mises en ordre et des contrôles de gestion.

Le rôle des offices et des centres de contrôle est relativement réduit en ce qui concerne la fraude intracommunautaire à la TVA de grande envergure. Toutes les indications de fraude potentielle organisée à grande échelle et au niveau international doivent être transmises sans délai à l'ISI, qui est responsable de leur traitement ultérieur.

### **3.4 Central Liaison Office**

Le *Central Liaison Office* (CLO) a été créé en 1992 pour satisfaire aux obligations imposées par le règlement de l'Union européenne 218/1992 (remplacé, à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2004, par le règlement n° 1798/2003). Parmi ses quatre tâches principales, les plus importantes dans le présent contexte sont les suivantes:

- Validation, à la demande d'assujettis belges, de numéros d'identification intracommunautaires attribués à des assujettis à la TVA dans d'autres États membres. Cette mission est exécutée par la section Dispatch VAT du CLO.
- Gestion quotidienne des échanges d'informations internationaux. Cette mission relève, au sein du CLO, de la section Level 3.

### **3.5 Cellule de soutien Carrousel TVA**

La cellule de soutien Carrousel TVA (OCS) soutient la lutte contre la fraude organisée à la TVA par une approche multidisciplinaire (fisc, police et ministère public) et proactive. La coordination des moyens mis en œuvre et l'échange d'informations et de connaissances permettent à l'OCS:

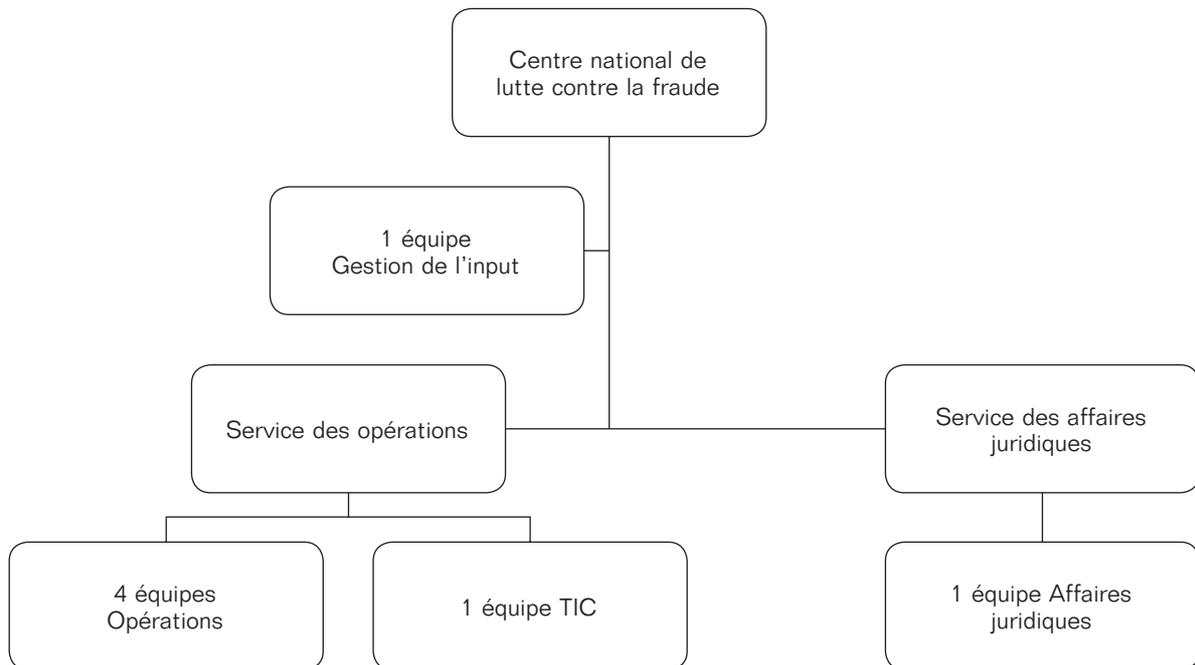
- de suivre et de décrire les techniques de fraude de type carrousel;
- d'évaluer l'ampleur de la fraude et les pertes qui en découlent pour le Trésor;
- de réaliser des analyses juridiques, d'émettre des avis et de diriger des enquêtes.

L'OCS est également à la base de la création du réseau Eurocanet dont il assure la gestion. Ce système d'échange spontané d'informations entre les États membres est opérationnel depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2005. Les pays adhérant au réseau placent sous surveillance accrue une série d'entreprises soupçonnées de jouer un rôle important dans des cas de fraude de type carrousel. Le réseau est alimenté par des données concernant la validation des numéros de TVA, des factures et des relevés des livraisons intracommunautaires. La rapidité de l'analyse et de l'échange permet aux autorités compétentes des États membres participants de réagir avec la plus grande célérité.

### 3.6 Inspection spéciale des impôts

Au sein du SPF Finances, l'Inspection spéciale des impôts (ISI) est seule compétente pour la fraude de type carrousel. Cette tâche a été confiée spécifiquement à sept inspections réparties sur l'ensemble du territoire, chacune s'étant spécialisée dans des secteurs économiques bien définis.

Le projet de réforme Coperfin du SPF Finances prévoit de fusionner ces inspections en un centre national de lutte contre la fraude plus large, spécialisé dans la fraude de type carrousel. Ce service constituerait la cinquième direction centrale de l'ISI et serait situé à Bruxelles. En janvier 2008 une phase d'essai a été lancée sous la dénomination «Structure de coordination Carrousels (SCC)». Les inspections opérationnelles existantes ont été maintenues, mais un nouveau collège de quatre personnes a pris la direction de la structure de coordination et un service dédié à la gestion de l'input a été créé.



Au sein de cette nouvelle direction à créer, trois principaux types d'activités peuvent être distingués :

- Gestion de l'input
- Traitements opérationnels
- Affaires juridiques

La partie concernant la gestion de l'input est opérationnelle depuis la fin du mois de mars 2008. Douze personnes sont chargées d'analyser une quantité considérable de données entrantes. Chacune se spécialise dans une ou deux sources spécifiques. Un système de magasin des données (datawarehouse) et la transmission automatique des résultats par le biais de courriels standardisés sont également prévus. L'objectif est de permettre à un collège de décider du pilotage des équipes opérationnelles sur la base des rapports établis par l'équipe de gestion de l'input.

Les résultats d'une évaluation du fonctionnement de la gestion de l'input sont attendus avant de mettre sur pied ces équipes opérationnelles et l'équipe chargée des affaires juridiques.

## Chapitre 4 Prévention

### 4.1 Généralités

Parmi les mesures préventives en matière de fraude intracommunautaire à la TVA, celle qui consiste à empêcher les opérateurs malveillants de disposer d'un numéro de TVA, soit en introduisant une demande de nouveau numéro, soit en reprenant une entreprise existante, est cruciale. Vu les moyens de contrôle limités, un système d'analyse de risque détermine où doivent se concentrer les efforts.

Un certain effet préventif résulte, en outre, de la manière dont les fraudeurs potentiels perçoivent le degré de menace de l'ampleur des sanctions, des résultats obtenus dans la lutte contre la fraude et de la capacité judiciaire à coresponsabiliser les acteurs de la fraude tournante.

### 4.2 Prévention d'abus au niveau des numéros de TVA

#### 4.2.1 Octroi de nouveaux numéros de TVA

Les entreprises sont enregistrées à la Banque-Carrefour des entreprises (BCE) par le biais d'un guichet d'entreprises agréé. Une fois inscrite, l'entreprise se voit attribuer un numéro d'entreprise. Le guichet d'entreprises introduit également – le plus souvent, par voie électronique – le formulaire de demande 604A auprès de l'office de contrôle local de la TVA compétent afin d'activer le numéro d'entreprise en tant que numéro de TVA. Le numéro d'identification à la TVA est donc identique au numéro d'entreprise et est précédé d'un préfixe de deux lettres (BE) qui identifie l'État membre ayant délivré le numéro. En principe, l'office de contrôle doit se prononcer sur l'activation dans un délai de trois jours. Ce délai découle de la décision politique visant à permettre, à partir du 1<sup>er</sup> juillet 2005, de finaliser, sur le plan administratif, la création d'une entreprise en trois jours<sup>6</sup>.

Tableau 3 – Délais nécessaires pour l'octroi d'un numéro de TVA

	2006 (demandes électroniques uniquement)	2007
Inférieur ou égal à 3 jours	46 %	60 %
Entre 3 et 7 jours	24 %	21 %
Entre 7 et 10 jours	6 %	5 %
Entre 10 et 20 jours	10 %	7 %
Total au 20 <sup>e</sup> jour	86 %	93 %

Pour ce qui est des mesures prises pour empêcher l'octroi d'un numéro de TVA à des commerçants peu fiables, il convient de distinguer la situation actuelle et celle qui prévaudra dans un avenir proche.

Actuellement, le bureau des contributions local doit prendre une décision dans un délai de trois jours en se basant sur les données mentionnées dans le formulaire de demande.

<sup>6</sup> Note de politique générale du secrétaire d'État à la Simplification administrative du 26 novembre 2003, p. 15-16 (Œuvres VII des XII Œuvres visant la simplification administrative).

Toutefois, si l'un ou plusieurs des quatre « clignotants » prévus se manifestent, le bureau doit réaliser une enquête préalable plus étendue, notamment en faisant remplir un questionnaire 604A bis détaillé dans le but de recueillir des informations supplémentaires sur l'assujetti et son entreprise et en se rendant sur place une ou plusieurs fois.

Les quatre clignotants s'enclenchent lorsque les éléments suivants sont détectés :

- activité à haut risque (la liste initiale des huit secteurs à risque est adaptée si nécessaire) ;
- indication de siège social statutaire ou de siège administratif ne correspondant pas à la réalité ;
- numéro de TVA envoyé par recommandé, mais qui n'a pas été réceptionné par le demandeur ;
- doute quant au profil d'une personne impliquée dans l'entreprise (sur la base d'informations recueillies au niveau local ou provenant du programme TP490<sup>7</sup>) ;

En 2006, la procédure esquissée ci-dessus a donné les résultats suivants :

- Au 1<sup>er</sup> janvier 2006, le nombre total de numéros actifs s'élevait à 708.531.
- 65.531 nouveaux numéros de TVA ont été activés.
- Dans 94 % des cas, l'activation s'est déroulée sans problème. Pour ce qui est des autres demandes, un ou plusieurs des clignotants a/ont fonctionné.
- Au terme de l'enquête complémentaire subséquente, il a été décidé, dans 5 % des cas, d'activer le numéro de TVA.
- Par contre, pour environ 3 % des demandes, l'assujetti a été soumis à un régime de suivi. Celui-ci implique notamment une surveillance accrue de l'exactitude et de la ponctualité de l'introduction des déclarations pendant une période de deux ans.
- Dans moins de 0,5 % des cas, le demandeur est avisé du fait que l'activation est suspendue pour une durée indéterminée.

Il est frappant de constater que l'administration fiscale n'oppose jamais un refus définitif à une demande d'activation d'un numéro d'entreprise et d'un numéro de TVA. Le demandeur étant toutefois tenu de démontrer qu'il est assujettissable au sens de l'article 4 du code de la TVA, son absence de réaction après réception de la notification de la suspension de l'activation pour une durée indéterminée produira de facto les mêmes effets qu'un refus.

Lorsqu'un numéro a été attribué sans problème, il n'y a plus de suivi d'autres risques. En effet, l'assujetti relève dès ce moment de la procédure de contrôle ordinaire plutôt que de la procédure d'attribution.

La procédure décrite ci-dessus sera remplacée sous peu par un système de stockage (*data mart*) « *new taxable persons* » (en cours de développement). Les bureaux locaux recevront quotidiennement par le biais de l'intranet une liste des nouveaux assujettis pour lesquels une enquête est requise avant l'activation de leur numéro de TVA. Ce système utilisera des données provenant des sources

<sup>7</sup> L'objectif du programme TP490 est l'enregistrement et le partage de données concernant des personnes dont le passé fiscal est douteux ou qui présentent des caractéristiques suspectes, afin d'éviter qu'elles s'adressent à plusieurs bureaux de contribution en passant inaperçues. Néanmoins, si au niveau local, toutes les données pertinentes ne sont pas introduites dans le système, une telle application perd beaucoup de sa valeur. L'administration signale qu'actuellement, cette mise à jour n'est pas réalisée de manière suffisamment rigoureuse. Entretemps, il a été décidé de remplacer le programme TP490 par une nouvelle application.

suivantes :

- Formulaire de demande
- Banque-Carrefour des entreprises
- Banque de données des numéros de TVA
- Liste d'adresses fictives
- Liste de personnes au profil douteux
- Liste d'activités à risque

En février 2008, la définition des risques et de leurs indicateurs a marqué une première étape en vue de la constitution de ce data mart. Les outils permettant d'élaborer le mode de sélection des assujettis seront déterminés au cours d'une deuxième phase.

#### **4.2.2 Reprise d'une entreprise disposant d'un numéro de TVA actif**

Comme il a été signalé ci-dessus, lorsqu'une nouvelle entreprise voit le jour, son dossier fait généralement l'objet d'un examen. Tel n'est pas le cas lorsqu'une entreprise est rachetée ou infiltrée par des entrepreneurs éventuellement malveillants.

Pour toute modification de la dénomination, de l'adresse, de la forme juridique ou de l'activité, il faut introduire une déclaration 604B. La procédure à suivre ensuite est identique à celle de la déclaration 604A, il convient donc aussi éventuellement de répondre au questionnaire complémentaire 604A bis.

Par contre, il n'y a plus lieu de déposer une déclaration 604B en cas de changement d'administrateurs et de gérants. Le changement de direction, de propriété ou de structure de propriété n'entraîne en tant que tel aucun effet pour ce qui est du régime de la TVA. En cas de changement « porté à la connaissance de l'office de contrôle » d'administrateurs ou de gérants dans des personnes morales, le profil des nouvelles personnes mandatées doit être expressément examiné. Il s'agit, en fait, du quatrième clignotant.

Il n'existe cependant aucune procédure informant de manière systématique les offices de contrôle de la désignation de nouveaux administrateurs ou gérants.

Comme les modifications intervenues au niveau de la direction d'une entreprise doivent être déposées au greffe du tribunal de commerce et publiées dans les annexes du *Moniteur belge*, une analyse de risques réalisée à l'aide de la technique de *textmining* (ou extraction textuelle) est possible en théorie. L'OCS a examiné les possibilités d'une telle analyse, mais a jugé son coût et sa complexité excessifs.

#### **4.2.3 Mesures pour contrer l'usage abusif de numéros de TVA restés longtemps inactifs**

Il est dans l'intérêt de l'administration que seuls des assujettis actifs disposent d'un numéro de TVA valable et que soient éliminés les numéros qui ne représentent plus des opérations économiques.

Pendant le mois de mai, les offices locaux reçoivent par l'intranet une liste des assujettis qui ont déposé des déclarations « néant » au cours des deux dernières années. Les offices doivent ensuite vérifier si des activités assujetties à la TVA ont encore lieu. Ils doivent décider, pour le 31 décembre, si le numéro de TVA doit être rayé de la liste.

En 2006, 1.923 assujettis figuraient sur cette liste. Aucune information n'est disponible au sujet du nombre de radiations qui a suivi.

Selon la Cour des comptes, une réaction qui intervient après deux ans d'inactivité est trop tardive. D'autre part, la période prise en considération ne peut pas non plus être trop brève. En effet, dans ce dernier cas, les exploitations saisonnières apparaîtraient également sur la liste des numéros inactifs. L'idée d'une enquête à effectuer après un an de déclarations « néant » semble une option défendable.

En 2006, 51.166 numéros de TVA ont été radiés, et ce pour des raisons très diverses :

- cessation définitive d'activité: 34.262
- remise du fonds de commerce: 5.435
- apport en société: 1.599
- inscription par erreur: 82
- suite d'un arrêté royal ou d'une autorisation ministérielle: 5
- fermeture résultant d'une faillite: 7.144
- autres cas: 2.639

En fait, la grande majorité des radiations fait donc suite à une déclaration de l'assujetti. Les radiations d'office au sens strict ne représentent qu'une petite partie des « autres cas ». En effet, pour l'administration, la constatation d'une fraude ne constitue pas un fondement juridique suffisant pour permettre de radier le numéro. Une telle radiation n'est possible que si l'administration constate l'absence de toute activité.

Dans la lutte contre la grande fraude intracommunautaire de type carrousel, l'ISI et l'OCS précisent que ces règles sont appliquées de manière pragmatique. En général, une demande motivée adressée à l'inspecteur principal compétent suffit pour faire supprimer le numéro d'un opérateur défaillant. Tel a été le cas, en 2007, pour 60 numéros de TVA. Dans les rares cas où le contrôleur en chef n'a pas voulu accéder à cette demande, il a été convenu de placer l'assujetti dans le régime d'exemption des petites entreprises. Ce régime permet à l'entreprise d'encore effectuer des opérations nationales, mais le préfixe national « BE » nécessaire pour réaliser des opérations intracommunautaires disparaît du numéro de TVA.

Il ressort cependant de statistiques que, plusieurs années après la fin de l'enquête fiscale, plus de 30 % des assujettis impliqués dans les affaires de fraude les plus importantes disposent toujours d'un numéro de TVA « BE » actif. Ceci s'explique par le fait qu'il ne s'agit pas, dans ce cas, d'opérateurs défaillants, mais d'*in-and-outers*. Il est plus difficile de mettre ceux-ci en défaut parce qu'ils remplissent apparemment toutes leurs obligations.

Les autorités européennes prennent de plus en plus conscience de la nécessité d'harmoniser les règles d'enregistrement et de la radiation des assujettis à la TVA dans le but de permettre la détection et la radiation rapides des faux assujettis à la TVA. Le groupe d'experts ATFS (Anti Tax Fraud Strategy), qui se réunit sous la présidence de la Commission européenne, a confié à un sous-groupe de travail créé en son sein la réalisation d'une étude sur l'introduction de normes minimales.

## Chapitre 5

### Détection

---

#### 5.1 Types de détection

Différentes techniques peuvent être utilisées pour détecter la fraude intracommunautaire. Des processus automatisés permettent de rechercher des anomalies dans les banques de données de l'administration fiscale. Les données sources proviennent notamment des déclarations à la TVA et des relevés de fournitures intracommunautaires.

#### 5.2 Système d'échange d'informations sur la TVA (VIES)

Le système VIES (*VAT Information Exchange System*), mis sur pied par la Commission européenne, permet un échange d'informations entre les États membres, de telle sorte que :

- les entreprises peuvent vérifier rapidement la validité du numéro de TVA de leurs partenaires commerciaux ;
- les services nationaux chargés du contrôle de la TVA peuvent suivre les échanges commerciaux intracommunautaires et constater des irrégularités.

##### 5.2.1 Vérification de numéros de TVA

Pour vérifier les numéros de TVA, l'administration fiscale belge actualise toutes les semaines deux banques de données :

- VAT-R: liste de tous les numéros de TVA BE valables
- H-VAT-R: historique mentionnant notamment, pour chaque numéro, la date d'activation et, le cas échéant, de fin de validité.

Les CLO (*Central Liaison Office*) d'autres États membres ont accès à ces deux banques de données, mais ne consultent, en général, que la banque VAT-R.

Les assujettis belges qui ont l'intention de procéder à des livraisons intracommunautaires disposent de deux possibilités pour s'assurer de la validité du numéro de TVA de leur acheteur : ils peuvent soit s'adresser au CLO belge, soit consulter le site internet VIES de la Commission européenne.

La section Dispatch VAT du CLO confirme ou infirme la validité du numéro par retour de fax. Si le demandeur a précisé, pour un numéro valable, le nom et l'adresse de l'acheteur, la concordance entre ces données et le numéro de TVA sera également attestée ou infirmée. Un dégageant de responsabilité (*disclaimer*) en fin d'attestation prévient qu'un numéro valable n'est qu'un des éléments nécessaires pour pouvoir effectuer une livraison intracommunautaire en tant que fournisseur en exemption de la TVA.

L'administration ajoute que l'aspect probant de la qualité du co-contractant (outre l'aspect probant du transport effectif entre divers États membres) dans le cadre de l'administration de la preuve en matière d'exemption des livraisons intracommunautaires comprend deux éléments. Il ne s'agit pas seulement de prouver que le numéro de TVA communiqué par le co-contractant est valable mais également que ce numéro lui a réellement été attribué. Il est évident que l'attestation de la validité d'un numéro de TVA à un moment donné et l'identité d'un cocontractant ne constituent que quelques éléments de l'administration de la preuve dans un ensemble d'éléments dont aucun n'a de valeur probante exclusive.

#### *Sauvegarde dans un fichier de consignation*

Les données concernant les demandes de validité des numéros de TVA qui transitent par le CLO belge (demandes de ou vers l'étranger) sont enregistrées dans un fichier de consignation (*log-file*).

L'OCS introduit ces données dans Eurocanet pour les sociétés belges placées sous surveillance. De plus, l'OCS analyse également ces données et les transmet au service de gestion de l'input SCC avec des commentaires supplémentaires (tels que le nombre par demandeur). Les informations analysées sont ensuite diffusées dans les services opérationnels compétents.

En 2006, la section Dispatch VAT a reçu 56.399 demandes concernant 130.076 numéros de TVA. En dépit d'un nombre croissant d'États membres de l'Union européenne, le nombre de demandes a diminué. Une explication éventuelle pourrait résider dans l'utilisation accrue de l'application mise en ligne par la Commission européenne décrite ci-après.

#### *Informations obtenues sur le site internet européen et par le CLO*

La Commission européenne fournit également des informations sur la validité des numéros de TVA. Elle le fait par le biais d'un site internet<sup>8</sup>. Il est à noter que les données fournies par le biais de ce site varient en fonction de l'État membre où est introduite la demande concernant la validité d'un numéro de TVA.

Quatorze États membres transmettent automatiquement, outre la confirmation de la validité du numéro de TVA, le nom de l'entreprise concernée et onze États membres mentionnent également l'adresse.

L'administration estime que le CLO et le site européen se fondent sur le même réseau d'information (VIES) et utilisent les mêmes données. Il existe toutefois une différence dans le mode de travail. Le CLO confirme uniquement les informations que le demandeur lui transmet, tandis que le site internet européen, non seulement, examine la validité d'un numéro que le demandeur lui soumet, mais lui fournit aussi automatiquement, dans de nombreux cas, le nom et l'adresse de l'assujetti sans que le demandeur ne les ait demandés.

Ce mode de fonctionnement s'éloigne de la philosophie sous-jacente à l'objectif du mécanisme de validation du CLO.

<sup>8</sup> Voir le site: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/vies/lang.do?fromWhichPage=vieshome&selectedLanguage=FR](http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/lang.do?fromWhichPage=vieshome&selectedLanguage=FR)

Avant de pouvoir procéder à une livraison intracommunautaire sous exemption de TVA, le fournisseur doit en effet soigneusement vérifier si les conditions requises sont remplies. Comme le remarque à juste titre l'administration dans sa réponse, l'attestation de la validité du numéro de TVA et de l'identité du cocontractant ne constituent que quelques éléments de l'administration de la preuve parmi la multitude d'éléments dont aucun n'a de valeur probante exclusive.

Il est cependant clairement établi qu'une attestation délivrée par le CLO constitue une preuve importante et que l'attestation par laquelle le CLO confirme la concordance entre le numéro de TVA valable et le nom et l'adresse peut être considérée comme plus complète que l'attestation où le CLO indique uniquement la validité d'un numéro de TVA donné.

Dans le premier cas, on peut en effet supposer que le demandeur s'est entièrement acquitté de son devoir de rigueur et s'est scrupuleusement assuré de la validité des informations relatives au cocontractant établi dans un autre État membre. Le fait de pouvoir obtenir facilement par le site européen les données qui feront l'objet de l'examen par le CLO a pour effet de dévaloriser ce type d'attestation au caractère pourtant plus complet.

Rien n'empêche non plus d'imaginer que les acteurs d'un carrousel à la TVA fassent un usage abusif du site internet européen comme source d'information pour obtenir certains renseignements de manière anonyme ou vérifier le statut d'un cocontractant.

### **5.2.2 Traitement des relevés de livraisons intracommunautaires**

Les personnes qui réalisent des livraisons intracommunautaires exemptées sont tenues de noter celles-ci dans un relevé synthétique trimestriel. Les relevés de livraisons intercommunautaires comprennent, pour chaque acheteur mentionné, le numéro de TVA et le montant total des livraisons effectuées. Le relevé doit être introduit au plus tard le 20<sup>e</sup> jour du mois qui suit le trimestre auquel il se rapporte. Outre une transmission par voie électronique (Intervat), les relevés peuvent provisoirement encore être transmis en version papier. Ils sont ensuite numérisés dans les centres de scanning de Gand ou de Namur ou – pour une petite partie – encodés manuellement. La transmission par voie électronique est obligatoire depuis le 1<sup>er</sup> juillet 2008 pour les contribuables tenus à l'introduction d'une déclaration mensuelle à la TVA et à partir du 1<sup>er</sup> juillet 2009 pour les contribuables tenus à une déclaration trimestrielle à la TVA.

En 2006 et 2007, le nombre de relevés introduits s'est respectivement élevé à 372.898 et 338.861.

La disparition des relevés sur papier permettra un gain de temps lors du traitement. En soi, la numérisation ne prend pas un temps considérable, mais comme les centres de scanning doivent traiter en priorité les déclarations TVA traditionnelles, la numérisation des relevés n'était souvent entamée qu'à la fin du mois au cours duquel ils avaient été introduits.

Sept semaines environ après le trimestre concerné, la liste des auteurs de relevés et celle des assujettis ayant mentionné des livraisons intracommunautaires dans la case 46 de leur déclaration TVA est comparée pour contrôle. La vérification ne porte que sur la concordance entre les deux listes, et pas sur les montants indiqués.

Un deuxième contrôle consiste en une vérification purement technique et automatisée. Ainsi, pour les relevés introduits autrement que par voie électronique, il est vérifié :

- si le préfixe du pays est formellement valable ;
- si les numéros de TVA mentionnés ont un format valable ;
- si la période correspond à celle sur laquelle porte le relevé.

Là encore, le passage aux relevés électroniques présentera de grands avantages. L'application Intervat refuse, en effet, en temps réel l'introduction de données qui ne correspondent pas aux critères requis et invite immédiatement l'auteur du relevé à corriger les lignes contenant des erreurs ou à les laisser en suspens dans l'attente d'une adaptation ultérieure.

Les erreurs résultant du fait que les contribuables ont rempli la case 46 de la déclaration à la TVA, mais n'ont, par la suite, pas introduit de relevé intracommunautaire sont reprises sur des listes de rappel destinées aux bureaux de la TVA compétents. Ceux-ci assurent l'expédition des modèles de lettres signalant aux assujettis leurs erreurs ou lacunes et les incitant, sous peine d'amende, à réintroduire encore un relevé correct. Pour l'année 2007, cette procédure a, pour l'ensemble des quatre trimestres, été appliquée dans 32.005 cas. Les listes devant être affinées dans les bureaux locaux, on peut s'attendre à un nombre final de lettres expédiées inférieur.

Les relevés de fournitures intercommunautaires doivent être échangés au niveau international par le biais du système VIES dans les trois mois qui suivent le trimestre. Comme il s'agit d'un acte purement technique, l'administration belge pourrait procéder à cet échange bien avant l'expiration de ce délai pour la majorité des relevés. Tel n'est cependant pas le cas. Comme la plupart des autres pays, la Belgique utilise au maximum le délai autorisé pour transmettre l'ensemble des relevés en une fois.

Les États membres destinataires vérifient ensuite les numéros de TVA de leurs ressortissants mentionnés dans les relevés belges. Si, par exemple, un numéro n'est pas attribué, plus actif ou radié, l'administration belge en sera informée par un message d'erreur provenant de l'étranger. Ces messages d'erreur sont transmis tous les trois mois par l'intranet aux bureaux des contributions locaux, qui doivent en vérifier la cause auprès des auteurs des relevés concernés.

### 5.2.3 Concordance (*matching*)

En raison de l'échange international des relevés récapitulatifs, le fisc belge dispose, environ trois mois après l'expiration d'un trimestre donné, des chiffres concernant les livraisons intracommunautaires reçues par des assujettis belges au cours de ce trimestre et comprenant une exemption de la TVA pour le fournisseur étranger. Ces données permettent une vérification croisée avec la déclaration TVA périodique de l'acquéreur. En effet, celui-ci est tenu de déclarer ses acquisitions intracommunautaires dans la case 86 de sa déclaration et doit payer la TVA due sur ce montant.

En théorie, il est donc parfaitement possible de comparer ces deux montants, et les éventuelles différences devraient donner lieu à une enquête plus poussée. La pratique a toutefois démontré le manque d'efficacité de cette méthode. Même en prévoyant des marges importantes, les résultats de contrôles basés sur une liste de différences signalées sont décevants. La raison en est que les montants des relevés de fournitures intercommunautaires et des déclarations TVA divergent très souvent, mais que ces différences ne sont que rarement dues à une fraude.

Généralement, il s'agit d'une transaction qui a été imputée à une période erronée ou qui n'a pas été reprise dans la déclaration, la TVA payée en amont étant de toute manière déductible.

Dès lors, l'Afer préfère provisoirement introduire, sur une base annuelle, les données du système VIES dans les systèmes de sélection automatisés (présélection et modèles divers de datamining) dont l'administration dispose. Les données deviennent alors l'un des nombreux paramètres en fonction desquels un dossier est sélectionné en vue d'un contrôle.

### **5.3 Contrôle TVA**

Les contrôles des dossiers de la TVA intracommunautaires et la manière dont les dossiers sont sélectionnés sont marqués par une importante dualité selon qu'il s'agit d'une fraude classique ou bien de la fraude organisée (de type carrousel). Dans le cas de la fraude classique, les entreprises concernées sont très nombreuses (l'administration reconnaît même qu'une entreprise sur deux ne serait, à des degrés variables, pas en règle). La fraude revêt d'ailleurs de nombreuses formes. La fraude classique représenterait quelque 70% du volume total de la fraude. Les dossiers peuvent être sélectionnés rétroactivement, car la célérité est moins cruciale que dans le cas de la fraude organisée.

En matière de fraude organisée, on ne distingue pas plus de huit types. Seule une entreprise sur 5.000 serait concernée, mais ce nombre réduit est néanmoins responsable de quelque 30% du volume de la fraude. En raison de la vitesse à laquelle la fraude est réalisée, la première priorité est de la détecter et d'y mettre fin rapidement. En effet, postérieurement, il est encore à peine possible de rattraper fiscalement les dommages occasionnés.

#### **5.3.1 Fraude classique**

##### *Typologie des contrôles*

Vu le manque de ressources nécessaires au contrôle, l'administration n'est pas à même de contrôler chaque déclaration TVA de manière approfondie ni même superficielle. Partant, les efforts en matière de contrôle devront être répartis dans le temps et axés sur les dossiers fiscalement intéressants.

L'administration distingue trois types de contrôle. En ordre d'intensité décroissant, il s'agit des contrôles approfondis, des contrôles de gestion et des mises en ordre.

Les contrôles approfondis sont des enquêtes en profondeur portant sur l'intégrité de la situation fiscale d'un contribuable tant vis-à-vis de la TVA que de l'impôt sur les revenus. Ils sont exécutés presque exclusivement par les centres de contrôle, mis à part des dossiers sélectionnés dans le cadre du projet de datamining qui sont, en partie, également attribués aux offices de contrôle.

Les contrôles de gestion sont réalisés par les offices de contrôle classiques et portent sur un ou plusieurs aspects spécifiques de la situation d'un contribuable vis-à-vis de la TVA.

Les mises en ordre englobent toutes les opérations nécessaires à l'actualisation d'un dossier sous l'angle de la forme et du contenu. Elles sont réservées aux offices de contrôle. Quoique le contrôle ne soit pas le souci premier, la constatation d'une irrégularité peut, ici aussi, déboucher sur un ordre de recouvrement.

### *Programme de contrôle et sélection de dossiers*

Les offices de contrôle classiques exécutent des contrôles approfondis des dossiers sélectionnés par le biais de la technique du datamining. Ils peuvent, en outre, procéder à des contrôles de gestion lorsque cette procédure est judicieuse ou nécessaire.

Les centres de contrôle suivent un programme de contrôle annuel en quatre parties. Le programme permanent constitue un premier volet et couvre 25% de la capacité de contrôle. Tous les contribuables sont répartis en six groupes et les dossiers peuvent être sélectionnés au gré des contrôleurs dans le groupe qui, conformément au cycle de rotation appliqué, entre en considération pour un contrôle approfondi cette année-là.

Dans une seconde partie, représentant au maximum 35% de la capacité de contrôle, les dossiers peuvent être choisis librement au sein de l'ensemble des assujettis à la TVA.

Une troisième partie se compose de dossiers sélectionnés par les services centraux à l'aide de la technique du datamining. Ce groupe couvre 40% de la capacité de contrôle.

Dans une quatrième partie, la capacité de contrôle qui subsisterait éventuellement peut être consacrée à des enquêtes ponctuelles réalisées en préparation à des contrôles ultérieurs.

### *Datamining*

Depuis 2004, l'administration a recours à la technique du datamining pour la sélection d'une partie du programme de contrôle. En l'occurrence, les informations disponibles au sein de l'administration fiscale sont utilisées dans un modèle mathématique pour repérer les assujettis à la TVA pour lesquels certains éléments sont l'indice d'un risque de fraude accru.

Le but principal est d'aboutir à un instrument de sélection qui soit objectif et utilisable à l'échelle nationale. À ce but s'ajoute un autre qui est d'attribuer efficacement les moyens en matériel et, surtout, en personnel.

L'agent fiscal responsable précise que les premiers résultats font apparaître que si l'augmentation moyenne de l'imposition est plus élevée dans les dossiers sélectionnés au moyen de la technique du datamining, l'écart entre ces dossiers et ceux sélectionnés manuellement est insignifiant. Cette constatation est pour lui la preuve que la méthode de sélection idéale n'est pas une automatisation à 100% et qu'une sélection manuelle opérée sur la base d'une connaissance de l'environnement local constituera toujours un élément important.

Pour la période de contrôle 2008-2009, un dixième groupe sera ajouté au modèle de datamining : les grandes entreprises.

### *Activités des offices de contrôle*

En plus du traitement des dossiers sélectionnés par le biais de la technique du datamining, les offices de contrôle réalisent également les contrôles de gestion. Ces contrôles peuvent être répartis comme suit, en fonction du moment du contrôle ou de son élément déclencheur :

- contrôles au début de l'activité ;
- contrôles à l'arrêt de l'activité ;
- contrôles des listes de remboursement (voir plus loin).

En ce qui concerne le contrôle des remboursements, l'administration spécifie qu'elle a procédé également par échantillonnage à un nombre restreint de contrôles a posteriori sur des montants de remboursement très élevés et sur les remboursements effectués aux détenteurs d'une autorisation de remboursement mensuelle. Les résultats sont rassemblés manuellement.

Selon les objectifs de gestion actuels de l'Afer<sup>9</sup>, au moins 40 % des dossiers figurant sur la liste des assujettis à la TVA qui ont droit (en principe) à un remboursement («liste 678») doivent actuellement faire l'objet d'un contrôle de gestion intégré.

Ce contrôle préalable au remboursement constitue une mesure efficace dans la lutte contre le carrousel à la TVA. Une fois l'argent remboursé, le contribuable peut en effet facilement «se volatiliser».

### 5.3.2 Fraude organisée

La fraude organisée est traitée exclusivement par l'ISI.

L'ISI et l'OCS recourent à trois méthodes pour sélectionner les dossiers à examiner.

Tout d'abord, il est procédé tous les trois mois à une vérification de la concordance (*matching*) entre les données tirées des relevés récapitulatifs échangés et celles provenant des déclarations à la TVA. Cette procédure est similaire à celle utilisée par l'Afer et exposée au point 5.2.3. La recherche portant sur la grande fraude organisée, il va de soi que chaque écart n'est pas pris en considération.

Une deuxième analyse prévisionnelle recourt aux techniques du datamining. Trois modèles sont opérationnels et font usage de données transactionnelles (données tirées de déclarations et de relevés). Chacun de ces modèles est axé spécifiquement sur la découverte d'un type de fraude bien précis impliquant les acteurs suivants: tampons, *conduit companies* et facturateurs croisés.

Une troisième source de pilotage des enquêtes est constituée par le réseau Eurocanet, qui est commenté plus loin.

Un quatrième modèle est en cours d'élaboration en vue de repérer les opérateurs défaillants. Étant donné qu'ils ne rentrent pas de déclarations, ou tout au plus une fausse déclaration, ce modèle ne peut être basé sur des données transactionnelles. Un projet pilote vise à tenter d'identifier, à partir de leurs données d'identité, les entreprises qui seront les prochains opérateurs défaillants.

## 5.4 Échange d'informations internationales

### 5.4.1 Cadre de l'échange d'informations

Les conditions régissant les échanges de données internationales et l'assistance mutuelle au niveau de la lutte contre la fraude à la TVA sont définies dans le règlement n° 1798/2003 du Conseil du 7 octobre 2003<sup>10</sup> et dans le règlement d'exécution n° 1925/2004 de la Commission du 29 octobre 2004<sup>11</sup>.

<sup>9</sup> Voir les instructions de l'Afer n° 58/2004 du 6 septembre 2004.

<sup>10</sup> Règlement (CE) n° 1798/2003 du Conseil du 7 octobre 2003 concernant la coopération administrative dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée et abrogeant le règlement (CEE) n° 218/92 (Journal officiel L. 264 du 15 octobre 2003, p. 1)

<sup>11</sup> Règlement (CE) n° 1925/2004 de la Commission du 29 octobre 2004 fixant les modalités d'application de certaines dispositions du règlement (CE) n° 1798/2003 du Conseil concernant la coopération administrative dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée (Journal officiel L. 331 du 5 novembre 2004, p. 13).

Il y a lieu de distinguer trois types d'échanges d'information :

- Échange d'informations et assistance mutuelle sur la base de l'article 5 du règlement 1798/2003. À cet effet, deux formulaires type ont été élaborés, l'un pour l'échange ordinaire d'informations, qui a lieu par le biais des CLO (le formulaire SCAC 2004) et l'autre visant à accélérer l'échange d'informations entre les services spécialisés dans la lutte contre la fraude (le formulaire SCAC 383).
- Échange spontané d'informations sur la base de l'article 19 du règlement 1798/2003. L'échange d'informations dans le cadre de l'Eurocanet en est un exemple.
- Échange automatique spontané d'informations sur la base de l'article 17 du règlement 1798/2003 et de l'article 3 du règlement 1925/2004.

Outre ces canaux d'informations, le règlement 1798/2003 prévoit depuis 2004 la possibilité d'un échange direct entre fonctionnaires de régions frontalières de la Belgique (par ex. les départements du Nord de la France, certains Länder allemands frontaliers de la Belgique). Cette forme de collaboration spécifique n'a pas été examinée dans le présent audit.

La possibilité d'effectuer des contrôles bilatéraux ou multilatéraux est également prévue dans le règlement 1798/2003. Cette autre forme d'échange international d'information, à laquelle la Belgique participe d'ailleurs activement, n'entraîne pas dans le cadre de l'audit.

#### 5.4.2 Demandes d'informations internationales

Toutes les demandes d'information internationales arrivent en principe au CLO à Bruxelles. C'est également de là qu'elles partent en principe. La communication est assurée par des boîtes aux lettres électroniques (*mailbox*) sécurisées, et ce tant pour les demandes introduites par le formulaire SCAC 2004 que par le formulaire SCAC 383.

Les demandes reçues et celles formulées par la Belgique sont enregistrées dans une base de données. Des dates limites sont fixées de manière automatisée, tant en interne qu'en externe. Pour le traitement interne, il s'agit du délai de réponse accordé au service externe compétent. Pour le traitement externe, il s'agit des délais d'expédition des réponses à fournir et de réception des réponses aux demandes formulées.

Le *master programme* du CLO présente à tout moment un aperçu automatisé de l'état d'avancement de tous les dossiers relatifs à des demandes d'informations introduites auprès des autorités belges et aux réponses fournies par la Belgique.

**Tableau 4 – Nombres de demandes d'informations sortantes (demandes belges adressées à l'étranger) et entrantes (demandes adressées à la Belgique)**

	Envoi des SCAC 2004	Envoi des SCAC 383	Total
2003	1758	118	1876
2004	1094	163	1257
2005	1043	245	1288
2006	955	177	1132
2007	1231	191	1422
	Réception des SCAC 2004	Réception des SCAC 383	Total
2003	1511	55	1566
2004	1204	228	1432
2005	1269	207	1476
2006	1229	314	1543
2007	1163	262	1425

Source : analyse des demandes par le CLO au 22 avril 2008

Étant donné que 1.200 demandes d'informations sont envoyées annuellement en moyenne et qu'une demande d'informations adressée à un autre État membre peut intéresser environ 400 bureaux et services, il ressort qu'en moyenne, trois demandes seulement sont formulées par bureau et par année. Bien qu'au niveau international, la Belgique n'enregistre ainsi un score ni particulièrement élevé, ni particulièrement bas, force est de constater que les possibilités existantes sont utilisées de manière sporadique<sup>12</sup>.

#### *Délai de traitement des demandes d'informations*<sup>13</sup>

Les tableaux suivants indiquent la mesure dans laquelle la Belgique respecte le délai de trois mois fixé pour répondre aux demandes d'informations provenant de l'étranger (Allemagne, Pays-Bas et Union européenne dans son ensemble).

**Tableau 5 – Respect du délai de réponse de trois mois pour le traitement des demandes d'information de l'étranger**

Demandes d'informations en provenance de l'Allemagne					
	2003	2004	2005	2006	2007
Nombre de demandes reçues	438	345	260	247	193
Nombre de réponses tardives	191	162	112	107	79
Pourcentage de réponses tardives	44 %	47 %	43 %	43 %	41 %

<sup>12</sup> Cour des comptes européenne, Rapport spécial n° 8/2007, points 20-21.

<sup>13</sup> Les chiffres mentionnés ne sont pas exactement comparables à ceux mentionnés dans les statistiques SCAC 414 à remettre annuellement à la Commission européenne. Les objectifs de la collecte des données n'étant pas identiques, des différences mineures peuvent s'expliquer par l'application de règles divergentes concernant les nombres enregistrés au moment de l'enregistrement.

Demandes d'informations en provenance des Pays-Bas					
	2003	2004	2005	2006	2007
Nombre de demandes reçues	268	206	161	104	162
Nombre de réponses tardives	39	44	64	49	64
Pourcentage de réponses tardives	15 %	21 %	40 %	47 %	40 %

Demandes d'informations en provenance de l'ensemble des États membres					
	2003	2004	2005	2006	2007
Nombre de demandes reçues	1707	1373	1519	1476	1329
Nombre de réponses tardives	882	600	625	575	524
Pourcentage de réponses tardives	52 %	44 %	41 %	39 %	39 %

Ces chiffres révèlent clairement que le nombre total des demandes d'informations reçues reste généralement stable, mais qu'il n'en va pas de même lorsque la situation est considérée par État membre requérant. Tant en ce qui concerne l'Allemagne que les Pays-Bas, leur nombre s'est réduit d'environ la moitié en cinq ans. En d'autres termes, la stabilité du chiffre global n'est que la conséquence de l'extension du nombre des États membres de l'Union européenne.

Une autre constatation effectuée est que le pourcentage de réponses fournies tardivement à l'Allemagne reste approximativement stable, mais que celui des réponses tardives aux Pays-Bas s'est sensiblement accru durant la période 2004-2005. De manière générale, le nombre des réponses tardives fournies par la Belgique est en diminution. Avec quelque 40 %, ce pourcentage est toutefois élevé, tout en restant acceptable au niveau international (le tableau 7 ci-après révèle que la Belgique reçoit tardivement plus de la moitié des réponses à ses demandes d'informations).

À cet égard, il est intéressant d'examiner combien de temps est consacré à répondre aux demandes d'informations ainsi que d'analyser cette donnée par État membre requérant.

Le délai de traitement des demandes se répartit entre deux acteurs :

- Au niveau interne: Le CLO assure le traitement administratif (réception, enregistrement, envoi au service pour réponse et transmission à l'État membre requérant) ainsi qu'habituellement aussi la traduction en néerlandais ou en français et la traduction de la réponse dans l'une des langues de travail utilisées dans l'Union européenne.
- Au niveau externe: Un service de contrôle se charge de répondre à la demande d'informations en ce qui concerne le contenu. Il s'agit le plus souvent d'un office de contrôle de la TVA classique, dans une moindre mesure d'un service des recherches.

Le tableau ci-après exprime, pour les années 2006 et 2007, le délai de traitement interne et externe moyen exprimé en jours de calendrier pour les demandes émanant des Pays-Bas, d'Allemagne et de l'ensemble des États membres.

**Tableau 6 – Délai de traitement des demandes émanant de l'étranger  
(en jours de calendrier)**

Temps nécessaire au CLO et aux services de contrôle						
	2006			2007		
	CLO	Service de contrôle	Total	CLO	Service de contrôle	Total
Demandes d'Allemagne	17	126	143	20	98	118
Demandes des Pays-Bas	20	91	111	23	99	122
Demandes de l'Union européenne (globalement)	19	98	117	21	83	104

Eu égard au fait que les délais totaux de traitement des demandes émanant des différents États membres varient en moyenne de 50 à 325 jours, ces délais pour les Pays-Bas et l'Allemagne se situent aux environs de la moyenne européenne.

Le tableau suivant indique dans quelle mesure l'Allemagne, les Pays-Bas et l'ensemble des États membres répondent dans les délais fixés aux demandes d'informations provenant de Belgique.

**Tableau 7 – Respect du délai de trois mois dans le traitement des demandes belges par l'étranger**

Demandes d'informations adressées à l'Allemagne					
	2003	2004	2005	2006	2007
Nombre de demandes envoyées	416	300	266	218	251
Nombre de réponses tardives	264	168	152	127	129
Pourcentage de réponses tardives	63 %	56 %	57 %	58 %	51 %
Demandes d'informations adressées aux Pays-Bas					
	2003	2004	2005	2006	2007
Nombre de demandes envoyées	463	400	241	244	351
Nombre de réponses tardives	363	292	151	163	219
Pourcentage de réponses tardives	78 %	73 %	63 %	67 %	62 %
Demandes d'informations adressées à l'ensemble des États membres					
	2003	2004	2005	2006	2007
Nombre de demandes envoyées	1.755	1.450	882	1.113	1.287
Nombre de réponses tardives	1.148	915	512	646	675
Pourcentage de réponses tardives	65 %	63 %	58 %	58 %	52 %

Ici aussi, le nombre de demandes d'informations est en recul. Le pourcentage des réponses tardives est très élevé. L'Allemagne se situe à cet égard dans la moyenne, tandis que le taux de réponses tardives en provenance des Pays-Bas est encore plus élevé.

#### *Échantillon*

Afin de permettre une meilleure évaluation du traitement des demandes d'informations adressées par l'Allemagne et les Pays-Bas à l'administration belge, ainsi que du traitement des demandes d'informations belges par les administrations allemande et néerlandaise, la Cour des comptes a constitué un échantillon limité à partir des données du CLO de Bruxelles.

Il a été demandé au CLO de présenter, pour chaque mois de l'année 2007, d'une part, les dossiers relatifs à la première demande envoyée par la Belgique aux Pays-Bas et à l'Allemagne, et d'autre part, ceux concernant la première demande émanant de ces deux pays. Parmi ces quatre dossiers multipliés par douze, les huit premiers dossiers relatifs à des formulaires SCAC 2004 ont chaque fois été retenus (les dossiers SCAC 383 ont donc été exclus).

a) Demandes reçues

Le tableau ci-dessous indique, pour chacune des demandes reçues, le délai de transmission de la demande au bureau compétent par le CLO, le délai dans lequel ce bureau a répondu à la question, le délai de transmission de la réponse (éventuellement sous forme de traduction) au CLO d'Allemagne ou des Pays-Bas par le CLO belge. Il précise si le délai total de traitement de la question a excédé les trois mois prévus.

**Tableau 8 – Analyse du délai de réponse aux demandes d'informations reçues**

<b>Demandes d'informations reçues (échantillon)</b>	<b>16</b>
En provenance des Pays-Bas	8
En provenance d'Allemagne	8
<i>Transmission au service compétent par le CLO</i>	
Dans la semaine	12
Dans un délai d'une à deux semaines	3
Dans un délai de deux semaines à un mois	1
Dans un délai d'un à deux mois	0
<i>Renvoi au CLO de la question traitée</i>	
Dans la semaine	0
Dans un délai d'une à deux semaines	3
Dans un délai de deux semaines à un mois	2
Dans un délai d'un à deux mois	4
Dans un délai de deux à trois mois	2
Dans un délai de trois à quatre mois	4
Dans un délai de quatre à six mois	0
Dans un délai plus long	0
Demande non traitée	1
<i>Transmission (par le CLO belge) de la réponse au CLO étranger</i>	
Dans la semaine	8
Dans un délai d'une à deux semaines	3
Dans un délai de deux semaines à un mois	4
Dans un délai d'un à deux mois	1
Demande non traitée	1
<b>Délai total d'exécution inférieur à trois mois</b>	<b>11</b>
<b>Délai total d'exécution supérieur à trois mois</b>	<b>4</b>
<b>Demande non traitée</b>	<b>1</b>

Dans la très grande majorité des cas, le CLO transfère les demandes aux services compétents en moins d'une semaine. Dans le cas d'une seule demande, plus de deux semaines ont été nécessaires pour effectuer ce transfert.

Une demande (provenant d'Allemagne) n'a pas reçu de réponse. Dès l'abord, la demande n'était pas clairement formulée. Le CLO belge a donc demandé explicitement des précisions. La réponse de l'administration allemande manquait, elle aussi, de clarté. Des précisions supplémentaires ont été demandées mais sont restées sans réponse. Dès lors, l'administration belge a considéré le dossier comme clôturé au bout de trois mois. Aucune réponse n'a donc été fournie à l'Allemagne.

Dans quatre cas (sur quinze), le délai d'exécution est trop long, dépassant les trois mois prévus par le règlement. La proportion obtenue au départ d'un échantillon limité correspond en gros à la moyenne générale de réponses fournies tardivement par la Belgique au cours des dernières années<sup>14</sup>.

Le CLO s'efforce de respecter le délai réglementaire de trois mois et a fixé des dates limites internes à cet effet. C'est ainsi que le bureau local auquel est adressée la demande dispose d'un délai de deux mois pour traiter la question et y répondre. Si l'on y ajoute le temps que prend le double passage par le CLO, en ce compris le délai nécessaire à la traduction, il devrait être possible, en principe, de fournir une réponse dans le délai de trois mois prévu par le règlement.

Il ressort de l'échantillon que, lorsque les deux mois sont écoulés, le CLO envoie un rappel au service chargé de répondre à la question posée par le service étranger.

**Tableau 9 – Qualité des demandes de l'étranger et des réponses fournies**

Nombre de cas où la demande était nécessaire	15
Nombre de cas où la demande était formulée clairement	14
Nombre de réponses complètes	12
Nombre de réponses claires	15
Nombre d'impositions complémentaires	1
Nombre de cas où le risque de dépassement du délai est signalé	0
Nombre de cas ayant fait l'objet d'un rappel de l'État membre à l'origine de la demande	2

L'étude des dossiers issus de l'échantillon montre que, dans tous les cas sauf un, la nécessité pour l'administration requérante d'adresser la question était fondée, c'est-à-dire que le service de taxation étranger ne pouvait obtenir une réponse à sa question qu'en interrogeant les services fiscaux belges.

Dans presque tous les cas (pour les huit questions néerlandaises et pour six des huit questions allemandes), la demande était également formulée clairement et l'administration belge a compris immédiatement sur quels éléments elle portait<sup>15</sup>. Il est peu probable que la barrière de la langue puisse expliquer cet écart. En effet, le CLO belge travaille sur la base de quatre langues (français, néerlandais, anglais et allemand).

<sup>14</sup> Il ressort du rapport spécial n° 8/2007 de la Cour des comptes européenne relatif à la coopération administrative dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée qu'en 2005 et 2006, la Belgique avait fourni des réponses tardives, respectivement, dans 36,5 et 37,5% des cas.

<sup>15</sup> Dans deux cas, l'administration belge a demandé des éclaircissements à l'administration allemande et les a obtenus dans un cas.

La réponse était incomplète dans quatre cas. L'un de ces cas concerne la demande précitée de l'Allemagne nécessitant des éclaircissements. Dans les trois autres cas, il n'a pas été possible de répondre (en partie) à la question: soit la personne assujettie avait disparu, soit sa faillite avait déjà été déclarée depuis longtemps et le curateur n'était plus en mesure de fournir des documents comptables aux services fiscaux, ou encore aucun document n'était disponible.

L'un de ces cas concernait un montant inférieur à 15.000 euros. L'administration – en l'occurrence, celle des Pays-Bas – avait justifié sa demande en précisant que celle-ci s'inscrivait dans le cadre d'un examen plus large de cas de fraude potentiels, étalé sur plusieurs pays et pour lequel il était nécessaire de faire appel à la collaboration des pays concernés pour obtenir un aperçu global du circuit de la fraude et aboutir à un résultat.

Dans deux cas, à l'expiration du délai de réponse prévu de trois mois, l'administration néerlandaise a envoyé, à raison, un rappel au CLO belge.

Il ressort d'un des dossiers qu'une imposition complémentaire a été effectivement appliquée en Belgique.

b) Demandes envoyées

**Tableau 10 – Analyse du délai de réponse aux demandes d'informations envoyées par la Belgique**

<b>Demandes d'informations envoyées (échantillon)</b>	<b>16</b>
À destination des Pays-Bas	8
À destination de l'Allemagne	8
<i>Envoi de la demande à l'étranger par le CLO</i>	
Dans la semaine	3
Dans un délai d'une à deux semaines	5
Dans un délai de deux semaines à un mois	6
Dans un délai d'un à deux mois	2
<i>Renvoi de la réponse de l'étranger au CLO belge</i>	
Dans la semaine	0
Dans un délai d'une à deux semaines	1
Dans un délai de deux semaines à un mois	1
Dans un délai d'un à deux mois	1
Dans un délai de deux à trois mois	2
Dans un délai de trois à quatre mois	4
Dans un délai de quatre à six mois	6
Dans un délai supérieur à six mois	1
Réponse non renvoyée	0
<i>Transfert du CLO au service auteur de la demande</i>	
Dans la semaine	11
Dans un délai d'une à deux semaines	2
Dans un délai de deux semaines à un mois	1
Dans un délai d'un à deux mois	
Réponse non envoyée	1
Sans objet (traitement en cours – réponse venant d'être reçue)	1
<b>Délai d'exécution total inférieur à trois mois</b>	<b>5</b>
<b>Délai d'exécution total supérieur à trois mois</b>	<b>11</b>

Le délai d'exécution par le CLO belge (le temps nécessaire avant l'envoi à l'étranger) dépasse deux semaines dans la moitié des cas.

L'une des raisons invoquées est le temps nécessaire à la traduction en ce qui concerne les dossiers destinés à l'Allemagne.

En outre, le CLO belge s'efforce de formuler les demandes de la manière la plus précise possible et il est donc parfois nécessaire de demander des informations ou des données supplémentaires au service à l'origine de la demande.

Le fait que le CLO belge doive accomplir cette démarche avant d'envoyer la demande au CLO étranger devrait pouvoir être évité.

Le délai d'exécution de trois mois (de l'expédition de la demande à la réception de la réponse) est nettement plus souvent dépassé que respecté.

**Tableau 11 – Qualité des demandes envoyées à l'étranger et des réponses fournies**

Nombre de cas où la demande était nécessaire	15
Nombre de cas où elle était formulée clairement	14
Nombre de réponses complètes	11
Nombre de réponses claires	11
Nombre d'impositions complémentaires	2
Nombre de cas où le risque de dépassement du délai est signalé	0
Nombre de rappels envoyés	0

Dans une grande majorité des cas, les services fiscaux auteurs d'une demande ont effectivement besoin de ces informations et formulent clairement leur question.

Dans un seul cas, le service fiscal néerlandais a répondu que la demande était superflue, arguant du fait que l'affaire était due à des erreurs dans le chef du fisc belge et qu'il ne pouvait donc accéder à la demande de «*recevoir toutes les factures*» (ce qui représentait des centaines de factures).

Rien dans les dossiers n'indique que l'administration belge aurait envoyé des rappels aux CLO d'Allemagne ou des Pays-Bas. Or, elle aurait pu le faire dans plusieurs cas.

Commentaire de l'administration

L'administration fait remarquer que le CLO limite les rappels aux demandes qu'il adresse aux CLO étrangers. Les autres autorités belges compétentes qui ont envoyé une demande d'informations doivent bien entendu s'adresser elles-mêmes, le cas échéant, à leurs partenaires étrangers.

La Cour des comptes prend acte de cette procédure, qui n'a cependant fait l'objet d'aucune critique.

L'administration affirme que le CLO enverra toujours un rappel à la demande de l'autorité compétente. Elle signale par ailleurs que le CLO belge prend aussi régulièrement l'initiative de rappels dans le cas de retards importants après s'être assuré auprès du service de contrôle demandeur en Belgique qu'une réponse est encore souhaitée.

La Cour des comptes prend acte mais son observation portait sur le fait que le CLO belge aurait pu envoyer un rappel dans les cas examinés.

L'administration souligne encore que les rappels ne sont envoyés aux États membres que lorsque le délai de réponse prévu de trois mois a complètement expiré. La Cour des comptes ne nie pas l'évidence.

À l'inverse, l'administration spécifie qu'un rappel en vue du traitement des demandes provenant de l'étranger est envoyé sous la forme « d'alertes » aux services de contrôle belges à quelques jours de l'expiration du délai de deux mois qui leur est accordé en interne. La Cour des comptes n'a toutefois pas contesté cette pratique.

Par ailleurs, les États membres ont la possibilité d'utiliser les « notifications » visées à l'article 10 du règlement n° 1798/2003, par lesquelles ils peuvent informer de leur impossibilité à respecter le délai légal de trois mois maximum; dans la pratique, cette possibilité n'est toutefois guère invoquée.

L'administration remarque enfin que ce n'est peut-être pas tant le « délai d'exécution » des demandes et réponses qu'il convient d'évaluer, mais plutôt la qualité de la réponse fournie. La Cour des comptes n'avait émis aucune critique sur ce point (voir tableau 11).

### 5.4.3 Échange spontané d'informations

Outre l'échange d'informations dans le cadre d'une demande, examiné plus haut, le règlement n° 1798/2003 prévoit également l'échange d'informations sans demande préalable. Cet échange peut revêtir deux formes: le véritable échange spontané ou l'échange sur demande automatisé, commenté au point suivant.

En vertu de l'article 19 du règlement, les États membres peuvent en toutes circonstances se communiquer, par un échange spontané, les informations visées à l'article 1<sup>er</sup> dont ils ont connaissance. Comme lors des échanges à la demande, les formulaires SCAC 2004 sont utilisés et la réception ou l'envoi s'effectuent par l'entremise du CLO.

Le tableau suivant montre que la Belgique envoie moins de demandes d'informations spontanées qu'elle n'en reçoit.

Tableau 12 – Informations spontanées reçues et envoyées

Année	Informations spontanées reçues	Informations spontanées envoyées
2003	502	251
2004	392	348
2005	436	398
2006	395	362
2007	457	333

### 5.4.4 Échange automatique d'informations

Les articles 17 et 18 du règlement n° 1798/2003, complétés dans le règlement n° 1925/2004, prévoient que, pour cinq catégories d'informations, l'échange doit s'effectuer d'une manière « automatique » ou « automatique et structurée »:

- informations concernant des assujettis non établis;
- informations sur les moyens de transport neufs;
- informations relatives à la vente à distance;
- informations relatives aux opérations intracommunautaires supposées irrégulières;
- informations sur les « opérateurs défaillants » (potentiels).

Ces informations sont – souvent par centaines à la fois – échangées sous la forme de tableaux.

**Tableau 13 – Nombre d'informations échangées de manière automatique**

	2004	2005	2006
<b>Envoyées</b>			
À destination des Pays-Bas	1.764	26.621	8.543
À destination de l'Allemagne	10.325	31.200	14.199
<b>Reçues</b>			
En provenance des Pays-Bas	618	660	559
En provenance d'Allemagne	5.860	8.504	3.426

#### 5.4.5 Eurocanet

##### *Fonctionnement du système*

Eurocanet (*European Carousel Network*) est un réseau électronique sécurisé créé dans le but d'échanger des informations pertinentes sur les carrousels entre les différents services spécialisés des États membres de l'Union européenne. En tant que tel, il fait office de modèle en matière d'échange spontané d'informations.

Chaque État membre participant peut placer sous surveillance un nombre restreint d'entreprises soupçonnées d'être impliquées dans des cas de fraude de type carrousel. La limitation stricte du nombre, telle qu'elle prévalait précédemment, a été supprimée. La condition à remplir actuellement est qu'il doit s'agir d'un nombre gérable.

Le réseau est conçu pour permettre la mise à disposition très rapide d'informations. La principale critique portée à l'encontre du système VIES existant était, en effet, qu'il ne fournit les informations que tardivement. La célérité est en effet cruciale pour combattre la fraude de type carrousel.

Les informations proviennent de différentes sources :

- Informations fournies par les CLO à propos de la consultation de la base de données des numéros de TVA (vérification des numéros de TVA<sup>16</sup>) préalablement à la réalisation d'opérations intracommunautaires ;
- Informations fournies par les unités antifraude concernant des faits constatés au cours de visites au contribuable (principalement des données relatives à la facturation) ;
- Relevés récapitulatifs de fournitures intracommunautaires.

Le réseau Eurocanet a été créé dans le courant de 2004 à l'initiative de l'OCS. Ce service assure également la gestion de la base de données opérationnelle depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2005.

Initialement, cinq États membres ont participé au réseau : Belgique, Pays-Bas, Luxembourg, France et Royaume-Uni. Depuis lors, une majorité d'États membres européens adhèrent au réseau Eurocanet. Un certain nombre de pays s'interrogent, toutefois, sur le fondement juridique de celui-ci et s'abstiennent provisoirement d'y contribuer activement. Il en résulte que, bien qu'ils reçoivent les informations échangées, eux-mêmes n'en fournissent pas.

<sup>16</sup> La Belgique, contrairement à de nombreux autres États membres, enregistre chaque vérification de numéro de TVA dans une base de données.

À la demande du groupe d'experts ATFS, le service juridique de la Commission européenne a confirmé que le règlement (CE) n° 1798/2003 du Conseil du 7 octobre 2003 concernant la coopération administrative dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée constitue une base juridique suffisante pour l'échange de données par le biais du réseau Eurocanet. Certains États membres persistent, toutefois, à demander un meilleur encadrement juridique et l'officialisation du réseau.

### Avantages

Les atouts d'Eurocanet sont les suivants :

- rapidité d'échange d'informations ;
- efficacité du fait que seul un nombre restreint d'entreprises sont suivies (ciblage) ;
- instantanéité : l'information circule directement entre les services spécialisés.

Eurocanet permet de repérer rapidement les relations commerciales suspectes dans les secteurs à risque.

- Les données du CLO belge concernant la validation des numéros de TVA sont échangées au début du mois suivant celui durant lequel la validation a été demandée. Cette façon de procéder augmente les chances de pouvoir disposer d'informations avant même qu'une éventuelle opération frauduleuse n'ait eu lieu.
- Les relevés récapitulatifs sont échangés dès leur introduction par le contribuable. En moyenne, le délai est de quinze jours après la fin du trimestre. Par l'entremise du VIES, cette opération prend quelque trois à quatre mois.
- Les données relatives aux factures et les autres renseignements recueillis sur place auprès de l'entreprise sont échangées dès qu'elles sont disponibles.

### Nombre d'échanges

Dans le tableau suivant figure le nombre total des données reprises dans le système Eurocanet.

**Tableau 14 – Nombre de données figurant dans Eurocanet**

	2005	2006	2007
Validations	5.725	5.098	4.587
Relevés intracommunautaires	4.208	5.223	5.179
Factures	6	5.050	900
Nombre total d'échanges	9.939	15.371	10.666

Le calcul de la moyenne des montants sur lesquels portent les factures et les relevés intracommunautaires (voir tableau suivant) démontre une fois encore l'importance des montants en jeu dans la fraude de type carrousel.

**Tableau 15 – Montant moyen par facture ou relevé échangé (en euros)**

	2005	2006	2007
	915.269,00	1.373.511,00	457.441,00

## Chapitre 6 Répression

### 6.1 Généralités

La répression de la fraude à la TVA intracommunautaire s'effectue tant au niveau administratif que pénal.

L'action publique est exercée par le ministère public<sup>17</sup>. Les fonctionnaires fiscaux qui relèvent des indices de fraude sont tenus d'en donner avis au procureur du Roi compétent. La notification ne peut, toutefois, intervenir que moyennant l'autorisation du directeur régional dont le fonctionnaire dépend<sup>18</sup>.

D'autre part, le ministère public doit, à son tour, informer le ministre des Finances de tous les indices de fraude fiscale relevés dans le cadre d'une procédure pénale<sup>19</sup>.

L'administration fiscale peut, moyennant l'autorisation expresse du chef de parquet, également prendre connaissance des pièces d'un dossier pénal en cours<sup>20</sup>. Étant donné que le ministère public dispose de possibilités d'investigation considérablement plus larges, cette prise de connaissance peut être d'une grande importance dans le cadre d'une enquête fiscale.

La loi limite la collaboration de fonctionnaires fiscaux à une enquête pénale à un rôle de témoin<sup>21</sup>. Pour permettre néanmoins d'utiliser l'expertise en matière fiscale, il est prévu de détacher des fonctionnaires fiscaux auprès du parquet. Ils sont alors privés de leur compétence de taxation, portent le titre d'officier de police judiciaire et sont placés sous l'autorité du procureur du Roi.

### 6.2 Sanctions administratives

Pour toute infraction à l'obligation d'acquitter la taxe, il est encouru une amende égale à deux fois la taxe éludée ou payée tardivement<sup>22</sup>. Bien que cette amende puisse être réduite suivant des échelles en fonction de la nature et de la gravité de l'infraction, cette réduction n'est pas applicable en cas d'infractions commises dans l'intention d'éluder ou de permettre d'éluder la taxe<sup>23</sup>. L'amende reste alors fixée à 200%. Dans son arrêt du 4 mars 2004<sup>24</sup>, la Cour européenne des droits de l'homme a confirmé que cette amende constitue une sanction pénale, ce qui implique qu'il incombe aux tribunaux de juger de l'opportunité d'infliger une telle amende et de l'importance de celle-ci.

<sup>17</sup> Article 74, § 1<sup>er</sup>, du code de la TVA.

<sup>18</sup> Article 74, § 2, du code de la TVA et article 29 du code d'instruction criminelle.

<sup>19</sup> Article 2 de la loi du 28 avril 1999 complétant, en ce qui concerne la lutte contre la fraude fiscale, l'arrêté royal n° 185 du 9 juillet 1935 sur le contrôle des banques et le régime des émissions de titres et valeurs et la loi du 9 juillet 1975 relative au contrôle des entreprises d'assurances.

<sup>20</sup> Article 93quaterdecies du code de la TVA.

<sup>21</sup> Article 74bis du code de la TVA.

<sup>22</sup> Article 70, § 1<sup>er</sup>, du code de la TVA.

<sup>23</sup> Dernier alinéa de l'article 1<sup>er</sup> de l'arrêté royal n° 41.

<sup>24</sup> Cour européenne des droits de l'homme, 4 mars 2004, *Silvester's Horeca Service / État belge*, T.F.R., 2004, p. 636-643, avec note de B. Coopman, "Rechterlijke toetsing van fiscale boetes: Cassatie teruggefloten door Straatsburg" (Contrôle judiciaire des amendes fiscales: la Cour de cassation rappelée à l'ordre par Strasbourg).

### 6.3 Qualification pénale

L'implication dans une fraude de type carrousel ne constitue pas en soi un délit légalement défini. Les poursuites s'effectuent sur la base des délits prévus dans le code pénal et commis dans le cadre de l'organisation et de la mise en pratique de la fraude. Des définitions courantes sont les suivantes :

- fraude fiscale ;
- faux en écritures ;
- corruption ;
- blanchiment ;
- escroquerie ;
- insolvabilité frauduleuse.

Il faut également signaler qu'au contraire de l'approche fiscale, les poursuites pénales ne concernent pas uniquement les assujettis à la TVA directement impliqués (le plus souvent des sociétés), mais aussi les coauteurs, les participants et les personnes indirectement concernées, telles que comptables ou conseillers fiscaux, qu'il s'agisse de sociétés ou de personnes physiques. Les possibilités de poursuite et de sanction, mais aussi de compensation pour les dommages subis, s'en trouvent considérablement élargies.

### 6.4 Sanctions pénales

Les articles 73 et 73bis du code de la TVA prévoient les peines d'emprisonnement et les amendes suivantes :

- Contrevenir aux dispositions du code de la TVA ou des dispositions prises pour son exécution, dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire : emprisonnement de huit jours à deux ans et/ou amende de 250 à 125.000 euros ;
- Faux en écritures ou usage d'un tel faux en vue de commettre une des infractions énumérées ci-dessus : emprisonnement d'un mois à cinq ans et/ou amende de 250 à 125.000 euros ;
- Établir, sciemment, un faux certificat pouvant compromettre les intérêts du Trésor ou utiliser pareil certificat : emprisonnement de huit jours à deux ans et/ou amende de 250 à 125.000 euros.

L'article 73ter du code de la TVA permet au juge d'interdire, pour une durée de trois mois à cinq ans, l'exercice de leur activité professionnelle aux personnes qui ont conseillé les parties impliquées dans une fraude de type carrousel. Il ressort de la réponse de la ministre de la Justice à une question parlementaire<sup>25</sup> qu'au cours des années 2001, 2002 et 2003, cette mesure a été prise en moyenne une dizaine de fois. Le juge peut même ordonner la fermeture de l'entreprise où le condamné est occupé.

Aux termes de l'article 73sexies du code de la TVA, les personnes condamnées pour une des infractions visées aux articles 73 et 73bis du code de la TVA sont solidairement tenues au paiement de l'impôt élué.

<sup>25</sup> Chambre, question n° 465 de Van der Maelen, 6 décembre 2004, *Questions et réponses de la Chambre 2004-2005*, n° 061, 9737.

## 6.5 Services concernés

Au sein de l'administration fiscale, la lutte contre la fraude fiscale organisée est du ressort exclusif de l'Inspection spéciale des impôts. Au contraire de ses homologues néerlandaise et allemande, l'ISI n'est pas dotée d'une compétence pénale.

Au sein des services de la police fédérale, l'Office central de la lutte contre la délinquance économique et financière organisée (OCDEFO)<sup>26</sup> dispose d'enquêteurs spécialisés. Seize fonctionnaires du SPF Finances ont été détachés auprès de l'Office et ont été dotés de la qualité d'officier de police judiciaire, ce qui est peu (moins d'un fonctionnaire par parquet). Outre la recherche et l'assistance, l'Office pilote également les directions d'arrondissement de la police judiciaire fédérale.

La cellule de soutien Carrousel TVA (OCS) évoquée plus haut est placée sous l'autorité d'une structure de coordination générale composée de représentants du ministère public, de l'administration fiscale et de la police. La cellule coordonne la procédure fiscale et judiciaire.

Pour ce qui est du ministère public, les enquêtes sont exécutées et les poursuites pénales intentées par le substitut du procureur du Roi spécialisé dans les matières fiscales.

## 6.6 Quelques chiffres

Le tableau suivant indique les montants à recouvrer (en euros) que l'ISI a établis dans le cadre de la lutte contre la fraude de type carrousel.

Tableau 16 – Montants en provenance de la fraude de type carrousel à recouvrer (en euros)

Année	TVA à recouvrer	TVA à recouvrer + amendes	Dossiers TVA traités
2008 (chiffres provisoires)	–	251.483.000,00	163
2007	75.773.882,78	218.277.738,79	127
2006	115.577.751,34	333.243.746,76	125
2005	99.201.895,96	280.697.942,84	146
2004	127.256.181,33	378.914.766,49	163
2003	230.019.465,71	659.893.651,93	205
2002	338.498.739,46	912.145.504,44	167
2001	413.020.064,42	1.196.937.668,77	471
2000	448.549.423,47	1.374.253.861,46	329
1999	394.642.043,52	1.225.130.730,71	340
1998	204.385.228,19	607.134.833,12	233
1997	87.862.259,50	260.465.441,13	122

Source: ISI

<sup>26</sup> L'arrêté royal du 23 janvier 2007 règle la mise à disposition à la police fédérale de fonctionnaires des administrations fiscales afin de l'aider à lutter contre la criminalité économique et financière organisée. Leur tâche principale est (l'aide à) la recherche des crimes et délits économiques ou fiscaux graves et complexes.

Comme spécifié au point 6.2, les amendes administratives entraînent une augmentation du capital de quelque 200%.

Les chiffres de l'ISI révèlent qu'un nombre restreint de cas de fraude représentent une part disproportionnée des sommes à recouvrer. Pour 2005, 2006 et 2007, les quinze affaires les plus importantes sont à l'origine de, respectivement, 55, 75 et 72% du montant total à recouvrer.

Une autre constatation importante est qu'une partie minime seulement de cette somme est effectivement recouvrée, comme le montre ci-après le tableau suivant relatif aux quinze dossiers de fraude les plus importants.

**Tableau 17 – Taux de recouvrement dans les quinze dossiers de fraude les plus importants (situation au 14 mars 2008)**

Année du recouvrement	Montant payé au 14 mars 2008
2005	0,004 %
2006	0,032 %
2007	0,0001 %

Source: ISI

Comme il s'avère pratiquement impossible de récupérer ultérieurement des sommes par la voie fiscale, les services actifs dans la lutte contre la fraude à la TVA intracommunautaire organisée considèrent comme une priorité absolue de détecter la fraude à un stade aussi précoce que possible et d'y mettre un terme.

En 2004, 2005 et 2006, l'ISI a introduit respectivement 54, 58 et 48 plaintes auprès du parquet. Pour 2006, 21 % de ces plaintes portaient sur la fraude de type carrousel, soit dix plaintes, étant entendu qu'une seule plainte peut englober différents dossiers.

## Chapitre 7

### Conclusions et recommandations

---

#### 7.1 Prévention

##### *Attribution des numéros de TVA et examen des dossiers de l'entreprise*

Un des éléments essentiels de la prévention de la fraude intracommunautaire à la TVA consiste à éviter que des entrepreneurs malhonnêtes n'obtiennent indûment un numéro de TVA valable et ne l'utilisent pour réaliser des transactions sans verser la TVA due ou pour récupérer injustement la TVA.

La décision politique visant à permettre le démarrage administratif complet d'une entreprise en trois jours a considérablement accru la pression sur l'administration appelée à décider de l'attribution d'un numéro de TVA.

La Cour des comptes constate que l'administration mène une politique de sélection sévère basée sur une analyse de risques afin de mettre en œuvre le plus efficacement possible les moyens de contrôle. La prise en compte des antécédents du demandeur et le développement d'une application informatique en vue d'automatiser autant que possible la sélection du risque constituent des points positifs de cette politique.

La Cour des comptes recommande d'intensifier encore le recours aux techniques de sélection du risque et leur automatisation.

La Cour des comptes est d'avis que la pratique actuelle, en vertu de laquelle les demandes d'activation d'un numéro de TVA jugées négatives ne débouchent pas sur un refus définitif mais sur la suspension de l'activation pour une durée indéterminée, est à éviter.

La Cour des comptes recommande de terminer le traitement d'une demande de manière indiscutable, soit par une approbation, soit par un refus motivé.

La Cour des comptes est d'avis que l'administration n'est actuellement pas en mesure d'empêcher la reprise ou l'infiltration d'une entreprise existante par des personnes malintentionnées et elle demande à l'administration de développer les moyens administratifs pour prévenir ces situations.

##### *Retrait des numéros de TVA inactifs*

Il est important que seuls les contribuables actifs disposent d'un numéro de TVA valable et que la liste des numéros de TVA de contribuables qui n'effectuent plus de transactions économiques soit épurée régulièrement. La Cour des comptes est d'avis que la procédure actuelle, où l'examen intervient seulement après deux ans d'inactivité, constitue une réaction trop tardive.

La Cour des comptes recommande dès lors de raccourcir considérablement cette procédure.

##### *Retrait de numéro de TVA après constat de fraude*

Constatant que des années après la fin d'un examen fiscal, plus de 30% des contribuables impliqués dans les affaires de fraude les plus importantes disposent toujours d'un numéro de TVA «BE» actif, on peut s'interroger sur la suffisance des moyens qu'a l'administration pour prévenir la survivance d'un circuit frauduleux.

L'administration doit par conséquent développer des moyens afin d'empêcher effectivement les contribuables qui ont été impliqués dans des affaires de fraude de conserver leur numéro de TVA.

#### *Procédure harmonisée*

Eu égard aux observations qui précèdent, la Cour des comptes se rallie à l'idée, de plus en plus partagée au niveau européen, qu'il est souhaitable de disposer d'une procédure harmonisée pour l'enregistrement et la radiation des assujettis à la TVA.

La Cour des comptes souhaite que l'administration s'y emploie activement au niveau européen.

## **7.2 Détection**

### *Vérification des numéros de TVA*

La conservation dans un fichier de consignation des interrogations concernant la validité d'un numéro de TVA représente un élément important de la détection d'une fraude à la TVA. L'analyse des données permet d'émettre d'utiles « signaux d'alerte précoce » (*early warning signals*) dans le système Eurocanet.

La validité des numéros de TVA des clients étrangers peut être vérifiée auprès du CLO belge ou sur le site internet de l'Union européenne. Ces deux acteurs utilisent les mêmes bases de données sources.

La Cour des comptes relève que les deux systèmes ne procèdent pas de la même manière et se fondent sur des principes différents. Le site internet européen se concentre exclusivement sur le service presté, alors que le CLO vise également d'autres objectifs, tels que le contrôle, l'administration de la preuve et l'incitation à l'exactitude. La consultation préalable du site internet européen peut saper ces objectifs supplémentaires.

La Cour des comptes insiste pour que l'administration belge aborde cette question dans les organes de concertation européens compétents.

### *Délais pour l'échange de données*

Dans la plupart des cas, l'administration belge traite l'échange de données intracommunautaires via le système VIES dans les délais prescrits.

Cependant, à l'image de beaucoup d'autres pays, la Belgique utilise systématiquement le délai maximal de trois mois.

La Cour des comptes est d'avis que la volonté d'échanger plus rapidement des données dès qu'elles sont disponibles et vérifiées pourrait contribuer à une détection plus rapide de la fraude intracommunautaire.

### *Contrôle*

L'administration a décidé, à juste titre, d'opérer une distinction entre la fraude classique et la fraude organisée à grande échelle. La fraude classique est traitée par l'Afer alors que des services spécialisés ont été créés pour s'attaquer à la fraude organisée.

L'examen croisé des relevés intracommunautaires et des déclarations à la TVA s'est révélé être un instrument inutilisable pour la détection de la fraude classique. Ses résultats sont cependant utilisés dans le modèle de datamining de l'Afer. L'Afer participe également à la lutte contre les carrousels à la TVA en soumettant une grande partie des remboursements de TVA à un examen préalable.

En matière de fraude intracommunautaire organisée, les services spécialisés de l'ISI et de l'OCS ont développé des méthodes de détection efficaces. La Cour des comptes souligne le potentiel des modèles de datamining élaborés.

En outre, le réseau Eurocanet, développé et géré par l'OCS, contribue de manière importante à la détection de la fraude. La rapidité, l'instantanéité et l'efficacité de l'échange d'informations entre les pays participant à ce réseau remédie à quelques inconvénients inhérents au système VIES.

La Cour des comptes recommande de poursuivre le développement des modèles de datamining et les méthodes de lutte contre la fraude élaborées par Eurocanet et de les utiliser pour détecter les circuits de fraude.

#### *Collaboration administrative internationale*

Malgré l'élargissement de l'Union européenne et la croissance des échanges commerciaux internationaux, la possibilité d'échanges internationaux de données par l'intermédiaire des formulaires SCAC normalisés est relativement peu exploitée.

Un échantillon limité a permis de constater que la qualité des réponses fournies par l'administration belge est correcte.

Le problème se situe cependant au niveau du délai de réponse maximum prévu par la loi, délai qui est dépassé dans environ 40% des cas. Il convient d'ajouter que la Belgique reçoit plus de 50% de réponses tardives de la part des administrations étrangères.

La Cour des comptes insiste sur la nécessité d'un recours plus intensif à l'échange international d'informations à l'aide des formulaires SCAC et sur le respect des délais de réponse.

### **7.3 Répression**

#### *Dispersion des compétences entre l'administration fiscale et le parquet*

Au sein de l'administration fiscale, la lutte contre la fraude organisée relève de la compétence exclusive de l'ISI. La compétence des fonctionnaires du fisc qui possèdent l'expérience fiscale nécessaire est cependant limitée au niveau de la justice pénale.

En effet, ils n'exercent pas les poursuites pénales. Ils peuvent uniquement signaler le constat d'une fraude au procureur du Roi. Par ailleurs, ils ne peuvent consulter un dossier pénal en cours qu'après avoir obtenu l'autorisation de ce dernier. La collaboration des fonctionnaires du fisc à une enquête pénale est dès lors confinée à un rôle de témoin.

Les fonctionnaires du parquet, qui disposent de plus de compétences au niveau judiciaire/pénal, ne bénéficient pas de la même expérience fiscale.

Comme solution, des fonctionnaires du fisc possédant l'expertise fiscale sont détachés auprès des parquets. Ils perdent bien entendu leur compétence de taxateur.

La Cour des comptes recommande une étroite collaboration entre les autorités de taxation et le ministère public, qui doit engager les poursuites pénales, afin d'obtenir des résultats satisfaisants dans la lutte contre la fraude à la TVA.

#### *Recouvrement*

Les chiffres montrent que les montants à recouvrer annuellement au titre de carrousels à la TVA s'élèvent à plusieurs centaines de millions d'euros.

De plus, les principales affaires de fraude représentent la majeure partie des sommes à recouvrer.

La Cour des comptes constate que les montants soustraits par fraude ne pourront pour ainsi dire jamais être récupérés.

C'est la raison pour laquelle l'administration se préoccupe davantage de la détection de la fraude fiscale (stopper la fraude) que de la répression et de la récupération.

La Cour des comptes constate que, dans les cas de carrousel à la TVA, il est souvent difficile de procéder à un véritable recouvrement, mais elle demande à l'administration d'examiner comment elle pourrait augmenter son taux de recouvrement.

## **Annexe 1**

### **Littérature consultée**

---

Cour des comptes européenne (2007). Rapport spécial n° 8/2007 relatif à la coopération administrative dans le domaine de la TVA. Luxembourg : Cour des comptes européenne

P. WILLE, P. BAERVOETS et I. LEJEUNE, *BTW-praktijkboek 2007*, Malines, Kluwer.

A. CLAES, *btw-carrousel. De fiscaal- en strafrechtelijke aanpak en de gevolgen voor de organisatoren, medeplichtigen en hun afnemers*. Dans la série *Bibliotheek Fiscaal Recht*, Gand, Larcier, 2005, 296 pages.

## **Annexe 2**

### **Lettre du ministre**

---

Service public fédéral  
FINANCES

Bruxelles, le 28 janvier 2009

Le Vice-Premier Ministre  
et Ministre des Finances  
et des Réformes institutionnelles

COUR DES COMPTES  
Le Premier Président  
Monsieur F. VANSTAPEL  
Rue de la Régence 2  
1000 BRUXELLES

---

votre lettre du	vos références	nos références	annexe(s)
17 décembre 2008	A4-3.245.139 B14	E.T. 113.492 VP2007/01028	

**Audit concernant la lutte contre la fraude intracommunautaire en matière de T.V.A.  
Projet de rapport**

Monsieur le Premier Président,

Je me réfère à votre lettre du 17 décembre 2008, ayant pour objet la communication du projet de rapport de l'audit susmentionné.

J'adhère aux observations qui ont été réalisées par l'administration sur votre avant-projet de rapport et qui ont ensuite été intégrées dans votre projet de rapport.

Je n'ai pour le reste pas de remarques supplémentaires à apporter à ce projet de rapport.

En vous souhaitant bonne réception de la présente, je vous prie de croire, Monsieur le Premier Président, en l'assurance de ma considération distinguée.

Didier Reynders

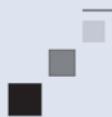
**Annexe 3**  
**Rapport commun de l'audit réalisé en collaboration avec**  
**les cours des comptes des Pays-Bas et d'Allemagne<sup>27</sup>**

---

Algemene Rekenkamer



B u n d e s  
rechnungshof



Cour des comptes  
Rekenhof

## **Fraude intracomunautaire à la TVA**

<sup>27</sup> Traduction par la Cour des comptes de Belgique. Ce rapport est également disponible dans sa version originale anglaise sous forme d'une publication séparée sur le site [www.courdescomptes.be](http://www.courdescomptes.be)

## Sommaire

<b>1</b>	<b>Introduction</b>	53
1.1	Contexte de l'audit commun	53
1.2	Explication de la fraude intracommunautaire à la TVA	53
1.3	Initiatives européennes de lutte contre la fraude	54
1.4	Cadre de l'audit	55
1.5	Structure du rapport	55
<b>2</b>	<b>Prévention</b>	56
2.1	Introduction	56
2.2	Conclusions/recommandations: prévention	56
<b>3</b>	<b>Détection</b>	60
3.1	Introduction	60
3.2	Conclusions/recommandations: systèmes administratifs	60
3.3	Conclusions/recommandations: échange d'informations entre États membres de l'Union européenne	63
<b>4</b>	<b>Répression</b>	65
4.1	Introduction	65
4.2	Conclusions/recommandations: répression	65
<b>Annexe 1</b>	<b>Questions d'audit</b>	68
<b>Annexe 2</b>	<b>Liste des abréviations</b>	69

## 1 Introduction

### 1.1 Contexte de l'audit commun

Le système actuel de la TVA<sup>28</sup> au sein de l'Union européenne est exposé à un risque de fraude intracommunautaire auquel tous les États membres se doivent de faire face. Par une résolution du 12 décembre 2006, le comité de contact<sup>29</sup> a apporté son soutien à la recommandation du groupe de travail TVA qui vise à encourager les institutions supérieures de contrôle à une meilleure coopération bilatérale ou multilatérale dans ce domaine. En mars 2007, la Cour des comptes des Pays-Bas (Algemene Rekenkamer) a invité l'institution supérieure de contrôle allemande (Bundesrechnungshof) et la Cour des comptes belge à participer à une enquête sur la fraude intracommunautaire à la TVA.

Cet audit tripartite fait l'objet de rapports nationaux dans chacun des pays participants et du présent rapport commun qui présente les conclusions générales et les recommandations suivies des observations sur lesquelles elles reposent. Les institutions chargées de la répression de la fraude intracommunautaire à la TVA, au niveau européen et à celui des États membres, sauront tirer les leçons de ce rapport.

### 1.2 Explication de la fraude intracommunautaire à la TVA

Les États membres de l'UE ont mis en place un régime de TVA commun. Depuis l'ouverture du marché intérieur en 1993, les biens peuvent être librement échangés au sein du marché intérieur et les contrôles aux frontières ont été abolis. Un 'régime transitoire' a été instauré pour la TVA: le taux nul s'applique à la livraison de marchandises dans un autre État membre. Pour bénéficier de ce taux zéro, un commerçant doit posséder un numéro d'identification valable à la TVA<sup>30</sup> et être en mesure de vérifier si son correspondant à l'étranger en a un également. Outre la déclaration à la TVA, les entreprises sont tenues de compléter chaque trimestre un relevé des livraisons intracommunautaires afin de permettre un suivi<sup>31</sup>.

Le régime transitoire de TVA s'avère vulnérable à la fraude intracommunautaire. Dans sa forme la plus simple, une fraude consiste à appliquer abusivement le taux nul en présentant une transaction nationale comme une livraison intracommunautaire. La forme la plus courante et la plus répandue de fraude intracommunautaire à la TVA est la 'Fraude à l'opérateur défaillant' ou 'Carrousel TVA'. Dans sa variante la plus commune, un commerçant acquiert des biens auprès d'un autre commerçant d'un État membre de l'UE à un taux de TVA nul. Le commerçant revend ces biens dans son propre pays et facture la TVA à l'acheteur. Le commerçant ne reverse cependant pas cette TVA à l'administration fiscale et veille à ne pas être découvert ('opérateur défaillant') s'il fait l'objet d'une enquête. De son côté, le nouveau propriétaire des biens les revend et réclame la TVA qu'il a payée. Les biens sont ensuite renvoyés dans le pays d'origine sous la forme d'une livraison intracommunautaire au taux nul, de sorte que le cycle peut recommencer une ou plusieurs fois. C'est pourquoi cette fraude est appelée un carrousel.

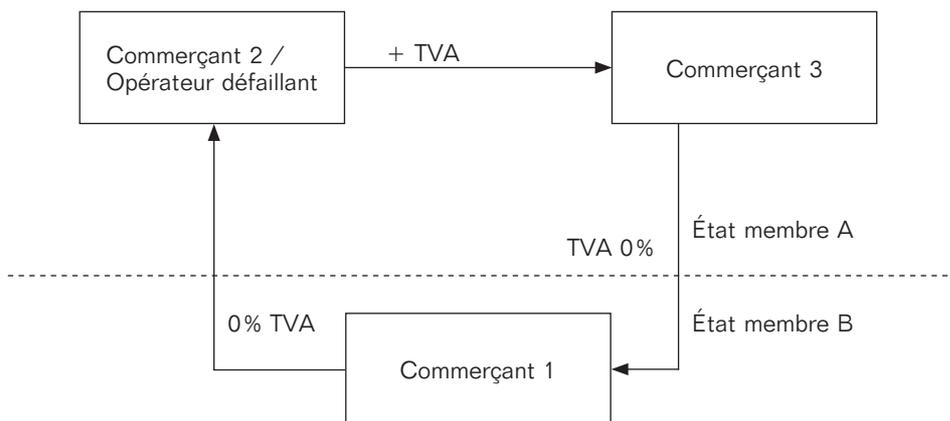
<sup>28</sup> TVA: taxe sur la valeur ajoutée

<sup>29</sup> Comité de contact des présidents des institutions supérieures de contrôle des États membres de l'UE et de la Cour des comptes européenne.

<sup>30</sup> Le numéro de TVA est utilisé dans le cadre des transactions intracommunautaires.

<sup>31</sup> En Allemagne, des relevés annuels sont autorisés dans certains cas spécifiques.

Le diagramme suivant illustre le carrousel dans sa forme la plus simple:



Il montre également les conditions minimales pour constituer un carrousel à la TVA.

- Au moins trois commerçants, dont un établi dans un autre État membre.
- Un flux de factures entre les commerçants.
- Un commerçant qui facture la TVA (commerçant 2) mais ne la verse pas ('opérateur défaillant').

Bien que le montant exact de ce type de fraude soit difficile à établir, il est clair que des sommes énormes sont en jeu. On estime le manque à gagner pour les États membres à environ 100 milliards d'euros<sup>32</sup>, toutes formes de fraude à la TVA confondues, dont les carrousels représentent une part significative.

### 1.3 Initiatives européennes de lutte contre la fraude

Depuis plusieurs années, les États membres, le Conseil des affaires économiques et financières de l'Union européenne (Ecofin) et la Commission européenne (CE) examinent les manières de contrer plus efficacement la fraude intracommunautaire à la TVA<sup>33</sup>. La Commission a examiné les possibilités de coordination d'une stratégie anti-fraude. Lors de sa réunion du 28 novembre 2006, le Conseil, a invité la Commission à préparer les éléments d'une telle stratégie en étroite collaboration avec les États membres. En 2007, la Commission a procédé à un inventaire des mesures envisageables, tant les mesures *traditionnelles* offertes par la réglementation en matière de TVA que des mesures *plus radicales* qui supposent une modification du système actuel.

Il s'avère difficile de s'entendre quant aux mesures à prendre car une décision requiert l'unanimité des États membres. Après l'examen par le conseil Ecofin des mesures traditionnelles, le Conseil de l'Union européenne a publié le 17 mars 2008<sup>34</sup> une proposition d'amendement de la directive du Conseil 2006/112/EC et du règlement 1798/2003 en vue d'introduire une déclaration récapitulative mensuelle suivie d'une période d'un mois pour l'échange d'informations sur les opérations intracommunautaires entre les États membres. La proposition vise à remplacer à partir de 2010 la pratique actuelle des déclarations trimestrielles par des déclarations mensuelles. Le 4 novembre 2008, le Conseil de l'Union européenne a trouvé un accord de principe sur cette approche générale.

Étant donné que les États membres ne partagent pas les mêmes opinions quant aux changements à apporter au régime actuel de la TVA, il est peu probable qu'un accord soit obtenu dans un proche avenir sur l'une ou l'autre des mesures plus radicales.

<sup>32</sup> Source: Comité économique du Parlement européen, 2003.

<sup>33</sup> Voir, par exemple, Com(2006)254 final.

<sup>34</sup> Voir COM(2008) 147 final.

#### **1.4 Cadre de l'audit**

L'audit vise à contribuer à la lutte contre la fraude intracommunautaire à la TVA en identifiant les meilleures pratiques qui peuvent rendre l'approche plus efficace à l'avenir. C'est pourquoi la question principale de l'audit est de savoir si les instruments utilisés par les autorités fiscales sont efficaces dans leur lutte contre la fraude intracommunautaire à la TVA.

Cette question centrale peut être divisée en trois éléments.

1. La prévention (limiter les possibilités de fraude), notamment l'usage abusif des numéros d'identification à la TVA.
2. La détection (analyse de risques, inspection, suivi, audit et signalement), en se concentrant sur le traitement des signaux en provenance des systèmes administratifs et des échanges internationaux d'information.
3. La répression (enquête, poursuites, sanctions et signalement) qui s'intéresse à l'organisation de l'enquête et des poursuites en matière de fraude, ainsi qu'aux informations de gestion disponibles dans le domaine des résultats d'audit, des enquêtes et des traitements fiscaux de tels cas.

#### **1.5 Structure du rapport**

Les trois éléments de cet audit (prévention, dépistage et répression) font l'objet des chapitres 2, 3 et 4 du rapport. Les conclusions/recommandations principales sont présentées dans chaque chapitre, suivies des observations sur lesquelles elles reposent.

## 2 Prévention

### 2.1 Introduction

Les autorités fiscales tentent de prévenir la fraude intracommunautaire à la TVA en ne permettant pas l'accès des fraudeurs potentiels au système. Une analyse du risque lors de l'attribution d'un numéro de TVA<sup>35</sup> et une révocation à temps des numéros d'identification à la TVA inutilisés s'avèrent indispensables. Empêcher les fraudeurs potentiels de reprendre une affaire qui possède un numéro d'identification à la TVA actif constitue un autre volet de cette prévention.

### 2.2 Conclusions/recommandations: prévention

#### Évaluer au préalable les demandes de numéro de TVA

*L'évaluation préalable (avant l'attribution d'un numéro de TVA) est importante; toutes les informations disponibles devraient être utilisées aussi tôt que possible. Bien qu'il existe une tendance à attribuer les numéros de TVA rapidement, l'usage abusif de numéros d'identification à la TVA se doit d'être prévenu chaque fois qu'un cas d'abus est possible. En raison des limites inhérentes de la prévention, il convient également de se pencher sur le dépistage précoce des abus une fois que les numéros d'identification à la TVA ont été attribués.*

#### Attribution des numéros de TVA

La politique actuelle en Belgique consiste à attribuer les numéros de TVA dans les trois jours et aux Pays-Bas dans les cinq jours. En d'autres mots, la pré-évaluation des demandes s'avère difficile. Il en résulte un glissement de l'accent de la prévention vers le dépistage précoce des fraudeurs potentiels. L'Allemagne a adopté une autre approche de l'attribution des numéros de TVA. Actuellement, aucun délai n'est imposé à l'administration fiscale pour se prononcer sur une demande de numéro de TVA.

En Belgique, les entreprises sont enregistrées auprès de la Banque-carrefour des entreprises (BCE) par les soins d'un guichet d'entreprise agréé. Les informations sont transférées au bureau local de la TVA. Ce bureau décide de l'activation du numéro de TVA de l'entreprise. Si certains signes avant-coureurs apparaissent, une enquête préliminaire est diligentée par le bureau de contrôle de la TVA. Dans un proche avenir, les bureaux locaux recevront une liste quotidienne des nouveaux candidats dont la demande fait l'objet d'une enquête plus approfondie. Un magasin de données 'Nouvelles personnes imposables' contribuera à sélectionner ceux qui feront l'objet d'une attention spéciale.

En Allemagne, l'enregistrement des sociétés en matière de TVA relève des bureaux du fisc et plus particulièrement d'unités spéciales expérimentées et formées à cet effet. Une pré-évaluation est effectuée à l'aide de listes de contrôle détaillées fondées sur l'expérience accumulée par l'administration fiscale en matière de fraudes à la TVA identifiées. L'utilisation de listes de contrôle n'est plus laissée à la discrétion du personnel mais est devenue obligatoire dans tous les états fédérés.

<sup>35</sup> Le terme "numéro de TVA" est utilisé dans le cadre des procédures d'enregistrement et des opérations intérieures. En Allemagne, une entreprise reçoit un numéro d'identification supplémentaire à la TVA pour les opérations intracommunautaires. En Belgique et aux Pays-Bas, le numéro d'identification à la TVA est le numéro de TVA complété du code pays.

Aux Pays-Bas, les bureaux régionaux des administrations fiscales sont chargés de l'attribution des numéros de TVA. La manière dont la procédure est organisée varie d'une région à une autre. Récemment, une partie des démarches d'enregistrement (principalement pour les entreprises sans raison sociale) a été transférée aux chambres de commerce. Une liste de contrôle utilisée par les chambres de commerce comporte des critères qui nécessitent une intervention des autorités fiscales sous la forme de contrôles supplémentaires, d'une part, avant l'enregistrement et, d'autre part, après l'enregistrement.

#### *Refus d'enregistrement*

Les motifs pour refuser d'attribuer un numéro de TVA varient d'un État membre à un autre.

En Belgique, les demandeurs douteux recevront un avis de suspension de l'activation et, s'ils ne répondent pas, la suspension peut être indéfinie. Dans ce cas, un refus officiel de la demande n'est pas nécessaire.

En Allemagne, l'enregistrement peut être refusé si le demandeur ne répond pas aux conditions d'obtention du statut de commerçant. La décision de l'administration fiscale doit être motivée et est susceptible d'appel.

Aux Pays-Bas, les demandes de numéro de TVA sont rarement refusées, mais si aucun signe d'activité économique n'est relevé à l'adresse indiquée, ou s'il est impossible de prendre contact avec le demandeur, le numéro de TVA peut être refusé ou retiré.

#### *Numéros de TVA inactifs*

Les numéros de TVA inactifs sont traités de la même manière dans les trois pays lorsqu'un contribuable signale lui-même la cessation de ses activités professionnelles. Le numéro de TVA sera soit effacé, soit désactivé. Si ses propres recherches permettent à une administration fiscale de constater un numéro de TVA inactif, l'approche est différente.

En Belgique, les contribuables qui déposent des déclarations « néant » ou qui n'en déposent pas sont placés sous surveillance et le fisc ouvre une enquête sur la poursuite ou non des activités économiques. En l'absence d'activité économique, le numéro de TVA est effacé. Dans les affaires de fraude importante, un numéro de TVA peut être annulé ou amputé du préfixe 'BE' (code de pays) afin d'éviter que le contribuable ne participe à des opérations intracommunautaires. L'annulation rétroactive est possible à partir du premier jour du mois en cours.

En Allemagne, si l'administration fiscale se rend compte qu'un commerçant a interrompu ses activités économiques, elle efface le numéro de traitement interne de la TVA et, par conséquent, enlève toute valeur au numéro d'identification à la TVA. Les effets de l'annulation peuvent s'étendre aussi loin que nécessaire dans le passé.

Aux Pays-Bas, un numéro de TVA peut être officiellement désactivé si un commerçant manque à plusieurs reprises de déposer une déclaration ou s'il a déposé plusieurs déclarations nulles. Les effets rétroactifs de l'annulation peuvent s'étendre aussi loin que nécessaire dans le passé.

#### **Améliorer le soutien au système d'information en matière de signalement du risque et de hiérarchisation du traitement des signaux d'alerte**

*Le soutien du système d'information est indispensable pour générer des signaux d'avertissement (sélection du risque) et faire face aux contraintes de temps (évaluation manuelle impossible). Les techniques d'exploration de données / profilage du risque peuvent être utiles à cet égard.*

Dans le cadre de la gestion des risques, les systèmes d'information jouent un rôle important. Compte tenu des contraintes de temps pendant et après l'examen des dossiers, les autorités fiscales se doivent de disposer d'un soutien efficace sous la forme de systèmes

d'information. Ces systèmes devraient fournir aux autorités les données pour évaluer les demandes et contribuer à définir et à ajuster les critères de risque pour les commerçants qui possèdent déjà un numéro de TVA. Des outils d'exploration de données et des techniques de profilage de risque sont utilisés dans les trois pays mais à des degrés divers. Il existe des listes de contrôle ou un magasin de données pour la pré-évaluation. Les signaux d'avertissement produits par ces systèmes doivent être évalués et un suivi systématique doit être assuré dès que possible car les carrousels ont tendance à se développer rapidement. En ce qui concerne le suivi des risques après l'enregistrement, les autorités fiscales créent et définissent des signaux d'avertissement. Les signaux se concentrent principalement sur les données extraites des déclarations à la TVA et sur les relevés récapitulatifs (voir également 3.2).

### **Pour la gestion des risques, utiliser les informations disponibles au sujet d'anciens délinquants**

*Des informations sur les anciens délinquants devraient être incluses dans l'évaluation en raison du risque de récidive.*

Il est nécessaire de réunir le plus d'informations pertinentes possible pour évaluer le risque qu'un commerçant ne s'enregistre avec l'intention de frauder. Plus le portrait qui en est fait sera détaillé, plus tôt l'administration pourra se forger une opinion raisonnable sur le niveau de conformité passé ou futur du contribuable/demandeur. Il est utile de savoir, entre autres choses, si un demandeur a des antécédents de fraudeur ou s'il a commis d'autres formes d'infraction. De tels antécédents ne constituent cependant pas directement un motif pour empêcher une personne d'avoir des activités commerciales. C'est le cas dans les trois pays.

En Belgique, les renseignements au sujet de personnes au profil douteux sont rassemblés et mis à disposition de tous les bureaux du fisc, évitant ainsi tout risque de « marché de l'enregistrement ». Un magasin de données (datawarehouse) tout récent prendra en compte le profil pour déterminer quelles demandes doivent faire l'objet d'un examen attentif.

L'Allemagne possède une base de données centrale (ZAUBER) pour stocker et analyser les cas de fraudes à la TVA et élaborer des profils de risque. La mise en place de cette base de données constitue un élément de la décision prise de concert par le ministère fédéral des Finances et les ministres des Finances de tous les Länder<sup>36</sup>. Elle est intégrée au sein de KUSS, l'unité de coordination des contrôles TVA spéciaux et des enquêtes fiscales connexes. La base de données est accessible au personnel des services fiscaux des Länder et tous les cas conformes aux conditions de la base de données doivent y être introduits. L'administration est ainsi en mesure de dépister précocement les fraudeurs potentiels ou, au moins, d'éviter la répétition d'une fraude à la TVA (utilisation de la même entreprise). Le fisc allemand espère surmonter les inconvénients de sa structure fédérale à l'aide de la base de données ZAUBER.

Aux Pays-Bas, les bureaux régionaux ne prennent pas en compte les antécédents lors du traitement des demandes de numéro de TVA. Il n'existe aucune 'liste noire' des entreprises ou commerçants qui ont été impliqués auparavant dans une affaire de fraude. Les bureaux régionaux n'ont pas accès aux informations provenant du casier judiciaire ou aux transactions inhabituelles signalées. Par ailleurs, les bureaux régionaux n'ont pas accès aux informations des autres régions, à moins qu'elles n'aient été introduites dans un système national comme la Base de données des contribuables ou le Profil individuel du client.

---

<sup>36</sup> Land (pluriel Länder): chacun des États fédérés en Allemagne.

### **Accorder une attention accrue aux risques lors du changement de propriétaire d'une entreprise**

*Outre des analyses de risque des entreprises débutantes, plus d'attention devrait être consacrée aux transferts de propriété.*

L'expérience de la fraude à la TVA montre que le transfert de propriété d'une entreprise peut comporter un risque. Des escrocs potentiels pourraient essayer d'utiliser des entreprises existantes pour éviter la procédure d'enregistrement.

En Belgique, aucun formulaire ne doit être complété pour signaler un changement d'administrateurs et de direction, à l'inverse d'un changement de nom, d'adresse, de forme juridique ou d'activité d'un contribuable. Aucune procédure ne permet aux services de contrôle d'être informés systématiquement de la désignation de nouvelles personnes. Une analyse des risques à partir de l'extraction textuelle (*text mining*) des informations dans les actes du tribunal de commerce, tels que publiés dans les annexes du journal officiel belge, s'est révélée ingérable dans des conditions normales.

En Allemagne, le bureau fédéral central de taxation n'effectue aucune analyse de risque lors du changement de propriétaire d'une entreprise. Il est dès lors impossible de vérifier, au niveau du bureau de liaison central, si une entreprise inactive avec un numéro de TVA ne s'est pas transformée en fraudeur grâce à un changement de propriétaire. Il en va de même au niveau des Länder. Une fois des 'hommes de paille', instigateurs ou investisseurs d'origine enregistrés dans ZAUBER, une interrogation de la base de données peut retrouver des informations qui permettent une meilleure évaluation du risque qu'implique un changement particulier de la propriété ou de la direction d'une entreprise.

Aux Pays-Bas, les services fiscaux reçoivent un acte notarié lorsque le propriétaire ou les actionnaires d'une entreprise changent. Le traitement de cet acte par les services fiscaux varie et dépend en réalité de la charge de travail. Certains services fiscaux traitent un acte de la même manière qu'une nouvelle demande. Les actes ne font l'objet en aucun cas d'une évaluation du risque de fraude (carousel).

## 3 Détection

### 3.1 Introduction

La fraude intracommunautaire à la TVA peut être dépistée de plusieurs manières. Il est possible d'analyser et d'envoyer des signaux à partir d'informations disponibles auprès des autorités fiscales, telles les déclarations de livraisons intracommunautaires et les déclarations de TVA. Ces méthodes peuvent être intégrées aux processus de travail traditionnels, notamment la détection automatique de signaux par les systèmes de gestion des risques, ou être appliquées de manière ponctuelle en demandant des renseignements auprès du système d'information d'une administration fiscale (interrogations). Le dépistage peut également être le résultat de signaux reçus dans le cadre de l'échange international d'informations avec les autorités fiscales d'autres États membres.

Les principaux systèmes et procédures de lutte contre la fraude intracommunautaire à la TVA sont:

- le système d'échange d'informations TVA (VIES) (voir 3.2) qui facilite la vérification des numéros d'identification à la TVA dans les livraisons intracommunautaires et le traitement des déclarations de livraisons intracommunautaires;
- les contrôles de déclarations de TVA (voir 3.2);
- les systèmes de gestion des risques, en particulier ceux relatifs à VIES et aux déclarations de TVA (voir 3.2);
- l'échange international d'informations entre les administrations fiscales (ou leurs services anti-fraude) sous la forme de demandes d'information et de rapports spontanés (voir 3.3).

L'échange international d'informations et l'assistance mutuelle dans le domaine de la lutte contre la fraude à la TVA sont réglés par les règlements européens 1798/2003 et 1925/2004. Les principales formes d'échange d'informations sont:

- les demandes d'information ou d'assistance mutuelle en vertu de l'article 5, 1798/2003 (un formulaire standard a été mis au point à cet effet au niveau européen (SCAC<sup>37</sup> 2004); il existe un formulaire distinct (SCAC 383) pour l'échange d'informations entre services anti-fraude en vertu de l'article 5);
- l'échange spontané d'informations en vertu de l'article 19, 1798/2003 (l'échange d'informations dans le cadre de l'European Carousel Network (Eurocanet) représente une forme particulière de cette procédure);
- l'échange automatique spontané d'informations en vertu de l'article 18, 1798/2003 et des articles 3 et 4, 1925/2004.

### 3.2 Conclusions/recommandations: systèmes administratifs

#### Vérification de la consignation des numéros d'identification à la TVA aux fins d'analyse des risques

*La consignation des vérifications du numéro d'identification à la TVA est utile pour générer des avertissements précoces et des informations sur le profil de risque. Par ailleurs, il est recommandé d'effectuer une étude sur les meilleures pratiques à cet égard.*

La vérification du numéro d'identification à la TVA signifie qu'un commerçant doit établir la validité du numéro d'identification à la TVA de l'acheteur afin de s'assurer qu'il ne doit pas facturer la TVA due sur une livraison intracommunautaire. Les États membres sont tenus de fournir ces informations à la demande en vertu du règlement européen 1798/2003.

<sup>37</sup> SCAC = Comité permanent de la coopération administrative

Les entreprises peuvent vérifier les données dans le système VIES de plusieurs manières qui dépendent de l'organisation de l'État membre. La vérification est également possible sur le site européen. Pour quatorze de ces États membres, le site web confirme automatiquement non seulement la validité du numéro d'identification à la TVA mais également la raison sociale et pour onze États membres aussi l'adresse.

L'administration fiscale aux Pays-Bas a choisi de ne pas consigner l'enregistrement des numéros d'identification à la TVA qui ont été vérifiés. Il n'existe pas non plus d'enregistrement des commerçants qui ont demandé la vérification de numéros d'identification spécifiques à la TVA.

En Allemagne, les demandes des commerçants et les réponses qui leur sont fournies sont enregistrées par l'administration fiscale centrale fédérale.

En Belgique, les données concernant les demandes relatives à la validité des numéros d'identification à la TVA sont également enregistrées dans un fichier de consignation. Il est ainsi possible d'analyser les données à la recherche d'indices de risque mais cette procédure n'est utilisée qu'en Belgique où la consignation systématique des vérifications est utilisée pour générer des signaux précoces. Une étude plus approfondie est recommandée afin d'optimiser l'utilisation de ces informations par le système de gestion des risques.

### **Accélérer le traitement VIES et l'échange d'informations VIES**

*Le traitement VIES est trop long. La procédure devrait être accélérée et les informations VIES devraient être échangées plus tôt.*

Pour être autorisé à appliquer le taux zéro, un commerçant est tenu de fournir un relevé trimestriel de ses livraisons intracommunautaires exemptées (état récapitulatif). Ces relevés sont enregistrés dans le système VIES en vertu du règlement européen 1798/2003. Un relevé indique le volume total des opérations par État membre et par numéro d'identification à la TVA.

Le traitement et la vérification des relevés prennent un temps considérable. Selon les règlements européens, l'échange international d'informations via le système VIES ne peut avoir lieu plus de trois mois après la fin de la période (donc au plus tard le 1<sup>er</sup> juillet pour le premier trimestre, soit la date de clôture). Ce délai est généralement accordé pour permettre aux commerçants d'établir leurs relevés et de corriger les erreurs éventuelles. L'échange international d'information peut également mettre à jour des erreurs comme l'utilisation de numéros de TVA non valides qui se traduit par une 'alerte État membre' générée par VIES. Toute correction prend du temps et le suivi constitue un fardeau pour les administrations fiscales. Le traitement des états récapitulatifs représente donc une procédure à la fois longue et fastidieuse.

Outre l'accélération des délais de traitement, les États membres devraient envisager de rendre les états récapitulatifs disponibles plus rapidement, donc sans attendre la date-limite.

Lorsqu'un état récapitulatif n'est pas renvoyé, a été renvoyé trop tard, est incomplet ou incorrect, l'administration fiscale peut imposer des amendes. Les amendes sont cependant relativement faibles. En Allemagne et aux Pays-Bas, par exemple, la première amende ne peut excéder 125 euros et la deuxième 250 euros. En Belgique, l'amende peut aller de 25 à 1.250 ou 2.500 euros selon le nombre et la nature des omissions ou erreurs sur le formulaire. Vu l'importance des dommages causés par la fraude à la TVA, les amendes ne sont pas suffisamment élevées pour décourager ce type de fraude.

## **Confronter les déclarations VIES des commerçants et leurs déclarations à la TVA**

*Les livraisons intracommunautaires et les montants en jeu devraient être confrontés avec les déclarations à la TVA du même commerçant quant à leur cohérence.*

L'état récapitulatif d'un commerçant devrait coïncider avec la ligne correspondante de sa déclaration à la TVA. Aux Pays-Bas, cette vérification est effectuée systématiquement et, en cas d'incohérence, un délai est accordé aux commerçants pour rectifier leur déclaration (état récapitulatif ou déclaration à la TVA). En Allemagne<sup>38</sup> et en Belgique, cette cohérence n'est pas contrôlée régulièrement. L'absence de correction des erreurs peut entraîner des pertes de TVA si les livraisons ont été erronément qualifiées de livraisons intracommunautaires. Des informations VIES incorrectes peuvent alors également être transmises aux autres États membres. Par conséquent, il est indispensable de confronter les déclarations VIES et les déclarations à la TVA correspondantes.

## **Harmoniser les règles d'exigibilité pour aider à surmonter les problèmes de correspondance avec les informations VIES reçues d'autres États membres**

*Les différences dans les règles d'exigibilité représentent l'une des causes sous-jacentes aux problèmes de correspondance avec les informations VIES. Une harmonisation s'avère dès lors indispensable pour réduire le nombre de discordances.*

La comparaison des acquisitions intracommunautaires indiquées dans les déclarations à la TVA et les états récapitulatifs de livraisons intracommunautaires provenant d'autres États membres révèle de nombreuses discordances. C'est notamment le cas en Belgique et aux Pays-Bas. Le nombre de discordances est si élevé qu'il devient impossible à l'administration fiscale d'essayer de les résoudre. En Allemagne, il n'existe actuellement aucune procédure permanente et en temps réel pour la comparaison automatique des relevés récapitulatifs transmis par d'autres États membres européens avec les données consolidées des acquisitions intracommunautaires de biens déclarées sur le formulaire. En réalité, cette comparaison concerne uniquement les entreprises qui n'ont pas droit à une déduction complète de la taxe d'entrée.

Les discordances ont différentes origines. Plutôt qu'à une fraude, la plupart des discordances sont dues à des erreurs de report ou d'enregistrement chez le contribuable. Un problème bien connu, par exemple, est la mauvaise interprétation des règles en matière de rapportage pour les entités fiscales aux Pays-Bas. Des différences dans les règles d'exigibilité entre les États membres peuvent également être à l'origine de discordances. Une harmonisation des règles d'exigibilité relatives à l'imputation de transactions à des périodes de temps est nécessaire pour résoudre ce problème.

## **Envisager une correspondance 'transaction-par-transaction' comme une solution à long terme**

*La concordance à un moindre niveau d'agrégation est une solution à envisager pour l'avenir. Il s'agirait d'une comparaison au niveau de chaque transaction.*

Le niveau d'agrégation dans les états récapitulatifs et les déclarations à la TVA ne permet qu'une comparaison entre les totaux. Si les montants ne coïncident pas, il devient très difficile d'expliquer les discordances. Supprimer l'agrégation et revenir aux transactions individuelles<sup>39</sup> (au moins pour les transactions au-delà d'un certain seuil) peut constituer une solution à long terme. Des évolutions comme la facturation électronique peuvent venir appuyer cette solution. Ce type de comparaison peut fournir aux autorités fiscales la preuve que le taux zéro a été appliqué correctement pour chaque transaction et réduire ainsi le risque de fraude (carnoussel).

<sup>38</sup> Toutefois, un groupe de travail gouvernement fédéral / Länder a été créé pour élaborer des propositions de comparaison des données.

<sup>39</sup> Par référence à des évolutions similaires comme le système d'informatisation des mouvements et des contrôles des produits soumis à accises entre États membres en régime de suspension des droits de douane (EMCS).

### **Inclure les discordances dans le système d'analyse des risques**

*Les discordances comme indicateur en combinaison avec d'autres signaux pourraient être incluses dans le système de gestion des risques.*

Comparer les données VIES obtenues lors des vérifications de numéro d'identification à la TVA et les livraisons et acquisitions intracommunautaires pourrait fournir des signaux de risque précieux pour détecter une fraude. Toutefois, la plupart des discordances sont dues à des erreurs de déclaration ou d'enregistrement par le contribuable plutôt qu'à une fraude. Aussi longtemps que ne sera pas réalisable une correction de toutes les discordances individuellement, il pourrait être utile d'inclure les résultats des comparaisons dans un système de gestion des risques. En combinaison avec d'autres indicateurs et des analyses de tendances, cette initiative pourrait aider à détecter les discordances qui sont de véritables indicateurs d'une fraude potentielle ou réelle. Cette technique est déjà courante en Belgique.

### **Améliorer la gestion des risques de la vérification des déclarations à la TVA**

*Le système de gestion des risques pour la vérification des déclarations à la TVA peut être amélioré en combinant toutes les sources d'information disponibles.*

La mesure dans laquelle les administrations fiscales belge, allemande et néerlandaise font appel à la gestion des risques lors du traitement des déclarations à la TVA diffère nettement. Le fisc belge utilise très largement les techniques d'exploration de données, en distinguant divers groupes de contribuables et en appliquant environ 100 variables. Ces techniques sont utilisées pour identifier les dossiers dignes d'un examen plus attentif. Les premiers résultats indiquent une légère progression des recettes fiscales grâce au recours à ces techniques.

En Allemagne et aux Pays-Bas, le recours à la gestion du risque dépend également de l'activité des bureaux locaux du fisc, en Allemagne dans les Länder et aux Pays-Bas dans les bureaux régionaux. L'utilisation effective de profils de risque et les techniques de gestion des risques sont également tributaires de la disponibilité de moyens informatiques suffisants. Il n'est pas réaliste d'analyser manuellement de nombreuses variables ou d'identifier des comportements à risque dans des combinaisons de variables.

## **3.3 Conclusions/recommandations: échange d'information entre États membres de l'Union européenne**

### **Évaluer l'efficacité de l'échange d'information entre les États membres**

*L'efficacité de l'échange d'information entre les États membres en ce qui concerne la prévention ou la détection de la fraude ne fait pas l'objet d'une évaluation. Une telle évaluation est justifiée car notre audit relève une utilisation limitée des possibilités d'échange d'information. Les observations de l'audit indiquent que les demandes d'information contribuent généralement à expliquer les discordances administratives (dues en partie au manque de fiabilité de VIES) mais qu'elles débouchent rarement sur la détection d'une fraude.*

L'audit démontre que les trois États membres ne font de l'échange d'information qu'un usage limité par rapport au potentiel que laisserait supposer le volume du commerce intracommunautaire. Le fait que la Belgique, par exemple, n'envoie en moyenne que trois demandes par an et par bureau de taxation soulève la question de savoir si cet instrument est suffisamment connu de tous les services.

En raison d'une absence d'évaluation, les États membres n'ont qu'une vague idée des résultats de la coopération administrative en matière de prévention ou de dépistage de la fraude ou de la récupération des taxes soustraites. Il est recommandé de procéder à une évaluation de la valeur de l'échange d'informations, par exemple en demandant régulièrement un retour d'information aux utilisateurs. C'est déjà le cas aux Pays-Bas mais le CLO<sup>40</sup>

<sup>40</sup> Central Liaison Office (bureau central de liaison), référence à l'article 2, 2 du règlement 1798/2003.

d'Almelo ne reçoit qu'un petit nombre de réponses au formulaire d'évaluation qu'il envoie. En guise de solution alternative, on pourrait songer à demander à un échantillon seulement un retour d'information. Le travail des divisions concernées et du CLO s'en trouverait ainsi allégé. Un meilleur suivi et un meilleur traitement des informations en retour ainsi que l'utilisation des informations obtenues permettraient de traiter de nouvelles demandes.

### **Traiter les demandes d'information à temps**

*L'échange d'information est fastidieux et, dans de nombreux cas, le délai est dépassé.*

L'audit montre que la qualité des demandes d'information et des réponses est généralement satisfaisante. On ne peut en dire autant du respect du délai de trois mois maximum imposé aux États membres par le règlement européen. Les chiffres diffèrent selon les États membres demandeurs et répondants mais en règle générale, 30 à 60 % de toutes les demandes reçoivent une réponse tardive<sup>41</sup>.

Aux Pays-Bas, il n'existe pas de suivi régulier des délais de réponse. L'Allemagne et la Belgique possèdent des systèmes largement automatisés qui vérifient les délais de réponse mais ne fournissent aucun renseignement sur les progrès réalisés entre l'envoi d'une demande à un bureau local du fisc et la réception d'une réponse. Le traitement des demandes par les bureaux locaux du fisc provoque généralement des dépassements de délai mais le CLO (Pays-Bas) et les services de traduction (Allemagne) ont également besoin de temps. Des objectifs devraient être fixés aux bureaux locaux du fisc en matière de réponse à temps aux demandes d'information. En outre, les bureaux locaux devraient fournir au CLO une meilleure information sur l'évolution du traitement des demandes. En plus d'un meilleur suivi, cette procédure devrait accélérer la fourniture d'informations à l'État concerné au cas où les délais seraient dépassés.

### **Améliorer l'échange d'informations entre les services anti-fraude et élargir la base d'Eurocanet en tant que moyen d'échange d'information valable**

*Eurocanet est considéré comme un outil efficace en Belgique et aux Pays-Bas. L'administration fiscale allemande ne participe pas activement à Eurocanet. Étant donné qu'il serait avantageux d'élargir la portée d'Eurocanet pour englober autant d'États membres européens que possible, il serait bon de lever tout obstacle qui pourrait empêcher son utilisation.*

Les travaux d'audit révèlent qu'une approche spécifique est indispensable pour lutter contre les carrousels à la TVA. À cet égard, le European Carousel Network (Réseau européen Carrousel) constitue un instrument certes utile mais pas accepté par tous les États membres. Les Pays-Bas et la Belgique comptent parmi les participants qui alimentent le réseau en données et utilisent les informations échangées, mais l'Allemagne et un certain nombre d'États membres refusent de participer activement parce qu'un tel échange d'informations ne repose pas sur une base juridique satisfaisante.

La non-participation d'un nombre important d'États membres réduit la portée de l'échange d'information. C'est pourquoi les participants envisagent une nouvelle rédaction des règles de fonctionnement d'Eurocanet ou l'ajout d'une base légale dans le règlement même (Règlement du Conseil (CE) 1798/2003). Une autre idée, proposée par la France, est la création d'une nouvelle plate-forme européenne appelée Eurofisc. Lors de sa réunion du 7 octobre 2008, le Conseil a approuvé le concept général d'Eurofisc et a également invité la Commission européenne à inclure des dispositions sur Eurofisc dans le règlement 1798/2003. Eurofisc est conçu comme un réseau décentralisé réunissant uniquement des États membres volontaires. Les nouvelles solutions comme Eurofisc devraient conserver les avantages offerts par le système Eurocanet actuel. La rapidité d'échange des informations est cruciale à cet égard. Non seulement l'échange de données doit-il être exploitable et se limiter aux entreprises et transactions suspectes mais les canaux d'information doivent aussi être courts et les données partagées directement avec les services concernés.

<sup>41</sup> Voir également le rapport spécial n° 8/2007 de la Cour des comptes européenne.

## 4 Répression

### 4.1 Introduction

La répression comporte l'enquête, les poursuites, la sanction et le règlement des cas de fraude. Le présent rapport d'audit se concentre sur la répression de la fraude dans les trois pays participants et sur les informations de gestion disponibles quant aux résultats des enquêtes, des poursuites et des règlements des cas de fraude.

### 4.2 Conclusions/recommandations: répression

#### **Organiser une coopération étroite entre les enquêteurs / procureurs et les autorités fiscales**

*Une coopération étroite est nécessaire entre les enquêteurs / procureurs et les autorités fiscales pour garantir une répression efficace.*

Nos observations indiquent que la répression ne peut généralement être efficace sans une étroite coopération entre toutes les autorités concernées. Une coopération efficace suppose:

- l'absence d'obstacles formels ou chronophages entre l'autorité fiscale et les services d'enquête et des poursuites;
- une vue d'ensemble permanente par les services concernés des diverses pratiques TVA suspectes;
- l'existence de mesures satisfaisantes en matière d'organisation et de personnel;
- une analyse permanente des mesures et leur adaptation si nécessaire;
- le recours par les services des poursuites aux informations dont disposent les experts fiscaux pour lutter contre la fraude à la TVA dans les cas qui s'y prêtent.

En Belgique, les services de contrôle de la TVA et les centres de contrôle jouent un rôle limité dans la lutte contre l'évasion de la TVA. Leur seule fonction est d'informer immédiatement l'Inspection spéciale des impôts lorsqu'ils suspectent une évasion de la TVA. L'Inspection spéciale des impôts s'intéresse aux affaires de fraude spécifique et organisée à grande échelle, dont les carrousels à la TVA. On estime que la Task force fraude TVA (OCS), spécialisée dans la lutte contre la fraude carrousel à la TVA, est un élément de force de l'approche belge. L'OCS a été créée pour surmonter les problèmes de coopération entre l'administration fiscale, la police et le ministère public. Le ministère public est obligé de signaler toutes les présomptions de fraudes à la TVA au ministre des Finances. Des obstacles demeurent toutefois dans l'organisation et la coopération.

- Des procédures formelles et chronophages existent pour:
  - l'autorisation spéciale de signalement au ministère public;
  - le détachement auprès du ministère public de fonctionnaires des impôts spécialisés dans des questions fiscales comme la fraude à la TVA.
- L'Inspection spéciale des impôts n'a aucune compétence pénale et le personnel judiciaire ne dispose que d'une compétence fiscale limitée.

En Allemagne, divers services sont compétents pour les vérifications TVA et la lutte contre la fraude à la TVA. L'approche de l'administration fiscale consiste à établir des structures organisationnelles spécialisées et de mettre à disposition du secteur fédéral et des Länder un personnel bien formé. Les procédures répressives en matière d'impôts sont généralement gérées au sein de l'administration fiscale. En cas de délits fiscaux, les services d'enquête fiscale et l'unité des amendes administratives et des affaires pénales peuvent soit poursuivre eux-mêmes la fraude à la TVA, soit transmettre les affaires au ministère public. Si la procédure est mue par le ministère public, l'unité des amendes administratives et des

affaires pénales est obligée de représenter les intérêts de l'administration fiscale. En outre, le ministère public s'appuie généralement sur des fonctionnaires expérimentés du service d'enquêtes fiscales au titre d'experts. En vertu de la 'stratégie uniforme d'enquêtes fiscales en cas de carrousel et de fraude en chaîne', des équipes d'enquête spéciales peuvent être constituées pour les cas graves d'évasion fiscale, ou en cas d'évasion fiscale organisée. Ces équipes réunissent le ministère public, la police, des enquêteurs fiscaux et des inspecteurs spéciaux des impôts. En fonction des structures organisationnelles des Länder, les administrations fiscales emploient du personnel bénéficiant de divers niveaux d'expérience et au moins un contrôleur TVA expérimenté ou un inspecteur TVA. Au niveau fédéral, l'unité de coordination des contrôles TVA spéciaux et des enquêtes fiscales connexes (acronyme allemand: KUSS) est chargé de la coordination nationale dans le domaine de la fraude présumée ou avérée à la TVA. Le KUSS travaille en étroite collaboration avec les unités de contrôle spécial TVA et les services d'enquêtes fiscales des Länder pour lutter contre la fraude à la TVA. Le KUSS soutient également l'échange d'informations entre les enquêteurs du fisc et les inspecteurs TVA concernés. Le traitement par l'unité centrale de coordination dépend de la nature de l'affaire (procédure d'imposition ou poursuites pénales).

En Allemagne, il reste des quelques obstacles à la coopération.

- La coordination à l'échelle nationale ne peut être assurée avec satisfaction en raison des manquements dans l'échange d'information entre le KUSS et les administrations fiscales des Länder.
- Au niveau fédéral, il n'existe aucune autorité pour conseiller les administrations fiscales des Länder lors des enquêtes. La procédure de coopération ne peut en être qu'allongée.
- Affectation insuffisante de moyens humains compétents disposant de la formation et de l'expérience nécessaires pour lutter contre la fraude à la TVA.
- Ni le KUSS ni les administrations fiscales des Länder ne peuvent influencer les décisions du ministère public de juger les cas de fraude organisée à la TVA au cours d'un procès commun plutôt qu'au cas par cas.

Aux Pays-Bas, les bureaux régionaux des impôts réalisent des contrôles sur la base de signaux reçus de l'intérieur et de l'extérieur. Si un contrôle ou un signal du Service d'information et d'enquête fiscale (abréviation en néerlandais: FIOD-ECD) donne lieu à une suspicion de fraude à la TVA, le cas est discuté au cours de l'une des réunions régulières des représentants de l'administration fiscale, du FIOD-ECD et du ministère public. Conformément aux directives nationales, une décision est prise d'ouvrir une enquête pénale ou de traiter le cas sur le plan fiscal. Des directives et procédures spéciales existent pour la prise de décision. Les mêmes critères sont ainsi appliqués à travers tout le pays par le personnel qualifié et expérimenté en matière de fraude à la TVA et d'action pénale. En général, une coopération suffisante est ainsi garantie entre l'administration fiscale, les services d'enquête et le ministère public.

Aux Pays-Bas, il reste aussi des obstacles à l'organisation de la répression des carrousels à la TVA.

- La décision d'enquêter et de poursuivre les cas de fraude dépend également des capacités en personnel du FIOD-ECD et du ministère public.
- Des accords annuels spéciaux sont passés entre le FIOD-ECD et le ministère public. L'accord pour 2008 n'accorde cependant aucune attention spéciale à la fraude à la TVA (carrousel).
- Les informations concernant les cas de fraude sont enregistrées différemment par l'administration fiscale et le ministère public.

#### **Fournir des informations de gestion sur les cas de fraude et les pertes de TVA**

*Les informations sur les cas de fraude intracommunautaire à la TVA et les pertes de TVA qui en résultent sont limitées. La perte totale due aux carrousels n'est pas connue. Les informations concernant ces pertes est utile pour mesurer l'efficacité des politiques anti-fraude et décider des ressources à mettre en œuvre pour combattre la fraude.*

Les administrations fiscales devraient analyser les cas de fraude à la TVA et les pertes de TVA et rassembler toutes les informations pertinentes, notamment celles disponibles auprès du ministère public, pour mesurer l'efficacité des politiques et des mesures anti-fraude.

Des informations sur les cas de fraude à la TVA et les pertes de TVA sont disponibles dans une certaine mesure dans les trois pays participants. Toutefois, un relevé complet des cas de fraude et des pertes dues aux carrousels n'est pas disponible.

En Belgique, il existe des informations quant au nombre de cas détectés par le service d'appui (OCS) et traités par le service d'enquête (ISI), ainsi qu'aux montants de TVA concernés et aux amendes. Les chiffres montrent qu'un petit nombre de cas représente une part disproportionnée des montants soustraits. Les quinze cas principaux représentent plus de 70% des montants totaux éludés en 2006 et 2007.

En Allemagne, des données statistiques sont disponibles mais ne sont pas utilisées comme outil de pilotage. Des statistiques consolidées basées sur les données des Länder sont établies au niveau national. L'administration fiscale alimente des bases de données avec des informations au sujet des cas de fraude à la TVA et des participants aux carrousels à la TVA. Les services fiscaux nationaux ne peuvent obliger les Länder à leur fournir des informations de gestion adéquates. La pratique des Länder en la matière n'est donc pas analysée au niveau fédéral. Les données statistiques conservées par les Länder sont également insuffisantes pour mesurer l'efficacité des politiques anti-fraude. Ni l'administration fiscale fédérale ni les Länder ne possèdent des informations complètes sur les cas de fraude à la TVA (carrousel), notamment en ce qui concerne, par exemple, le résultat des confiscations et saisies ou du taux de récupération des taxes établies.

Aux Pays-Bas, des informations statistiques sont disponibles au sujet de la fraude à la TVA et des carrousels à la TVA tels qu'enregistrés par le FIOD-ECD. La perte financière résultant de la fraude carrousel est relativement importante: 75% du total des pertes enregistrées sont dus aux carrousels TVA alors que seuls 6% du nombre total de fraudes à la TVA concernent les carrousels. L'administration fiscale ne possède pas une vue d'ensemble du nombre de cas et de l'importance de la fraude intracommunautaire à la TVA. Des informations sont uniquement disponibles sur les cas recensés et traités par le FIOD-ECD. Aucune information n'est disponible au sujet du règlement des dossiers par voie administrative.

#### **Le faible taux de récupération des pertes souligne l'importance de la prévention et du dépistage précoce**

*Les informations disponibles indiquent que la fraude carrousel est à l'origine de pertes proportionnellement plus importantes que les autres cas de fraude et que le taux de récupération est faible.*

Vu la nature de la fraude intracommunautaire à l'opérateur défaillant, le taux de récupération des pertes en TVA est faible. Le montant dû a beau être grevé d'une lourde amende, par exemple en Belgique et aux Pays-Bas, cette mesure n'a pratiquement pas d'effet sur les montants collectés. C'est pourquoi la prévention et le dépistage précoce constituent la meilleure approche pour réduire le manque à gagner de TVA.

La responsabilité conjointe et solidaire pour la TVA éludée des fraudeurs condamnés, de financiers de la fraude à la TVA, des instigateurs de la fraude et d'autres personnes impliquées dans les carrousels à la TVA est un instrument supplémentaire appréciable.

En Allemagne, l'approche par l'administration fiscale de la fraude à la TVA comprend le renforcement de la prévention, de la détection et de la répression en ordre décroissant d'importance. Bien qu'elle semble raisonnable, cette approche ne repose pas sur une évaluation complète des politiques anti-fraude de l'administration fiscale.

## Annexe 1 Questions d'audit

### (1) Prévention (limitation du risque de fraude)

1. Quelles sont les mesures prises pour éviter que des commerçants potentiellement non fiables puissent disposer de numéros de TVA et se transformer en 'opérateurs défaillants' ?
2. Quelles sont les mesures prises pour contrer l'abus potentiel de numéros de TVA restés inactifs pendant une longue période ?

### (2) Détection (analyse de risques, inspection, contrôle et signalement)

1. Quelles garanties existe-il pour assurer une saisie complète et correcte des données relatives aux numéros de TVA, aux fournitures intracommunautaires et corrections des déclarations de TVA dans le système d'échange d'informations sur la TVA automatisé (VIES) ?
2. De quelle manière l'analyse et la gestion des risques afférents au contrôle des déclarations TVA et des livraisons intracommunautaires sont-elles effectuées ?
3. Quels sont les contrôles et les vérifications des déclarations TVA et des relevés de fournitures intracommunautaires effectués sur la base de profils de risque ?
4. Les transactions inhabituelles sont-elles suivies rapidement par un examen plus approfondi ?
5. Les sources d'information pertinentes, notamment les signalements spontanés et les demandes d'informations, sont-elles exploitées dans le cadre de la détection ?
6. Existe-t-il un suivi en vue de la réception/fourniture en temps voulu des données à l'occasion des demandes d'informations ?

### (3) Répression (audit, enquête et dépistage, poursuites et règlement)

1. Les indices de suspicion de fraude font-ils l'objet d'un suivi par les administrations fiscales ou les services anti-fraude ?
2. De quelles informations de gestion les administrations fiscales disposent-elles au sujet des résultats d'audits, enquêtes et traitement fiscal de ces affaires ?

## Annexe 2 Liste des abréviations

ISI	Inspection spéciale des impôts (Belgique)
CLO	<i>Central Liaison Office</i> (bureau central de liaison présent dans chaque État membre)
Ecofin	Conseil des affaires économiques et financières de l'Union européenne
Eurocanet	<i>European Carousel Network</i>
FIOD-ECD	Service d'information et d'enquêtes fiscales/Inspection économique (Pays-Bas)
BCE	Banque-Carrefour des entreprises (Belgique)
KUSS	Unité de coordination des contrôles TVA spéciaux et des enquêtes fiscales connexes (Allemagne)
MSW	Alerte État membre
MTIC-Fraud	<i>Missing Trader Intra-Community Fraud</i> (Carrousel à la TVA)
OCS	Task force fraude TVA (Belgique)
OLAF	Office européen de lutte anti-fraude
SCAC	<i>Standing Committee on Administrative Cooperation</i> (Comité permanent de la coopération administrative)
TBF	Task force fraude TVA (Pays-Bas)
TPO	Consultation tripartite (Pays-Bas)
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée
VIIES	<i>VAT Information Exchange System</i> (Système d'échange d'informations sur la TVA automatisé)



Il existe aussi une version néerlandaise de ce rapport.

*Er bestaat ook een Nederlandse versie van dit verslag.*

Vous pouvez consulter ou télécharger ce rapport dans la langue de votre choix sur le site internet de la Cour des comptes.

dépôt légal	D/2009/1128/08
imprimeur	N.V. PEETERS S.A.
adresse	Cour des comptes Rue de la Régence, 2 B-1000 Bruxelles
tél	02-551 81 11
fax	02-551 86 22
site internet	<a href="http://www.courdescomptes.be">www.courdescomptes.be</a>