



Direction générale de Fiscalité et Union douanière

Guide sur la coopération renforcée entre des Etats membres et les entreprises dans la lutte contre la fraude à la TVA



EU VAT Forum

Bruxelles, février 2016

Contenu

1.	Introduction	2
1.1.	Objectif et contexte	2
1.2.	Objectif	3
1.3.	Les parties prenantes.....	3
1.4.	Les faiblesses des mesures en vigueur pour lutter contre la fraude à la TVA.....	3
1.5.	L'engagement des entreprises et des administrations fiscales.....	4
2.	La réalité commerciale – Identification et gestion des risques	6
2.1.	Considérations générales	6
3.	Les procédures KYC / KYT normales	6
3.1.	Les procédures KYC (pratique courante pour les entreprises).....	7
3.2.	Les procédures KYT (pratique courante)	7
4.	Echange d'informations	7
4.1.	Points de contact pour les entreprises au sein des administrations fiscales.....	7
4.2.	Des entreprises aux administrations fiscales	8
4.3.	Des administrations fiscales vers les entreprises	8
4.4.	Entre les administrations fiscales.....	8
5.	Utilisation des données par les administrations fiscales.....	9
5.1.	Les administrations fiscales doivent utiliser les informations reçues et engager des actions	9
5.2.	Feed-back.....	9
6.	Publicité et suivi (comment ce guide doit être rendu accessible ou mis en œuvre au niveau national, sensibilisation).....	9
7.	Mise à jour du guide	10
8.	Annexe 1 - Description du marché du gaz et de l'électricité	11
8.1.1.	Contexte.....	11
8.1.2.	Le marché de l'énergie	11
8.1.3.	Les modèles commerciaux généraux et leur pertinence à l'égard de la fraude à la TVA.....	12
8.1.4.	Enregistrement conformément au règlement REMIT	13
8.1.5.	Groupe d'équilibrage et périmètre.....	14
9.	Annexe 2 – Télécommunications – Vente en gros de trafic voix.....	16
10.	Annexe 3 – Exemples de lettre de « vigilance » et d'« avertissement »	20
10.1.	Lettre de vigilance.....	20
10.2.	Lettre de vigilance (2)	23
10.3.	Lettre d'avertissement (nominative)	25
10.4.	Lettre d'avertissement (2)	28

Guide sur la coopération renforcée entre des Etats membres et les entreprises dans la lutte contre la fraude à la TVA

1. INTRODUCTION

Dans le monde entier, les régimes de la TVA deviennent de plus en plus complexes et interconnectés au niveau international. Alors que le système de la TVA européen fut historiquement une source d'inspiration pour la scène internationale, la complexité et la vulnérabilité des règles actuelles en matière de TVA qui gouvernent les échanges internationaux constituent des failles connues et exploitées par les fraudeurs.

Le développement du commerce international et de « nouveaux modèles commerciaux », sous l'impulsion des nouvelles technologies, tels que les services (à distance) fournis dans de nombreux états, associé au phénomène d'externalisation croissant – sous-traitance comprise – de tâches de support ou d'assistance ont accentué d'autant plus la pression exercée sur le système de la TVA.

Les divergences administratives souvent importantes entre les 28 Etats membres contribuent également à la complexité du système et pourraient avoir un impact sur les procédures évoquées dans ce guide.

Le système de la TVA étant vulnérable à la fraude, il y a un besoin urgent d'établir non seulement un cadre juridique et administratif simple, juste, solide et efficace au sein de l'UE, mais également une procédure de coopération administrative entre les Etats membres et avec les entreprises légales, et ce, afin de prévenir la fraude à la TVA et la combattre aussi efficacement que possible.

1.1. Objectif et contexte

Ce guide a pour objectif de faciliter et encourager une coopération administrative plus intense entre les parties prenantes - voir point 1.3 - qui soutiennent ce guide afin de combattre efficacement la fraude sans accroître davantage la complexité du système européen de la TVA. Le guide abordera en premier lieu la fraude MTIC (fraude intracommunautaire à l'opérateur défaillant)¹ et ses nombreuses variantes. Comme les fraudes ne suivent pas toujours le même schéma, ce document pourrait également concerner d'autres types de fraudes futures. Ce guide n'étant pas un accord contraignant, il sera en accord avec les dispositions européennes garantissant le libre marché.

Une coopération et des échanges concis et efficaces entre les administrations fiscales et les entreprises légitimes sont essentiels pour combattre la fraude à la TVA. Ce guide de coopération administrative entre les Etats membres et les entreprises pourrait encourager, particulièrement dans le domaine de la fraude à la TVA, tous les intervenants du système de la TVA de l'UE à l'utiliser, s'il y a lieu, comme base de travail afin de construire des modèles de coopération efficaces.

Ce guide devrait permettre :

- une interaction plus efficace et plus pro-active avec les entreprises légitimes avant que de nouvelles mesures antifraudes ne soient implémentées, dans le but d'évaluer leur impact sur les entreprises légitimes.
- des actions concrètes devant être prises par les diverses parties prenantes au niveau européen et national pour comprendre les modes de fonctionnement des entreprises et des marchés et pour identifier et se pencher sur les mesures qui évitent au marché de s'exposer à la fraude à la TVA et donc promouvoir une coopération efficace dans les meilleurs délais.

¹ Tel que précisé à [COM/2004/0260 paragraphe 3.2.2](#)

- la transposition de ces actions en mesures nationales, par le biais de recommandations décrivant comment cet objectif peut être atteint.
- le développement accru et l'échange des meilleures pratiques au sein de l'UE, en particulier en ce qui concerne la notion de « **cooperative compliance** »² entre les entreprises légitimes et les administrations fiscales, les procédures 'know your counterparty' (KYC) et les procédures 'know your taxpayer' (KYT).

Il peut arriver que les entreprises facilitent la perte de recettes fiscales en aidant les fraudeurs de manière non intentionnelle ou par manque d'informations nécessaires pour prévenir ces fraudes. Nous espérons que ce guide permettra aux entreprises légitimes d'accéder aux informations requises pour minimiser autant que possible ces risques.

1.2. Objectif

Ce guide a pour but de créer un cadre des meilleures pratiques pour une coopération efficace entre les administrations fiscales et les entreprises. Ce guide apportera également des éclaircissements sur les modèles et pratiques commerciaux rentables de secteurs économiques spécifiques (voir annexe) où la fraude est un problème connu.

1.3. Les parties prenantes

Les acteurs de ce guide sont listés sur le site de la Commission européenne, incluant :

- La Commission européenne
- Les Etats membres
- Les administrations fiscales
- Les entreprises
- Les associations d'entreprises

1.4. Les faiblesses des mesures en vigueur pour lutter contre la fraude à la TVA

Tout en ayant renforcé les mesures de conformité au cours des dernières années, lesquelles génèrent bien souvent de nouvelles obligations de conformité pour les entreprises légitimes, les Etats membres ont également obtenu de nouveaux moyens pour combattre la fraude à la TVA transfrontalière :

- Le réseau Eurofisc (Règlement du Conseil (CE) 904/2010 chapitre X) et
- L'application des mesures antifraudes temporaires et optionnelles issues du Mécanisme de Réaction Rapide (Directive CE 2013/42/UE) pour contrer les opérations frauduleuses soudaines et massives, ainsi que l'extension du Mécanisme de l'Autoliquidation (Directive CE 2013/43/UE) comme mesure générale pour stopper la fraude à la TVA.

Bien que plusieurs Etats membres aient introduit ces dernières années des mécanismes d'autoliquidation sectoriels, aucune donnée ne permet d'établir que les pertes fiscales en matière de TVA au sein de l'UE aient considérablement diminué. Même si le mécanisme de l'autoliquidation présente des avantages pour l'Etat-membre dans sa lutte contre la fraude au sein d'un secteur spécifique, ces mesures peuvent en revanche mener à une migration de la fraude vers les autres Etats membres ou vers d'autres secteurs d'activité, agissant ainsi uniquement sur les symptômes et

² Concept qui implique à la fois que les entreprises déposent leurs déclarations et déclarent leurs opérations correctement, mais également que les administrations les aident à le faire correctement, le tout d'une façon spontanée et de bonne foi

https://www.wu.ac.at/fileadmin/wu/d/i/taxlaw/institute/WU_Global_Tax_Policy_Center/Cooperative_Compliance_The_Essential_Features_final.pdf

non sur les causes réelles de la fraude à la TVA. Ce mécanisme n'est également pas adapté aux secteurs d'activités qui sont vulnérables face à la non-conformité au stade final de la production ou au stade de la vente au détail. Enfin, de telles mesures pèsent également financièrement sur les entreprises légitimes qui doivent suivre l'évolution des différents mécanismes d'autoliquidation en vigueur dans les divers Etats membres.

Des travaux se poursuivent afin de répondre aux faiblesses du système de la TVA face à la fraude transfrontalière, notamment ceux initiés par la Commission européenne sur le principe d'un système de la TVA européen basé sur la destination finale. Mais nous avons également besoin d'une coopération plus étroite entre les Etats membres ainsi que de nouveaux angles d'approche, ce qui implique une plus grande participation des entreprises légitimes dans la lutte contre la fraude.

1.5. L'engagement des entreprises et des administrations fiscales

Les mesures de lutte contre la fraude à la TVA doivent permettre de trouver le juste équilibre en garantissant la sauvegarde des recettes de la TVA, sans alourdir les obligations pesant sur les entreprises légitimes. Il est également nécessaire de mettre en place une coopération internationale efficace et réactive entre les Etats membres ainsi qu'entre les entreprises et les différentes administrations fiscales. Les engagements spécifiques découlant de ce guide cherchent à atteindre ces objectifs tout en respectant les principes fondamentaux et les droits des contribuables et des autorités fiscales inhérents au système de la TVA tels que :

- La sécurité juridique
- Le principe de neutralité
- Le principe de proportionnalité
- La transparence – partage mutuel des informations

Les entreprises et administrations fiscales reconnaissent que les engagements qui figurent ci-dessous constituent un bénéfice mutuel et qu'ils serviront à protéger plus efficacement toutes les personnes concernées des risques de fraude intracommunautaire à l'opérateur défaillant.

Les engagements communs

1. Les entreprises et les administrations fiscales acceptent de partager les informations qui peuvent permettre d'identifier et de traiter des cas de fraude intracommunautaire de type à l'opérateur défaillant (voir section 4). En ce sens, les principes suivants s'appliquent :
 - a. Les entreprises sont incitées à partager leurs approches commerciales et à fournir en temps opportun toutes les informations pertinentes aux administrations fiscales (peu importe qu'il s'agisse d'une demande d'information précise ou effectuée pour la conduite d'une procédure de contrôle).
 - b. Les entreprises et les associations d'entreprises sont incitées à prévenir au plus tôt les administrations fiscales des nouveaux modèles de fraude émergeant dans certains secteurs d'activité qui pourraient compromettre la concurrence loyale.
 - c. Les autorités fiscales sont incitées³ à partager des informations sous la forme d'alertes préalables, d'informations sur les fraudes, d'alertes de fraude dans certains secteurs, de lettres de prévention individuelles, ou toute autre forme de communication aux entreprises et associations d'entreprises (dans la mesure du possible conformément aux lois nationales). Les administrations fiscales sont incitées à fournir en temps opportun des informations aux autres administrations fiscales (peu importe qu'il s'agisse d'informations envoyées spontanément ou en réponse à une demande au cours d'une procédure de contrôle).

Les engagements des entreprises

³ Voir l'annexe pour des exemples

2. Les entreprises sont encouragées à porter plus d'attention aux informations qui leur sont fournies, notamment celles relatives à un risque spécifique connu et à prendre les mesures commercialement raisonnables pour assurer la pertinence des processus d'affaires, qui ont un impact sur la fraude intracommunautaire à l'opérateur défaillant. Elles peuvent ainsi appliquer les procédures KYC (voir Section 3), les procédures de surveillance du commerce, la séparation des tâches et évaluer la conformité.
3. Dans les secteurs vulnérables à la fraude TVA et lorsque les entreprises sont informées d'un risque connu spécifique, celles-ci acceptent de prendre des mesures commercialement raisonnables pour garantir une sensibilisation accrue face à la fraude intracommunautaire à l'opérateur défaillant au sein de leur organisation et pour former de manière appropriée les employés concernés.

Les engagements des autorités fiscales

4. Les administrations fiscales acceptent de se concentrer davantage sur les risques de fraude dès qu'elles en sont informées et de mettre en place des procédures afin de réduire ces risques, ce qui implique de prendre les mesures raisonnables à leur disposition pour assurer la pertinence des procédés qui impactent la fraude MTIC, tels que des normes élevées pour valider les demandes d'immatriculation à la TVA, les procédures KYT, des niveaux de contrôle élevés (avertissements précoces), l'utilisation de la base de données VIES⁴.
5. Les administrations fiscales continuent d'assurer le principe de sécurité juridique pour les entreprises qui s'engagent à respecter ce code de conduite. Elles devraient par ailleurs offrir l'engagement certain d'utiliser les informations qu'elles reçoivent uniquement pour les objectifs de coopération décrits dans ce guide. S'engager à respecter les recommandations de ce guide ne change en rien les principes fondamentaux et les droits octroyés aux contribuables (tel que la présomption de bonne foi) inhérents au système de la TVA.

⁴ Système d'échange d'informations sur la TVA

2. LA REALITE COMMERCIALE - IDENTIFICATION ET GESTION DES RISQUES

2.1. Considérations générales

Les approches commerciales saines ainsi que la compréhension de la manière dont les aspects commerciaux et la TVA sont liés dans le domaine des affaires sont d'une importance cruciale pour permettre d'identifier et gérer les risques de fraude intracommunautaire à l'opérateur défaillant.

Les acteurs concernés évoqués dans ce guide ne peuvent travailler ensemble efficacement pour lutter contre la fraude que s'ils comprennent pleinement et entièrement la réalité commerciale, les motivations commerciales ainsi que les procédés mis en place par les entreprises pour gérer l'environnement lié à leur activité. Ces connaissances permettront d'identifier plus facilement, de manière approfondie et raisonnable, ce qui est commercialement viable et attendu dans un secteur d'activité spécifique et ce qui peut être à l'origine d'une fraude.

Les entreprises jouent un rôle clé en partageant leurs informations et en tenant les administrations fiscales à jour des développements commerciaux externes et des procédures internes mises en place par les entreprises pour gérer les risques.

Les modèles commerciaux sont en mutation permanente et le marché actuel oblige les entreprises à adopter sans cesse de nouveaux modèles. La seule certitude est que le commerce international va s'étendre à davantage de territoires. Cette situation va engendrer de nouveaux risques pour les entreprises et de nouveaux défis pour les autorités fiscales. Par conséquent, un guide d'assistance face aux dangers de la fraude à la TVA s'avère de plus en plus judicieux.

Les annexes de ce guide contiennent des conseils détaillés sur les secteurs d'activité où la fraude reste encore problématique. Cependant, les fraudeurs peuvent s'en prendre à quasiment tous les secteurs économiques. Il convient donc de les apprécier en tant qu'exemples.

Les secteurs actuels évoqués en détails dans les annexes de ce guide sont :

- Le secteur de l'énergie, annexe 1
- Le secteur des télécommunications, annexe 2

3. LES PROCEDURES KYC / KYT NORMALES

Les administrations fiscales et les entreprises reconnaissent l'importance des procédures 'Know Your Counterparty' (KYC) et 'Know Your Taxpayer' (KYT), surtout lorsqu'il s'agit de lutter contre la fraude, comme faisant partie des engagements contenus dans ce guide mais également comme outil de gestion quotidien de la TVA.

Les procédures KYC et KYT permettent d'évaluer la notoriété des contreparties/contribuables, en utilisant les informations qui sont raisonnablement accessibles aux entreprises et aux autorités fiscales et qui sont normalement incluses dans les processus quotidiens. Les procédures KYC et KYT sont décisives au début de la relation avec une entreprise ou une autorité fiscale, mais également au cours du développement de ces relations. Il convient donc de prendre en considération la fréquence à laquelle les procédures KYC et KYT devraient être raisonnablement répétées.

Les Etats membres sont nombreux à avoir déjà publié des recommandations pour sensibiliser les entreprises aux signes indiquant d'éventuels risques de fraude intracommunautaire à l'opérateur défaillant. Les administrations fiscales sont incitées à partager leurs informations pour aider les entreprises à développer leurs procédures KYC de manière continue.

Il est important de souligner qu'il n'existe pas de procédures KYC et KYT standard pour l'ensemble des entreprises/contribuables. Ces procédures varient et s'adaptent en fonction de la taille, de l'activité et du statut du contribuable. Elles doivent également prendre en compte le volume et la valeur des transactions, ainsi que le nombre et le type de fournisseurs et de clients.

3.1. Les procédures KYC (pratique courante pour les entreprises)

Dans un contexte d'affaires, les procédures Know Your Counterparty (KYC) sont des mesures adoptées par les entreprises dans le but de réduire leurs risques commerciaux, tels que le risque lié au crédit, à la réputation ou le risque de corruption.

Cependant, ces procédures peuvent également jouer un rôle majeur dans la lutte pour minimiser le risque d'implication involontaire dans un circuit d'approvisionnement frauduleux - bien qu'il ne faille pas perdre de vue que des procédures KYC efficaces ne peuvent pas supprimer complètement un tel risque étant donné la complexité et les ressources importantes dont disposent les fraudeurs ainsi que l'évolution constante des schémas de fraude.

En outre, il est également important de reconnaître que même lorsque des procédures KYC ont été implémentées, un contribuable « de bonne foi » peut également devenir un contribuable « de mauvaise foi », ou encore un fraudeur peut s'immiscer dans la chaîne de production de l'entreprise. Il n'est pas raisonnablement, ni commercialement envisageable d'attendre d'une entreprise qu'elle exerce un contrôle sur ou qu'elle connaisse les personnes en relation avec leurs propres clients ou fournisseurs. Une vigilance permanente par rapport aux indications sur les risques de fraude intracommunautaire à l'opérateur défaillant est cependant recommandée, ce qui peut révéler des anomalies une fois les opérations de commerce engagées.

3.2. Les procédures KYT (pratique courante)

Ces procédures sont mises en place par les administrations fiscales, notamment lors de l'immatriculation et de la radiation. Cela nécessite des procédés spécifiques et des contrôles effectués par les autorités fiscales. Un contrôle adéquat ainsi qu'une communication à jour au travers par exemple du système VIES en sont des éléments essentiels. Nous encourageons les Etats membres à partager entre eux les procédures KYT spécifiques telles que l'analyse de risque, la gestion des risques, les systèmes de « **cooperative compliance** » ainsi que les contrôles spécifiques

relatifs aux contribuables.

4. ECHANGE D'INFORMATIONS

4.1. Points de contact pour les entreprises au sein des administrations fiscales

Les administrations fiscales sont encouragées à mettre en place des 'points de contact' pour les entreprises au niveau international (p.ex. l'Eurofisc chair) et au niveau national (au sein des administrations dans les Etats membres), où elles peuvent directement partager des informations commerciales, par exemple sur la manière dont opèrent les marchés. Il serait appréciable à ce titre que soit mis en place un accès électronique permanent. Ces points de contact devraient faire l'objet d'une publication.

Afin de faciliter un échange d'informations fluide, les entreprises et les administrations fiscales devraient établir un moyen de communication direct, efficace et souple permettant d'agir rapidement et de manière ciblée sur les problèmes en cours. Pour des raisons de simplicité et d'efficacité, et lorsque cela semble judicieux, un point de contact unique peut être désigné. Plusieurs points de contact directs sont d'ores et déjà accessibles pour certaines organisations dans les secteurs exposés aux risques. Le cas échéant, les associations d'entreprises pourraient également constituer le point de contact.

4.2. Des entreprises aux administrations fiscales

Les entreprises et les organisations commerciales devraient s'efforcer d'organiser des ateliers propres à chaque secteur en collaboration avec les administrations fiscales afin de partager les antécédents commerciaux et les informations commerciales pertinentes. Cependant, étant donné que la législation européenne sur la concurrence impose des limites quant au partage des informations commerciales et quant à la manière dont les entreprises peuvent activement surveiller et agir sur la libre circulation de leurs produits, tout échange d'informations devra respecter cette législation.

En cas de soupçon de fraude au sein d'un marché spécifique, les entreprises légitimes sont incitées à communiquer les informations concernées aux administrations fiscales, à condition que le droit de la concurrence n'interdise pas ce partage.

Les administrations fiscales sont encouragées à établir une procédure de signalement précoce pour les entreprises aux habitudes commerciales suspicieuses, et ce conformément à leur législation nationale, les nouveaux acteurs sur le marché ou toute autre irrégularité identifiée par exemple au cours des procédures KYC/KYT.

La procédure devrait s'assurer que les informations sont échangées rapidement et de manière ciblée, afin qu'elles soient adressées au service concerné de l'administration fiscale. A la réception des données émises par les entreprises, les administrations fiscales devraient tenir compte du secret, de la confidentialité ainsi que des garanties du libre marché.

4.3. Des administrations fiscales vers les entreprises

Les administrations fiscales sont encouragées à publier des lignes directrices pouvant aider les entreprises à reconnaître d'éventuels partenaires commerciaux à risque. A cet effet, elles peuvent publier des documents sur les sites Web des administrations fiscales ou des secteurs d'activités spécifiques. Cette initiative permettra de réduire le risque que des entreprises se retrouvent involontairement impliquées dans des situations de fraude à la TVA.

Les administrations fiscales sont également encouragées à déterminer un processus d'alerte précoce pour les entreprises et les fédérations professionnelles, lesquelles peuvent à leur tour communiquer

les informations pertinentes à plus grande échelle au sein du monde des entreprises par le biais de lettre de « vigilance » et d'« avertissement ». Des exemples de ce type de lettre sont présentés dans l'annexe 3. En raison du droit du secret, les administrations fiscales n'ont pas la possibilité d'informer les entreprises sur les sociétés suspectées d'être impliquées dans une fraude à la TVA.

Les Etats membres sont également encouragés à consulter de manière pro-active les entreprises légitimes avant que de nouvelles mesures antifraudes ne soient implémentées, dans le but d'évaluer leur impact sur les entreprises légitimes.

Les administrations fiscales devront répondre rapidement aux informations pertinentes communiquées par les entreprises et prendre les mesures appropriées telles que précisées au point 4.1.

4.4. Entre les administrations fiscales

EUROFISC est un mécanisme fourni aux administrations fiscales dans les Etats membres dans le but d'améliorer leur coopération administrative dans la lutte contre la fraude à la TVA organisée, et particulièrement la fraude carrousel (Règlement du Conseil de l'UE 904/2010). Il s'agit à la fois d'un réseau d'échanges rapides d'informations ciblées sur la fraude à la TVA entre des Etats membres et d'un système de prévention multilatéral.

Le siège Eurofisc et les points de contact nationaux dans les Etats membres sont encouragés à faire le lien entre les entreprises contribuant à la coopération. Les informations utiles reçues des entreprises peuvent être rapidement partagées avec les administrations fiscales de l'UE par le biais du réseau Eurofisc.

5. UTILISATION DES DONNEES PAR LES ADMINISTRATIONS FISCALES

5.1. Les administrations fiscales doivent utiliser les informations reçues et engager des actions

Les administrations fiscales veulent souvent prendre connaissance des informations commercialement sensibles, comme le mode de fonctionnement d'un secteur d'activités, et elles sont ainsi incitées à se rapprocher des entreprises légitimes qui sont les mieux placées pour fournir de tels détails, par exemple sur le producteur de biens ciblés par la fraude.

A condition qu'il n'y ait pas de motifs commerciaux ou contractuels restreignant la communication des informations requises, les entreprises fourniront très probablement l'aide qui leur est demandée en accord avec les directives et attentes suivantes :

- Les représentants des entreprises transmettent de bonne foi et au mieux de leurs capacités, aux administrations fiscales, les archives et informations au nom de leur entreprise. Cependant, on ne peut attendre raisonnablement des représentants actuels de connaître l'ensemble des circonstances et des questions traitées dans les archives et informations fournies.
- L'administration fiscale traitera les informations fournies comme confidentielles et accepte que les informations ne soient utilisées que pour les besoins de procédures judiciaires civiles, administratives ou pénales. Par ailleurs, elle s'engage également à ne pas divulguer, ni propager les informations fournies de quelque manière que ce soit.
- Les administrations fiscales supprimeront les informations après les avoir utilisées ou dès qu'elles ne sont plus utiles par rapport à leur but initial.

L'administration fiscale sollicitera au cas par cas une aide pour ses investigations. Les informations fournies au cours d'une enquête ne sont pas censées être pertinentes ou précises pour les besoins d'un cas différent bien que présentant des similitudes ou similarités.

5.2. Feed-back

Bien que les administrations fiscales ne puissent pas s'engager à donner un feed-back détaillé sur l'utilisation des informations, elles sont tout de même incitées à communiquer de manière indirecte sur le résultat atteint grâce à l'utilisation de ces informations.

6. PUBLICITE ET SUIVI (COMMENT CE GUIDE DOIT ETRE RENDU ACCESSIBLE OU MIS EN OEUVRE AU NIVEAU NATIONAL, SENSIBILISATION)

Ce qui fait le succès de ce guide, c'est sa mise en œuvre cohérente tant au niveau européen que national.

Par conséquent, il convient de suivre les recommandations suivantes :

- Le guide devrait obtenir l'approbation du Forum de l'UE sur la TVA et faire l'objet d'une publication sur le site Web de la Commission européenne. Nous encourageons également tous les Etats membres à publier le guide sur leurs sites officiels.
- Des forums et groupes de travail (administrations fiscales, fédérations professionnelles, entreprises) au niveau local et national devraient être mis en place afin de promouvoir sa mise en œuvre et évaluer annuellement sa progression et ses expériences au Forum de l'UE sur la TVA.
- Le guide devrait être distribué aux fédérations professionnelles européennes et nationales.
- Le réseau Eurofisc devrait promouvoir activement ce guide et les différents points de contact devraient être portés à la connaissance de tous les acteurs de la lutte antifraude.

Toute entreprise ainsi que les organisations commerciales concernées devraient avoir l'opportunité

de promouvoir ce guide.

7. MISE A JOUR DU GUIDE

L'efficacité du « *Guide pour une coopération renforcée entre les Etats membres et les entreprises* » sera mesurée et de futures mises à jour seront étudiées.

8. ANNEXE 1 - DESCRIPTION DU MARCHE DU GAZ ET DE L'ELECTRICITE

8.1.1. Contexte

En Europe, les citoyens et les entreprises ont besoin d'un accès sûr et abordable à l'énergie afin de garantir leur niveau de vie. Parallèlement, il est primordial de réduire l'impact néfaste de la consommation énergétique, en particulier les énergies fossiles, sur l'environnement. C'est la raison pour laquelle la politique de l'UE met l'accent sur la création d'un marché intérieur de l'énergie compétitif qui offre un service de qualité à bas prix, sur le développement des énergies renouvelables, sur la réduction de la dépendance à l'égard des combustibles importés et sur une optimisation de la consommation énergétique. Ces développements s'inscrivent dans le cadre de l'Union européenne de l'Energie⁵.

L'existence d'un marché intérieur de l'énergie compétitif est un instrument stratégique qui permet aux consommateurs de faire un choix parmi les différents fournisseurs de gaz et d'électricité à des prix raisonnables et qui rend le marché accessible à tous les fournisseurs, particulièrement les plus modestes et ceux qui investissent dans les énergies renouvelables.

Le milieu des années 1990 a été marqué par une forte volonté de libéraliser le marché de l'énergie au sein de l'Union européenne, une volonté qui s'est amplifiée dans les années qui suivirent. C'est ainsi que des paquets législatifs d'envergure ont été adoptés en 1996, 2003 et 2009⁶. Ces paquets ou programmes ont été consolidés dans le but d'augmenter l'interconnexion et l'ouverture des marchés à tous ses acteurs, à savoir les producteurs, les grossistes, les détaillants, et les consommateurs.

8.1.2. Le marché de l'énergie

De par sa nature, l'énergie et en particulier l'électricité est difficile à stocker et elle doit également être disponible sur demande. Par conséquent, et contrairement à d'autres produits, il n'est pas possible, dans des conditions de fonctionnement normales, de la stocker, de la rationner ou de demander au consommateur de faire la queue pour l'obtenir. De plus, l'offre et la demande varient en permanence.

C'est pourquoi il est nécessaire de mettre en place matériellement un organisme de contrôle, le [gestionnaire du réseau de transport](#) (GRT) afin de coordonner la répartition des unités de production pour satisfaire la demande du système au travers du [réseau de transport](#) (c'est-à-dire le transfert du gaz ou de l'électricité depuis les sites de production jusqu'aux installations situées près des agglomérations).

L'étendue d'un marché de l'énergie se mesure par le réseau de transport auquel les grossistes, détaillants et consommateurs finaux ont accès dans toute zone géographique. Les marchés peuvent ainsi s'étendre au-delà des frontières nationales.

⁵ Voir <http://ec.europa.eu/priorities/energy-union/>

⁶ Le **premier paquet de libéralisation** fut adopté en 1996 (électricité) et en 1998 (gaz) et implémenté au niveau national pas moins de deux ans plus tard. Le **second paquet de libéralisation** fut adopté en 2003 et transposé dans la législation nationale des Etats membres en 2004, certaines dispositions n'entrant en vigueur qu'en 2007. Le **troisième paquet de libéralisation** fut adopté en 2009.

Rôles des acteurs du marché

- *Producteur* : une société qui extrait du gaz ou qui produit de l'électricité.
- *Fournisseur* : une société qui fournit du gaz ou de l'électricité à des utilisateurs finaux et qui à cet effet nécessite des moyens de transport.
- *Expéditeur (qui peut également être le fournisseur)* : une société qui utilise le réseau national de transport du gaz ou de l'électricité en s'appuyant sur un contrat de transport avec le Gestionnaire de Réseau de Distribution (GRD).
- *Acheteur-revendeur (grossiste et détaillant)* : une société commerciale qui achète et revend du gaz ou de l'électricité sur des points d'échange – parfois virtuels – du réseau. Un acheteur-revendeur ne se charge pas nécessairement du transport du gaz ou de l'électricité et n'agit donc pas toujours comme un fournisseur.
- *Consommateur* : l'utilisateur effectif du gaz ou de l'électricité. Il faut distinguer les consommateurs résidentiels (foyers et petites entreprises) des consommateurs professionnels (entreprises, industries).
- *Gestionnaire des points d'échange de gaz ou d'électricité* : une société qui gère les échanges de gaz ou d'électricité sur le marché national ou régional.
- *Gestionnaire du réseau de transport (GRT)* : le gestionnaire du réseau national de transport du gaz ou de l'électricité.
- *Gestionnaire du réseau de distribution (GRD)* : le gestionnaire d'un réseau de distribution régional.

Si un producteur, grossiste, détaillant ou consommateur souhaite entrer sur le marché de l'énergie d'un Etat membre, il est tenu de s'immatriculer auprès du GRT de cet Etat membre⁷. Si ce participant souhaite également intervenir sur d'autres marchés nationaux ou régionaux, une immatriculation sera nécessaire dans les Etats membres ou régions concernées. Bien que les exigences relatives à l'immatriculation auprès des GRT soient globalement similaires, ils(elles) peuvent varier d'un Etat à l'autre. En conséquence, tous les GRT disposent d'un document listant les personnes immatriculées. Cependant, dans certains Etats, ces listes ne sont pas maintenues à jour.

Par ailleurs, les règles concernant les listes des GRT relatives à des secteurs spécifiques (selon le règlement REMIT⁸) obligent également tous les grossistes à s'inscrire dans le Registre européen des acteurs du marché⁹ (voir la description plus loin).

8.1.3. Les modèles commerciaux généraux et leur pertinence à l'égard de la fraude à la TVA

Il existe des différences conséquentes dans les tendances commerciales entre, d'une part, le secteur de l'énergie et, d'autre part, la vaste majorité des secteurs industriels.

Ainsi, les dangers de la fraude à la TVA dans le secteur de la télécommunication sont principalement liés à la possibilité de proposer, à partir d'un faible capital de départ ou d'une organisation technique relativement modeste, un service voix sur Internet (VOIP), ou encore au fait que les téléphones portables, en tant qu'objets physiquement petits mais à haute valeur ajoutée, peuvent être stockés et transportés facilement (ce qui est favorable à des opérations de fraude

⁷ Dans un souci d'exhaustivité, il convient de préciser que des sociétés, comme par exemple les banques, sont également en mesure d'échanger matériellement du gaz et de l'électricité sans avoir conclu d'accord avec un GRT. Dans ce cas, ces sociétés définissent leurs engagements (positions) avant que la livraison matérielle ne soit effectuée.

⁸ Règlement (UE) No 1227/2011 concernant l'intégrité et la transparence du marché de gros de l'énergie (REMIT)

⁹ <https://www.acer-remit.eu/portal/european-register>

carrousel). De surcroît, ces deux secteurs s'adressent à une clientèle très vaste y compris dans les pays où le pouvoir d'achat est faible.

La situation au sein du secteur de l'énergie n'est pas la même. Dans ce secteur, le danger de la fraude à la TVA n'a pas encore atteint les mêmes proportions. Cependant, il existe quelques cas où des fraudeurs ont tenté de s'introduire sur le marché des professionnels, étant donné que le marché des particuliers nécessite des montages plus complexes liés à l'organisation du réseau de distribution de l'électricité ou du gaz, etc. En outre, le secteur de l'énergie n'est pas confronté à des risques matériels, tels que les téléphones portables. De la même manière, l'électricité par exemple est par nature difficile à stocker, mais doit être disponible 'à la demande'.

Etant donné la faible menace qui pèse actuellement sur le secteur de l'énergie, le risque de fraude peut être davantage réduit par la mise en œuvre de procédures KYC solides. Comme mentionné précédemment, dans ce contexte, l'industrie de l'énergie est également privilégiée par des procédures d'immatriculation nationale mise en commun au sein de l'Agence de coopération des régulateurs de l'énergie (ACER). D'autant plus que les GRT et les GRD enregistrent et archivent les mouvements et transports de gaz et d'électricité dont ils ont la gestion. Le risque de fraude est, de ce fait, principalement limité aux sociétés qui dans un premier temps exercent leurs activités normalement *avant* de ne commettre une fraude à la TVA. Cela requiert des investissements plus conséquents en termes de temps et de complexité avant que la fraude ne puisse être mise en place. Par conséquent, les fraudeurs ne peuvent pas mettre la clé sous la porte d'une société frauduleuse et dès le lendemain recommencer leurs activités frauduleuses sous un autre nom de société.

Il convient de faire une distinction entre les opérations effectuées sur le 'marché boursier' et celle réalisées sur le 'marché bilatéral' / le marché hors bourse. Le commerce de l'électricité s'effectue principalement sur les marchés boursiers, alors que le gaz est globalement commercialisé sur le marché libre, même si la tendance est à la baisse pour ce secteur. Le marché boursier requiert un accord avec la plateforme boursière concernée en ce qui concerne les garanties ou cautions pour conclure les transactions, etc.

Le marché hors bourse n'est pas soumis aux mêmes formalités. Les transactions hors bourses sont normalement réalisées avec la même partie contractante, mais il arrive que ce soit avec de nouveaux entrants. A cet effet, il est en général nécessaire de mettre en place une procédure KYC exhaustive. Il n'existe cependant pas encore de règles encadrant ces procédures KYC, lesquelles dépendent par conséquent en grande partie de l'évaluation du risque réalisée par chaque société, c'est-à-dire typiquement le risque de crédit dans les opérations avec cette partie contractante.

Les autorités de surveillance sont les autorités nationales de l'énergie et des marchés financiers. La supervision s'opère également au moyen de questionnaires exhaustifs, du manuel d'utilisation sur les déclarations de transactions (TRUM) et des lignes directrices établies par l'ACER ou par l'Autorité européenne des marchés financiers (AEMF).

Le régime provisoire de l'autoliquidation est couramment utilisé dans l'UE pour le gaz naturel et l'électricité, principalement à titre préventif. Certains Etats membres l'utilisent également pour les quotas d'émissions.

8.1.4. *Enregistrement conformément au règlement REMIT*

Depuis le 7 octobre 2015, il est devenu obligatoire pour les sociétés de l'énergie et de vente de gros de gaz de s'enregistrer selon les dispositions du règlement REMIT¹⁰. Le code d'enregistrement de

¹⁰ Règlement (UE) n° 1227/2011 du Parlement européen et du Conseil du 25 octobre 2011 concernant l'intégrité et la transparence du marché de gros de l'énergie.

l'ACER est utilisé aux fins de déclaration des transactions et des ordres, conformément au règlement REMIT.

Dans le cadre du système de conformité du règlement REMIT, le code d'enregistrement de l'ACER désigne un code unique (à 12 caractères alphanumériques, exemple : 1234567890ab), attribué à un acteur du marché de gros de l'énergie par l'Agence européenne de coopération des régulateurs de l'énergie (ACER) à l'occasion de son enregistrement auprès de l'autorité nationale de régulation de l'énergie (ANR) de l'Etat membre concerné.

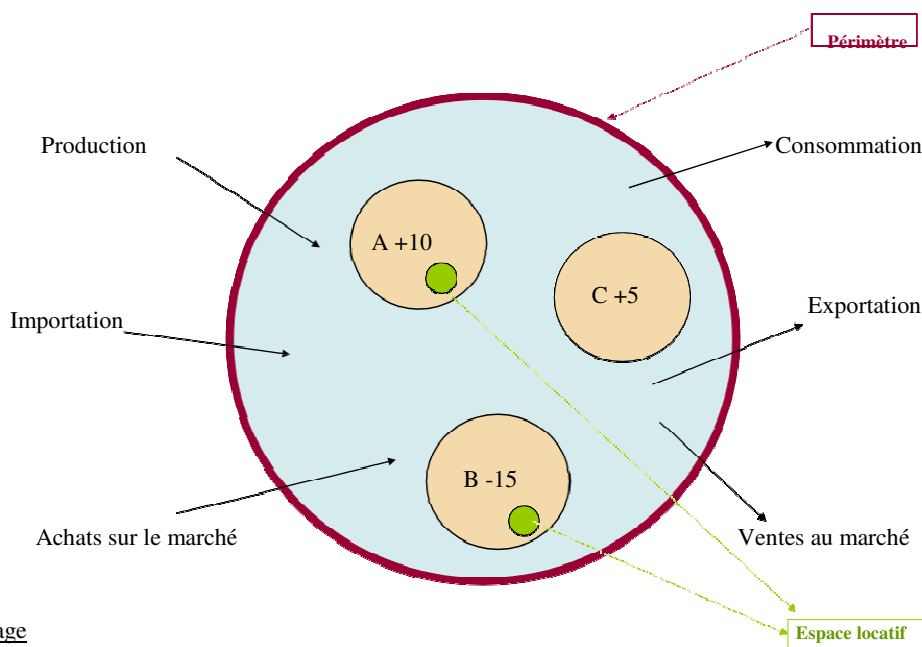
Aucune transaction sur le marché de gros du gaz et de l'électricité ne peut avoir lieu si les contreparties ne sont pas enregistrées. En outre, toutes les autres opérations sont déclarées de manière détaillée avec un identifiant juridique non équivoque.

8.1.5. Groupe d'équilibrage et périmètre

Tout utilisateur du système qui est connecté à un réseau de gaz ou d'électricité (réseau d'énergie), qu'il se fournisse auprès de ce réseau ou l'alimente, doit appartenir à un groupe d'équilibrage ou en former un. Au sein d'un tel groupe (virtuel), grossistes, détaillants, producteurs, distributeurs et consommateurs peuvent réaliser des transactions commerciales sur le marché de l'énergie.

Les utilisateurs d'un groupe d'équilibrage peuvent désigner un représentant de leur groupe auprès du GRT. Le représentant du groupe d'équilibrage est responsable de la gestion de ce dernier et doit à ce titre maintenir un équilibre entre ce qui rentre et sort du réseau. Chaque entrée et sortie du réseau doit par ailleurs être attribuée à un groupe d'équilibrage.

En formant un groupe d'équilibrage, les participants peuvent créer leur portefeuille d'affaires auquel se réfère le terme « périmètre ». Il s'agit d'une sorte de compte. Ce périmètre d'équilibrage fait apparaître les entrées provenant des importations, des productions et des achats, ainsi que les sorties correspondant aux ventes au marché, aux exportations et aux consommations.



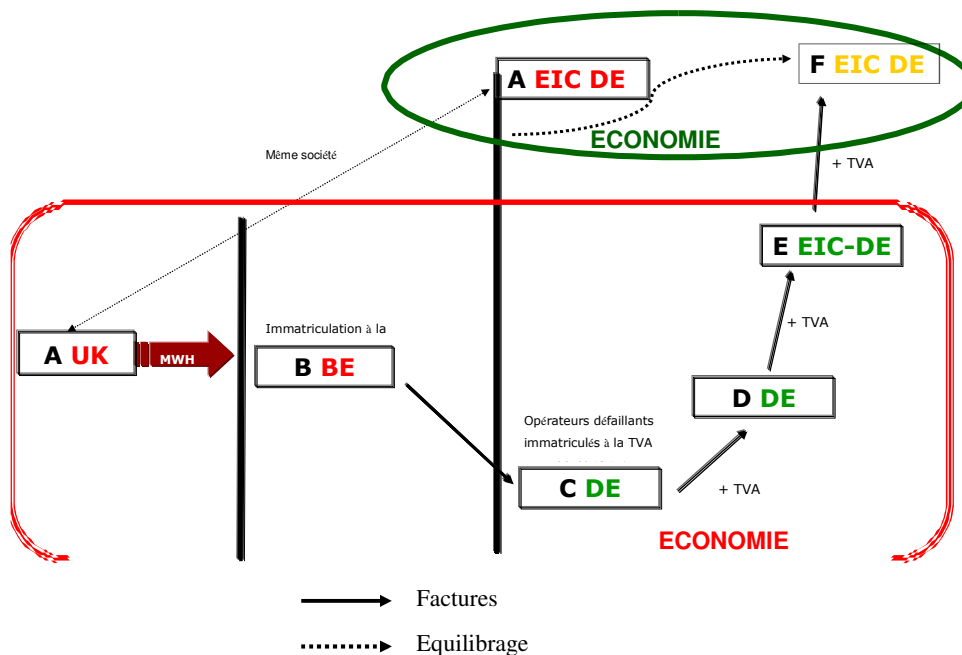
Groupe d'équilibrage

Le marché est équilibré dans une certaine marge, sous le contrôle du GRT. Si un acteur du marché ne respecte pas cet équilibre, il doit verser une pénalité au GRT (correspondant à un pourcentage du prix du marché au moment du déséquilibre).

Mécanisme de fraude à la TVA

Après le 7 octobre 2015, il n'existe plus, selon le règlement d'exécution REMIT (IMPLEMENTATION PAR LA COMMISSION DU REGLEMENT (UE) N° 1348/2014 du 17 décembre 2014)¹¹, de transactions impliquant des sociétés de commerce de gros dans le secteur énergétique qui ne soient pas *enregistrées*.

Par conséquent, le mécanisme de fraude utilisé dans les quelques cas connus (voir ci-dessous) ne peut plus être utilisé.



Dans le cas représenté, les sociétés disposant d'un code EIC sont enregistrées auprès du GRT en Allemagne. Les autres sociétés ne sont pas enregistrées auprès du GRT. Toutes les sociétés sont immatriculées à la TVA.

La véritable livraison d'électricité a lieu en Allemagne entre les sociétés A et F (économie réelle).

Les sociétés B, C et D qui ne sont pas enregistrées utilisent le groupe d'équilibrage des deux sociétés de l'économie réelle. Les sociétés B et D louent des capacités auprès de la société A. La société C fait de même avec la société F.

Les sociétés B, C, D et E sont considérées comme des commissionnaires qui agissent en leur nom mais pour le compte d'un commettant. Dans ce cas, l'article 14, paragraphe 2, point c, de la directive TVA s'applique, ce qui signifie que l'électricité est livrée aux commissionnaires et par les commissionnaires.

La société A est une société britannique enregistrée auprès du GRT allemand. Elle vend de l'électricité à une société roumaine B qui est immatriculée à la TVA en Belgique. Elle ne facture pas de TVA puisqu'en vertu de l'article 38 de la directive TVA, le lieu de livraison se situe en Belgique et que l'article 199a de la directive TVA s'applique. Il n'y a pas d'état récapitulatif puisqu'il n'y a pas de livraison intracommunautaire.

La société B vend de l'électricité à la société C en Allemagne. Aucune TVA ne figure sur la facture puisqu'en vertu de l'article 38 de la directive TVA, le lieu de livraison se situe en Allemagne et que l'article 199a de la directive TVA s'applique. Il n'y a pas d'état récapitulatif puisqu'il n'y a pas de livraison intracommunautaire.

La société C revend l'électricité à la société D en Allemagne. Elle facture la TVA sur cette livraison nationale.

La société D revend l'électricité à la société E en Allemagne. Elle facture et déduit la TVA sur cette livraison nationale. La société E revend l'électricité à la société F en Allemagne. Elle facture et déduit également la TVA sur cette livraison nationale. Cependant, la société C agit en opérateur défaillant et ne verse pas la TVA au Trésor allemand. C'est à ce stade que la fraude à la TVA est commise.

¹¹ IMPLEMENTATION PAR LA COMMISSION DU REGLEMENT (UE) N° 1348/2014 du 17 décembre 2014 concernant la déclaration des données en application de l'Article 8, paragraphes 2 et 6, du Règlement (UE) N° 1227/2011 du Parlement européen et du Conseil concernant l'intégrité et la transparence du marché de gros de l'énergie.

Dans le cadre du régime réglementaire actuel, tous les acteurs du marché de gros sont enregistrés et des informations sur chacune des sociétés et leurs dirigeants peuvent être obtenues sur le portail REMIT. Cela a pour effet de réduire le risque de fraude à un niveau tel que, conjointement, la régulation accrue du secteur de l'énergie et des procédures KYC même simples peuvent constituer un rempart au moins aussi efficace qu'un système national d'autoliquidation de la TVA contre ce type de fraude.

9. ANNEXE 2 – TELECOMMUNICATIONS – VENTE EN GROS DE TRAFIC VOIX

Contexte

Dans le secteur des télécommunications, la vente en gros de trafic voix, notamment de trafic voix sur IP, est actuellement le segment le plus exposé au risque de fraude à l'opérateur défaillant (fraude MTIC TVA), ce qui s'explique certainement par le fait qu'il est relativement simple et peu coûteux de créer une entreprise de revente dans ce domaine. Il suffit pour cela de disposer d'un faible espace de bureau, de quelques équipements faciles à se procurer et d'une connexion à l'Internet. En outre, ce segment est d'autant plus intéressant pour les fraudeurs qu'il évolue rapidement et peut générer des revenus élevés en peu de temps, en particulier lorsque le trafic voix concerne des destinations très rentables telles que l'Afrique. Par ailleurs, en raison de la nature des services de voix internationaux, ce trafic peut souvent être acheté et revendu à plusieurs reprises, ce qui permet de faire passer les appels plusieurs fois par les mêmes contreparties.

Dans certains pays, un autre segment est également très exposé à ce type de fraude, celui de la vente de téléphones mobiles, sans doute parce que ces équipements de petite taille mais de grande valeur peuvent être stockés et transportés assez facilement en vue d'une fraude carrousel. Cela étant dit, il semble que les fraudeurs privilégient désormais les biens immatériels, du moins dans le secteur des télécommunications, ce qui leur évite d'avoir à manipuler des marchandises physiques. Les entreprises qui travaillent avec des grossistes sont les plus exposées au risque de fraude impliquant la vente de téléphones mobiles. En revanche, la chaîne logistique des grandes entreprises de télécommunication qui achètent leurs mobiles directement auprès du fabricant et les revendent au client final est beaucoup moins susceptible d'être touchée par une fraude à grande échelle.

Dans certains pays qui appliquent une taxe sur les cartes de téléphone prépayées au niveau du point de vente, des fraudes carrousel ont été découvertes en lien avec la vente en gros de ce type de biens.

D'autres types de services de télécommunication (notamment service de données, contenus, SMS et vente en gros de trafic voix national) ne sont pas considérés à l'heure actuelle comme très exposés au risque de fraude MTIC TVA, mais la vigilance doit rester de mise afin d'identifier les signes d'une éventuelle fraude dans ces domaines.

La présente annexe est centrée sur les risques liés à la vente en gros de trafic voix.

- *Définitions*

Vente en gros de trafic voix à l'international : achat ou vente de services de voix qui commencent et/ou finissent dans un autre pays.

VoIP : protocole de voix sur IP, technique qui permet l'acheminement d'appels téléphoniques via une connexion Internet à large bande et non via une ligne téléphonique normale (analogique).

Terminaison d'appel : également dénommée « terminaison voix » : routage d'un appel d'une compagnie de téléphone (également dénommée « opérateur » ou « fournisseur ») vers une autre

compagnie. Le point de terminaison est l'appelé ou le point d'extrémité. Le point d'origine est l'appelant, celui qui déclenche l'appel.

Départ d'appel : également dénommé « départ voix » : collecte des appels déclenchés par un appelant dans un commutateur téléphonique.

Destination : le pays et l'opérateur vers lesquels l'appel est renvoyé ainsi que le pays où le point de terminaison est situé.

Opérateur : entreprise qui fournit des services de voix ou de données. Les opérateurs peuvent fonctionner sans réseau ou par le biais de câbles classiques.

Revendeur : opérateur de télécommunications qui ne possède pas de réseau propre et revend du trafic voix ou d'autres types de trafic.

Trafic : il existe trois types de trafic : le trafic voix, le trafic données et le trafic image, chaque type de trafic nécessitant des spécificités techniques propres pour opérer la transmission.

Accord bilatéral : accord aux termes duquel chacune des deux parties convient d'échanger du trafic avec l'autre partie et s'engage en général sur un certain volume.

Hubbing : pratique consistant à fournir ou recevoir des services de terminaison au niveau mondial, via un simple accord d'interconnexion conclu avec un opérateur.

Accord d'interconnexion : contrat commercial entre deux entreprises de télécommunication, conclu en vue de l'interconnexion de leurs réseaux et de l'échange de trafic voix. Ce type d'accord est conclu tant dans le secteur des réseaux téléphoniques commutés publics que dans celui de l'Internet.

Commutation : dans un réseau de télécommunications, appareil qui conduit les données entrantes provenant de tous les ports d'entrée vers un port de sortie spécifique, ce dernier conduisant les données à leur destination finale.

ABP (Alternative Banking Platform) : plateforme bancaire alternative, compte bancaire virtuel fonctionnant en dehors du système financier réglementé.

Routage à moindre coût (LCR/Least Cost Routing) : technique qui permet de router les appels téléphoniques en recourant aux moyens les plus économiques. Elle s'exprime au travers d'une analyse, d'une sélection et du choix du chemin à prendre pour le trafic de communications entrant et sortant en se basant sur les routes qui offrent les meilleurs taux.

- Acteurs du marché.
- Opérateurs transportant de la voix de niveau 1 : en général, les opérateurs les plus importants, bien établis sur le marché, qui possèdent un réseau national et international, tel que Vodafone, British Telecom Ltd et AT&T.
- Opérateurs transportant de la voix de niveau 2 : entreprises généralement de plus petite taille dont les activités sont similaires à celles des opérateurs de niveau 1, mais qui doivent conclure des accords d'échange de trafic avec les opérateurs de niveau 1 pour la totalité ou une partie de leur réseau.
- Opérateurs transportant de la voix de niveau 3 : entreprises sans réseau qui achètent et revendent du trafic auprès d'autres opérateurs et l'acheminent en utilisant leurs propres commutateurs.

- Autorités de régulation des télécommunications, tel qu'Ofcom. Il est à noter qu'en fonction du type de services fournis et du lieu d'établissement, tous les opérateurs offrant du transport voix ne sont pas tenus de détenir une licence délivrée par ces autorités.
- Consommateurs : utilisateurs des services de télécommunication, qui déclenchent ou reçoivent des appels téléphoniques.
- *Modèles d'entreprise*

Sur le marché de la vente en gros de trafic voix international, la concurrence est rude et il n'est pas rare que les marges soient très faibles. Les tarifs sont habituellement fixés en dollars US sur la base d'un prix à la minute et peuvent varier d'un jour sur l'autre, voire plus souvent. Le marché repose largement sur les critères du prix et de la qualité. Généralement, l'opérateur utilise une table de routage qui détermine quel trafic doit être envoyé à quel opérateur, la plupart du temps par le biais de la route la moins coûteuse. Toutefois, d'autres facteurs sont pris en compte, tels que l'existence d'un accord bilatéral avec un autre opérateur.

Quoi qu'il en soit, les opérateurs (en particulier de niveau 1) cherchent à faire passer le trafic par la route la plus directe possible afin de garantir la qualité du service, bien que cette solution implique la plupart du temps des coûts plus élevés. Par exemple, un opérateur national britannique souhaitant acheminer du trafic en Afrique via une route de qualité recourra probablement à un opérateur international tel que BICS ou iBasis, qui chargera à son tour l'opérateur national compétent aux Etats-Unis d'acheminer directement l'appel. Dans ce scénario, le risque d'une fraude carrousel dans la chaîne d'approvisionnement est très limité voire nul. Par contre, lorsque le moteur principal de la transaction est le prix et non la qualité, le trafic en provenance de particuliers est susceptible de passer par un certain nombre de revendeurs avant d'atteindre sa destination. Dans ce scénario, les chaînes logistiques sont exposées au risque de fraude.

Le trafic circule entre les opérateurs via un réseau de câbles et de commutateurs. Le secteur des télécommunications peut être touché par différents types de fraude, par exemple de fausses réponses ou des fraudes à la répartition des revenus internationaux. Les opérateurs disposent de plusieurs méthodes pour les repérer. Ils cherchent également à repérer le trafic artificiel, caractéristique de certaines de ces fraudes. Souvent, dans les chaînes logistiques qui font l'objet de fraudes à l'opérateur défaillant, le trafic est réel ou semble l'être.

Il existe pour l'industrie des télécommunications un certain nombre d'indicateurs de risque de fraude carrousel couramment acceptés, présentés ci-après. Cette liste n'étant qu'indicative, il convient d'être toujours en alerte face à des activités paraissant inhabituelles ou non commerciales. Les entreprises devraient prendre toutes les mesures possibles et commercialement raisonnables pour juger de la présence des marqueurs cités plus bas ainsi que d'indicateurs potentiels d'une fraude carrousel, ce qui fait partie de la procédure KYC.

Il faut néanmoins garder à l'esprit que de nombreux indicateurs de risque sont susceptibles d'apparaître lors d'une vente en gros de services de télécommunications. L'important est de vérifier si les indicateurs observés semblent avoir une certaine pertinence sur le plan commercial, dans le contexte donné. Il convient de se montrer particulièrement vigilant lorsque les indicateurs de risque concernent de nouveaux entrants sur le marché, des entreprises relativement nouvelles ou des entreprises plus anciennes ayant changé de propriétaire à plusieurs reprises dans des délais identiques, ou lorsqu'apparaît un certain nombre d'incohérences ou de facteurs de risque.

Indicateurs de risque de fraude carrousel dans le secteur des télécommunications

- Des tarifs ou d'autres conditions commerciales qui ne correspondent pas aux pratiques du marché (« trop beau pour être vrai »), par exemple des minutes ou des téléphones vendus à des prix inférieurs à ceux du marché libre.
- Des commissions ou autres réductions de prix (cadeaux, par exemple) consenties à des fournisseurs ou à des clients.
- Des éléments prouvant l'existence d'une collusion entre des fournisseurs qui fixent leurs prix de telle sorte que chaque partie intervenant dans la chaîne logistique réalise une petite marge.
- Des éléments prouvant l'existence d'ententes sur les chaînes logistiques, dans le cadre desquelles des sociétés non liées conviennent par exemple des montants qu'elles se facturent mutuellement.
- Des éléments prouvant l'existence d'un comportement non commercial (par exemple anti-concurrentiel).
- Des offres ou demandes de prêt ou de financement à première vue inhabituelles ou non commerciales.
- Des réductions de prix anormales, ou des écarts par rapport aux valeurs normales.
- Des ventes répétées au même prix ou à un prix plus faible associées à des bénéfices importants, pour la même destination.
- Des ventes « circulaires », dans lesquelles la même capacité vendue en gros ou les mêmes appareils mobiles sont cédés à plusieurs reprises aux mêmes acteurs du marché, moyennant une marge importante, ou d'autres éléments prouvant que les mêmes produits ou services sont achetés et revendus de manière répétée.
- Des accords de partage des recettes/bénéfices.
- L'insertion d'étapes inutiles dans les transactions commerciales, qui font augmenter les recettes.
- La découverte d'autres types de fraude, ou l'existence de soupçons à cet égard.
- Des transactions à prix stables à toutes heures du jour et de la nuit.
- Des demandes de paiement offshore (divergence entre le lieu d'établissement de la contrepartie et le lieu de paiement).
- Des demandes visant à payer séparément le montant HT et la TVA.
- Une date de paiement antérieure à la date de facturation.
- Des demandes de paiement portant sur des montants arrondis.
- D'autres conditions de paiement inhabituelles.
- Divergence d'identité entre le titulaire du compte bancaire utilisé pour le paiement et la contrepartie.
- Des pics d'activité inattendus ou inexplicables.
- Un trafic d'une importance inhabituelle avec une contrepartie.
- Des changements rapides, inexplicables ou inhabituels, des coûts, des recettes et du trafic (quantité ou sens).
- Un accroissement rapide du volume des échanges avec une contrepartie ou sur une certaine route, apparemment sans explication commerciale.

- Des marges non conformes aux usages.
- Quelques numéros manquants dans les factures.
- Un dépassement des seuils de vente.
- Des demandes de délais de paiement plus courts que la normale.
- Des boucles dans le trafic ou un non-respect des principes du routage à moindre coût.

10. ANNEXE 3 - EXEMPLES DE LETTRES DE « VIGILANCE » ET D'« AVERTISSEMENT »

10.1. Lettre de vigilance

Belastingdienst

Belastingdienst, Boîte postale

Bureau

Adresse
Code postal RESIDENCE
Boîte postale
Code postal RESIDENCE
www.belastingdienst.nl

Equipe

Ligne directe (088)

Sujet : Fraude (carrousel) à la TVA

Date

Notre référence

Traité par

Madame, Monsieur,

Depuis de nombreuses années, l'Union européenne est frappée par une fraude à la TVA intracommunautaire (également appelée fraude carrousel) consistant pour l'opérateur frauduleux à collecter la TVA auprès de ses clients mais à ne pas la reverser aux autorités fiscales. Les clients exerçant la déduction ou le remboursement de cette TVA dans leur propre déclaration, il en résulte un déficit considérable pour les Etats membres de l'UE. Malgré un renforcement de la réglementation de l'UE et l'émergence de mesures antifraudes au sein de plusieurs Etats membres, il n'est pas toujours possible de prévenir les opérations frauduleuses.

Il est désormais établi que des opérations de fraude carrousel de grande ampleur s'exercent sur des biens tels que les téléphones mobiles, les tablettes, les ordinateurs portables, les ordinateurs pour le jeu, les caméras de sport (par exemple Go Pro), les composants informatiques de stockage (SSD et HDD).

Nous vous demandons par la présente de fournir une présentation d'ensemble de tous les fournisseurs et acheteurs avec lesquels vous avez commercé dans les 6 derniers mois. Pour l'avenir, nous vous demandons également de rapporter chaque nouveau fournisseur ou acheteur avant l'intervention de la première transaction à : **(nom de l'autorité concernée)**.

En vertu des paragraphes 47 et 53 de la Loi générale sur les Impôts (ci-après « AWR », Algemene wet inzake rijksbelastingen), vous devez obligatoirement fournir aux inspecteurs des impôts les données et informations concernant des tiers (sur demande). La manière dont cette obligation doit être remplie peut être déterminée par l'inspecteur (Paragraphe 49 AWR).

Diligence

En tant qu'entrepreneur, la plus grande prudence est requise lorsque vous choisissez vos fournisseurs et vos clients, afin d'éviter d'être impliqué dans une fraude à la TVA par exemple. La Cour de Justice de l'Union européenne située au Luxembourg et d'autres autorités judiciaires ont jugé à plusieurs reprises que les commerçants sont supposés faire tout ce qui peut être raisonnablement attendu d'eux afin d'éviter qu'ils soient impliqués dans une chaîne de production frauduleuse. Si vous n'êtes pas suffisamment prudent, vous courrez le risque d'être tenu conjointement et solidairement responsable du montant de taxe due par votre fournisseur concernant les livraisons de certains biens (voir ci-dessous le paragraphe 42c de la Loi sur le recouvrement des impôts), ou de ne pas pouvoir exercer votre propre droit à déduction.

Le fait que vous ayez fait preuve de diligence peut découler (entre autres) de ce qui suit :

- la manière dont vous êtes entré en contact avec vos fournisseurs et clients ;
- vous avez autorisé vos personnes de contact à représenter la société ;
- vous pouvez entrer en contact avec ces sociétés et leurs personnes de contact par les voix habituelles, c'est-à-dire par exemple par une visite à l'adresse de l'entreprise, un numéro de téléphone (ligne fixe) ou une adresse mail (identifiable) ;
- une procédure KYC exhaustive et l'archivage du résultat de ces procédures pour chaque nouvelle relation ;
- un extrait de la Chambre du Commerce comprenant des informations qui vous apprennent avec quel type de société vous faites affaire, si la société a été active dans le secteur, depuis combien de temps elle opère, s'il y a eu de récents changements parmi les dirigeants ou les actionnaires, si un personnel est employé, l'adresse de la société, etc. ;
- vous savez où les biens se trouvent lors de la livraison et vous avez l'opportunité d'en disposer matériellement ;
- vous contrôlez les biens vous-même ou vous chargez un tiers de vérifier les envois pour votre compte ;
- les biens sont assurés pendant le transport ;
- si les biens présentent des manquements, vous pouvez adresser une plainte auprès du fournisseur.

La liste ci-dessus n'est pas exhaustive ; vous pouvez faire preuve de diligence par d'autres moyens.

Depuis le 1^{er} janvier 2002, le paragraphe 42c a été introduit dans la Loi sur le recouvrement des impôts de 1990. Ce paragraphe concerne la responsabilité conjointe et solidaire pour la TVA due, relative à la livraison de certains biens, pour les entrepreneurs qui reçoivent ces livraisons et qui savaient ou auraient dû savoir que la TVA y afférente n'était/ne sera pas entièrement payée. Ces biens visés peuvent être considérés comme des biens à haut risque¹².

En complément à ces biens visés par la solidarité conjointe et solidaire, il existe d'autres biens pour lesquels il a été constaté qu'ils sont souvent utilisés dans les échanges où la fraude carrousel s'établit. Par exemple les métaux (précieux), les tablettes, les ordinateurs portables, les ordinateurs pour le jeu, les caméras de sport, les composants informatiques de stockage et les droits d'émission. Les biens à haut risque sont également mentionnés sur le site Web de l'administration fiscale néerlandaise sous la section consacrée à la fraude carrousel. Les entrepreneurs commercialisant ces biens à haut risque doivent être **particulièrement** vigilants à la fraude intracommunautaire.

Vous pouvez demander à l'administration fiscale et douanière néerlandaise si la société avec laquelle vous souhaitez faire affaire est connue en tant qu'entrepreneur. Dans le cas d'une société établie à l'étranger, vous pouvez consulter le site de l'UE¹³ pour vérifier si cette société dispose d'un numéro de TVA valide.

Vous pouvez également demander à l'administration fiscale et douanière néerlandaise qu'elle

¹² Article 40a Règlement d'exécution de la Loi sur le recouvrement des impôts 1990

¹³ ec.europa.eu/taxation_customs/vies/

vous assiste dans les mesures préventives à observer lors du choix des cocontractants.

Si vous êtes actifs dans le domaine des téléphones mobiles, des composants informatiques, des tablettes, des ordinateurs portables ou des ordinateurs pour le jeu, vous êtes obligé d'appliquer le système d'autoliquidation à partir du 1^{er} avril 2013, dans le cas où le montant facturé est supérieur à €10 000 (hors taxe) par type de biens et par livraison.

Une chaîne commerciale impliquant de la fraude intracommunautaire présente souvent une ou plusieurs des caractéristiques suivantes :

- ◆ elle concerne le commerce de biens à risque ;
- ◆ elle concerne le commerce transfrontalier ;
- ◆ elle concerne de nombreuses sociétés ;
- ◆ les biens sont commercialisés en grande quantité, disposent d'une valeur ajoutée conséquente, et sont parfois proposés à des prix inférieurs à ceux du marché. On parle souvent de commerce parallèle.
- ◆ elle peut se rapporter à des biens étranger à l'activité ;
- ◆ les fournisseurs et acheteurs au sein de la chaîne changent fréquemment, ce qui implique la survenance de nouvelles sociétés, de sociétés transformées, ou de sociétés avec une direction ou un actionariat renouvelé ;
- ◆ les fournisseurs ou clients des sociétés impliquées dans la chaîne sont désignés par des tiers tels qu'un fournisseur, un client ou un intermédiaire ;
- ◆ la chaîne commerciale concerne des échanges avec une rotation des stocks élevée ; les biens achetés sont généralement revendus immédiatement, sans qu'un stock ne soit constitué ; parfois, le fournisseur désigne à qui les biens doivent être revendus ;
- ◆ les paiements partiels et par espèces sont fréquents. Il arrive également que les paiements soient effectués à l'égard d'une autre personne que les fournisseurs ;
- ◆ les biens sont généralement stockés chez des transitaires ou des compagnies de transport et ne sont pas livrés à l'adresse commerciale des contractants ;
- ◆ les livraisons de biens d'une valeur inférieure à 10.000€, ou encore plusieurs livraisons similaires successives.

Si vous suspectez d'être impliqué dans une fraude (intracommunautaire) contre votre gré, vous pouvez contacter le BelastingTelefoon (Centre d'appel fiscal d'informations) pour le signaler, tel qu'indiqué sur le site Web de l'administration fiscale¹⁴. Si vous avez des questions ou des doutes, veuillez prendre contact avec l'agent mentionné ci-dessous. De cette façon, il serait ainsi possible de prévenir la fraude ou de la détecter et de la stopper à un stade précoce.

Je vous prie d'agréer l'expression de mes salutations distinguées.

Belastingdienst/.....

¹⁴ www.belastingdienst.nl

10.2. Lettre de vigilance (2)

Tél
E-mail
Date

www.hmrc.gov.uk

Madame, Monsieur,

Nous avons des raisons de croire que des opérateurs tentent actuellement de pénétrer le marché des métaux pour y commettre des actes de fraude à l'opérateur défaillant (fraude MTIC) et de s'approprier les montants de taxe sur la valeur ajoutée.

Nous sommes actuellement en relation avec un panel d'entreprises de ce secteur afin de les sensibiliser au problème de la fraude à l'opérateur défaillant (voir annexe A). La coopération et la vigilance de ces entreprises de l'industrie métallique permettra ainsi de prévenir considérablement toute attaque potentielle. Etant donné le niveau de risque accru, nous souhaiterions solliciter votre aide pour sensibiliser votre personnel face à ces menaces.

Nous serions reconnaissants de constater que vous avez déjà mis en place des procédures de contrôle au sein de votre établissement qui permettent, entre autres, une gestion du risque lors de vos échanges avec les clients et fournisseurs. Cependant, étant donné ces nouvelles menaces de fraude, il serait souhaitable de revoir les procédures actuelles et, le cas échéant, de mettre à jour vos processus de conformité, de blanchiment d'argent et de gestion du risque. Comme vous le savez, toute entreprise qui a connaissance ou aurait dû avoir connaissance que ses opérations sont en lien avec une fraude peut être amenée à perdre l'exercice de son droit à déduction, ce qui peut entraîner de lourdes conséquences financières.

Dans le cadre de vos procédures de gestion des risques, il serait ainsi judicieux de vérifier également les identifiants TVA de vos cocontractants. Dans l'Annexe B, vous trouverez plus d'informations sur la façon de procéder. Ainsi, il vous sera peut-être nécessaire de collecter plus d'informations et de vous documenter davantage sur vos clients et fournisseurs que par le passé. Nous vous remercions de comprendre qu'il nous est impossible de fournir quelconque conseil ou autorisation de traiter avec tel ou tel cocontractant ; cette initiative est de nature purement commerciale.

Vous pouvez rapporter au HMRC (administration fiscale et douanière) toute activité que vous suspectez frauduleuse soit en ligne soit par l'intermédiaire du centre d'appel des Douanes au 0800 595 000, accessible 24/24.

Je vous prie d'agréer l'expression de mes salutations distinguées.

Fraude à l'opérateur économique défaillant

La fraude à l'opérateur intracommunautaire défaillant est une pratique délictueuse bien connue et hautement rentable. Cette fraude se rapporte généralement à des marchandises importées hors TVA en provenance d'autres Etats membres de l'UE qui sont peu volumineuses mais à haute valeur ajoutée. Ces biens sont ensuite vendus au Royaume-Uni, avec facturation de la TVA, après quoi l'importateur disparaît sans payer la taxe due. Depuis son apparition, la fraude MTIC a évolué et s'applique désormais également aux biens immatériels ainsi qu'aux services, tout en restant présente sur le secteur des marchandises mentionnées précédemment. (Bien que le terme Fraude à l'Opérateur Intracommunautaire Défaillant soit désormais largement reconnu, il convient de noter que dans le **secteur des services** une telle fraude peut également être commise à l'égard des prestations rendues depuis l'extérieur de l'Union européenne. Cela est dû notamment au fait que les règles de TVA applicables aux prestations de services internationaux sont différentes de celles qui s'appliquent aux livraisons de biens.)

Ci-dessous une liste d'exemples d'anciens indicateurs de fraude MTIC qui devraient être pris en compte dans le cadre des procédures KYC :

- Sociétés nouvellement établies ou créées sans historique commercial ou financier.
- Personnes physiques qui ont eu une activité de grossiste soit dans le secteur de biens peu volumineux et à haute valeur ajoutée tels que des pièces informatiques ou des téléphones portables avant l'introduction du mécanisme d'autoliquidation pour ces biens (juin 2007) et/ou soit dans le secteur des crédits-carbone avant l'entrée vigueur du taux zéro en juillet 2009.
- Sociétés établies qui ont récemment été rachetées par de nouveaux propriétaires n'ayant aucune expérience ou implication dans le secteur des métaux.
- Nouvelles sociétés gérées par des personnes physiques ne disposant que d'une expérience et de connaissances minimales quant au commerce de métaux.
- Sociétés dont le modèle commercial n'est pas adapté ou compatible avec le commerce de métaux.
- Sociétés qui s'interrogent et se renseignent outre mesure sur les implications de la TVA dans le commerce de métaux.
- Augmentations inexplicables du volume et de la valeur ajoutée au sein du secteur des métaux.
- Activité commerciale inhabituelle ou des accords qui ne sont pas compatibles avec le fonctionnement normal du marché.
- Entités qui exercent leur activité à partir de locaux loués sur de courtes périodes.

Si vous identifiez un de ces indicateurs de fraude, vous devriez prendre en compte les potentiels risques financiers et de réputation auxquels votre entreprise sera soumise avant de procéder à une transaction.

Contacts de l'administration fiscale et douanière (HMRC)

Pour de plus amples informations sur les menaces pesant sur le secteur des métaux, veuillez contacter le Responsable des Relations Clients ou le Service de Coordination Clients de l'administration fiscale et douanière.

Dans le cas où vous identifiez une potentielle fraude, contactez le centre d'appel des Douanes au 0800 59 5000 ou par l'intermédiaire du site Web de l'administration fiscale et douanière <http://www.hmrc.gov.uk/customs-hotline/>

Dans le cas où vous n'auriez pas accès au site Web, vous pouvez envoyer un courrier au centre d'appel des Douanes à l'adresse suivante :

HM Revenue & Customs
Freepost NAT22785
CARDIFF
CF14 5GX, ou

Par mail : customs.hotline@hmrc.gsi.gov.uk

10.3. Lettre d'avertissement (nominative)

Belastingdienst

Belastingdienst. Boîte postale

Bureau

Adresse
Code postal RESIDENCE
Boîte postale
Code postal RESIDENCE
www.belastingdienst.nl

Equipe

Ligne directe (088)

Sujet : Fraude (carrousel) à la TVA

Date

Notre référence

Traité par

Madame, Monsieur,

Je vous informe par la présente que notre enquête a révélé que vous avez acheté des biens de **(nom du fournisseur concerné)**. Vu les circonstances, il est fort probable que ces biens ont fait l'objet d'échanges au sein d'une chaîne commerciale où au moins l'une des parties concernées ne remplit pas ses obligations en matière de taxe sur la valeur ajoutée et où une fraude intracommunautaire (fraude carrousel) est à l'œuvre.

Nous vous demandons par la présente de fournir une présentation d'ensemble de tous les fournisseurs et acheteurs avec lesquels vous avez commercé dans les 6 derniers mois. Pour l'avenir, nous vous demandons également de rapporter chaque nouveau fournisseur ou acheteur avant l'intervention de la première transaction à : **(nom de l'autorité concernée)**.

En vertu des paragraphes 47 et 53 de la Loi générale sur les Impôts (ci-après « AWR », Algemene wet inzake rijksbelastingen), vous devez obligatoirement fournir aux inspecteurs des impôts les données et informations concernant des tiers (sur demande). La manière dont cette obligation doit être remplie peut être déterminée par l'inspecteur (Paragraphe 49 AWR).

Diligence

En tant qu'entrepreneur, la plus grande prudence est requise lorsque vous choisissez vos fournisseurs et vos clients, afin d'éviter d'être impliqué dans une fraude à la TVA par exemple. La Cour de Justice de l'Union européenne située au Luxembourg et d'autres autorités judiciaires ont jugé à plusieurs reprises que les commerçants sont supposés faire tout ce qui peut être raisonnablement attendu d'eux afin d'éviter qu'ils soient impliqués dans une chaîne de production frauduleuse. Si vous n'êtes pas suffisamment prudent, vous courez le risque d'être tenu conjointement et solidairement responsable du montant de taxe due par votre fournisseur concernant les livraisons de certains biens (voir ci-dessous le paragraphe 42c de la Loi sur le recouvrement des impôts), ou de ne pas pouvoir exercer votre propre droit à déduction.

Le fait que vous ayez fait preuve de diligence peut découler (entre autres) de ce qui suit :

- la manière dont vous êtes entré en contact avec vos fournisseurs et clients ;
- vous avez autorisé vos personnes de contact à représenter la société ;
- vous pouvez entrer en contact avec ces sociétés et leurs personnes de contact par les voix habituelles, c'est-à-dire par exemple par une visite à l'adresse de l'entreprise, un numéro de téléphone (ligne fixe) ou une adresse mail (identifiable) ;
- une procédure KYC exhaustive et l'archivage du résultat de ces procédures pour chaque nouvelle relation ;
- un extrait de la Chambre du Commerce comprenant des informations qui vous apprennent avec quel type de société vous faites affaire, si la société a été active dans le secteur, depuis combien de temps elle opère, si il y a eu de récents changements parmi les dirigeants ou les actionnaires, si un personnel est employé, l'adresse de la société, etc. ;
- vous savez où les biens se trouvent lors de la livraison et vous avez l'opportunité d'en disposer matériellement ;
- vous contrôlez les biens vous-même ou vous chargez un tiers de vérifier les envois pour votre compte ;
- les biens sont assurés pendant le transport ;
- si les biens présentent des manquements, vous pouvez adresser une plainte auprès du fournisseur.

La liste ci-dessus n'est pas exhaustive ; vous pouvez faire preuve de diligence par d'autres moyens.

Depuis le 1^{er} janvier 2002, le paragraphe 42c a été introduit dans la Loi sur le recouvrement des impôts de 1990. Ce paragraphe concerne la responsabilité conjointe et solidaire pour la TVA due, relative à la livraison de certains biens, pour les entrepreneurs qui reçoivent ces livraisons et qui savaient ou auraient dû savoir que la TVA y afférente n'était/ne sera pas entièrement payée. Ces biens visés peuvent être considérés comme des biens à haut risque¹⁵.

En complément à ces biens visés par la solidarité conjointe et solidaire, il existe d'autres biens pour lesquels il a été constaté qu'ils sont souvent utilisés dans les échanges où la fraude carrousel s'établit. Par exemple les métaux (précieux), les tablettes, les ordinateurs portables, les ordinateurs pour le jeu, les caméras de sport, les composants informatiques de stockage et les droits d'émission. Les biens à haut risque sont également mentionnés sur le site Web de l'administration fiscale néerlandaise sous la section consacrée à la fraude carrousel. Les entrepreneurs commercialisant ces biens à haut risque doivent être **particulièrement** vigilants à la fraude intracommunautaire.

Vous pouvez demander à l'administration fiscale et douanière néerlandaise si la société avec laquelle vous souhaitez faire affaire est connue en tant qu'entrepreneur. Dans le cas d'une société établie à l'étranger, vous pouvez consulter le site de l'UE¹⁶ pour vérifier si cette société dispose d'un numéro de TVA valide. Vous pouvez également demander à l'administration fiscale et douanière néerlandaise qu'elle vous assiste dans les mesures préventives à observer lors du choix des cocontractants.

Si vous êtes actifs dans le domaine des téléphones mobiles, des composants informatiques, des tablettes, des ordinateurs portables ou des ordinateurs pour le jeu, vous êtes obligé d'appliquer le système d'autoliquidation à partir du 1^{er} avril 2013, dans le cas où le montant facturé est supérieur à €10 000 (hors taxe) par type de biens et par livraison.

Une chaîne commerciale impliquant de la fraude intracommunautaire présente souvent une ou plusieurs des caractéristiques suivantes :

- ◆ elle concerne le commerce de biens à risque ;
- ◆ elle concerne le commerce transfrontalier ;

¹⁵ Article 40a Règlement d'exécution de la Loi sur le recouvrement des impôts 1990.

¹⁶ ec.europa.eu/taxation_customs/vies/

- ◆ elle concerne de nombreuses sociétés ;
- ◆ les biens sont commercialisés en grande quantité, disposent d'une valeur ajoutée conséquente, et sont parfois proposés à des prix inférieurs à ceux du marché. On parle souvent de commerce parallèle.
- ◆ elle peut se rapporter à des biens étrangers à l'activité ;
- ◆ les fournisseurs et acheteurs au sein de la chaîne changent fréquemment, ce qui implique la survenance de nouvelles sociétés, de sociétés transformées, ou de sociétés avec une direction ou un actionnariat renouvelé ;
- ◆ les fournisseurs ou clients des sociétés impliquées dans la chaîne sont désignés par des tiers tels qu'un fournisseur, un client ou un intermédiaire ;
- ◆ la chaîne commerciale concerne des échanges avec une rotation des stocks élevée ; les biens achetés sont généralement revendus immédiatement, sans qu'un stock ne soit constitué ; parfois, le fournisseur désigne à qui les biens doivent être revendus ;
- ◆ les paiements partiels et par espèces sont fréquents. Il arrive également que les paiements soient effectués à l'égard d'une autre personne que les fournisseurs ;
- ◆ les biens sont généralement stockés chez des transitaires ou des compagnies de transport et ne sont pas livrés à l'adresse commerciale des contractants ;
- ◆ les livraisons de biens d'une valeur inférieure à 10.000€, ou encore plusieurs livraisons similaires successives.

Si vous suspectez d'être impliqué dans une fraude (intracommunautaire) contre votre gré, vous pouvez contacter le BelastingTelefoon (Centre d'appel fiscal d'informations) pour le signaler, tel qu'indiqué sur le site Web de l'administration fiscale¹⁷. Si vous avez des questions ou des doutes, veuillez prendre contact avec l'agent mentionné ci-dessous. De cette façon, il serait ainsi possible de prévenir la fraude ou de la détecter et de la stopper à un stade précoce.

Je vous prie d'agréer l'expression de mes salutations distinguées.

Belastingdienst/.....

¹⁷ www.belastingdienst.nl

10.4. Lettre d'avertissement (2)

FAO Le Directeur

Tél

Fax

www.hmrc.gov.uk

Date

Notre réf.

Votre réf.

Madame, Monsieur,

Sujet : Pertes de recettes fiscales liées à des livraisons que vous avez réalisées à l'égard de la société **XXX Ltd concernant la période TVA **xx/xx****

L'administration fiscale et douanière (HMRC) a mené une enquête sur des transactions en chaîne qui pourraient avoir un lien avec une fraude intracommunautaire (fraude MTIC). Les conclusions de cette enquête nous ont révélé que les **livraisons/la livraison** que vous avez effectuée(s) à l'égard de votre client la société **XXX Ltd** en **(mois) sont/est** intégré(s) dans une chaîne de transactions liée à un assujetti établi dans un autre Etat membre de l'UE qui a frauduleusement omis de remplir ses obligations fiscales après que cette/ces livraison(s) fut/furent réalisée(s) par **votre société/une société au sein de votre chaîne de transactions**.

Je dois néanmoins souligner que des vérifications sont toujours en cours sur la période de déclaration précitée dans le but d'obtenir des documents justificatifs supplémentaires.

Vos factures de ventes liées à la perte de recettes fiscales sont les suivantes :

Facture	Date	Fournisseur	Modèle	Quantité	Prix unitaire	Total

Vous devriez prendre connaissance des jugements suivants prononcés par la Cour de Justice de l'Union européenne : **[Supprimer le(s) paragraphe(s) ci-dessous qui n'est/ne sont pas applicable(s). Veillez à ne pas citer la jurisprudence Kittel si l'opérateur ne demande pas le remboursement de la TVA déductible (par exemple, si l'autoliquidation est applicable).]**

- **La déduction de la TVA d'amont ne peut être octroyée lorsque l'assujetti savait ou ne pouvait ignorer que la transaction en cause était en lien avec une activité de fraude à la TVA. Ce principe, connu sous le nom de principe Kittel, a été précisé et soutenu par la Court of Appeal au Royaume-Uni et n'est pas limité à la seule fraude intervenant au Royaume-Uni.**

- L'exonération de TVA pour les livraisons intracommunautaires de biens ne devrait pas être octroyée lorsque l'assujetti n'a pas rempli ses obligations en ce qui concerne la preuve que les biens ont quitté le territoire, ou lorsqu'il savait ou ne pouvait ignorer que la transaction en cause s'insérait dans un schéma de fraude commise par son client, et qu'il n'avait pas été suffisamment diligent pour prévenir sa propre participation à la fraude. Ce principe est connu sous le nom de principe *Mecsek*.
- Le jugement rendu par la Cour de Justice de l'Union européenne dans l'affaire *Italmoda* considère qu'un assujetti qui savait ou ne pouvait ignorer qu'une transaction, pour laquelle un droit à déduction, une exonération ou une procédure de remboursement a été exercé, s'insérait dans une chaîne de transactions en lien avec une fraude à la TVA, pourrait se voir refuser le bénéfice de ces droits, alors même que la fraude opère dans un Etat membre différent de celui où sont exercés ces droits.

Cette lettre est émise sans préjudice de toute action que l'administration fiscale et douanière pourrait entreprendre à l'égard de votre droit à **déduction de la TVA et/ou de l'application de l'exonération** des opérations listées ci-dessus. **[Rayer la référence à la déduction de la TVA si l'assujetti n'a pas demandé la déduction ou le remboursement sur les factures correspondantes].**

Vous devriez vous assurer que vous disposez de toutes les preuves nécessaires pour l'application de l'exonération des livraisons de biens à destination de vos clients étrangers et que vous avez pris toutes les mesures raisonnables pour garantir que les opérations réalisées par votre société ne sont pas impliquées dans un schéma de fraude à la TVA.

Vous devriez également vous assurer que toutes les mesures de diligence ont été entreprises en proportion du risque estimé afin de vérifier l'intégrité de vos fournisseurs et clients et de la chaîne transactionnelle sous-jacente.

Il est de votre responsabilité de mettre en place des processus de vérification afin de déterminer s'il est opportun ou non de réaliser la transaction sur la base des résultats obtenus de ces vérifications. Des exemples de tels processus sont listés dans la Notice 726 – Section 6 (voir annexe).

Afin d'éviter tout malentendu, je vous informe que cette lettre est envoyée sans préjudice de tout contrôle ou enquête engagée par l'administration fiscale et douanière sur toute autre transaction dans laquelle vous avez déjà été impliqué et laquelle peut être impliquée dans une chaîne de transactions où la TVA n'a pas été reversée.

Si vous avez des questions par rapport à cette lettre ou sur des sujets d'ordre plus général, n'hésitez pas à me contacter.

Je vous prie d'agréer l'expression de mes salutations distinguées.