



**HAL**  
open science

## La fraude à la TVA

Étienne Langlade

► **To cite this version:**

| Étienne Langlade. La fraude à la TVA. Droit. 2020. dumas-03365778

**HAL Id: dumas-03365778**

**<https://dumas.ccsd.cnrs.fr/dumas-03365778>**

Submitted on 11 Jan 2022

**HAL** is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.



**UNIVERSITÉ  
DE REIMS  
CHAMPAGNE-ARDENNE**

Année universitaire 2019-2020

**LA FRAUDE À LA TVA**

Présenté par LANGLADE Etienne

Sous la direction de AIT-AHMED Faroudja

Mémoire de Master 2 Droit des Affaires mention PMI-PME

## Remerciements

J'adresse mes remerciements les plus sincères à Madame Faroudja AIT-AHMED, Maître de conférences à l'Université de Reims Champagne-Ardenne et Vice-doyenne de cette même Université, en tant que Directrice de mémoire, pour son écoute, son investissement et sa bienveillance lors de la réalisation de ce mémoire.

Je remercie Maître Emmanuel BROCARD, Avocat à la Cour d'Appel de Reims et Directeur du Master II Droit des Affaires, pour son accompagnement et ses conseils avisés lors de cette ultime année, ainsi que l'ensemble du corps enseignant et administratif.

Je tiens également à remercier la famille Wattiaux pour leur accueil lors de cette période difficile du confinement.

Enfin je remercie ma mère pour son indéfectible soutien lors de tout mon parcours scolaire et Universitaire.

# Sommaire

<b>REMERCIEMENTS .....</b>	<b>2</b>
<b>SOMMAIRE .....</b>	<b>3</b>
<b>INTRODUCTION.....</b>	<b>4</b>
<b>PARTIE 1 : LE MECANISME DE LA TVA VICTIME DE MANŒUVRES FRAUDULEUSES.....</b>	<b>12</b>
<i>Titre 1 : La TVA, un impôt qui se complexifie .....</i>	<i>12</i>
Chapitre 1 : Un impôt de prime abord simple dans son mécanisme .....	12
Chapitre 2 : Une complexité sous-jacente .....	20
<i>Titre 2 : Un impôt sujet à de nombreuses fraudes.....</i>	<i>30</i>
Chapitre 1 : Une fraude initialement nationale .....	30
Chapitre 2 : Une fraude en expansion s’inscrivant sur des failles transfrontalières .....	39
<b>PARTIE 2 : L’ACTION DES POUVOIRS PUBLICS POUR LUTTER CONTRE LA FRAUDE .....</b>	<b>48</b>
<i>Titre 1 : Un endiguement de la fraude par des moyens nationaux.....</i>	<i>48</i>
Chapitre 1 : Des moyens d’actions de plus en plus importants .....	49
Chapitre 2 : Des sanctions juridictionnelles de plus en plus dissuasives .....	56
<i>Titre 2 : La mise en place d’une coopération Européenne .....</i>	<i>63</i>
Chapitre 1 : Une coopération en plein développement .....	63
Chapitre 2 : Le paiement scindé comme solution à la fraude à la TVA Française et Européenne .....	71
<b>CONCLUSION.....</b>	<b>80</b>
<b>BIBLIOGRAPHIE .....</b>	<b>81</b>
<b>INDEX ALPHABETIQUE.....</b>	<b>86</b>
<b>TABLE DES MATIERES .....</b>	<b>89</b>

# **INTRODUCTION**

- 1.** La TVA est une invention française qui a été importée dans de nombreux pays, plus de 160 à travers le monde, c'est la TVA française qui a servi de modèle pour l'ensemble de l'Union Européenne.
- 2.** La 6<sup>ème</sup> directive du 17 mai 1977 a unifié les règles d'assiettes de la TVA en s'inspirant des règles françaises. Cette directive a été abrogée et remplacée par la directive du 28 Novembre 2006<sup>1</sup> appelée « directive tva ».
- 3.** La CJUE exerce un contrôle très étroit sur la façon dont les États membres ont transposés celle-ci, régulièrement des États sont condamnés dont la France<sup>2</sup>.
- 4.** Cette taxe semble trouver son origine auprès d'un homme d'affaires Allemand Wilhelm Von Siemens<sup>3</sup>, mais sera instauré par Maurice Lauré directeur adjoint de la Direction générale des impôts dans les années 1954.
- 5.** Celui-ci a d'ailleurs proposé une définition selon laquelle la TVA serait un « impôt général de consommation calculé ad valorem ; perçu sur les entreprises, qui l'incorporent à leurs prix ; pesant dans une égale proportion sur tous les coûts élémentaires de la fabrication et de la commercialisation d'un même produit, de manière à ne pas fausser les calculs grâce auxquels les entreprises maximisent la productivité ; capable de comporter des taux différents selon la nature des produits ou services, [...] appliquée dans chaque entreprise aux ventes, selon les taux afférents à chaque produit, sous déduction des taxes facturées par les fournisseurs »<sup>4</sup>.
- 6.** La TVA est un impôt extrêmement rentable, celle-ci fournit la moitié des recettes fiscales de l'État Français soit près de 188,6 Mds € en 2019<sup>5</sup>. L'impôt sur le revenu est deux

<sup>1</sup> Directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée de l'UE

<sup>2</sup> CJUE, n° C-479/13, Arrêt de la Cour, Commission européenne contre République française, 5 mars 2015

<sup>3</sup> L. Ebril, M. Keen, J.-P. Bodin et V. Summers, The Modern VAT : IMF 2001, p. 4.

<sup>4</sup> Maurice LAURE, Science fiscale, p. 225

<sup>5</sup> INSEE, Recettes nettes du budget général 21/11/2019

fois moins rentable, avec 72,6 milliards d'euros, quant à l'impôt sur les sociétés, il ne représente que 25,9 milliards.

**7.** Aussi elle présente de nombreux intérêts par rapport aux autres modes possibles d'imposition de la dépense que l'on a pu rencontrer dans le passé ou dans d'autres pays.

**8.** En effet on peut relever trois modes d'impositions à la dépense, le premier étant un système de la taxe cumulative qui est la taxe perçue à chaque étape du processus de distribution et production d'un bien ou d'un service, plus le circuit est long plus la taxe est élevée. Dans toutes les économies développées les circuits sont bien souvent longs et complexes. Ce système a été enlevé dans tous les États qui l'utilisaient.

**9.** Nous pouvions aussi retrouver la taxe unique qui est la taxe perçue en une seule fois soit au début du processus de fabrication « taxe unique à la production », soit perçue lors de la vente du bien ou du service au consommateur « taxe unique à la consommation », c'est le système utilisé aux USA. L'inconvénient est que cette taxe est facile à frauder, il suffit de dissimuler la dernière étape pour ne pas payer la taxe.

**10.** Enfin la taxe unique à paiements fractionnés, la TVA est collectée à chaque étape du processus de production et de distribution par les opérateurs économiques, sous déduction de la taxe acquittée à l'occasion de l'opération précédente. Chaque opérateur économique facture la TVA à son client « TVA collectée » et il déduit de cette TVA collectée la TVA qu'il a payée à ses propres fournisseurs et prestataires « TVA déductible ».

C'est le consommateur final qui supporte le coût de la TVA car il ne peut pas la répercuter.

**11.** La TVA est calculée sur la valeur qui a été ajoutée au bien correspondant à la marge. Le consommateur supporte le poids total de la TVA qui correspond à la totalité de la TVA qui a été reversée à chacune des étapes.

Chaque opérateur économique verse à l'État la TVA correspondant à la valeur qu'il a ajoutée au bien ou au service, correspondant à la différence entre la TVA collectée et la TVA déductible. Il y a donc une détaxation des consommations intermédiaires et une taxation des consommations finales.

**12.** Ce principe de déduction permet donc aux acteurs économiques de ne pas supporter le poids de cette taxe, jusqu'au 1<sup>er</sup> octobre 1953 on ne pouvait déduire cette taxe seulement sur les matières premières et les produits assimilés.

**13.** Après l'entrée en vigueur du décret du 30 septembre 1953<sup>6</sup>, les producteurs peuvent déduire la moitié de la taxe qui a grevée l'acquisition de biens utilisés pour leur exploitation. Le taux de déduction est passé à 100% suite à un ultime décret de 1954<sup>7</sup>.

**14.** Le système de TVA est souvent présenté comme ayant trois avantages principaux. La TVA est un impôt neutre pour les entreprises, le montant de la TVA est le même quel que soit la longueur du circuit économique, cela dépend uniquement de la valeur ajoutée indépendamment du nombre d'étapes du circuit. C'est également un impôt plus difficile à frauder que les autres modes d'imposition de la dépense car pour reverser son droit à déduction l'assujetti doit bénéficier d'une facture. Enfin il est souvent considéré comme un impôt indolore pour les contribuables car l'on paie l'impôt sans s'en rendre compte.

**15.** La TVA est également le meilleur moyen d'augmenter les recettes fiscales car c'est un impôt proportionnel, il ne tient pas compte des facultés contributives du contribuable ni de ses revenus, ni de sa situation familiale.

**16.** Maintenant que nous avons bien défini la notion de TVA, il convient de mettre en exergue la notion de fraude par rapport à d'autres notions connexes afin de pouvoir mieux cerner le sujet d'étude.

**17.** La notion de fraude est apparue dès le 3<sup>ème</sup> siècle avant J.C<sup>8</sup> au sein du droit romain, on pouvait notamment retrouver la notion « *Aeque in omnibus fraus punitur* » et qui concernait la fraude du paiement de l'impôt à l'Empereur.<sup>9</sup>

<sup>6</sup> Décret n°53-942 du 30 septembre 1953 édicte certains allègements en vue d'accroître la productivité et de développer l'emploi

<sup>7</sup> Loi n°54-404 du 10 avril 1954 portant sur la réforme fiscale

<sup>8</sup> Fraus selon le dictionnaire Felix Gaffiot : mauvaise foi, tromperie, fraude, fourberie, perfidie, avec idée de ruse.

<sup>9</sup> Ulpien, Digeste, Chapitre 49, section 14, §4

**18.** Les notions d'impôt et de fraude semblent indissociables et ce depuis des millénaires. Les assujettis ont perpétuellement cherché d'échapper par tous moyens aux paiements des impôts, d'autant plus lorsqu'ils le considèrent injuste ou disproportionné.

On peut définir la fraude comme « une violation de la loi qui s'abrite derrière les règles de droit elles-mêmes et peut ainsi prétendre à une régularité formelle »<sup>10</sup>.

**19.** On en a vu les premières apparitions au sein de la jurisprudence de la chambre des Requêtes<sup>11</sup>, puis dans une note relative à une loi de 1855 sur les transcriptions immobilières « *Attendu que la fraude fait exception à toutes les règles ; que si la transcription a été faite par suite d'un concert frauduleux entre le vendeur et l'acquéreur, elle ne peut produire aucun effet.* »

On retrouve également cette affirmation dans d'autres solutions de la Cour de cassation qui ont suivies<sup>12</sup>.

**20.** La notion de fraude à la TVA doit être distinguée d'autres notions parmi lesquelles figurent la fraude fiscale, l'abus de droit, l'évasion fiscale ou encore l'optimisation.

**21.** Tout d'abord la fraude fiscale, avec le délit de fraude fiscale qui l'on retrouve à l'article 1741 du CGI, qui va sanctionner « quiconque s'est frauduleusement soustrait ou a tenté de se soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement total ou partiel des impôts visés dans la présente codification ». <sup>13</sup> Ce délit de fraude fiscale est une des peines encourues lors d'une fraude à la TVA, cet acte délictuel est sanctionné, toujours dans ce même article par une peine de prison de « cinq ans et d'une amende de 500 000 €, dont le montant peut être porté au double du produit tiré de l'infraction »<sup>14</sup> et jusqu'à 3 000 000 € et sept années d'emprisonnement en bande organisée.

**22.** Le délit de fraude fiscale est donc une conséquence de la fraude à la TVA, on retrouve également souvent une autre sanction liée à cette fraude qui est l'escroquerie.

C'est une sanction de droit pénal à l'article 313-1 du code pénal qui dispose que « L'escroquerie est le fait, soit par l'usage d'un faux nom ou d'une fausse qualité, soit par l'abus d'une qualité

<sup>10</sup> J. Vidal, Essai d'une théorie générale de la fraude à la loi en droit français : Paris, 1957

<sup>11</sup> Chambre des Requêtes, 3 juillet 1817, 1818.1.338

<sup>12</sup> Ph. Simpler et Ph. Delebecque, Droit Civil les suretés – la publicité foncière, Précis Dalloz

<sup>13</sup> Code général des impôts - Article 1741 ; LOI n°2018-898 du 23 octobre 2018 - art. 16

<sup>14</sup> Code général des impôts - Article 1741 ; LOI n°2018-898 du 23 octobre 2018 - art. 16

vraie, soit par l'emploi de manœuvres frauduleuses, de tromper une personne physique ou morale et de la déterminer ainsi, à son préjudice ou au préjudice d'un tiers, à remettre des fonds, des valeurs ou un bien quelconque, à fournir un service ou à consentir un acte opérant obligation ou décharge. »<sup>15</sup>

La sanction de l'escroquerie est pratiquement la même que celle du délit de fraude fiscale car elle est sanctionnée par cinq ans d'emprisonnement et 375 000€ d'amende.

**23.** Il est également essentiel de distinguer les notions de fraude à la TVA et d'abus de droit, car l'abus de droit une notion essentielle en matière d'impôt en ce sens qu'elle concerne tous les impôts dont la TVA.

Les actes juridiques privés passés par les contribuables sont en principe opposables à l'administration fiscale. Conséquence de quoi les contribuables bénéficient d'une liberté de gestion de leurs affaires ou de leur patrimoine, l'administration n'a pas à s'immiscer dans la gestion opérée par le contribuable.

**24.** L'administration ne peut pas procéder à un contrôle d'opportunité des décisions de gestion. Lorsque plusieurs opérations sont envisageables pour aboutir au même résultat, le contribuable peut décider de retenir la voie la moins imposée.

Le contribuable est en droit de gérer ses affaires en cherchant à payer le moins d'impôt possible, c'est ce qu'on appelle l'optimisation fiscale.

**25.** Un juge Américain disait « *Il n'existe pas de devoir patriotique d'augmenter ses impôts* »<sup>16</sup>. Ce droit à l'optimisation fiscal a d'ailleurs été reconnu par la Cour de Justice en matière de TVA<sup>17</sup>.

Aussi il a été reconnu qu'« en présence de deux techniques juridiques, dont la finalité est identique, il est licite d'opérer en fonction de la fiscalité. »<sup>18</sup>

<sup>15</sup> Ordonnance n°2000-916 du 19 septembre 2000 - art. 3 en vigueur le 1er janvier 2002

<sup>16</sup> Learned Hand dans *Helvering vs Gregory*, 69F.2d 809, 810 (2d Cir. 1934).

<sup>17</sup> CJCE C/255/02, Halifax, 21 févr. 2006 : « il résulte de la jurisprudence que le choix, pour un entrepreneur, entre des opérations exonérées et des opérations imposées peut se fonder sur un ensemble d'éléments, et notamment des considérations de nature fiscale tenant au régime objectif de TVA. Lorsque l'assujetti a le choix entre deux opérations, la sixième directive ne lui impose pas de choisir celle qui implique le paiement du montant de la TVA le plus élevé ».

<sup>18</sup> Rép. min. n° 106 : JOAN Q. 25 avr. 1970. – Rép. min. n° 156 : JOAN Q. 20 mars 1971.

**26.** Cette liberté connaît des limites, parmi lesquelles le contribuable ne doit pas se rendre coupable d'abus de droit fiscal.

L'abus de droit est une notion complexe qui a fait l'objet de nombreuses réformes, on retrouve cette notion à l'article L64 du livre des procédures fiscales « *Afin d'en restituer le véritable caractère, l'administration est en droit d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes constitutifs d'un abus de droit, soit que ces actes ont un caractère fictif, soit que, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'é luder ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles.* »<sup>19</sup>

**27.** Cette définition s'est basée sur l'arrêt du Conseil d'État JAFIN du 27 septembre 2006<sup>20</sup> qui a jugé que la simulation et la fraude à la loi pouvait être poursuivie par l'administration fiscale sur le fondement des principes généraux du droit.

Tous actes constitutifs d'un abus de droit est lourdement sanctionné, tout d'abord par un rehaussement de l'imposition, des pénalités fiscales et des intérêts de retard.

**28.** Enfin nous retrouvons une dernière notion qui est celle de l'évasion fiscale, « l'évasion fiscale relève à la fois de l'optimisation et de la fraude. Elle rassemble l'ensemble des comportements des particuliers et des entreprises qui cherchent à réduire le montant des impôts normalement dus. Souvent, l'évasion se caractérise par le déplacement d'un patrimoine ou d'une activité vers un pays dont les conditions fiscales sont considérées comme avantageuses. »<sup>21</sup>

Cette notion d'évasion fiscale est proche de la notion de fraude à la TVA, car elle est souvent une de ses conséquences, en effet le fraudeur après avoir commis son délit va, dans la majorité du temps transférer ses gains sur des comptes dans des paradis fiscaux là où il pourra échapper à toutes impositions et masquer ses agissements illégaux.

**29.** Au-delà des pertes monumentales que provoque la fraude à la TVA, un aspect plus pervers réside là-dessous, en effet il en découle un aspect criminel à travers la délinquance fiscale, le blanchiment de capitaux ainsi que la corruption.

<sup>19</sup> LOI n°2018-1317 du 28 décembre 2018 - art. 202

<sup>20</sup> Conseil d'État, Section du Contentieux, 27/09/2006, 260050, Publié au recueil Lebon

<sup>21</sup> Fraude, optimisation, évasion fiscale : de quoi parle-t-on ?, finances publiques

Il a été relevé que bon nombre de techniques utilisées pour le blanchiment de produits de la criminalité et pour commettre les infractions fiscales sont très proches.

**30.** Dès 1998 lors d'un G7 les ministres des finances se sont regroupés afin de renforcer les mesures anti-blanchiment notamment par une amélioration des échanges de renseignements fiscaux entre les pays.

Le Comité des affaires fiscales de l'OCDE et le Groupe d'action financière se sont mis en relation pour confronter leur expérience aussi bien au niveau de la fraude fiscale que du blanchiment, on voit ici un vrai lien entre les deux<sup>22</sup>.

En 2010 l'OCDE met en place des recommandations pour améliorer cette lutte et la coopération<sup>23</sup>.

Enfin en 2012 le GAFI « Groupe d'Action Financière » inscrit les délits fiscaux sur la liste des infractions préalables au blanchiment de capitaux.

**31.** L'OCDE s'implique également dans la lutte contre la corruption afin d'endiguer la corruption des agents publics lors des transactions internationales<sup>24</sup>, recommandant notamment l'interdiction du droit à déductions des pots de vin ce qui est le cas en France.

Elle a par ailleurs publié un manuel de sensibilisation à la corruption à l'intention des contrôleurs des impôts dans plus de 18 langues afin d'accroître la sensibilisation et la lutte anti-corruption<sup>25</sup>.

**32.** On remarque bien ici l'ensemble des enjeux qui se dégagent autour de la fraude à la TVA, d'une part comme nous l'avons introduit, la TVA est l'impôt le plus lucratif en Europe mais c'est aussi l'impôt le plus fraudé. Il provoque d'énormes pertes de recettes fiscales partout en Europe aussi bien dans les transactions internationales qu'au sein des pays eux même.

Il y a alors une réelle volonté de l'UE de se mobiliser et de lutter contre cette fraude généralisée extrêmement préjudiciable, à travers des règles communes et des mesures de coopération.

<sup>22</sup> À propos de fiscalité et délinquance ; OCDE

<sup>23</sup> Recommandation de l'OCDE visant à renforcer la lutte contre la corruption d'agents publics étrangers dans les transactions commerciales internationales ; OCDE

<sup>24</sup> Convention sur la lutte contre la corruption d'agents publics étrangers dans les transactions commerciales internationales ; OCDE

<sup>25</sup> Manuel de sensibilisation au paiement de pots-de-vin et à la corruption à l'intention des vérificateurs fiscaux ; OCDE

**33.** Fraude à la TVA et criminalité sont également deux notions très connexes comme nous l'avons rapidement évoqué, ce pourquoi il est essentiel de mettre fin à l'ampleur que prend cette fraude.

**34.** De nouveaux enjeux sont apparus ces dernières années mettant un peu plus encore les institutions en retard sur les systèmes de fraude avec la place que prend de plus en plus le commerce électronique<sup>26</sup>.

**35.** Des mécanismes sont mis en place pour lutter contre cette fraude tel que des logiciels de comptabilité uniques et qui rendent plus difficiles la fraude au niveau de la facturation, l'augmentation des contrôles fiscaux des particuliers et des professionnels ou encore une hausse de sévérité des sanctions fiscales et pénales.

**36.** Durant ce sujet d'étude on se demandera dans quelles mesures la tva est-elle devenue l'impôt le plus fraudé en France et en Europe et quels sont les moyens mis en place pour lutter efficacement contre cette fraude ?

**37.** Pour ce faire il conviendra de présenter la notion de TVA plus en détail afin d'en rappeler ses forces et ses faiblesses, faiblesses qui mènent à une fraude massive. Puis de mettre en lumière les mécanismes de fraudes qui en découlent (Partie 1). Enfin cette meilleure perception des mécanismes de fraudes permettra de mieux appréhender les moyens qui ont été mis en place afin de lutter de manière plus efficace contre cette fraude, tant au niveau national qu'au niveau Européen (Partie 2).

<sup>26</sup>Nathalie LIMBOURG, La fraude à la TVA en matière pénale, p. 65

## **Partie 1 : Le mécanisme de la TVA victime de manœuvres frauduleuses**

38. La TVA étant l'impôt le plus fraudé au niveau européen, il est nécessaire dans un premier temps d'approfondir son fonctionnement (Titre 1) afin d'en extraire tant bien ses qualités qui en font un impôt indispensable, que ses défauts causants d'énormes préjudices financiers.

39. Il conviendra par la suite d'analyser les fraudes qui découlent de ces faiblesses (Titre 2), nous verrons qu'initialement elles sont apparues au niveau national à travers certaines techniques simples, puis au travers de techniques de plus en plus complexes visant à mettre en place des fraudes massives au niveau européen.

### Titre 1 : La TVA, un impôt qui se complexifie

40. La TVA est dans son mécanisme d'une simplicité extrême (Chapitre 1), c'est un « impôt général de consommation qui atteint, en principe, tous les biens et services consommés ou utilisés en France, qu'ils soient d'origine nationale ou étrangère<sup>27</sup> ». Toute fois cet impôt n'est pas sans faiblesse (Chapitre 2), en découle une complexité dans son encadrement.

#### *Chapitre 1 : Un impôt de prime abord simple dans son mécanisme*

41. « Un système de taxe sur la valeur ajoutée atteint sa plus grande simplicité et sa plus grande neutralité lorsque la taxe est perçue d'une manière aussi générale que possible »<sup>28</sup>

42. Le champ d'application de la TVA est très étendu, en effet son étendu résulte de la combinaison de deux articles du code général des impôts, l'article 256-1 qui dispose que « sont soumises à la TVA les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel » et de l'article 256-A qui dispose que « sont assujettis à la TVA les personnes qui effectuent de manière indépendante une des activités économiques

<sup>27</sup> Caractères généraux de la tva, memento fiscal 2020

<sup>28</sup> Cf. Journal Officiel des Communautés européennes du 14 avril 1967, pp. 1301 et 88.

mentionnées au cinquième alinéa quels que soient le statut juridique de ces personnes, leur situation au regard des autres impôts et la forme ou la nature de leur intervention ».

**43.** A la lecture de ces deux articles il se dégage un double critère<sup>29</sup>, dans un premier temps un critère matériel qui tient à la *res* et qui tient compte de la nature de l'opération et un critère personnel, le *personae*, qui tient compte de la qualité du contribuable.

Il est indispensable d'approfondir le mécanisme de la TVA pour pouvoir appréhender par la suite la fraude qui en découle.

C'est pourquoi nous verrons dans une première section les opérations qui sont imposables par nature (Section 1) puis qui sont les assujettis redevables de cet impôt (Section 2).

## **Section 1 : Les opérations imposables par nature**

**44.** Pour être imposable l'opération doit être une livraison de biens ou services (A) et doit être effectuée à titre onéreux (B).

### **A) Les opérations de livraison de biens et de prestations de services**

**45.** Il existe deux grandes catégories d'opérations, celles qui sont des livraisons de biens corporels (1) et celles qui sont des prestations de services (2).

#### *1) Les livraisons de biens corporels*

**46.** L'article 256 du CGI vise toutes les livraisons de biens corporels, on exclut de cette notion celle de livraison de biens incorporels qui est analysée comme une prestation de services.

**47.** De l'article 14, 1 de la directive TVA<sup>30</sup> « Est considéré comme « livraison de biens », le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire ».

Notre article 256 II 1 est extrêmement proche de cette définition car « Est considéré comme livraison d'un bien, le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire ».

<sup>29</sup>Droit fiscal n° 27-28, 7 Juillet 2011, comm. 413

<sup>30</sup>Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée

48. La notion de livraison en droit fiscal diffère de la notion de droit civil, rentre dans le champ d'application tout transfert de propriété à titre onéreux.

49. Ce champ d'application agrandi permet d'une part d'imposer un plus grand nombre d'opérations mais parallèlement cet agrandissement ouvre une porte plus large aux opérations frauduleuses.

## 2) *Les prestations de services*

50. Les prestations de services ont une définition négative que l'on retrouve à l'article 24 de la directive de la TVA<sup>31</sup>, et à l'article 256-4 du CGI, ce sont toutes les opérations qui ne sont pas des livraisons de biens corporels.

51. On retrouve néanmoins des opérations exclues du champ d'application de la TVA, comme par exemple les obligations de ne pas faire qui est une opération taxable mais non soumise à la TVA<sup>32</sup>.

52. Cependant, rentre dans le champ d'application de la TVA les activités illicites, on retrouve notamment le cas d'une personne qui effectuerait du blanchiment d'argent<sup>33</sup> ou encore du proxénétisme.

53. Au même titre que pour les livraisons de biens, les prestations de services connaissent de nombreuses fraudes à la TVA, c'est notamment le cas dans des fausses factures de prestations inexistantes, fraudes que l'on développera ultérieurement.

## **B) Les opérations à titre onéreux**

54. Toutes les opérations réalisées par un assujetti n'entrent pas nécessairement dans le champ de la TVA. Il convient à chaque fois de vérifier si l'opération constitue une livraison ou une prestation de service « effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel »

<sup>31</sup> Pré. cit.

<sup>32</sup> CJCE, 29 févr. 1996, aff. C-215/94, Jorgen Mohr : Dr. fisc. 1996, n° 43, comm. 1304

<sup>33</sup> CAA Versailles, 20 janv. 2011, Rudiquet : RJF 5/2011, n° 568

256-1 CGI. Ce qui suppose de caractériser l'existence d'une contrepartie (1). Cela ne suffit pas, il faut en outre qu'existe un lien direct entre l'objet de l'opération et la contrepartie obtenue (2). C'est au niveau de cette contrepartie ou de ce lien direct que l'on peut caractériser la fraude à la TVA.

*1) L'exigence d'une contrepartie*

**55.** L'article 73 de la directive TVA dispose que « les livraisons de biens et les prestations de services, la base d'imposition comprend tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir par le fournisseur ou le prestataire pour ces opérations de la part de l'acquéreur, du preneur ou d'un tiers, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations ».

**56.** L'article 266 1 a du CGI lui précise en visant « toutes les sommes, valeurs, biens ou services reçus ou à recevoir par le fournisseur ou le prestataire en contrepartie, de la part de l'acheteur, du preneur ou d'un tiers, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations. »

**57.** La contrepartie versée par le client peut prendre d'autres formes qu'un prix payé en espèces. Elle peut être versée en nature ; tel est le cas de l'échange ou de l'apport en société. Elle peut encore prendre la forme d'une prestation de service, tel est le cas du distributeur que rémunère le fournisseur, généralement sous la forme d'un rabais, en réalisant pour lui des opérations publicitaires.

**58.** Il importe peu que l'opération soit réalisée avec bénéfice, à prix courant ou à perte, la TVA frappe non un résultat bénéficiaire mais un chiffre d'affaire. A contrario lorsque l'opération est réalisée à titre gratuit, il n'y a pas de TVA exigible, faute de contrepartie servant de base de son calcul, l'opération est dans ce cas hors du champ de la TVA.

**59.** En général la contrepartie est fournie par le client lui-même, le bénéficiaire de la livraison de bien ou du service. Elle peut également être fournie par un tiers, notamment sous la forme d'une subvention versée à l'entreprise.

**60.** Lors de certains montages frauduleux il n'y a pas de contrepartie réelle puisque que les sommes versées pour les acquisitions soumises à la TVA reviennent au fraudeur initial. La contrepartie n'est pas la seule condition non respectée lors de la fraude, le lien direct ne peut être établie également.

## *2) L'exigence d'un lien direct*

**61.** Pour qu'une opération soit soumise à la TVA il faut caractériser un lien direct entre l'objet de l'opération et la contrepartie.

Cette condition ne résulte pas de la directive TVA et n'est pas reprise en France par l'article 256 du CGI.

Elle a été dégagée par le CJUE mais reste conforme à l'esprit des textes.

**62.** Cette condition a été posée par CJCE 8 mars 1988 Apple and Pear<sup>34</sup>.

A cette occasion la CJCE a précisé la condition du lien direct qui se compose de deux conditions cumulatives :

Le service doit être individualisé ou individualisable en effet elle doit être rendu à un bénéficiaire déterminé, et ne pas présenter un caractère collectif.

De plus il faut une relation d'équivalence entre le service rendu et la contrepartie versée, que le montant soit calculé en fonction du service rendu.

**63.** L'équivalence ici exigée est une simple équivalence subjective et non une équivalence objective, il suffit que le montant de la contrepartie corresponde à la valeur de la prestation telle qu'elle a été évaluée par les parties, peu importe que le montant de la contrepartie soit ou non égal à la valeur objective de l'avantage obtenu.

**64.** Il est fréquent que la fraude porte sur une surfacturation d'un bien ou d'un service, de ce fait l'équivalence peut être remise en cause même si elle est subjective, dans le sens où le vendeur et l'acquéreur sont souvent la même personne ou des complices, une équivalence subjective permet de mieux appréhender la fraude contrairement à une équivalence objective

<sup>34</sup> CJCE, n° C-102/86, Arrêt de la Cour, Apple and Pear Development Council contre Commissioners of Customs and Excise, 8 mars 1988

qui rendrait plus compliqué la preuve de ce défaut de contrepartie. Le juge va se baser sur « les circonstances de la cause »<sup>35</sup>.

**65.** Il arrive aussi que le fraudeur fasse de fausses factures, dans ce cas-là il n'y absolument aucune contrepartie.

## **Section 2 : Les assujettis**

**66.** L'assujetti est la pierre angulaire de la fraude à la TVA, en effet c'est son acteur principal. Il est celui qui va mettre en application les systèmes frauduleux, les fausses facturations, la fraude carrousel etc...

**67.** Cependant notons qu'un assujetti n'est pas nécessairement redevable de la TVA, il faut en effet distinguer le non assujetti, qui accomplit des opérations hors du champs de la TVA, et le non redevable, qui accomplit des opérations dans le champ de la TVA, qui est à ce titre assujetti, mais qui bénéficie d'une mesure d'exonération.

**68.** On retrouve cette notion d'assujetti dans le CGI à l'article 256 A « Sont assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée les personnes qui effectuent de manière indépendante une des activités économiques mentionnées au cinquième alinéa, quels que soient le statut juridique de ces personnes, leur situation au regard des autres impôts et la forme ou la nature de leur intervention. »

**69.** On en déduit alors deux conséquences, l'assujetti doit exercer une activité économique de manière indépendante (A), quel que soit son statut juridique et l'assujetti doit agir en tant que tel (B).

### **A) Exercice d'une activité économique à titre indépendant**

**70.** L'assujetti doit d'une part ne pas être un particulier mais exercer une réelle activité économique (1), de plus il ne doit y avoir aucun lien de subordination car les salariés ne sont

<sup>35</sup> Claude Ducouloux Favard, « Surfactures et factures fictives face aux délits de fabrication et d'usage de faux en écriture »,

pas redevables de la TVA, de ce fait il doit exercer son activité économique à titre indépendant (2).

### *1) Une activité économique*

**71.** C'est l'article 9 de la directive TVA qui définit cette activité économique, puis transposée à l'article 256 A al 5 du CGI « toute activité de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles de professions libérales ou assimilées. », est également visé « une opération comportant l'exploitation d'un bien meuble corporel ou incorporel en vue d'en tirer les recettes ayant un caractère de permanence ».

**72.** La Cour de Justice de l'Union Européenne a souvent rappelé que la directive TVA « assigne un champ d'application très large à la TVA, englobant toutes les activités économiques de producteur, de commerçant ou de prestataire de services ».<sup>36</sup>

**73.** L'assujetti étant redevable de la TVA, elle est redevable pour bon nombre d'activités économiques, ce qui augmente la possibilité de fraudes dans de multiples secteurs est accrue.

### *2) A titre indépendant*

**74.** Selon le BOFIP l'indépendance se traduit comme « Les personnes qui agissent de manière indépendante sont celles qui exercent une activité sous leur propre responsabilité et jouissent d'une totale liberté dans l'organisation et l'exécution des travaux qu'elle comporte. »<sup>37</sup>, ce qui exclut de fait les salariés, ils ne sont pas assujettis à la TVA.

**75.** Situation plus complexe pour les dirigeants de société, en l'absence de décision du Conseil d'État. Classiquement, les dirigeants de société personnes physiques ne sont pas considérés comme exerçant une activité indépendante au sens de la TVA, pas qu'ils ne puissent juridiquement être considérés ou assimilés à des salariés, mais sans doute parce qu'ils constituent un rouage interne dans l'organisation sociétariaire, aucune TVA n'est donc collectée

<sup>36</sup> CJUE, 3e ch., 29 juill. 2010, aff. C-40/09, Astra Zeneca UK Ltd

<sup>37</sup> BOI-TVA-CHAMP-10-10-20

sur leur rémunération. Certains juges du fond ont considéré que cette solution n'était pas transposable au dirigeant personne morale<sup>38</sup>.

## **B) Un assujetti agissant en tant que tel indifféremment de son statut**

**76.** L'assujetti doit agir dans le cadre de son activité économique (1), peu importe son statut (2).

### *1) Un assujetti agissant en tant que tel*

**77.** Pour agir en tant que tel, l'assujetti doit agir dans le cadre de son activité économique<sup>39</sup>, il existe cependant plusieurs cas, lorsque le contribuable agit dans le champ de la TVA et collecte de la TVA sur ses clients il a la qualité d'assujetti redevable, lorsque le contribuable agit dans et hors du champ de la TVA il a la qualité d'assujetti partiel, lorsque l'assujetti réalise des opérations exonérées de TVA il a la qualité d'assujetti non redevable, lorsque le contribuable exerce à la fois des opérations exonérées et des opérations soumises à la TVA il a la qualité de redevable partiel. Enfin l'assujetti exonéré mais ayant opté pour la TVA devient un assujetti redevable.

### *2) Indifférence du statut de l'assujetti*

**78.** En vertu du principe de neutralité de la TVA, l'exigibilité de la taxe est indépendante du statut juridique de l'opérateur économique, le but étant d'éviter toute distorsion de concurrence.

**79.** Le statut juridique et fiscal de l'assujetti n'a aucune incidence au regard de l'article 256 A du CGI relatif à la TVA, il concerne les personnes physiques ou morales, Françaises ou étrangères sous réserve de règles de territorialité applicables à la TVA, personnes morales de droit privé ou organismes de droit public, organismes à but lucratif ou non.

<sup>38</sup> CAA Nantes 28 juin 2010

<sup>39</sup> CE 29 décembre 1995

## *Chapitre 2 : Une complexité sous-jacente*

**80.** Comme nous l'avons démontré la notion de la TVA repose sur un mécanisme simple, cependant cela se complexifie lorsque l'on rentre dans les détails, on va retrouver la fraude à la TVA à chaque étape, ce sera le cas au moment de l'exigibilité et la déductibilité de l'impôt (Section 1) ainsi qu'au moment où l'on traverse les frontières (Section 2).

### **Section 1 : Exigibilité et déductibilité de la TVA**

**81.** Lorsque l'assujetti perçoit la TVA lors d'une vente, on dit qu'elle devient exigible, c'est-à-dire qu'elle doit être reversée au Trésor public (A), aussi lorsqu'il achète un bien grevé par la TVA il va pouvoir la déduire (B).

#### **A) L'exigibilité**

**82.** Il conviendra de définir cette notion d'exigibilité (1) pour ensuite démontrer que sa limite tient en la bonne foi de l'assujetti (2).

##### *1) La notion*

**83.** L'exigibilité est définie comme « le droit que le Trésor peut faire valoir aux termes de la loi, à partir d'un moment donné, auprès du redevable pour le paiement de la taxe, même si le paiement peut en être reporté.<sup>40</sup> »

**84.** Comme nous le savons, la TVA est collectée par l'assujetti, cet impôt doit être reversé à l'État, puisqu'ici le prestataire ou le fournisseur a la qualité de collecteur pour le compte de l'État. On parle alors de TVA exigible.

**85.** Cette exigibilité se fait en plusieurs étapes, d'une part le fait générateur qui donne naissance à la créance fiscale du trésor public sur l'assujetti, on parle également de la dette fiscale du redevable<sup>41</sup>.

<sup>40</sup> Directive no 91/680/C.E.E

<sup>41</sup> BOI-TVA-BASE-20-20190807

**86.** Intervient par la suite la date d'exigibilité de l'impôt, l'exigibilité se définit comme « le droit que le Trésor public peut faire valoir, à partir d'un moment donné, auprès du redevable pour obtenir le paiement de la taxe<sup>42</sup> ».

**87.** Puis nous avons la base d'imposition qui est le « montant sur lequel la TVA est exigible<sup>43</sup> », on parle également de l'assiette de la TVA.

**88.** Enfin la quatrième étape qui est l'application du taux de TVA adapté, en France il y a quatre taux fixés depuis le 1er janvier 2014<sup>44</sup> à 20 %, 10 %, 5,5 % et 2,1 %.

Un taux normal de 20 % qui s'applique aux biens et services.

Depuis le 1er janvier 2012, deux taux réduits s'appliquent celui de 10 % qui s'applique à de nombreux produits et services que l'on retrouve aux articles 278 bis à 279-0 bis du CGI, et le taux de 5,5 % qui s'applique à certains biens et services énumérés aux articles 278-0 bis et 278-0 ter du CGI.

Enfin au taux particulier à 2,1% qui s'applique notamment à la presse.<sup>45</sup>

**89.** De chaque étape résulte des fraudes de l'assujetti aussi bien sur de faux taux et que sur la rétention de la TVA.

## *2) Les difficultés tenant à la mauvaise foi du contribuable*

**90.** L'assujetti étant le collecteur de l'impôt, s'il est de mauvaise foi il peut facilement éluder de nombreuses sommes dues, pour ce faire il peut user des faiblesses de l'exigibilité de cet impôt à travers certains mécanismes. Le but ici est d'appréhender les faiblesses de cette étape à travers quelques fraudes que l'on va évoquer.

**91.** Nous évoquerons ici deux cas de fraude qui tiennent à l'exigibilité, dans un premier temps la rétention de TVA, le reversement de la TVA doit être effectué périodiquement soit par mois, trimestre ou année pour l'ensemble des opérations au titre desquelles l'exigibilité de

<sup>42</sup> Pré. cit

<sup>43</sup> Base d'imposition, Fiscalité et Union douanière, Commission européenne

<sup>44</sup> PLF 2014

<sup>45</sup> Synthèse Taux de TVA, Bernard LEFILS

la TVA est intervenue. Cette exigibilité intervient au moment livraison des biens meubles corporels ou de l'encaissement s'agissant de prestations de services.

**92.** Dans le cadre de cette fraude de rétention, l'assujetti collecte la TVA mais ne la reverse pas au Trésor public alors même qu'elle est exigible.

Cette rétention se fait par plusieurs moyens, en ne déposant pas sa déclaration de TVA, en omettant des opérations qui sont imposables, en appliquant des opérations à un taux non conforme souvent réduit, en effectuant une majoration la TVA déductible déclarée pour faire réduire le montant de la TVA à reverser, ou encore en demandant une dispense de déclaration alors que la TVA a été facturée aux clients<sup>46</sup>.

**93.** L'assujetti peut aller jusqu'à inscrire sa dette envers le Trésor public au passif alors qu'il ne verse pas la TVA.

**94.** Ce type de fraude, en plus de faire perdre des sommes dues au Trésor public, peut créer des problèmes de concurrence entre les entreprises, car l'assujetti rétentionnaire va dégager un profit plus important et pourra imputer ce gain sur le prix des biens ou services commercialisés.

## **B) La déductibilité**

**95.** La déductibilité de la TVA intervient après l'achat d'un bien ou service auprès d'un autre professionnel (1), c'est à cette période que la déductibilité est une forte source de fraude (2).

### *1) La notion*

**96.** Le principe est posé par la directive TVA. La taxe d'amont est déductible de la taxe d'aval. La TVA qui a grevée une opération imposable est déductible de la taxe applicable à cette opération. C'est une application du principe de neutralité de la TVA qui, en principe, ne constitue pas une charge financière pour l'assujetti.

<sup>46</sup>Droit fiscal n° 30, 24 Juillet 2014, 457

**97.** Les règles de déduction ont été refondues par un décret du 16 avril 2007, codifiées 205 à 210 annexe 2 CGI.

Pour déterminer le montant de la TVA déductible, l'entreprise doit calculer une série de coefficients, un coefficient d'assujettissement, un coefficient de taxation et un coefficient d'admission.

La multiplication de ces trois coefficients permet d'obtenir le coefficient de déduction qui correspond au montant de TVA déductible.

**98.** Pour que la TVA soit déductible il faut respecter plusieurs conditions, dans un premier temps une condition de forme<sup>47</sup> que l'on retrouve à l'article 271-2 du CGI 271 II 2 CGI qui dispose que « *La déduction ne peut pas être opérée si les redevables ne sont pas en possession soit desdites factures, soit de la déclaration d'importation sur laquelle ils sont désignés comme destinataires réels* ».

Le droit à déduction est donc soumis à l'émission d'un document justificatif.

**99.** A cela s'ajoute des conditions de fond<sup>48</sup>, en effet pour que la TVA soit déductible, on retrouve une condition positive, il faut que les biens et services acquis par l'entreprise soient affectés à des opérations taxées.

C'est la règle essentielle de l'article 271 CGI, la TVA grevant l'acquisition d'un bien ou d'un service n'est déductible que si la dépense est affectée à une ou plusieurs activités économiques d'aval, et que ces opérations soient taxées et ouvrent droit à déduction.

**100.** On retrouve également un arrêt essentiel, celui de la CJCE BLP Group<sup>49</sup> qui exige un lien direct et immédiat entre l'opération d'amont et l'opération d'aval ouvrant droit à déduction.

**101.** Aussi nous avons une condition négative, le droit à déduction est écarté en cas de fraude ou d'abus.

Il s'agit ici d'une jurisprudence de la CJCE<sup>50</sup> selon laquelle le contribuable est privé de son droit à déduction lorsque les opérations qui fondent ce droit sont constitutives d'une fraude ou d'un abus, c'est une application d'un adage *fraus omnia corrumpit*.

<sup>47</sup> JCl. Fiscal Chiffre d'affaires, fasc. 2025-20

<sup>48</sup> JCl. Fiscal Chiffre d'affaires, fasc. 2025-21

<sup>49</sup> CJCE, n° C-4/94, Arrêt de la Cour, BLP Group plc contre Commissioners of Customs & Excise, 6 avril 1995

<sup>50</sup> CJCE, 21 février 2006 aff. 255/02

**102.** Ces conditions ont pour but de faire face à plusieurs types de fraudes, premièrement, les fraudes dites « carrousels » ce sont des fraudes aux règles de la TVA communautaire, des circuits frauduleux.

La règle est que le client qui a participé à un circuit de fraude carrousel en connaissance de cause, est privé de son droit à déduction.

**103.** L'opération est frauduleuse, et la sanction de la fraude en droit français est l'inopposabilité. La fraude est inopposable à l'administration fiscale, donc le contribuable ne peut pas s'en prévaloir et ne peut bénéficier d'un droit à déduction.

**104.** Ensuite on retrouve la fraude à la loi avec l'arrêt CJUE, 21 février 2006 Halifax.

Les juridictions britanniques ont posé une question préjudicielle à la CJCE, qui a dégagé un principe général en matière de TVA, selon lequel les opérations frauduleuses sont inopposables. Cela veut dire que, selon la CJCE, le droit à déduction est supprimé, refusé, lorsque les opérations fondant ce droit sont constitutives d'une pratique abusive.

**105.** Ce faisant, la CJCE a transposé en matière de TVA un principe général qu'elle avait déjà appliqué dans d'autres pans du droit de l'Union européenne.

En France, un tel montage tombe sous le coup de l'abus de droit fiscal à l'article L.64 du LPF.

## *2) Le mécanisme de déductibilité, générateur de fraudes*

**106.** Au même titre que pour l'exigibilité, le bon déroulement de la déductibilité est dépendant de la bonne foi de l'assujetti collecteur.

Seulement les failles que l'on retrouve à cette étape de reversement de la TVA permettent certains abus<sup>51</sup>.

**107.** Parmi ceux-ci on peut retrouver le remboursement indu des crédits de TVA, en effet lors de son activité, l'assujetti va collecter l'impôt pour le Trésor public auprès de ses clients, se passe alors le mécanisme classique de la TVA pour lequel l'assujetti va déduire la TVA qu'il

<sup>51</sup> Synthèse - Déduction de la TVA, Yolande Sérandour

a payé à ses fournisseurs et déclare le montant de TVA qu'il a récolté et qu'il doit reverser mensuellement, trimestriellement ou annuellement<sup>52</sup>.

**108.** Suite à cela, s'ouvre plusieurs hypothèses, soit la TVA collectée est plus élevée que celle déductible, dans ce cas l'assujetti doit verser au trésor la TVA due, soit la TVA collectée est inférieure à celle déductible et dans ce cas il a droit à un crédit de TVA. Il pourra par la suite reporter cette créance sur la déclaration suivante ou demander un remboursement de TVA, c'est à cette étape que se passe la fraude.

**109.** L'assujetti va faire sa demande de remboursement de crédit avec de fausses informations, en minorant ou majorant la TVA collectée ou déduite afin d'atteindre cette situation créditrice.

## **Section 2 : La territorialité de la TVA, l'exemple des transactions extracommunautaires**

**110.** Le régime est simple, les exportations sont exonérées de la TVA (A) et les importations sont taxées au moment du passage de la frontière (B), ce régime est accompagné de mesures afin de ne pas pénaliser les entreprises françaises, c'est au cours de ces mesures d'accompagnement que d'autres fraudes peuvent intervenir.

### **A) L'exonération des exportations**

**111.** Le grand principe est que les exportations sont exonérées afin de ne pas pénaliser les entreprises françaises (1), cependant de nombreuses fraudes interviennent à cette étape du circuit de vente notamment avec le système des fausses factures (2).

#### *1) Le principe de l'exonération*

**112.** L'article 258-I CGI dispose que « le lieu de livraison des biens meubles corporels est réputé se situer en France, lorsque le bien se trouve en France » au moment de l'expédition. La conséquence est que les exportations de biens entrent dans le champ d'application de la TVA

<sup>52</sup>Droit fiscal n° 30, 24 Juillet 2014, 457

Française mais l'article 262-I du CGI exonère toutes les exportations extracommunautaires. Sont également exonérées les prestations de service directement liées à l'exportation comme l'emballage ou le transport.

**113.** Pour éviter de pénaliser les entreprises exportatrices l'État Français a mis en place des mesures d'accompagnement, parmi celles-ci on retrouve le droit à déduction et l'achat en franchise de taxe.

Ces mesures sont essentielles pour les entreprises françaises afin qu'elles puissent rester concurrentielles mais c'est aussi une faille supplémentaire pour les fraudeurs qui profitent du versement de certaines avances pour les percevoir et disparaître.

**114.** Pour le droit à déduction, les exportations étant exonérées, en principe, l'entreprise Française exportatrice ne pourrait pas récupérer la TVA ayant grevé le bien acquis en vue d'une exportation. Faute de TVA perçue en aval, la TVA d'amont ne devrait pas être déductible, puisque la condition de 271 CGI n'est pas remplie.

Mais le législateur a prévu une exception à l'article 271-V-d CGI, l'entreprise exportatrice peut déduire la TVA grevant l'acquisition ou la fabrication d'un bien destinée à l'exportation alors même que sa revente n'est pas soumise à la TVA. On dit parfois que les entreprises exportatrices sont soumises à la TVA au taux 0.

**115.** Ici le fraudeur par le mécanisme des fausses factures peut faire déduire une TVA sur un bien ou service qui n'a jamais existé, par ce biais il peut comme nous l'avons vu plus tôt, se faire rembourser le crédit de TVA ou le déduire sur les exercices suivants.

**116.** Il existe aussi l'achat en franchise de taxe que l'on retrouve à l'article 275-I du CGI qui dispose qu'une entreprise exportatrice ne collecte pas de TVA sur ses exportations. En revanche, elle bénéficie d'un droit à déduction.

Structurellement, elle se trouve en situation de crédit de TVA, elle est obligée d'avancer le montant de la TVA pour ensuite demander l'imputation ou le remboursement.

**117.** Pour favoriser la trésorerie des entreprises exportatrices, par exception, l'achat de biens en vue d'une exportation n'est pas soumis à la TVA.

L'entreprise exportatrice peut acheter les biens en franchise de TVA, c'est un système de suspension de la TVA.

Il y a cependant une condition de forme à remplir que l'on retrouve à l'article 74 annexe 3 du CGI, l'entreprise exportatrice doit justifier que le bien est destiné à l'exportation au moment de l'achat. L'entreprise doit lui remettre une attestation qui est visée par le service des impôts.

**118.** En cas de changement d'affectation ou de destination, si le bien n'est finalement pas exporté, l'entreprise devra procéder à une régularisation et verser à l'État la TVA due sur le prix d'achat du bien, elle va collecter la TVA sur elle-même et la reverser au Trésor.

#### *2) Une fraude basée sur l'émission de fausses facturations*

**119.** Ici encore de nombreuses fraudes interviennent, avec de fausses exportations, mais la fraude est plus compliquée aujourd'hui car il y a des contrôles douaniers pour les exportations. De plus l'exportateur est soumis à plusieurs conditions, détenir un numéro EORI<sup>53</sup>, inscrire la transaction dans sa compatibilité ou encore effectuer une déclaration auprès du bureau des douanes. Il faut aussi prouver que les marchandises ont effectivement quitté le territoire.

**120.** Une fraude de la sorte est donc de plus en plus complexe et ne peut être effectué seul, il semble nécessaire de mettre en place de faux documents ou de corrompre un agent des douanes.

### **B) L'imposition des importations**

**121.** Lors d'une importation, l'imposition sur le sol Français est systématique (1), au même titre que pour les exportations de nombreuses personnes malveillantes usent de fausses facturations (2).

#### *1) Une imposition systématique*

**122.** La règle la plus importante découle de l'article 291-I-1 du CGI qui dispose que les importations de biens sur le territoire français sont soumises à la TVA française. Il s'agit de ne pas pénaliser les entreprises situées en France, en effet que le consommateur s'adresse à une entreprise en France ou hors de France, il paye de la TVA française.

<sup>53</sup> Numéro EORI, Bercy Info

**123.** Il y a cependant des règles particulières qui trouvent à s'appliquer, on retrouve notamment l'article 293-A-1 CGI, le fait générateur et l'exigibilité résultent du passage à la frontière. C'est le moment où s'accomplissent les formalités de dédouanement, même si l'opération est réalisée par un simple particulier n'ayant pas la qualité d'assujetti. Ensuite on a l'article 293-A du CGI, la TVA est due à l'administration des douanes, et non pas l'administration fiscale.

**124.** Le redevable de la TVA n'est pas le vendeur, mais l'acquéreur, l'importateur, le client situé en France. C'est donc un système d'auto-liquidation de la TVA. Le client verse directement la TVA lui évitant d'avoir à recouvrer la TVA auprès d'une personne qui n'est pas établie en France.

## *2) Une imposition fragile face aux fausses factures*

**125.** Avec l'augmentation des plateformes en ligne provenant de Chine telles que « AliExpress », les biens importés sont très fréquemment sous-facturés pour être inférieurs à 45 euros<sup>54</sup>, de ce fait aucun droit de douane ni de TVA sont à acquitter par l'importateur. L'explosion du commerce électronique constitue une énorme perte d'impôts à percevoir.

**126.** On trouve une exonération à ce principe à l'article 291 II et III du CGI cas dans lesquels des biens pourront être importés en France, avec une exonération de TVA. Par exemple les importations d'or, de billets de banque, d'organes, de sang, etc., le but étant de favoriser l'entrée de ces produits.

**127.** En ce qui concerne la monnaie la Cour de justice devait alors se prononcer sur le traitement des opérations d'échange de monnaie officielle suédoise contre des bitcoins lesquels utilisent la blockchain au regard de la TVA <sup>55</sup>. Elle dit pour droit que les plateformes d'échanges de bitcoins effectuent des prestations de services et sont donc assujetties à la TVA, toutefois la Cour considère que les bitcoins constituent des moyens de paiement et exonère dès lors ces opérations de TVA. Cette interrogation a amené certains auteurs à se demander si ce système

<sup>54</sup> Droits et taxes à payer selon la valeur des marchandises, Douanes et Droits indirects

<sup>55</sup> CJUE, 5e ch., 22 oct. 2015, aff. C-264/14, Skatteverket c/ David Hedqvist

de blockchain ne pouvait pas permettre un meilleur moyen de traçabilité des transactions et ainsi pouvoir lutter très efficacement contre la fraude à la TVA<sup>56</sup>.

**128.** La TVA est impôt très abouti et donc le fonctionnement n'est pas remis en cause depuis sa mise en place, cependant le cadre dans lequel il évolue a changé et il entraîne de nouvelles difficultés qui fragilisent cet équilibre fragile.

La hausse des échanges entre les États laisse place à des failles que les fraudeurs s'approprient à chaque étape de la perception de la TVA, c'est notamment le cas avec les fausses facturations. C'est pourquoi nous allons maintenant analyser différents moyens de fraudes qui sont apparus.

<sup>56</sup> Taxe sur la valeur ajoutée - Blockchain et TVA, Pablo Guédon

## Titre 2 : Un impôt sujet à de nombreuses fraudes

**129.** La TVA étant un impôt initialement français, c'est ici même que la fraude a commencé à se développer (Chapitre 1), au fil du temps lorsque la majorité des pays ont adopté la TVA la fraude transfrontalière a pu se développer, elle a notamment été accélérée par l'ouverture des frontières au sein de l'Union Européenne (Chapitre 2).

### *Chapitre 1 : Une fraude initialement nationale*

**130.** Il conviendra de démontrer que la fraude nationale s'opère de deux manières, premièrement grâce à des mécanismes de fraude classique (Section 1), mais également sur l'abus de droit (Section 2).

#### **Section 1 : Les mécanismes de fraude nationaux**

**131.** La fraude au niveau nationale va s'opérer sur le terrain de la dissimulation du chiffre d'affaire (A), mais également sur la fausse facturation (B).

##### **A) La fraude au chiffre d'affaire**

**132.** Ce mécanisme de dissimulation est la fraude ancestrale à la TVA (1), cette fraude a été renforcée par l'arrivée de nouvelles technologie (2).

##### *1) La fraude à la TVA la plus ancienne*

**133.** La comptabilité est « un procédé permettant d'enregistrer grâce à la tenue permanente de comptes toutes les opérations commerciales réalisées par un commerçant individu ou par une entreprise commerciale et de dégager soit à tout moment certaines situations partielles, soit en fin d'exercice la situation financière générale de cet individu ou de cette entreprise par la présentation du bilan »<sup>57</sup>.

**134.** La comptabilité est donc un élément essentiel afin de connaître les opérations réalisées par l'assujetti et ainsi pouvoir connaître la TVA qu'il devra reverser.

<sup>57</sup> Lexique des termes juridiques, Dalloz

**135.** Selon l'OCDE on retrouve plusieurs mécanismes de fraude au niveau comptable, dans un premier temps celui sur les terminaux de point de vente, la première caisse enregistreuse a été créée en 1879 par James Ritty<sup>58</sup>, il voulait créer un système permettant d'enregistrer les transactions afin que ses employés ne puissent le voler. La caisse enregistreuse est vite devenue un élément essentiel au sein de l'entreprise, aujourd'hui ces terminaux de point de vente sont de plus en plus sophistiqués et entraînent des vulnérabilités liées aux techniques de suppression électronique des ventes découlant de la configuration des systèmes de terminaux.

**136.** On retrouve également le cas du non encaissement de certaines transactions en espèces dans la caisse enregistreuse ou bien le détournement de certaines transactions vers une caisse enregistreuse secondaire occulte.

**137.** La fraude majeure qui consistait en l'utilisation de logiciels visant à dissimuler les recettes comptables s'est énormément développée. En effet il n'y avait pas de logiciel généralisé et imposé aux entreprises ce qui laissait une grande permissivité.

**138.** L'utilisation de certains logiciels pouvait être détournée afin d'effacer des recettes sans laisser de traces<sup>59</sup>.

En effet le fraudeur pouvait activer des fonctions cachées du logiciel en utilisant un logiciel tiers via une clé USB ou un disque dur externe et pouvait donc modifier les opérations de caisse à postériori.

## *2) Une fraude renforcée par les nouvelles technologies*

**139.** On retrouve deux techniques principales, le phantomware et le zapper.

Le phantomware est un logiciel dans le système comptable « permettant de supprimer sélectivement des transactions de vente et/ou d'imprimer des états des ventes où certaines lignes n'apparaissent pas »<sup>60</sup>.

<sup>58</sup> Système des terminaux de point de vente, OCDE

<sup>59</sup> Feuillet Rapide Fiscal Social 38/13

<sup>60</sup> Techniques de suppression électronique de ventes, OCDE

Lorsque la vente est supprimée le logiciel va pouvoir adapter les données de l'inventaire pour masquer les décalages.

**140.** Les Zappers eux, sont des logiciels extérieurs au système de comptabilité, ils sont sur des CD ou des clés USB et vont avoir pour but de camoufler les ventes.<sup>61</sup>

**141.** La dissimulation totale d'activité est également un fort vecteur de fraude à la TVA, on la retrouve dans l'économie souterraine, qui « *regroupe un large éventail d'activités allant des activités légales réalisées illégalement aux activités illégales.* »<sup>62</sup>

La perte fiscale due aux économies parallèles est difficilement évaluable, cependant on sait qu'en droit elle est constituée par le travail et les activités dissimulés.

La fraude à la TVA ne peut concerner que les activités dissimulées car le versement des salaires n'est pas soumis à la TVA.

**142.** La dissimulation peut se manifester sous différentes formes, soit par le fait de ne pas déclarer son activité, c'est souvent le cas pour les trafics illégaux, soit ne pas déclarer une branche de son activité, ou encore le cas d'une entité soumise à la TVA et qui ne la reverserait pas comme une association.

## **B) La fraude sur la facturation fictive ou de complaisance**

**143.** Comme nous l'avons vu, le droit à déduction suppose l'émission d'une facture, c'est dans ce cadre-là que la facture fictive ou de complaisance est apparue<sup>63</sup>.

On va avoir l'émission d'un faux document<sup>64</sup> mais qui va recouvrir une vraie prestation de services ou livraison de biens.

**144.** C'est dans ce cadre-là que l'on va retrouver des fraudes « primaires » et « intermédiaires » (1), ainsi que le procédé de la caisse noire (2).

### *1) Le procédé primaire et intermédiaire de la fraude à la TVA*

<sup>61</sup> Suppression électronique des ventes : une menace pour les recettes fiscales, OCDE 2013

<sup>62</sup> L'économie souterraine, Philippe Barthélémy

<sup>63</sup> BOI-CF-COM-20-10

<sup>64</sup> La facturation de complaisance dans les entreprises, Christian Lopez

**145.** Le fraudeur va avoir recours à plusieurs types de procédés parmi lesquels on va retrouver un procédé « primaire » dans laquelle la facture va être émise par un réel fournisseur, mais elle sera adressée à un faux nom, fausse adresse ou avec des quantités de biens cédés erronées.

**146.** On va également retrouver le procédé « intermédiaire »<sup>65</sup>, c'est une situation dans laquelle on a une opération effectuée dont la TVA ne peut pas être déductible, comme par exemple des travaux effectués par l'assujéti dans sa maison pour son propre intérêt, mais il va modifier la facture pour qu'elle soit dans l'intérêt de son entreprise et ainsi pouvoir déduire la TVA payée.

**147.** Des procédés plus élaborés comme la fausse facture « taxi » existent, elles consistent en la mise en place de fausses factures qui couvrent une opération existante qui sera établie par une personne autre que celle qui bénéficie de l'opération<sup>66</sup>.

## *2) Le procédé de la caisse noire*

**148.** Enfin on retrouve la facture fictive d'achat ou de vente, le CGI prévoit à l'article 283 4 que « lorsque la facture ne correspond pas à la livraison d'une marchandise ou à l'exécution d'une prestation de services, ou fait état d'un prix qui ne doit pas être acquitté effectivement par l'acheteur, la taxe est due par la personne qui l'a facturée. »<sup>67</sup>

**149.** Le document fictif ne couvre pas de prestations ou de livraisons, les sommes perçues vont dans une « caisse noire »<sup>68</sup> ou dans le compte du dirigeant. Il est difficile d'appréhender cette fraude car la société émettrice de la facture est souvent défaillante fiscalement.

**150.** Selon l'article 272 du CGI comme nous l'avons vu précédemment « La taxe sur la valeur ajoutée facturée dans les conditions définies au 4 de l'article 283 ne peut faire l'objet d'aucune déduction par celui qui a reçu la facture. »<sup>69</sup>

<sup>65</sup> Facturation fictive ou de complaisance, DGFIP

<sup>66</sup> Fraude TVA de type carrousel, DGFIP

<sup>67</sup> LOI n° 2019-1479 du 28 décembre 2019 - art. 170 (V)

<sup>68</sup> Facturation fictive ou de complaisance, DGFIP

<sup>69</sup> LOI n° 2015-1786 du 29 décembre 2015 - art. 91

**151.** Cependant deux doctrines s'opposent, celle de la CJUE qui juge que la TVA récupérée par l'émetteur de la facture est possible<sup>70</sup> dans le même cas que la facture erronée alors que le Conseil d'État juge que le fournisseur doit émettre une facture rectificative<sup>71</sup>.

**152.** Ces procédés de fraudes permettent ainsi une minoration des bénéfices imposables, une récupération de la TVA qui est n'est pas due, enfin le versement de paiements occultes. La facturation de complaisance s'inscrit surtout dans une volonté de faire baisser les charges sociales relatives à la main d'œuvre, elle touche principalement le secteur du bâtiment<sup>72</sup>.

## **Section 2 : La fraude fondée sur l'abus de droit**

**153.** La théorie de l'abus de droit joue pour toutes les impositions. Les actes juridiques privés passés par les contribuables sont en principe opposables à l'administration fiscale. Conséquence de quoi les contribuables bénéficient d'une liberté de gestion de leurs affaires ou de leur patrimoine, le principe c'est que l'administration n'a pas à s'immiscer dans la gestion opérée par le contribuable.

**154.** Cette liberté connaît des limites, parmi lesquelles le contribuable ne doit pas se rendre coupable d'abus de droit fiscal qui limite à la liberté de gestion et aux stratégies d'optimisation fiscale<sup>73</sup>.

C'est pourquoi nous verrons d'abord quel est le fondement de l'abus de droit fiscal en matière de TVA (A), puis quels sont ses critères (B).

### **A) Le fondement de la répression de l'abus de droit en matière de TVA**

**155.** Ce fondement on le retrouve aussi bien au niveau national (1) qu'au niveau européen (2).

#### *1) Un fondement au niveau Français*

<sup>70</sup>Obligations des associations taxables au moins partiellement, Mémento Associations 2019

<sup>71</sup>CE 15-2-2016 n° 374458

<sup>72</sup>CAA de Nantes, 1ère chambre, 23/03/2017

**156.** Le CE dans l'arrêt « Janfin » 27 septembre 2006 a jugé que la simulation et la fraude à la loi pouvait être poursuivie par l'administration fiscale sur le fondement des principes généraux du droit, au lendemain de cet arrêt l'abus de droit pouvait être réprimé sur le fondement de L.64 ou sur le fondement d'un principe général du droit, ce qui a provoqué une réécriture de L.64.

*2) Une conception que l'on retrouve également au niveau européen*

**157.** L.64 s'applique à tous les impôts et évoque les charges fiscales de l'intéressé, ce qui renvoi à la créance fiscale en général, on vise donc toutes les étapes du processus d'imposition. Il peut s'appliquer à des montages en matière de fait générateur, d'exigibilité, d'assiette ou de liquidation de l'impôt.

**158.** Depuis l'arrêt Halifax de 2006 on a reconnu au niveau européen l'utilisation de l'abus de droit pour la TVA.

**B) Les critères de l'abus de droit en matière de TVA**

**159.** De l'article L64 du LPF il ressort que l'administration est en droit d'écarter comme ne lui étant pas opposable les actes constitutifs d'un abus de droit, le texte cite deux types d'actes, parmi lesquels les actes fictifs (1) et la fraude à la loi (2).

*1) Les actes fictifs/simulés*

**160.** Les actes qui ont un caractère fictif, plus généralement toutes les hypothèses de simulation sont visées.

La simulation désigne la création volontaire d'une contradiction entre une situation apparente et une situation réelle en vue de tromper les tiers.

**161.** En droit civil la simulation peut prendre trois formes, la fictive lorsque la simulation porte sur l'existence de l'acte, l'acte n'a aucune réalité, ici pour la fraude à la TVA on retrouve cela sous la forme d'un acte de vente alors qu'il n'y a aucune vente qui s'effectue<sup>74</sup>.

<sup>74</sup> Conseil d'État, 3ème - 8ème chambres réunies, 11/10/2017, 392121

**162.** Le déguisement lorsque la simulation porte sur la nature de l'acte, sa qualification juridique, les parties en apparence concluent un acte, mais en réalité cet acte en déguise un autre, on pourrait ici retrouver un exemple évoqué par la DGFIP<sup>75</sup> « *Une entreprise qui a besoin de financer des investissements ayant vocation à être mis à la disposition régulière de personnes physiques sollicite ses futurs clients et leur propose de financer ces immobilisations sous forme de prêts. Le cas échéant, une participation au capital de l'entreprise peut être également demandée.*

Ces avances de fonds ne sont généralement pas rémunérées et la date de remboursement n'est pas définie de manière précise.

En revanche, ces prêts ouvrent droit à la jouissance gratuite des installations ainsi financées. Le cas échéant, la valeur des prestations ainsi délivrées est comptabilisée en déduction des sommes restant dues par l'entreprise à ses débiteurs/clients.

L'entreprise ne facture pas les prestations rendues à ses clients et ne déclare donc aucune TVA sur cette activité. »

**163.** Enfin l'interposition de personnes, ici la simulation porte sur la personne d'une partie, une partie à l'acte, en apparence l'acte est passé par une partie, en réalité il s'agit d'un simple prête nom, qui agit pour le compte du véritable contractant, le gérant est un simple prête nom. Pour Christophe de la Mardière c'est l'acte réel et sincère mais qui recèle un mensonge sur la personne du cocontractant<sup>76</sup>.

On retrouve ce cas de simulation par interposition de personnes dans le cadre de l'arrêt Lemarchand.<sup>77</sup>

**164.** La situation apparente est inopposable à l'administration fiscale, elle peut écarter l'acte apparent et donc percevoir l'impôt en fonction de la situation réelle, c'est un de ses moyens de lutte contre la fraude.

## 2) La fraude à la loi

**165.** Outre la simulation on peut retrouver la fraude à la loi fiscale dans l'abus de droit, il s'agit de partir de la notion de fraude à la loi au sens plus général "*Au fond, il ne s'agit que de*

<sup>75</sup> Montage consistant à dissimuler des prestations de services payées d'avance sous forme de prêts, DGFIP

<sup>76</sup> Christophe de la Mardière, Abus de droit : Textes, historique et notion

<sup>77</sup> CE, Section, 20 février 1974 req. N° 83270, *Rec. Lebon* 126, *Revue de droit fiscal*, 1974, n° 30. Com. 958.

*l'application d'un principe plus général, permettant à l'administration de critiquer le fait pour un administré de violer l'esprit de la loi en se plaçant dans une situation juridique donnée à seule fin de revendiquer les avantages qui y sont attachés, sans accepter la ou les contreparties que le législateur avait en vue lorsqu'il a prévu les avantages correspondants"*<sup>78</sup>.

**166.** La notion de fraude à la loi fiscale, elle, est plus précise, elle va consister en la réalisation d'actes réguliers mais dont leur combinaison va créer un montage purement artificiel, dénué de substance et qui va à l'encontre de l'esprit de la loi fiscale.<sup>79</sup>

**167.** Classiquement on retrouvait la source de la fraude à la loi fiscale dans l'interprétation des juges<sup>80</sup>, puis en 2008 avec l'article L64 du LPF on a eu deux critères, l'application d'une norme pour avoir un avantage qu'elle procure alors que ce n'est pas son objectif<sup>81</sup>, et dans une seconde branche le but exclusivement fiscal<sup>82</sup> d'éluder l'impôt.

**168.** Une réforme de 2019 avec la création de l'article L64A du LPF considéré comme un « mini abus de droit » avec l'introduction du but principalement fiscal et non exclusivement, cette notion s'inspire de l'arrêt Garnier Choiseul<sup>83</sup>.

**169.** En effet ce projet porté par la loi de finances de 2019 a rédigé que « *Afin d'en restituer le véritable caractère et sous réserve de l'application de l'article 205 A du CGI, l'administration est en droit d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes qui, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ont pour motif principal d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles. En cas de désaccord sur les rectifications notifiées sur le fondement du présent article, le litige est soumis, à la demande du contribuable ou de l'administration, à l'avis du comité mentionné au deuxième alinéa de l'article L 64 du présent livre.* »

<sup>78</sup> B. Gouthière, *Les impôts dans les affaires internationales* : F. Lefebvre, 8e éd., 2010, n° 72625

<sup>79</sup> Christophe de la Mardière, *Abus de droit* : Textes, historique et notion

<sup>80</sup> Conseil d'Etat, 7/8/9 SSR, du 10 juin 1981, 19079

<sup>81</sup> F. Deboissy, *L'abus du régime des sociétés mères* : Dr. fisc. 2014, n° 41, 567, p. 20, § 4

<sup>82</sup> G. Dedeurwaerder, *Théorie de l'interprétation et droit fiscal* : Dalloz, 2010, n° 301

<sup>83</sup> Conseil d'Etat, 9ème / 10ème SSR, 17/07/2013, 352989

**170.** Ce texte a enfin été validé par le Conseil constitutionnel qui avait censuré une telle notion en 2013, elle repose toujours sur les deux notions de la fraude à la loi qui est l'esprit détourné de la loi et la finalité principalement fiscale. Il n'y a cependant pas de sanctions automatiques ce qui explique pourquoi le texte n'a pas été censuré par le Conseil constitutionnel. Ce texte a été critiqué à de nombreux égards, du fait de l'insécurité juridique qu'il pose puisque le principalement fiscal reste très large.

Il y a sans doute une volonté du législateur de rester vague sur cette notion afin de lui permettre de toucher un contentieux plus large et ainsi faire face à un plus grand nombre de montages frauduleux.

**171.** Cette notion est complexe, car elle repose sur un flou, et c'est ce qui fait la force de cet article pour l'administration fiscale, lui permettant une plus grande adaptabilité, *"l'affirmation de la confiance faite à notre administration et à nos juges, capables de discerner, sans le support des textes, les limites de l'acceptable et l'inacceptable »*<sup>84</sup>.

**172.** L'utilisation de cette notion relève du cas par cas et est parfaitement expliqué par le professeur Cozian « L'abus de droit relève en effet de ce que l'on appelle les "concepts mous", au même titre que la bonne foi, les bonnes mœurs ou encore l'intérêt de la famille. Tout est question de contexte et de circonstances ; on est en pleine casuistique. La difficulté est aggravée par le fait qu'il s'agit d'un concept évolutif, un peu comme les règles de politesse et de bienséance. Il y a des choses qui ne se faisaient pas hier et qui se font aujourd'hui »<sup>85</sup>

**173.** Cette interprétation casuistique et l'évolution du but exclusivement et principalement fiscale rend plus simple l'utilisation de fraude à la loi par l'administration fiscale pour faire éradiquer les montages fiscaux basés sur des règles de droit détournées de leur but initial.

<sup>84</sup>D. Gutmann, Droit fiscal des affaires : Montchrestien, 5e éd., 2014, n° 984

<sup>85</sup>M. Cozian, Les grands principes de la fiscalité des entreprises : Litec, 4e éd., 1999, p. 68

## *Chapitre 2 : Une fraude en expansion s'inscrivant sur des failles transfrontalières*

**174.** La fraude la plus courante est la fraude dit « carrousel » (Section 1), c'est une fraude avec trois acteurs, cependant ce n'est pas la seule, on retrouve d'autres mécanismes tout aussi sophistiqués (Section 2).

### **Section 1 : La fraude de type carrousel**

**175.** Il conviendra d'expliquer le fonctionnement de cette fraude (A) puis de montrer les différents acteurs afférents à cette fraude (B).

#### **A) Le carrousel dans sa forme classique**

**176.** La fraude carrousel a un mécanisme simple triangulaire (1), c'est cette simplicité qui en a fait la première fraude connue au niveau transfrontalier (2).

##### *1) Le mécanisme*

**177.** « La fraude « carrousel » est une fraude à la TVA, organisée entre plusieurs entreprises d'une même chaîne commerciale le plus souvent établies dans au moins deux États membres de l'Union européenne, en vue d'obtenir la déduction ou le remboursement de la TVA afférente à une livraison et qui n'a pas été reversée au Trésor par le fournisseur. »<sup>86</sup>

**178.** Un exemple simple pour comprendre ce mécanisme de fraude, une entreprise A basée dans un État membre vend à une entreprise B située en France un bien.

L'entreprise B va revendre à un de ses clients l'entreprise C ce bien sans acquitter ou déclarer la TVA due. L'entreprise C va déduire ce montant de TVA acquittée ou demander son remboursement alors que celle-ci n'a, ni été déclarée, ni été acquittée par l'entreprise B.

Il en résulte que le Trésor Public rembourse un montant de TVA alors que cette TVA n'a pas été collectée en amont.

Afin de rendre la transaction entre l'entreprise B et C plus opaque on peut insérer des sociétés écrans dans le montage.

<sup>86</sup> Feuillet Rapide Fiscal Social 56/06

[Schéma : voir Feuillet Rapide Fiscal Social 56/06]

## 2) Une fraude ancienne qui perdure

**179.** La fraude de type carrousel est apparue dans la Benelux dans les années 1970<sup>88</sup>, puis s'est fortement élargie dans les années 1993 lors de l'ouverture des frontières au sein de l'Union Européenne<sup>89</sup>.

En 2007 la Commission Européenne évaluait cette seule fraude à une valeur de 5 milliards d'euros par an soit 4% des pertes de TVA, ces chiffres sont en constantes augmentations<sup>90</sup>.

**180.** On retrouve des traces de la fraude carrousel dans le code général des impôts, à l'article 262 Ter I 1 alinéa 2 qui dispose que « L'exonération ne s'applique pas lorsqu'il est démontré que le fournisseur savait ou ne pouvait ignorer que le destinataire présumé de l'expédition ou du transport n'avait pas d'activité réelle. »<sup>91</sup>

<sup>87</sup> Pré. Cit.

<sup>88</sup> Éradiquer la « fraude carrousel » à la TVA, Marc Wolf

<sup>89</sup> Traité sur l'Union européenne Maastricht, 7 février 1992

<sup>90</sup> Y. Gallut, Le pillage de l'État : Flammarion : 2013, 237 p., p. 98

<sup>91</sup> Loi n°2006-1771 du 30 décembre 2006

## **B) Les acteurs de la fraude carrousel**

**181.** Au sein de cette fraude on retrouve trois acteurs principaux (1) mais elle peut également se complexifier en multipliant son nombre de personnes interposées (2).

### *1) Les trois acteurs principaux de la fraude*

**182.** Ce type de fraude suppose comme nous l'avons dit au moins trois acteurs parmi lesquels la société qui sera le fournisseur de la marchandise, il va devoir se situer dans un État membre obligatoirement car la livraison intracommunautaire est exonérée, il va vendre une marchandise hors taxe à une société située en France.

**183.** Cette seconde société est une société fictive que l'on appelle taxi<sup>92</sup>, son unique but est de mettre en place des factures et des créances au Trésor public par le biais de TVA facturée mais évidemment non versée au Trésor.

Cet intermédiaire dit taxi va refacturer la marchandise au destinataire final à un coût inférieur à celui de l'achat, il va utiliser la rétention abusive de TVA vue précédemment pour couvrir les frais qu'il subit et pour pouvoir dégager du profit.

**184.** Ce type de fraude s'effectue le plus souvent sur des gros volumes de marchandises, c'est pourquoi le destinataire est souvent un grossiste, lui aussi sera en France et possède une vraie activité contrairement au taxi. Il est fréquent que le fournisseur et le bénéficiaire soient en relation commerciale.

**185.** Si le bénéficiaire était passé par le fournisseur de manière directe elle aurait dû auto liquider la TVA sans pouvoir bénéficier de la déduction sur cette opération, c'est là l'un des plus gros avantages de passer par une entité fictive.

**186.** On appelle ce type de fraude « carrousel » car il se peut que les marchandises reviennent au fournisseur initial avec un prix inférieur et des remboursements de TVA indus, la TVA fraudée sera alors reversée entre les différents acteurs de cette fraude.

<sup>92</sup> Cass. com., 9 juin 2015, n° 14-15.750, F-D

## *2) Une fraude qui se complexifie*

**187.** Le carrousel peut s'avérer aussi simple que complexe, c'est notamment le cas lorsque l'on multiplie le nombre de pays membres qui rentrent dans le circuit et le nombre d'intermédiaires. Le coût sera plus élevé pour les fraudeurs mais nécessaire pour des transactions qui relèvent de montant très élevés.

**188.** Selon l'administration fiscale « Dans le cadre d'un circuit économique normal, les trois flux de facturation, de marchandises et financier sont liés. Dans le cadre d'un circuit carrousel, les flux financiers et de facturation peuvent être dissociés du flux de marchandises, la fraude carrousel reposant sur un circuit de facturation qui apparaît cohérent alors que le flux physique de marchandises peut être complètement fictif. »<sup>93</sup>

## **Section 2 : Les autres types de fraudes transfrontalières**

**189.** On retrouve deux autres grands types de fraude en expansion, celles sur les biens d'occasions avec une immense fraude notamment sur les véhicules (A) mais on retrouve également une fraude électronique massive (B).

### **A) La fraude sur la marge et les biens d'occasions**

**190.** Les biens d'occasions ont un régime spécifique de TVA, lors de leur revente par un assujetti-vendeur, la taxe s'applique sur la marge (1), ceci a pour conséquence de pousser les fraudeurs à éluder l'impôt en modifiant l'assiette de l'impôt (2).

#### *1) La fraude sur les biens d'occasion accentuée par la vente de véhicules d'occasion*

**191.** Les biens d'occasion sont définis comme étant « les biens meubles corporels susceptibles de remploi, en l'état ou après réparation, autres que des objets d'art, de collection ou d'antiquité et autres que des métaux précieux ou des pierres précieuses tels que définis par

<sup>93</sup> Droit fiscal n° 30, 24 Juillet 2014, 457

les États membres »<sup>94</sup>, on retrouve également la transposition de cette définition à l'article 98A du CGI<sup>95</sup>.

**192.** Parmi ces biens d'occasion on retrouve une catégorie qui est extrêmement fraudogène, les véhicules d'occasion.

Selon l'article 298 sexies du CGI<sup>96</sup>, les véhicules terrestres dont la livraison est effectuée dans les plus de six mois suivant la première mise en service ou qui ont parcouru plus de 6 000 kilomètres, sont des biens d'occasion.

Cela ne vaut que pour les acquisitions intracommunautaires, pour les acquisitions internes, le véhicule est d'occasion dès son utilisation<sup>97</sup>.

**193.** Dans cette fraude on va avoir l'assujetti qui est un professionnel, et qui va acheter les biens dans le cadre de son activité économique, en son propre nom et en vue de les revendre. La base d'imposition de la TVA sur la marge est la différence entre le prix de vente et le prix d'achat.

Cette taxe n'est redevable que pour les ventes réalisées par l'assujetti qui revend un bien livré par un non assujetti à la TVA afin d'éviter une double taxation à la TVA lors de la remise du bien sur le marché<sup>98</sup>.

## *2) Une fraude basée sur deux procédés distincts*

**194.** Il existe deux procédés de fraude, celui par l'utilisation d'une société écran et celui par fausse facturation.

**195.** Lors de l'utilisation d'une société écran, le montage va être triangulaire, l'assujetti revendeur va acheter pour un particulier français un véhicule d'occasion à prix hors taxe à un vendeur étranger. Pour faire cet achat il crée une société écran qu'on appelle société de facturation<sup>99</sup>, qui mentionne l'application de la TVA sur la marge.

<sup>94</sup> DIRECTIVE 2006/112/CE DU CONSEIL du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée

<sup>95</sup> Code général des impôts, annexe 3 - Article 98 A

<sup>96</sup> Loi - art. 112 JORF 31 décembre 1998

<sup>97</sup> BOI-TVA-SECT-90-10-20140411

<sup>98</sup> TVA sur la marge et biens d'occasion, DGFIP

<sup>99</sup> Tribunal de grande instance, Paris, 7 Juillet 2016 - n° 09166092030

**196.** La finalité de ce système est de permettre la vente à des particuliers de véhicules à prix réduits. La chambre criminelle dans ce cas précis a jugé que « le seul fait de se placer sous un régime fiscal indu, dans l'intention de se soustraire, ne serait-ce que partiellement à l'impôt, constitue le délit de fraude fiscale ».100

**197.** Enfin, pour que le véhicule soit immatriculé en France, l'acquéreur doit obtenir un certificat fiscal que l'on retrouve à l'article 298 sexies V bis du CGI, afin d'attester que la vente du véhicule a bien entraîné le paiement de la TVA, le consommateur final sera soit escroqué car il ne pourra pas immatriculer son véhicule, soit l'assujetti-vendeur va faire un faux document<sup>101</sup>.

**198.** On peut également retenir qu'un autre procédé de fraude existe, celui de la fausse facture, la société Française va falsifier les factures que son homologue étranger va lui fournir.

Pour expliquer ce système triangulaire, un exemple s'impose :

Un véhicule d'occasion acheté 20 000 € HT auprès d'une société Belge 2 va être vendu en France par la société 1 24 000€ TTC.

La base d'imposition déclarée par la société 1 est de 3334 € ( $4\,000 / 1,20$ ).

Le montant de la taxe acquittée sera de 666 € ( $3334 \times 20\%$ ).

Cependant la base d'imposition aurait dû être de 20 000 € ( $24\,000 / 1,20$ ), et le montant de la TVA aurait dû être de 4 000 € ( $20\,000 \times 20\%$ ).

La perte pour le trésor public sera de 3334€ car c'est la différence entre les 4000€ dû et les 666€ de taxe acquittée.

## **B) La fraude électronique**

**199.** La fraude électronique s'est développée avec l'air du numérique, depuis près de 15 années les institutions perçoivent la grande difficulté de suivre le bon paiement de l'impôt à cause d'internet (1), cette fraude est d'autant plus grande depuis la généralisation des Marketplace (2).

<sup>100</sup> Crim. 22 octobre 2008, n°07-88.134

<sup>101</sup> Escroquerie lors de l'immatriculation d'un véhicule d'occasion dont la TVA a été éludée, Cloé Fonteix

## *1) Une inquiétude croissante des administrations*

**200.** Dès 2007 le Conseil des prélèvements obligatoires alertait « bien qu'encore marginal pour le moment, le développement du commerce électronique pourrait générer dans les années qui viennent des opportunités de fraudes nouvelles et importantes et poser ainsi un véritable défi aux services de contrôle, compte tenu de la difficulté pour réaliser un contrôle sur des opérateurs virtuels et ne disposant pas d'établissements stables sur le territoire national ».102

**201.** Le e-commerce est considéré comme étant les « transactions commerciales utilisant l'internet ou d'autres réseaux informatiques comme l'échange de données informatisées et impliquant un changement de propriété du bien ou du service commandé. Les biens et les services font l'objet d'une commande déposée via ces réseaux, mais le paiement et la livraison ultime du bien ou du service peuvent être effectués par des méthodes traditionnelles. »103

**202.** Cela englobe aussi bien les relations entre professionnels « B2B », entre particuliers et professionnels « B2C », ainsi que les relations entre particuliers « C2C »104.

Ce sont plus de 100 milliards d'euros de chiffre d'affaires en France qui ont été réalisés par les plateformes en ligne B2C105.

Avec ces chiffres on se rend rapidement compte de l'inquiétude des institutions françaises quant à une fraude massive.

## *2) Une fraude accélérée par les Marketplace*

**203.** La Direction nationale des enquêtes fiscales (DNEF) a constaté que 98% des sociétés étrangères opérant sur les Marketplace qu'elle a contrôlée "n'étaient pas immatriculées et ne payaient pas de TVA"106.

**204.** A l'origine les Marketplace sont des plateformes en ligne qui mettaient en relation un ou plusieurs acheteurs et les fournisseurs

102 CPO, La fraude aux prélèvements obligatoires, mars 2007, p.106.

103 Définition Commerce électronique, INSEE 13/10/2016

104 La fraude aux prélèvements obligatoires, Cour des Comptes, novembre 2019

105 Bilan du e-commerce en France 2019, FEVAD

106 Sécurisation du recouvrement de la TVA, Inspection Générale des Finances

Aujourd'hui c'est un espace d'échange avec des commissions sur les transactions. On met en places fournisseurs, acheteurs et consommateur sur la même plateforme.

**205.** Lorsque la vente se situe en France il n'y a pas de difficultés, la TVA est due comme pour le commerce traditionnel.

**206.** Au sein des transactions intra-européennes, les difficultés s'annoncent car il y a peu de contrôles, de plus le régime des ventes à distance complexifie le bon recouvrement de la TVA. En effet « les ventes à distance intracommunautaires sont imposées dans l'État de consommation des biens lorsque le volume de transactions entre le pays du fournisseur et celui des clients excède un seuil fixé à 35 000 € lorsque l'État de destination est la France. »<sup>107</sup> Chaque État définit son seuil ce qui rend plus difficile le suivi des redevances de TVA.

**207.** Le vendeur Européen doit s'identifier auprès de la France, dès 35 000€ de CA, les entreprises doivent s'identifier contre 100 000€ avant 2006, ceci facilite pour les entreprises frauduleuses de créer et de faire disparaître plus facilement les sociétés, aussi un nombre plus élevé de sociétés identifiées complexifie la surveillance de celles-ci.

**208.** Lorsque les produits viennent d'un pays extra européen, ce qui est le plus souvent le cas, notamment à cause de la Chine, la TVA n'est due qu'à partir du moment où le bien dépasse les 22€<sup>108</sup>, les frais de douane au-dessus de 150€.

Lorsque le bien est inférieur à 22€ on le considère d'EVN « envois de valeur négligeable », toute fois les importations dans le cadre d'une vente par correspondance n'ont aucune franchise de taxe et sont imposables directement sans seuil. La difficulté est qu'il est difficile de savoir si la vente provient d'une vente par correspondance ou non et donc de l'imposer à la TVA.

De plus les entreprises ne s'enregistrent pas pour le paiement de TVA, seul le Marketplace est apparent, et malgré cela le Marketplace avec l'optimisation fiscale ne reverse aucune TVA, nous sommes donc dans une situation où la majeure partie du commerce se fait en ligne et où un très grand nombre de transactions n'entraînent la perception d'aucune TVA.

**209.** Le contrôle par les douanes des marchandises est d'autant plus difficile à cause du flux de plus en plus conséquent de biens importés, avec le développement du fret, qu'il soit

<sup>107</sup> Échanges intracommunautaires de biens, Manuel CHASTAGNARET

<sup>108</sup> La directive européenne 2009/132/CE du 19 octobre 2009

traditionnel avec un cargo, express par des prestataires de livraison ou encore postal par les organismes postaux nationaux avec plus de 5,3 millions d'envois express et 37 millions d'envois postaux<sup>109</sup>.

**210.** Une autre difficulté réside dans le fait du développement des économies collaboratives telles que Ebay, Airbnb ou Leboncoin, dans lesquelles il faut différencier les transactions C2C et B2C car toutes les transactions ne sont pas imposables à la TVA et tous les acteurs ne sont pas assujettis à la TVA.

## **Conclusion partie 1**

La TVA est l'impôt le plus rentable aussi bien au niveau Européen qu'au niveau Français, mais il est également l'impôt le plus fraudé. Ceci est notamment dû à la complexification des transactions de ces 30 dernières années. D'une part, le marché commun Européen et la disparition des frontières qui ont encouragés l'apparition de fraudes transfrontalières au sein même de l'Union Européenne. D'autre part la mondialisation et l'apparition de market place surpuissantes comme Amazon qui usent de montages fiscaux complexes afin d'éluder l'impôt qu'est la TVA.

Les mécanismes de fraudes comme nous l'avons vu, peuvent aussi bien être au niveau national avec l'émission de fausses factures ou de rétention de TVA, comme au niveau international avec les fraudes triangulaires et leurs sociétés fictives.

Des telles fraudes poussent les États à renforcer leurs moyens nationaux mais aussi à coopérer afin de lutter le plus efficacement contre la fraude à la TVA et c'est ce que nous allons voir dans cette seconde partie.

<sup>109</sup> SENAT, *Rapport d'information n° 691 fait au nom de la commission des finances sur le e-commerce : propositions pour une TVA payée à la source*

## **Partie 2 : L'action des pouvoirs publics pour lutter contre la fraude**

**211.** France tend à mettre en place de plus en plus de moyens en place afin de lutter contre la fraude mais ceci est complexe aux vues de l'ingéniosité des fraudeurs, toutefois elle s'efforce à continuer son combat de lutte et elle est un des seuls pays qui s'attaque aux grandes multinationales (Titre 1).

**212.** Une grande coopération Européenne essaye également de se mettre en place afin de lutter plus efficacement contre la fraude à la tva cependant celle-ci est complexe à mettre en place car la fiscalité n'y est pas harmonisée (Titre 2).

### **Titre 1 : Un endiguement de la fraude par des moyens nationaux**

**213.** Dans un rapport de la Cour des comptes en 2019<sup>110</sup>, elle fait effet d'une baisse des montants recouverts lors des contrôles fiscaux, passant ainsi en 2013 de 10,1 milliards d'euros à 8,7 en 2018.

Aussi la Cour des comptes alerte sur la baisse des agents chargés de contrôler les recettes fiscales, et ainsi faisant baisser le nombre de condamnations.

**214.** Plusieurs facteurs contribuent à ce phénomène, l'adaptabilité des administrations est mauvaise et il y a un manque de ressources humaines et matérielles au sein de la DGFIP.

**215.** C'est dans ce cadre-là que la Cour des comptes préconise de lutter contre la fraude sur trois piliers, une utilisation d'outils mieux adaptés ainsi qu'une meilleure expertise afin de mieux évaluer les recettes, améliorer les moyens de prévention, enfin une meilleure coopération entre les administrations luttant contre la fraude.

**216.** Ces dernières années l'administration fiscale essaye cependant de réduire cette fraude grandissante, c'est pourquoi nous nous intéresserons aux moyens récents mis en œuvre pour

<sup>110</sup> « La fraude aux prélèvements obligatoires », Cour des comptes, Novembre 2019

lutter contre la fraude à la TVA (Chapitre 1) ainsi qu'aux nouveaux modes de luttes qui pourraient intervenir (Chapitre 2)

### *Chapitre 1 : Des moyens d'actions de plus en plus importants*

**217.** L'administration fiscale use de deux moyens d'actions principaux, tout d'abord elle met en place de moyens pour limiter la fraude (Section 1), comme des logiciels de caisses imposés, aussi on voit une tendance du législateur à rendre les sanctions fiscales et pénales plus dissuasives (Section 2).

#### **Section 1 : Les moyens de détections de la fraude**

**218.** Afin de lutter contre la fraude à la Tva le législateur essaye de contrer les systèmes de fraude à l'aide de moyens de détection a priori (A) mais également a posteriori (B).

##### **A) Détection a priori**

**219.** Détecter la fraude avant qu'elle ait lieu est l'objectif du contrôle a priori, pour cela le législateur tente d'opérer un contrôle à plusieurs stades des opérations. Pour ce faire on va trouver des moyens internes à l'Administration (1) comme le rescrit fiscal ou encore le contrôle des numéros de TVA, on va également trouver des outils au niveau des contribuables avec les logiciels de caisse sécurisés (2).

##### *1) Les outils de lutte à la fraude interne à l'Administration*

**220.** Dans un premier temps, la TVA souffrait d'un manque de contrôle au niveau de la délivrance des numéros de TVA, ceci était problématique puisque cela favorisait la création d'entreprises qui avaient pour seul but d'avoir un numéro de TVA et ainsi pouvoir l'utiliser à des fins frauduleuses<sup>111</sup>.

**221.** Depuis 2013<sup>112</sup>, le législateur a donc mis en place dans l'article 10 de la loi relative à la fraude fiscale un contrôle renforcé pour l'Administration. Ainsi elle a maintenant la possibilité

<sup>111</sup> C. comptes, rapp., 7 mars 2012 : Dr. fisc. 2012, n° 12, act. 146

<sup>112</sup> L. n° 2013-1117, 6 déc. 2013, art. 10

de demander à l'entreprise qui détient ou va détenir un numéro d'identification de TVA des informations complémentaires la concernant<sup>113</sup>.

**222.** Le contrôle s'opèrera de la manière suivante, l'Administration demande les informations complémentaires avant ou après délivrance du numéro de TVA, l'entreprise à trente jours pour répondre à partir de la réception de la demande. Si ce délai n'est pas respecté le numéro n'est pas attribué ou annulé.

**223.** L'administration peut également demander tous les éléments qui justifieraient l'intention pour l'entreprise de réaliser une activité économique.

Ce contrôle semble toutefois limité, dans le sens où il y a de très nombreuses sociétés qui demandent des numéros d'identification et qu'il est difficile pour l'Administration de toutes les vérifier.

**224.** Afin de lutter a priori contre la fraude on retrouve également un moyen présent pour toutes les autres possibilités de fraude, le rescrit fiscal<sup>114</sup>.

Le rescrit fiscal est mécanisme anglo-saxon<sup>115</sup> qui offre la possibilité pour un contribuable d'obtenir un avis de l'administration sur sa situation de fait.

**225.** Il convient de distinguer le rescrit individuel concernant un contribuable déterminé du rescrit publié dont tous les contribuables peuvent se prévaloir.

**226.** Pour le rescrit individuel l'article L80B du livre de procédure fiscale distingue deux situations, les lettres de confort à l'article L.80 B-1 dans lesquelles un contribuable peut interroger l'administration fiscale sur sa situation de fait, l'administration n'est pas tenue de lui répondre mais si l'administration répond formellement au contribuable, elle sera liée par sa prise de position, garantie pour le contribuable. Le principe selon lequel silence vaut acceptation ne s'applique pas ici.

<sup>113</sup> Droit fiscal n° 51-52, 19 Décembre 2013, comm. 570

<sup>114</sup> B. Plessix, Une réponse ? Le rescrit : RDP 2017, p. 83, n° 1

<sup>115</sup> Conseil d'État, Le rescrit : sécuriser les initiatives et les projets, préc., p. 45.

**227.** La deuxième situation est le rescrit individuel à l'article L.80 B -1 à -7 qui énumère différentes situations dans lesquelles le contribuable peut demander un rescrit à l'administration fiscale. Ici l'administration est tenue de répondre dans un délai de trois mois, le silence vaut acceptation. Si l'administration se prononce, soit la réponse est favorable et le contribuable pourra se prévaloir de cette réponse pour l'avenir, l'administration est liée par sa réponse. Soit la réponse est défavorable, là le contribuable fait ce qu'il veut, s'il considère avoir raison c'est à ses risques et périls. En cas de réponse négative le contribuable peut demander un réexamen de la demande.

**228.** A côté de ces rescrits spéciaux, il en existe d'autres dans le CGI, notamment lorsqu'est mise en œuvre la procédure de l'abus de droit L.64 B LPF, délai de réponse de 6 mois sans recours.

**229.** Lorsque l'administration répond à une demande soumise par un contribuable, le rescrit individuel n'est pas publié et ne concerne que le contribuable. Un autre contribuable exactement dans la même situation ne peut pas se prévaloir ce rescrit individuel.

L'administration fiscale depuis 2006 peut publier des décisions de rescrit individuel en rédigeant un rescrit général sur le site du BOFIP, le rescrit participe de la doctrine administrative opposable par tous les contribuables concernés<sup>116</sup>.

## *2) Un contrôle accru de la comptabilité par des logiciels de caisse sécurisés*

**230.** Enfin un troisième moyen que l'on a vu apparaître dans la lutte a priori, est qui est sans doute le plus efficace, c'est l'obligation de sécurisation des logiciels de caisse.

C'est la loi finance de 2015<sup>117</sup> qui a apporté cette obligation, la présente disposition a été simplifiée par la loi finance de 2018, elle permet grâce à l'article 286 du CGI que « *toute personne assujettie à la TVA doit notamment en termes de comptabilité avoir un livre aux pages numérotées sur lequel elle inscrit, jour par jour, sans blanc ni rature, le montant de chacune de ses opérations, en distinguant, au besoin, ses opérations taxables et celles qui ne le sont pas.*

<sup>116</sup> Droit fiscal n° 12, 21 Mars 2019, 203 L'évolution d'une catégorie juridique : le rescrit fiscal, Ioanna Papadamaki

<sup>117</sup> Loi n° 2015-1785 du 29 décembre 2015 de finances

*Cette obligation s'applique si elle ne tient pas habituellement une comptabilité permettant de déterminer son chiffre d'affaires. »<sup>118</sup>*

**231.** Le logiciel de caisse permet une inaltérabilité des données, une sécurisation, une conservation directe des données dans le logiciel et un archivage des données dans un support externe.

Celui-ci doit bénéficier d'un certificat qui sera délivré par un organisme accrédité dans certaines conditions prévues par la loi<sup>119</sup>, ou attestation de l'éditeur.

**232.** Enfin dans la loi finance 2020 dans le cadre de la lutte contre la fraude e-commerce, l'administration met en place une liste noire des plateformes en ligne qui ne respectent pas les obligations posées par Bercy, cela leur permet de savoir qui ne collecte pas et ne reverse pas la TVA. Cette nouvelle mesure est de pair avec celle de rendre les plateformes en ligne redevable directement de la TVA sur les transactions.

**233.** On appelle cela la sanction du « name and shame », lorsque la plateforme n'a pas une coopération entière avec l'Administration son identité est dévoilée. Pour que cette sanction soit mise en œuvre il faut relever deux manquements aux obligations qui leur incombent et qu'ils soient intervenus dans une période de douze mois.

De plus la publication est soumise à un avis qui doit être motivé de la part de la commission des infractions fiscales ainsi qu'une copie de sa saisine.

**234.** Suite à cela l'entreprise sera notifiée de cette publication et aura un délai de 60 jours pour donner ses observations. La publication est retirée au bout d'une année ou lorsqu'elle s'est acquittée des obligations auxquelles elle est soumise.

**235.** Ce type de sanctions fait partie des plus efficaces, car elles touchent directement à l'image de l'entreprise, alors qu'une simple sanction pécuniaire est ridicule à l'échelle d'une multinationale telle qu'Amazon. C'est dans ce sens-là que l'État Français doit évoluer afin de faire plier les grands groupes face à leurs obligations fiscales.

<sup>118</sup> Lutte contre la fraude - Lutte contre la fraude à la TVA L'obligation de sécurisation des logiciels de caisse - Etude Cahier pratique rédigé par : Inforeg

<sup>119</sup> Article L.433-4 du Code de la consommation

## **B) Détection a posteriori**

**236.** En ce qui concerne la détection a posteriori là aussi l'Administration a mis en place de nombreux moyens, parmi lesquels on peut retrouver le « Datamining » qui fait un retour en force (1), on va également retrouver d'autres techniques telles que le recoupement (2), enfin on va trouver de nouvelles mesures qui sont issues de la loi de finances 2020 (3).

### *1) La mise en place du datamining*

**237.** Elle est apparue en 2013 pour lutter contre la fraude à la TVA puis elle a été élargie en 2016 pour contrôler les dirigeants d'entreprise<sup>120</sup>, « le *datamining* a pour but l'extraction d'une connaissance, d'une information ou d'un savoir utile, à partir d'un grand nombre de données. Plus précisément, il se propose d'utiliser un ensemble d'algorithmes issus de disciplines scientifiques diverses telles que les statistiques, l'intelligence artificielle ou l'informatique, pour construire des modèles à partir des données. L'objectif est de trouver des structures intéressantes ou des motifs selon des critères fixés au préalable, et d'en extraire un maximum de connaissances utiles à l'entreprise. »

**238.** Les premiers à avoir utilisé le datamining sont les Belges, en effet l'administration fiscale Belge a utilisé des logiciels de datamining pour identifier les liens entre les acteurs de fraudes et pour identifier plus facilement les déclarations de TVA suspectes.

Grace à cet outil la fraude carrousel à la TVA en Belgique a réduit de 95% en 2011<sup>121</sup>.

**239.** C'est dans cet optique que l'article 154 de la loi finance 2020 va autoriser l'administration fiscale pendant trois ans à titre expérimental de collecter les données des internautes sur des sites de plateformes et réseaux sociaux.

**240.** Cependant les données utilisées ne porteront que sur celles qui sont librement accessibles sur les sites internet visés<sup>122</sup>.

<sup>120</sup> L'utilisation du *data mining* dans la lutte contre la fraude fiscale : une menace pour le respect de la vie privée

<sup>121</sup> S.-F. Servièrre et Fondation IFRAP, BIG DATA : en matière de contrôle fiscal, la France va devoir mettre les bouchées doubles, 15 mai 2014

<sup>122</sup> Bilan du contrôle fiscal 2019, Lutte contre la fraude et renforcement du civisme fiscal

Ce type de contrôle est encadré par le CNIL, afin de prévenir contre toutes dérives de la part de l'administration dans l'utilisation abusive des données.

L'expérimentation de l'administration devra d'ailleurs respecter la vie privée des utilisateurs, en respectant notamment la loi informatique et libertés de 1978<sup>123</sup>

## *2) La technique du recoupement*

**241.** On retrouve également un autre moyen de lutte a posteriori, celle du recoupement qui est une comparaison entre différentes déclarations de différents acteurs, on retrouve notamment ce recoupement dans les stations-services.<sup>124</sup>

**242.** Une base de recoupement intracommunautaire « traitement de la TVA communautaire » (TTC) a notamment été mise en place et permet de puis 1993 l'accès à un serveur pour recouper les transactions<sup>125</sup>.

**243.** Enfin on retrouve aussi l'analyse-risque dans notre système Français, qui repose sur différents outils permettant de repérer les comportements illicites, avec la création de plusieurs bases de données comme Adonis, Adélie, Sirius, Ariane, Oasis, Synfonie ou Ficoba.

**244.** Le dispositif OASIS permet notamment de détecter les profils à risque et le dispositif SYNOFIE qui « permet la comparaison des ratios de l'entreprise par rapport à ses concurrents situés dans la même région, ce qui permet de mettre en évidence les entreprises qui présentent les ratios les plus suspects »<sup>126</sup>.

## *3) Les mesures issues des lois « E-commerce »*

**245.** Il est essentiel d'évoquer les grands changements apportés par la loi de finances de 2020 qui est lourde de conséquences. En effet elle s'attaque aux dérives issues du E-commerce que nous avons évoqués précédemment. D'une part elle transpose la directive européenne « E-commerce » et d'autre part elle met en place de nouvelles mesures.

<sup>123</sup> Loi n° 78-17 du 6 janvier 1978 relative à l'informatique, aux fichiers et aux libertés

<sup>124</sup> Fiscalité – Transfert de la TIPP pourquoi et comment ? - Étude par Alain LAMBERT

<sup>125</sup> Les orientations et les résultats du contrôle fiscal en 1993

<sup>126</sup> Contrôle fiscal - Les armes de l'Administration, Me Sassi

**246.** En ce qui concerne la directive, elle a pour but de simplifier les obligations des e-commerçants dans les relations avec les consommateurs. Parmi ces allègements on va avoir une atténuation des obligations déclaratives pour les ventes à distance de biens, en effet il y a plusieurs seuils pour les ventes à distance en fonction des pays, désormais il y aura un seuil unique de 10 000€ par entreprise à partir duquel la TVA du pays du lieu de livraison sera appliquée.

**247.** On aura également le guichet unique pour toutes les ventes à distance et à l'intégralité des prestations de services toujours dans les relations Business to Consumer, cela mettra fin à l'immatriculation dans chacun des pays pour les entreprises et une simplification pour les États pour le contrôle du bon acquittement de la TVA.

**248.** Aussi on retrouvera un nouveau régime pour les ventes à distances inférieures à 150€ qui sont sujettes à la fraude, on aura un guichet unique qui leur sera consacré, Import One Stop Shop « IOSS ».

**249.** Pour les mesures directement issues du projet de loi il y aura une obligation d'information de la part des exploitants des entrepôts logistiques qui stockent les biens matériels pour faciliter la traçabilité des flux de marchandises, la possibilité de faire du « name et shame » comme nous avons vu précédemment ainsi que d'exploiter les données publiques des sites internet des e-commerçants ainsi que les réseaux sociaux. Enfin une solidarité pourra être mis en place pour le règlement de la TVA au niveau de la plateforme.

**250.** L'ensemble de ces mesures vise tant les Marketplace que les vendeurs ce qui permet d'élargir le champ d'action de l'Administration dans son combat contre la fraude à la TVA et d'obtenir un recouvrement plus simple et rapide.

## *Chapitre 2 : Des sanctions juridictionnelles de plus en plus dissuasives*

**251.** Lors d'une fraude à la TVA, la sanction pourra être pénale ou/et fiscale, en effet il sera caractérisé par le délit de fraude fiscale et pourra même être qualifié d'escroquerie<sup>127</sup>.

C'est pourquoi nous évoquerons ici les sanctions fiscales dans un premier temps (Section 1) puis les sanctions pénales dans un autre (Section 2).

Il est essentiel de parler des sanctions liées à la fraude car la dureté des sanctions est très souvent le reflet d'une volonté politique, en effet plus les sanctions seront lourdes plus il y a une volonté du législateur de mettre fin à tel ou tel crime ou délit or en matière fiscale les sanctions sont d'une grande sévérité.

### **Section 1 : Les sanctions fiscales**

**252.** Les sanctions fiscales doivent être vues sous deux prismes, d'abord en vue de leur nature (A) puis dans l'articulation des sanctions pénales et fiscales (B).

Ces sanctions fiscales sont pécuniaires, elles ont pour but de « frapper le fraudeur au portemonnaie », ce qui les rend très douloureuses pour le fraudeur et donc ont pour but d'être dissuasives.

#### **A) La nature des sanctions fiscales**

**253.** Les sanctions fiscales doivent être différenciées des sanctions pénales car elles ont des divergences même si elles sont assez proches (1), mais nous allons voir qu'il existe une articulation entre les sanctions fiscales et pénales (2).

##### *1) La notion de sanction fiscale*

**254.** Les sanctions fiscales ne sont pas des sanctions pénales car elles sont prononcées par l'administration fiscale<sup>128</sup>.

Par nature il s'agit de sanctions administratives, dont les contestations relèvent du juge de l'impôt, cependant les sanctions fiscales participent à la matière pénale.

<sup>127</sup> A. Lepage, P Maistre du Chambon, R. Salomon ; *Droit pénal des affaires*, Litec, 2<sup>ème</sup> éd. 2010

<sup>128</sup> Fasc. 385 : sanction fiscale – Définition et régime juridique, Ludovic Ayrault

**255.** C'est ce que prévoit le Conseil Constitutionnel<sup>129</sup> puisqu'il applique l'article 8 de la DDHC à toutes les sanctions qui ont le caractère d'une punition, même si elle est prononcée par une autorité de nature non judiciaire, principe de personnalité des peines, de proportionnalité et de légalité des peines, nécessité de la peine. Le Conseil d'État et la CEDH ont étendu ces garanties à toutes les mesures qui présentent le caractère d'une punition.

**256.** Si le but de la mesure est de réprimer alors il s'agit d'une sanction qui participe de la matière pénale.

La CEDH applique la même solution, les sanctions fiscales constituent une « accusation » en matière pénale, au sens de l'article 6 §1 CvEDH<sup>130</sup>.

**257.** Les sanctions pénales sont prononcées par le juge répressif et il existe des infractions en matière fiscale spécifiques.

L'infraction la plus célèbre est le délit de fraude fiscale prévue par l'article 1741 CGI<sup>131</sup> dont la répression a notamment été durcie par une loi du 6 décembre 2013.

**258.** La fraude fiscale c'est le fait de se soustraire ou tenter de se soustraire frauduleusement au paiement de l'impôt, délit correctionnel, sanctionnée par une amende de 500 000€, et un emprisonnement de 5 ans.

Les sanctions sont alourdies en cas de circonstances aggravantes à 2 millions d'euros d'amende et 7 ans d'emprisonnement.

**259.** Sur le plan pénal la fraude fiscale est très peu poursuivie en France, on se tournera vers les infractions de droit commun comme le blanchiment.

**260.** Les poursuites supposent une plainte de l'administration fiscale sur avis conforme de la CIF (commission des infractions fiscale) ce n'est pas le parquet qui est juge de l'opportunité des poursuites mais l'administration fiscale, ce contrôle d'opportunité fait que le nombre de poursuites est faible, moins de 1000 poursuites/an<sup>132</sup>. L'administration fiscale préfère se cantonner aux sanctions administratives.

<sup>129</sup> Cons. Const., déc. N° 82-155 DC du 30 déc. 1982, Loi de finances rectificative pour 1982

<sup>130</sup> Convention européenne des droits de l'homme, 3 septembre 1953

<sup>131</sup> Code général des impôts – Article 1741

<sup>132</sup> Rapport 2016 de la commission des infractions fiscales

**261.** Ces sanctions fiscales sont de plusieurs types, en effet il existe les pénalités d'assiette et les pénalités de recouvrement.

**262.** Les pénalités d'assiettes sont encourues lorsque le contribuable ne remplit pas ses obligations déclaratives ou lorsqu'il les remplit mal. C'est un défaut de déclaration, un retard de déclaration ou une insuffisance de déclaration qui est dénoncé<sup>133</sup>.

**263.** En cas de défaut ou retard de déclaration la sanction est de 10%, l'impôt due est majoré de 10% par jour de retard comme le dispose l'article 1728 du CGI.

Si le contribuable ne s'est pas exécuté dans les 30 jours d'une mise en demeure, l'amende est portée à 40%.

En cas de découverte d'une activité occulte l'amende est de 80% même article, de même en cas d'opposition à contrôle fiscal l'amende est de 100% comme le dispose l'article 1732 du GCI.

**264.** Aussi en cas d'insuffisance de déclaration, la loi prévoit une gradation des sanctions article 1729 du CGI avec le manquement délibéré on a une majoration de 40%, la charge de la preuve est sur l'administration, également en cas d'abus de droit par exemple simulation ou fraude à la loi, la majoration est de 80% ou 40% dans certains cas, enfin en cas de manœuvre frauduleuse et de dissimulation de prix, la majoration est de 80%.

**265.** Ici on voit bien que si l'administration fiscale poursuit le fraudeur à la TVA sur cette voie-là, la majoration peut être extrêmement douloureuse.

**266.** En ce qui concerne les pénalités de recouvrement, elles sont encourues lorsque le contribuable ne paie pas ses impôts ou ne les paie pas dans le délai prévu<sup>134</sup>.

Sanctionné ici une absence de paiement, une insuffisance de paiement ou retard de paiement. En cause ici l'obligation de payer l'impôt à la date prévu et non plus la déclaration. Pour les impôts non professionnels IR, ISF, la pénalité est de 10%.

Pour les impôts professionnels elle est de 5% c'est le cas de la TVA.

<sup>133</sup> Contrôle fiscal - Les limites du droit à l'information de l'administration - Étude par Gilles Vidal

<sup>134</sup> Pour une clarification du droit de la répression fiscale

**267.** Chaque fois que le contribuable ne s'est pas acquitté de l'impôt dans le délai légal, il doit acquitter un intérêt de retard. Quel que soit la cause du manquement, qu'il s'agisse d'un problème d'assiette ou de recouvrement.

**268.** L'intérêt de retard a pour assiette le montant des sommes mises à la charge du contribuable ou dont le versement a été différé article 1727 du CGI, il a pour but de réparer le préjudice du Trésor.<sup>135</sup>

Le point de départ est le 1er jour du mois suivant celui où la somme aurait dû être acquittée.

**269.** Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2018, il résulte des dispositions, de l'article 1727 du CGI, dans sa version issue de l'article 55 de la loi n° 2017-1775 du 28 décembre 2017 de finances rectificatives pour 2017, et de l'article L. 208 du LPF que le taux des intérêts moratoires est ramené à 0,20 % par mois, soit 2,40 % l'an<sup>136</sup>.

## **Section 2 : Des sanctions pénales dissuasives**

### **A) L'articulation des sanctions fiscales et pénales**

**270.** C'est l'hypothèse d'un contribuable serait condamné pour les mêmes faits à une sanction fiscale et à une sanction pénale (1), d'un point de vue pratique c'est relativement rare même si la tendance semble s'inverser, toujours dans l'optique d'avoir une lutte contre la fraude plus efficace. Ce cumul des sanctions reste toutefois limité au principe de la proportionnalité (2).

#### *1) Non bis in idem et le cumul des sanctions*

**271.** On s'est longtemps demandé s'il n'y avait pas atteinte à la règle *non bis in idem* selon laquelle un même justiciable ne peut pas être poursuivi ou condamné une seconde fois pour un même manquement après une condamnation devenue définitive.

C'est une règle fondée d'une part sur l'article 14 §7 du pacte international relatif aux droits civils et politiques<sup>137</sup>, et d'autre part article 4 du protocole n°7 additionnel à la CEDH.

<sup>135</sup> JCl. Procédures fiscales, Fasc. 386

<sup>136</sup> BOI-CTX-DG-20-50-30-20200122

<sup>137</sup> Pacte international relatif aux droits civils et politiques, 16 décembre 1966

272. Traditionnellement en France, les juridictions considèrent que la règle *non bid in idem* ne s'applique pas en cas de cumul d'une sanction pénale et d'une sanction fiscale.

On s'en tient à un critère organique, en considérant que les sanctions ont une nature différente et un objet différent. La Cour de cassation a donné des précisions concernant le cumul de sanctions dans cinq arrêts du 11 septembre 2019<sup>138</sup>.

## 2) *Le cumul des sanctions limité par le principe de proportionnalité*

273. Le Conseil Constitutionnel a toutefois posé une limite tirée du principe de proportionnalité des peines de l'article 8 DDHC qui dispose que le montant global des sanctions ne doit pas dépasser le montant le plus élevé de l'une des sanctions encourues<sup>139</sup>.

274. Dans la mesure où les sanctions fiscales participent de la matière pénale, toutes les garanties prévues en matière pénale s'appliquent.

275. En effet les pénalités doivent être motivées L.80 D du LPF, on retrouve également le principe de l'application immédiate de la loi plus douce c'est ce qu'on appelle la rétroactivité *in mitius*.<sup>140</sup> Lorsqu'une loi nouvelle est adoptée en matière de sanction fiscale si elle est plus douce que la loi antérieure elle s'applique aux manquements constatés avant son entrée en vigueur, dans la mesure où ces manquements n'ont pas donné lieu à une condamnation définitive.

276. Ce cumul de sanctions est dévastateur, car en plus d'être très douloureux pécuniairement il permet également d'exposer le fraudeur à un emprisonnement. La mise en place d'un tel système semble être essentiel dans la lutte à la fraude à la TVA.

## **B) Le prononcé d'une sanction pénale en cas de fraude fiscale**

277. Pour toutes sanctions pénales il faut des éléments qui constituent l'infraction (1) c'est le cas pour la fraude fiscale, de plus nous verrons que les sanctions sont lourdes en cas de condamnations au pénal surtout lors d'une bande organisée ce qui est le cas dans la plupart des cas de fraude à la TVA (2).

<sup>138</sup> Cass. crim., 11 sept. 2019, n° 18-81.980

<sup>139</sup> Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-545

<sup>140</sup> JCP 1981, éd. G, II, 19701, note Franck ; D. 1982, p. 441, note crit. A. Dekeuwer.

*1) les éléments constitutifs de l'infraction*

**278.** Comme nous l'avons vu précédemment la sanction pénale peut être cumulée avec la sanction fiscale, le Conseil Constitutionnel a l'occasion de deux QPC a validé l'application cumulée des sanctions fiscales et pénales 24 juin 2016.

**279.** Le CC a formulé deux nouvelles réserves d'interprétation qui s'ajoute à celle sur le montant global des sanctions, le cumul des sanctions doit être circonscrit aux cas les plus graves et lorsqu'un contribuable a bénéficié d'une décharge définitive d'impôt suite à une décision définitive, il ne peut plus être condamné pénalement.

**280.** La chambre criminelle<sup>141</sup> s'est également prononcée en considérant que la fraude était suffisamment grave pour justifier un cumul de sanctions en cas de dissimulation volontaire de sommes sujettes à l'impôt. En revanche ce n'est pas le cas pour une simple absence de déclaration dans les délais. La CJUE s'est également prononcée ainsi que la CEDH. CEDH admet notamment cumul s'il existe « un lien suffisamment étroit entre les procédures pénales et fiscales ».

**281.** Il existe un droit pénal fiscal avec l'infraction de la fraude fiscale. Cette infraction est prévue par 1741 du CGI. C'est une véritable sanction pénale prononcée par le juge. Il y a un élément matériel et intentionnel, le matériel c'est le fait de se soustraire à l'administration ou au paiement de l'impôt. L'élément intentionnel, la soustraction à l'impôt doit être frauduleuse. Peuvent être ainsi poursuivis les auteurs, coauteurs et les complices<sup>142</sup>, qu'elles soient personnes physiques ainsi que morales.

**282.** En matière pénale c'est le parquet qui engage les poursuites. En matière de fraude fiscale, la procédure est dérogatoire puisque c'est l'administration fiscale qui engage les poursuites. Cette plainte doit avoir l'avis positif de la CIF, c'est là tout le problème verrou de Bercy, c'est le seul qui peut engager les poursuites.

On a voulu mettre fin à ce verrou pour augmenter le nombre de poursuites mais celui-ci est toujours maintenu.

<sup>141</sup> Cour de cassation, Chambre criminelle, 30 Mars 2016 – n° 16-90.001

<sup>142</sup> Cour d'appel de Paris, 19 mai 2017, n° 15/03218

La fin de ce verrou pourrait permettre la poursuite de plus de fraudeurs à la TVA mais le Conseil Constitutionnel a jugé que le verrou de Bercy n'était pas anticonstitutionnel<sup>143</sup>.

## *2) Les lourdes sanctions pénales*

**283.** C'est un délit correctionnel, il est sanctionné par une amende qui peut aller jusqu'à 500 000€ et une peine de prison qui peut aller jusqu'à 5 ans. Il peut y avoir des peines complémentaires comme interdiction d'exercice, publication ou affichage du jugement, privation des droits civiques.

**284.** Les peines peuvent être raccourcies ou rallongées, elles sont rallongées s'il y a des circonstances aggravantes comme la bande organisée, l'amende peut aller jusqu'à 2M€ d'amende et 7 ans d'emprisonnement, et dans le cas d'une personne morale cela peut amener à la dissolution de l'entreprise. La peine peut être radoucis de moitié pour la peine de prison et non l'amende si la personne poursuivie a averti les autorités et permis l'arrêt des autres auteurs.

**285.** Cela permet également de réduire le nombre de fraudes car l'adoucissement de la peine pousse le fraudeur au sein d'un réseau à dénoncer.

**286.** On peut donc en conclure qu'il y a une nette hausse des sanctions fiscales et pénales pour dissuader la fraude à la TVA, cependant celles-ci semblent peu efficaces aux vues du faible nombre de poursuites par l'Administration, celles-ci étant conditionnées au bon vouloir de Bercy.

<sup>143</sup> Décision n° 2016-546 QPC du 24 juin 2016

## Titre 2 : La mise en place d'une coopération Européenne

**287.** L'union Européenne dès l'arrivée des premières fraudes à la TVA a entamé une coopération entre chacun de ses États membres afin de pouvoir l'endiguer, cependant cette coopération souffre d'une mauvaise communication entre ceux-ci même si elle ne cesse de se développer (Chapitre 1).

**288.** Aussi de cette coopération on a vu émergé de nouvelles perspectives d'avenir qui semblent plus que jamais proche de trouver la solution à la fraude à la TVA et ceci grâce aux nouvelles technologies récemment découvertes comme la blockchain (Chapitre 2).

### *Chapitre 1 : Une coopération en plein développement*

#### **Section 1 : Les moyens mis en place au sein de l'Union Européenne**

**289.** Les différents mécanismes de fraude à la TVA intracommunautaire tels que la fraude carrousel, représentent le plus gros manque à gagner en termes de TVA pour les États membres. Cela est dû comme nous l'avons déjà vu au régime transitoire qui impose la TVA dans le pays destinataire.

**290.** C'est dans ce cadre-là que s'inscrit une nécessaire coopération européenne afin de trouver les moyens adéquats pour lutter contre cette fraude massive, que ce soit par la coopération (A) ou par l'imagination de nouveaux moyens de lutte (B).

#### **A) Une coopération essentielle**

**291.** La coopération entre les États se base essentiellement sur la communication, c'est pourquoi dès le début des années 90 on a imaginé des systèmes harmonisés au sein des États européens pour lutter plus efficacement contre la fraude à la TVA (1), le réseau le plus évolué de communication est celui Eurofisc (2).

##### *1) Une coopération en constante évolution*

**292.** En 1993 on a mis en place au niveau Européen le système VIES « VAT information exchange system » qui est un système de vérification de validité des numéros de TVA. Ce système est arrivé suite à la suppression des frontières afin de sécuriser les transactions.

C'est une base de données que les États remplissent et mettent à disposition aux autres membres. Ce système est aussi bien utilisé par les États que par les assujettis.

**293.** Ce système comporte néanmoins de grosses lacunes comme l'a démontré la Cour des comptes européennes dans un rapport<sup>144</sup>, elle relève notamment que les mises à jour des informations ainsi que leur accès est parfois difficile voire impossible dans certains États ce qui permet aux sociétés frauduleuses de continuer d'opérer sans être démasquées.

**294.** Dès l'an 2000, la Commission Européenne<sup>145</sup> dans un rapport regrettait que la coopération et les moyens de contrôle de TVA n'étaient pas réunis.

Le 5 juin 2000 le Conseil ECOFIN a invité la Commission et les États membres à imaginer et mettre en place des moyens d'actions afin de lutter contre la fraude à la TVA.

**295.** A la suite des recommandations ressorties de la réunion, des initiatives ont été prises au niveau du Comité Permanent de la Coopération Administrative.

Toujours dans une volonté d'assistance mutuelle, le Conseil a adopté un règlement<sup>146</sup> pour la mise en place du programme Fiscalis<sup>147</sup> pour financer ce programme coopératif.

## *2) Le réseaux Eurofisc, la coopération la plus aboutie mise en place*

**296.** En 2010 le Conseil de l'UE a adopté un nouveau règlement<sup>148</sup> pour aller encore plus loin dans la lutte contre la fraude.

En effet, il y a une volonté d'aller encore plus loin dans la coopération et dans les moyens donnés aux États membres, c'est pourquoi il ressort de ce règlement la mise en place du réseau Eurofisc.

<sup>144</sup> Cour des comptes européenne, Lutte contre la fraude à la TVA intracommunautaire : des actions complémentaires s'imposent, Luxembourg : Office des publications de l'Union européenne, 2016, p. 24.

<sup>145</sup> COM (2000) 28 final du 28.1.2000

<sup>146</sup> JO L 264 du 15.10.2003, p. 1

<sup>147</sup> Décision 2235/2002 du Parlement européen et du Conseil du 3.12.2002 (JO L 341 du 17.12.2002).

<sup>148</sup> Règlement (CE) n° 904/2010 du Conseil (JO L 268 du 12.10.2010, p. 1)

**297.** C'est un réseau de fonctionnaires nationaux qui vont devoir lutter contre les cas nouveaux de fraudes transfrontalières.<sup>149</sup>

Tous les membres de l'UE participent à ce programme et doivent fournir les efforts pour agir rapidement contre les nouvelles fraudes détectées.

Ici on se base sur une réelle coopération et échanges d'informations entre les pays pour alerter précocement sur des nouveaux modes de fraude spécifique.

**298.** Eurofisc est donc basé sur quatre grands piliers<sup>150</sup>, c'est un réseau décentralisé de partage d'informations entre les États, il n'a pas de personnalité juridique ce qui suppose une organisation autour d'accords des États entre eux, c'est un système d'alerte multilatéral, enfin il obéit à certains principes généraux tels que la liberté de chaque État de participer aux missions, la participation aux échanges d'informations, la confidentialité, l'absence de charges supplémentaires pour les opérateurs<sup>151</sup>.

## **B) Une coopération renforcée par des dispositifs récents**

**299.** La coopération entre les États s'est intensifiée depuis les nouvelles directives de 2017 (1) et atteint sa forme de coopération la plus évoluée par la mise en place en 2020 d'un parquet européen indépendant chargé de la fraude fiscale et notamment TVA (2).

### *1) Une coopération basée sur la communication*

**300.** En 2017 la Commission Européenne a de nouveau proposé de nouvelles règles de lutttes contre la fraude<sup>152</sup>.

Parmi ces nouvelles règles on retrouve un renforcement de la coopération entre États, ainsi que de nouvelles compétences pour coordonner les enquêtes, on retrouve également de nouvelles lignes de communication et d'échange de données entre les différents services fiscaux et répressifs des États.

Aussi il y a une volonté de renforcer la communication d'informations importantes sur les importations extracommunautaires, toujours dans une volonté de renforcer la coopération.

<sup>149</sup> Droit fiscal n° 41, 14 Octobre 2010, act. 394

<sup>150</sup> Droit fiscal n° 42, 16 Octobre 2008, act. 302

<sup>151</sup> Document 11714/08 FISC 91

<sup>152</sup> Comm. UE, communiqué IP/17/4946, 30 nov. 2017

Enfin pour lutter contre la fraude sur les véhicules d'occasion, il y a un renforcement des échanges d'information sur les voitures<sup>153</sup>.

## *2) La mise en place d'un parquet européen*

**301.** On retrouve un dernier moyen de lutte contre la fraude qui est celui de la mise en place d'un « parquet européen ».

Il provient d'un règlement de 2017<sup>154</sup>, et a pris ses fonctions en cette année 2020. Ce nouvel organisme européen devra lutter contre la grande criminalité transfrontalière, il est notamment compétent dans la lutte à la fraude à la TVA.

**302.** Ce parquet est une révolution car il sera le premier indépendant et décentralisé de l'union européenne.

Il aura pour compétence de poursuivre en justice les infractions qui portent atteinte au budget de l'union européenne<sup>155</sup>.

Au-delà d'être une évolution dans la lutte à la fraude c'est une étape vers la création d'un espace commun de justice pénale européen.

**303.** La grande limite actuelle dans notre système de lutte est qu'il n'y avait pas un parquet central, chaque État lorsqu'il constatait une fraude devait agir à son niveau national et devait voir s'arrêter sa compétence à son propre État.

L'intérêt de ce parquet est de pouvoir agir rapidement dans des procédures transfrontalières.

De plus il est indépendant et ne sera soumis à aucunes instructions d'autorités européennes ou nationales.

Encore trop récent il est difficile de dégager dès à présent son efficacité.

## **Section 2 : Les nouveaux moyens proposés**

**304.** Ces dernières années, l'Union européenne semble mettre en place un vaste programme de réforme avec de nombreuses propositions et de règlements (A) cependant le bon déroulement de la coopération est limitée à la volonté des États à s'impliquer dans la lutte contre la fraude (B).

<sup>153</sup> La Semaine Juridique Entreprise et Affaires n° 49, 7 Décembre 2017, act. 894

<sup>154</sup> Règlement (UE) 2017/1939 du 12 octobre 2017(JOUE n° L 283, 31 oct. 2017, p. 1

<sup>155</sup> Parquet européen, site officiel de l'OLAF

## **A) Des moyens essentiellement basés sur le pays percepteur de la TVA**

En effet en octobre 2017 la Commission a soumise des propositions de directives<sup>156</sup> et des règlements<sup>157</sup> afin de mettre en place un régime définitif de TVA (1). Ces règlements devront être appliqués au plus tard en 2022 mais l'on voit déjà l'application de certaines directives (2).

### *1) La mise en place de l'auto liquidation plus étendue*

**305.** Parmi ces dispositions on retrouve, le principe de taxation à destination des livraisons de biens c'est-à-dire l'application du taux de TVA de l'État de destination.

En matière de perception de la TVA et de sa perception ce sera le vendeur qui est responsable et l'acquéreur aura la qualité d'assujetti certifié<sup>158</sup> ce qui conduira à l'auto liquidation de la TVA au sein de l'État destinataire.

**306.** En 2020 on voit arriver un changement relatif à l'auto liquidation de la TVA en matière d'importation porté par l'article 193 de la loi de finances 2019. En effet pour les acquisitions intracommunautaire l'auto liquidation était déjà possible depuis 2016, c'est-à-dire qu'une entreprise basée au sein de l'UE n'avait pas à acquitter la TVA au passage des douanes Françaises, c'est l'acquéreur qui doit régler la TVA ce qui permet de s'assurer que l'impôt sera bien recouvré.

Cela est donc désormais possible depuis 2020 dans le cadre des importations, il faudra respecter les conditions déjà posées en 2016, c'est-à-dire qu'il faut au moins quatre importations sur les douze derniers mois, un système d'écritures fiscales et douaniers pour suivre ces importations, une absence d'infractions répétées ou graves de la part de l'entreprise sur les douze derniers mois ainsi qu'une solvabilité financière.

La loi de finances rajoute également que l'absence d'infraction concerne aussi bien la société que le dirigeant ce qui permet d'écarter les fraudeurs potentiels qui créent de nouvelles entreprises.

**307.** On retrouve également une extension du guichet unique TVA, apparu en 2015 en France il oblige le prestataire de service de déclarer et payer la TVA dans le pays de consommation du

<sup>156</sup> OM/2017/569

<sup>157</sup> COM/2017/567

<sup>158</sup> Échanges intracommunautaires de biens, Manuel Chastagnaret

service. Pour cela on a un guichet unique qui s'appelle le « mini-guichet unique TVA » ou « mini-one stop shop »<sup>159</sup>.

**308.** Le nouveau portail étendu aura pour but de permettre aux entreprises qui vendent en ligne d'effectuer leur obligation de collecter et reverser la TVA et ce grâce à ce portail. Sans ce portail les entreprises doivent s'enregistrer pour la TVA dans chaque État membre où elles souhaitent vendre<sup>160</sup>.

Le 1<sup>er</sup> janvier 2021 ce guichet pourra être utilisé par les assujettis non établis dans l'État membre et également pour les importations<sup>161</sup>.

**309.** De plus les plateformes en ligne auront l'obligation de conserver un registre à conserver pendant dix années et qu'elles devront mettre à disposition des administrations fiscales.

## *2) La mise en place de mesures « quick fixes »*

**310.** Dans la loi de finances 2020 on trouve les mesures dites « quick fixes » qui sont des mesures d'harmonisation et simplification pour les échanges intracommunautaires.

Parmi ces mesures on retrouve deux conditions d'exonération de TVA pour les livraisons de biens qui sont expédiés vers un autre État membre au profit d'un assujetti ou non. Pour cela il faut que le destinataire doit être identifiable par les autres États membres et doit transmettre son numéro d'identification de TVA. De plus il devra déposer dans l'État destinataire un récapitulatif soumis à des mentions obligatoires qui l'on retrouve à l'article 289 B CGI.

**311.** Aussi afin de sécuriser les transactions on simplifie les règles de vente en chaîne, c'est-à-dire les livraisons successives, les livraisons intermédiaires seront exonérées mais par dérogations le livreur intermédiaire pourra être exonéré s'il donne son numéro d'identification de TVA à son fournisseur.

**312.** Enfin on trouve une simplification de TVA pourtant sur les stocks sous contrat de dépôt.

<sup>159</sup> J'utilise le mini guichet TVA, impots.gouv

<sup>160</sup> Commerce électronique, Marketplace : les nouvelles modalités de TVA sont fixées, Olivier de Mattos

<sup>161</sup> UE, dir. 2017/2455/UE, 5 déc. 2017

**313.** Une autre grande mesure tient en la suppression de la distinction entre les livraisons et les acquisitions intracommunautaires, celles-ci seraient remplacées par la notion de livraison intra-Union de biens.

Elle concernera donc les livraisons de biens qu'effectue un assujetti au près d'un autre assujetti ou d'un consommateur.

**314.** La taxation de cette livraison intra-Union sera le pays de destination et son redevable sera le fournisseur mais si le fournisseur n'a pas son établissement dans le pays membre destinataire alors il y aura 2 hypothèses, s'il est assujetti certifié il y aura auto liquidation c'est-à-dire que la TVA sera due par le destinataire mais s'il n'est pas assujetti certifié, le fournisseur utilisera le guichet unique pour déclarer et payer la TVA.

## **B) Une coopération limitée par le bon vouloir de chaque État**

Pour que la lutte fonctionne efficacement les États doivent pousser leur coopération au maximum, le problème majeur est que certains États sont négligents, ainsi les informations qu'ils transmettent aux autres États membres sont erronées (1), afin de renforcer cette unicité et de pouvoir agir plus rapidement certains États ont imaginé la fin de la règle de l'unanimité qui subsiste dans ce domaine (2).

### *1) L'inexactitude des données transmises par les États*

**315.** A travers ces différents mécanismes que l'Union essaye de mettre en place on voit que la principale réussite de la lutte contre la fraude c'est la coopération, sans l'aide de chaque État à son maximum la fraude ne pourra baisser.

**316.** Les instruments utilisés semblent être utiles mais beaucoup d'États membres n'effectuent pas assez les contrôles croisés recommandés entre les données des douanes et fiscales.

Les États doivent également veiller à l'exactitudes des données qu'elles fournissent aux autres États membres car elles peuvent être erronées.

Le manque de coopération va aussi bien souvent avec un chevauchement des compétences entre les différentes autorités, qu'elles soient judiciaires ou administratives.

## *2) La proposition de suppression de la règle de l'unanimité*

**317.** Récemment la Commission européenne a proposé de mettre fin à la règle de l'unanimité en matière fiscale <sup>162</sup>.

En effet pour que soit adopter une loi sur les taxes il faut que celle-ci ait l'aval des 27 États membres.

C'est la dernière matière avec les affaires étrangères qui nécessite l'unanimité et non la majorité qualifiée.

**318.** En matière fiscale, il y a de grandes divergences entre les États, ce pourquoi l'unanimité est problématique car les États n'ont pas les mêmes intérêts, ainsi des pays comme l'Irlande sont réticents.

**319.** Monsieur Moscovici évoque bien ce problème de l'unanimité en disant "Les temps ont changé ! S'accrocher au principe d'unanimité pour protéger les régimes nationaux de taxation contre l'harmonisation dans l'UE (...) est un mythe, pas une réalité"<sup>163</sup>

<sup>162</sup> Article. 113 TFUE

<sup>163</sup> Conférence de presse au Parlement européen, Pierre Moscovici commissaire européen aux Affaires économiques

## *Chapitre 2 : Le paiement scindé comme solution à la fraude à la TVA Française et Européenne*

**320.** Le paiement scindé est une forme de paiement de plus en plus étudié par les fiscalistes car elle permet d'assurer une meilleure sécurité dans les transactions. Une meilleure sécurité et traçabilité s'accompagne de facto d'un meilleur contrôle des flux de TVA et donc une réduction de la fraude qui s'y attèle.

**321.** Pour se faire certains ont d'abord imaginé la création d'une monnaie fiscale traçable qui émanerait d'une blockchain contrôlée par les États (Section 1). D'autres ont imaginé un tout nouveau système DAGTVA qui est un système entièrement sécurisé, ne demandant aucun investissement pour les États et qui serait capable d'endiguer la plupart des fraudes fiscales dont celle à la TVA dans toutes ses formes connues (Section 2).

### **Section 1 : La piste de la monnaie fiscale et de la blockchain**

**322.** Dans l'hypothèse de la création d'une monnaie fiscale par la blockchain il faut d'abord imaginer de quelle manière on va la créer (A) puis comment la mettre en place (B).

#### **A) La création d'une monnaie fiscale par la blockchain**

**323.** Le développement de nouvelles technologies telles que la blockchain et la crypto monnaie ont ouvert de nouvelles portes dans la lutte à la fraude à la TVA (1), mais sa mise en place semble pour le moment trop complexe et couteuse (2).

##### *1) L'opportunité du système de blockchain*

**324.** En effet selon Pablo Guédon la blockchain peut être considérée comme « l'internet de la valeur »<sup>164</sup> avec des caractéristiques spécifiques qui en font un outil applicable au contrôle de la TVA, notamment dans ses aspects sécuritaires et créateurs de monnaie.

<sup>164</sup> Blockchain et TVA, Droit fiscal n° 28, 11 Juillet 2019, 323 Pablo Guédon

**325.** La CJUE en 2015<sup>165</sup> a notamment considéré que le bitcoin qui est une crypto monnaie utilisant le système de blockchain constitue un moyen de paiement exclue de l'assujettissement à la TVA.

**326.** Plusieurs études ont été menées pour mieux appréhender cette blockchain et ainsi pouvoir dégager des utilisations pratiques, s'en est dégagé le terme d'« écosystème blockchain » qui est une communauté économique lié par l'interaction des entreprises et des individus.

**327.** La Commission européenne comme nous avons pu le voir cherche de nouveaux moyens de lutte contre la fraude à la TVA et a ainsi pu dégager l'idée du paiement scindé ou split paiement<sup>166</sup> qui permettrait de mieux contrôler les flux de TVA.

**328.** Ce système repose sur la séparation du prix du bien hors taxe et le montant de la TVA. On séparera donc d'un côté la somme que le vendeur perçoit lors d'une vente et qui lui revient et celle de la TVA qui revient à l'État.

## *2) La difficile mise en place d'un tel système*

**329.** La difficulté de ce système est sa mise en place, la Commission s'interroge notamment sur l'acteur qui s'occupera de récolter la TVA puisqu'il ne pourra plus s'agir de l'assujetti.

**330.** Le désavantage d'un tel système qui a été analysé par une étude<sup>167</sup> est que son coût de mis en place serait si élevé qu'il ne permettrait pas à l'Union Européenne d'en tirer un quelconque avantage.

Cependant, en France on se penche sur la possibilité de faire collecter la TVA par les banques qui semble être l'intermédiaire parfait pour cela.

<sup>165</sup> Arrêt de la cour cinquième chambre, 22 octobre 2015, C- 264/14

<sup>166</sup> J. Van Der Paal, J. Consiglio, A. Nurk, S. Venables, V. Cilli, S. Blackie, B. Vandresse, M. Baddeley, C. Walsh, J. Heyvaert et T. Vanhee (study carried out for the European Commission by Deloitte), Analysis of the impact of the split payment mechanism as an alternative VAT collection method : Final Report, Bruxelles, Commission européenne, déc. 2017

<sup>167</sup> Pre cit

**331.** En effet en supprimant le tiers collecteur on supprime la possibilité d'éluder l'impôt, car comme l'écrit P. Guédon « Les fraudeurs ne volent pas la TVA ils volent la monnaie, scripturale ou fiduciaire, remise par leurs clients pour désintéresser l'État de sa créance fiscale. »<sup>168</sup>

**332.** La solution qui semble se dessiner serait de créer une monnaie fiscale traçable qui ne servirait qu'au paiement de la TVA, la blockchain étant un instrument de création de monnaie elle semble être la meilleure alternative.

**333.** Cette alternative n'est pas si simple car il y a une certaine défiance face à la monnaie fiscale, Bruno Théret<sup>169</sup> a dégagé une explication de cette notion, ce sont l'émission de bons qui seront utilisés pour régler l'impôt. Cette monnaie fiscale s'apparente à des titres de dettes dotées d'un pouvoir libératoire fiscal<sup>170</sup>.

**334.** La défiance s'explique car pour certains la monnaie fiscale constitue des bons proches des bons du trésor et constituent donc une augmentation de la dette.

**335.** Le fonctionnement de cette monnaie fiscale serait simple, on échangerait un euro en contrepartie d'une monnaie fiscale de même valeur, c'est une nouvelle affectation de la monnaie classique.

**336.** Ici aussi la difficulté est de savoir quel organisme aurait la charge de mettre en place cet échange entre euros et monnaie fiscale, d'autant plus qu'il faut respecter le principe de l'unité du Trésor<sup>171</sup>.

Il faudrait mettre en place une externalisation de la gestion des biens publics ou créer une nouvelle personne juridique.

## **B) La mise en place d'une monnaie fiscale**

**337.** Lors de la mise en place d'une telle monnaie il faut la rendre traçable (1) et rapide dans ses paiements pour ne pas ralentir les transactions (2).

<sup>168</sup> Blockchain et TVA, Droit fiscal n° 28, 11 Juillet 2019, 323 Pablo Guédon

<sup>169</sup> B. Théret, Vers l'instauration de monnaies fiscales nationales dans la zone euro ? : ATTAC France, 20 nov. 2015.

<sup>170</sup> A. Barilari, La « monnaie fiscale » : expédient ou solution pour la dette ? : GFP 2017, n° 5.

<sup>171</sup> Le principe de l'unité de trésorerie et les moyens de le contourner ARTICLE DU NUMÉRO 47 - 04 MARS 2003 - RÉF. 26-T

### *1) Une monnaie qui devra être traçable*

**338.** Il faudra donc mettre en place une monnaie fiscale spécifiquement affectée au recouvrement de la TVA, celle-ci serait traçable grâce au système de la blockchain et ne pourra être utilisée qu'à des fins fiscales, permettant ainsi d'éviter tout détournement.

**339.** Elle sera toujours au même cours que l'euro afin d'éviter des distorsions, on parlera donc de stablecoin, c'est à dire une monnaie non volatile<sup>172</sup>.

**340.** L'intérêt de la blockchain c'est qu'elle doit être considérée comme un registre, comme dans tout registre on peut retracer toutes les opérations, c'est en cela que l'on considère qu'elle permet la mise en place d'une grande traçabilité essentielle au recouvrement de la TVA.

**341.** Pour que cette blockchain soit efficace il faut mettre en place une blockchain de consortium, "C'est une blockchain hybride, les droits d'écriture et de modification sont modifiables et certains nœuds peuvent être rendus publics tandis que d'autres restent privés."<sup>173</sup>

**342.** Pour faire simple il faudrait que chaque État de l'Union européenne ait son propre réseau blockchain qu'il va contrôler mais ils pourront tous interagir ensemble.

L'avantage de la blockchain de consortium est qu'elle est adaptée aux contextes régulés, ce qui est essentiel pour les États car elles veulent pouvoir contrôler cette blockchain ainsi que limiter les acteurs qui y participeront.

**343.** Pour participer à cette blockchain l'assujetti devra s'enregistrer et on lui donnera au même titre que pour le numéro de TVA un identifiant personnel qui constituera son portefeuille électronique grâce auquel il pourra au même titre qu'un compte classique recevoir et envoyer de la monnaie.

### *2) Une monnaie qui ne doit pas ralentir les transactions*

**344.** Pour que ce système soit efficace il faut que les transactions soient très rapides afin de ne pas ralentir le bon déroulement des transactions quotidiennes.

<sup>172</sup> Actifs numériques et prestataires sur actifs numériques, Fasc.535 15 octobre 2019, D. Legeais

<sup>173</sup> David Teruzzi, blockchain café

**345.** Dans l'idée lorsque l'assujetti recevra le paiement du bien ou service qu'il a mis en vente, il recevra le prix du bien ou service sur le compte de son entreprise et la partie TVA ira sur son portefeuille électronique sous la forme de monnaie fiscale.

**346.** Ce système est donc prometteur mais nous sommes encore loin de sa mise en place à la vue de sa complexité.

Une autre solution de paiement scindé plus aboutie semble se dégager à travers le système DAGTVA que nous allons traiter maintenant.

## **Section 2 : Vers une fraude éradiquée par le système DAGTVA ?**

**347.** Jean-François Clocheau a imaginé un Dispositif Automatique de Gestion de la TVA « DAGTVA » dont il a déposé un brevet<sup>174</sup>.

Selon lui ce nouveau dispositif permettrait d'éradiquer de manière simple, efficace et automatisée la fraude à la TVA (A).

Sa démarche s'inscrit dans la volonté européenne de mettre fin à la fraude et de réduire son déficit grâce à cela.

Aussi ce dispositif semble être bénéfique pour chacun des acteurs (B).

### **A) DAGTVA, le système le plus poussé en matière de lutte contre la fraude à la TVA**

**348.** Ce système de paiement scindé proposé par DAGTVA est innovant dans son fonctionnement (1) de plus il est très sécuritaire pour l'Administration puisque les assujettis ne collectent plus l'impôt (2).

#### *1) Un mécanisme innovant*

**349.** Le système DAGTVA va s'insérer entre les assujettis et les banques permettant ainsi de séparer le paiement du prix du bien ou service hors taxe d'un côté et le paiement de la TVA d'un autre, c'est en cela que l'on parle de paiement scindé.

<sup>174</sup> Brevet déposé à l'INPI le 11 mai 2012

**350.** La faiblesse principale de la TVA comme nous l'avons vu dans la première partie est que cet impôt est déclaratif, il repose donc sur la bonne foi de l'assujetti, à cela s'ajoute une pression sur l'assujetti de ne pas faire d'erreur de TVA et ainsi ne pas être sanctionné par l'administration ce qui crée une certaine lourdeur fiscale.

**351.** Le montant de TVA à reverser est la différence entre la TVA à déduire et la TVA collectée, il convient donc de vérifier chaque facture ce qui est coûteux en temps et argent aussi bien pour l'assujetti que pour l'administration.

Le système DAGTVA vient contrer cette difficulté en effectuant un transfert automatique des données concernant la TVA dès le moment où le logiciel de comptabilité enregistre la transaction, permettant ainsi que la déclaration de TVA n'émane pas de l'assujetti.

**352.** Afin d'éviter un contournement du système DAGTVA, c'est la banque qui verse la TVA pour le compte de l'assujetti au profit des autres assujettis ou de l'administration, permettant ainsi de s'assurer que chaque paiement est bien effectué et permettant également de mieux tracer les transactions.

La banque a juste à suivre les directives données par le système DAGTVA c'est pourquoi il n'est pas un poids pour les banques.

## *2) Un dispositif sécuritaire*

**353.** DAGTVA permet également aux assujettis de ne plus posséder dans leur compte toutes dettes dues à l'Administration, c'est un point très important car les entreprises peuvent mettre du temps à reverser la TVA, ce nouveau système permet à l'Administration d'être payée quasiment instantanément outre tous les anciens longs délais. Cela permet également de mettre fin aux crédits de TVA sources d'une fraude massive, l'assujetti n'aura plus de sommes dues au Trésor public.

**354.** Le dispositif obligera les assujettis à s'enregistrer auprès du système DAGTVA, car il sera impossible d'effectuer le paiement d'une facture au bénéfice d'un autre assujetti non inscrit et déclarer au système DAGTVA.

**355.** Il est également important de relever que le contrôle est automatique et ne nécessite pas d'intervention humaine, permettant ainsi de contrôler toutes les transactions et d'avoir une faible marge d'erreurs.

En effet il est aujourd'hui absolument impossible de contrôler chaque déclaration aux vues du faible nombre d'inspecteurs.

**356.** Enfin le dispositif est intéressant car sécurisé, en effet en aucun cas le dispositif ne manipule des sommes d'argent, il est juste une sorte de filtre entre l'assujetti et la banque.

### **B) Un système qui présente un avantage pour tous les acteurs de la TVA**

**357.** DAGTVA présente des avantages à trois niveaux, pour les États (1), pour les entreprises et pour les banques (2).

#### *1) Un système essentiellement au profit des États*

**358.** Dans un premier temps pour les États, en supprimant les pertes fiscales qui s'élèvent à plusieurs milliards d'euros permettant ainsi de faire baisser le déficit de l'État correspondant, de plus ce dispositif à l'avantage de s'adapter à tous les pays utilisant le système de la TVA, permettant ainsi de créer un système généralisé entre les États pour éviter les fraudes transfrontalières.

**359.** Le système permet pour l'État un allègement administratif, car on supprime les intermédiaires de collecte entre l'assujetti et le Trésor public, la suppression des contrôles manuels de règlement et déclaration de TVA et suppression des avances par le Trésor public sous la forme de crédits de TVA.

**360.** Les États pourront disposer gratuitement du brevet déposé après autorisation par son créateur, suite à cela le Trésor pourra suivre avec facilité tous les incidents de règlements et déclaratifs.

**361.** DAGTVA permet également une auto liquidation pour toutes les transactions, et permet également un contrôle sur les paiements en espèces ce qui jusque-là était difficile.

**362.** Enfin cela permet à l'État une certaine immédiateté, en ce sens qu'elle va pouvoir disposer des sommes dues directement et qu'elle pourra adapter ses décisions en matière de TVA de manière instantanée.

*2) Un système également prolifique pour les entreprises et les banques*

**363.** Pour les entreprises ce dispositif est aussi très intéressant, en effet il est d'une évidente simplification pour la gestion des entreprises car elles ne sont plus collectrices de la TVA, elles n'ont plus à faire des déclarations de TVA exigible et déductible.

Le paiement de la TVA est automatique et direct ou différé selon la volonté, on a donc une grande adaptabilité du système au cas par cas.

**364.** Les entreprises sont également protégées contre les fraudes, il arrive qu'une entreprise se retrouve au milieu d'une fraude de type carrousel sans le vouloir, dans ce cas elle prend le risque de devenir complice du montage, le système DAGTVA permet aux entreprises de se prémunir contre cela.

Enfin ce système permet aux entreprises de supprimer les charges de gestions qui sont liées à la collecte de la TVA.

Ce système simple est un réel plus pour les PME et les TPE qui n'ont que peu les moyens financiers et humains pour s'occuper de la collecte de la TVA.

**365.** Enfin ce système est avantageux pour les banques surtout en matière d'image notamment, cela leur permet de participer activement à la modernisation de la fiscalité<sup>175</sup>, ils vont pouvoir également faire preuve d'une grande transparence.

**366.** Ils vont également pouvoir fidéliser leur client, qu'ils soient assujettis, face aux organismes de crédit à la consommation notamment ou pour les clients non assujettis avec des mesures de remboursement de TVA.

En effet si ce sont les banques qui sont l'intermédiaire entre les assujettis et l'État on pourrait penser que les banques puissent payer le Trésor public avec leurs fonds propres à la place de leur client pour ainsi le fidéliser.

<sup>175</sup> « Livre vert sur l'avenir de la TVA – vers un système de TVA plus simple, plus robuste et plus efficace" Commission européenne

On pourra également prévoir une hausse des fonds déposés dans les banques, ce qui accroîtrait leur solidité.

**367.** Enfin le fait de faire participer les banques à ce système leur permettrait de toucher une rétribution les transactions. Elles bénéficieront donc de revenus supplémentaires qui seront payés par les nouvelles sommes perçues initialement éludées.

## **Conclusion Titre 2**

**368.** Que ce soit au niveau national ou au niveau Européen, les moyens de lutte contre la fraude à la TVA n'ont cessé d'innover même s'ils n'ont pas toujours eu l'efficacité escomptée. Mais ces dernières années notamment avec la mise de nouveaux moyens en 2020 et 2021 semblent pousser la coopération un peu plus loin avec le parquet européen qui est une réelle évolution et une réelle perspective d'union dans la fraude.

De plus les évolutions technologiques comme la blockchain ou le système Français DAGTVA constituent des nouveaux espoirs dans la quête de la lutte face à la fraude à la TVA.

## Conclusion

**369.** De cette analyse il ressort que la fraude à la TVA ne cesse de se développer et ce malgré les nombreuses évolutions législatives dont fait preuves la coopération Européenne.

**370.** Cela est notamment dû à la complexité des montages et à la découverte de nouveaux moyens de fraude pour éluder les montants de TVA par des acteurs de plus en plus ingénieux.

**371.** Cette fraude à la TVA comme nous l'avons vu entraîne des conséquences catastrophiques pour l'ensemble des États membres et notamment la France pour qui le manque à gagner fait partie des plus importants.

**372.** Pour contrer cela la France a durci ses sanctions d'un point de vue fiscale et pénale, développée le « name and shame » et s'est même dotée de moyens de datamining, lui permettant d'effectuer des contrôles a priori et a posteriori pour débusquer ces nouveaux brigands du 21<sup>ème</sup> siècle.

**373.** De son côté l'Union Européenne développe également de nouveaux moyens basés sur la coopération avec la mise en place cette année du parquet européen pour lutter le mieux possible face à la fraude, elle a également étendu son régime définitif notamment en matière d'importation et a développée des outils de « quick fixes ».

**374.** En matière de lutte contre la fraude nous avons la chance en France d'avoir des talents tels que Jean-François Clocheau qui a mis en place le système DAGTVA qui est une réelle opportunité pour éradiquer la fraude à la TVA ainsi que d'autres fraudes fiscales. Il est fort probable que son système de paiement scindé entraîne une grande révolution dans le système de TVA que l'on possède et qui aurait grand besoin d'être réformé.

**375.** Pour conclure, la fraude ne pourra être éradiquée qu'avec une coopération plus poussée des États au niveau Européen dans la communication et l'entre-aide avec des règles communes et des organes communs de lutte. Même si une harmonie et une coopération parfaite semble utopiste elle paraît nécessaire pour mettre fin au trou que créé la fraude à la TVA un peu plus chaque jour.

## **Bibliographie**

- **Code :**

**Code civil 2020**

**Code général des impôts 2020**

**Code pénal 2020**

- **Loi :**

**Directive 2006/112/CE** relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) de l'UE

**Directive n° 91/680/C.E.E**

**Décret n° 53-942 du 30 septembre 1953** édicte certains allègements en vue d'accroître la productivité et de développer l'emploi

**Loi n° 54-404 du 10 avril 1954** relative à la réforme fiscale

**Ordonnance n° 2000-916 du 19 septembre 2000 - art. 3**

**Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006** relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée

**Loi n° 2006-1771 du 30 décembre 2006 - art. 93**

**Loi n° 2015-1786 du 29 décembre 2015 - art. 91**

**Loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 - art. 16**

**Loi n° 2019-1479 du 28 décembre 2019 - art. 170**

**Loi n° 78-17 du 6 janvier 1978** relative à l'informatique, aux fichiers et aux libertés

## **Projet de la loi de finances 2020**

### **▪ Ouvrage général :**

**A. Barilari**, « La « monnaie fiscale » : expédient ou solution pour la dette ? » : GFP 2017, n° 5, p12

**A. Lepage, P Maistre du Chambon, R. Salomon** ; « Droit pénal des affaires », Litec, 2<sup>ème</sup> éd. 2010

**D. Legeais** « Actifs numériques et prestataires sur actifs numériques », Fasc.535 15 octobre 2019

**B. Gouthière**, Les impôts dans les affaires internationales : F. Lefebvre, 8e éd., 2010, n° 72625

**B. Plessix**, « Une réponse ? Le rescrit » : RDP 2017, p. 83, n° 1

**F. Lefebvre** « Caractères généraux de la tva », memento fiscal 2020

**C. de la Mardière**, « Abus de droit : Textes, historique et notion », J.-Cl. Procédure fiscale, fasc. 375, spéc. n° 70.

**C. Ducouloux Favard**, « Surfactures et factures fictives face aux délits de fabrication et d'usage de faux en écriture », L'Harmattan,2001, p.98

**D. Gutmann**, « Droit fiscal des affaires », 5e éd., 2014, n° 984

**F. Deboissy**, « L'abus du régime des sociétés mères » : Dr. fisc. 2014, n° 41, 567, p. 20, § 4

**F. Lefebvre**, « Feuille Rapide Fiscal Social » 38/13

**F. Lefebvre**, « Feuille Rapide Fiscal Social » 56/06

**G. Dedeurwaerder**, « Théorie de l'interprétation et droit fiscal » : Dalloz, 2010, n° 301

**J. Vidal**, « Essai d'une théorie générale de la fraude à la loi en droit français » : Paris, 1957, Dalloz

**L. Ebril, M. Keen, J.-P. Bodin et V. Summers**, « The Modern VAT » : IMF 2001, p. 4

**C. Lopez**, « La facturation de complaisance dans les entreprises », L'Harmattan, 2003

**LexisNexis**, « La Semaine Juridique Entreprise et Affaires n° 49 », 7 Décembre 2017, act. 894

**M. Cozian**, « Les grands principes de la fiscalité des entreprises » : Litec, 4e éd., 1999, p. 68

**M. Laure**, « Science fiscale », Broché, p. 225

**N. Limbourg**, « La fraude à la TVA en matière pénale », Larcier, p. 65

**F. Lefebvre**, « Obligations des associations taxables au moins partiellement », Mémento

Associations 2019

**Ph. Simpler et Ph. Delebecque**, « Droit Civil les suretés – la publicité foncière », Précis Dalloz

**Y. Gallut**, « Le pillage de l'État » : Flammarion, 2013, p. 98

### **Rapports :**

**Gouvernement**, « Lutte contre la fraude et renforcement du civisme fiscal », Bilan du contrôle fiscal 2019

**Cour des comptes**, « rapport, 7 mars 2012 » : Dr. fisc. 2012, n° 12, act. 146

**INSEE**, « Recettes nettes du budget général » 21/11/2019

**Cour des comptes** « La fraude aux prélèvements obligatoires », Novembre 2019

**Commission des infractions fiscales**, « Rapport 2016 »

**Senat**, « Propositions pour une TVA payée à la source » Rapport d'information n° 691 fait au nom de la commission des finances sur le e-commerce

**Van Der Paal, J. Consiglio, A. Nurk, S. Venables, V. Cilli, S. Blackie, B. Vandresse, M. Baddeley, C. Walsh, J. Heyvaert et T. Vanhee**, «Analysis of the impact of the split payment mechanism as an alternative VAT collection method»: Final Report, Bruxelles, Commission européenne, déc. 2017

**Conseil des prélèvements obligatoires**, « La fraude aux prélèvements obligatoires », mars 2007, p.106.

- **Article de doctrine :**

**B. Théret**, « Vers l'instauration de monnaies fiscales nationales dans la zone euro ? » : ATTAC France, 20 nov. 2015.

**P. Guédon** « Blockchain et TVA », Droit fiscal n° 28, 11 Juillet 2019, 323

**BOI-CF-COM-20-10**

**BOI-TVA-BASE-20-20190807**

**BOI-TVA-CHAMP-10-10-20**

**BOI-TVA-SECT-90-10-20140411**

**O. de Mattos**, « Commerce électronique, Marketplace : les nouvelles modalités de TVA sont fixées », Les revues juriscasseur, N°12 décembre 2019

**Me Sassi**, « Contrôle fiscal - Les armes de l'Administration », L'expansion

**G. Vidal**, « Contrôle fiscal - Les limites du droit à l'information de l'administration », DF, 2007 n° 3, p. 32-41

**I. Papadamaki**, « L'évolution d'une catégorie juridique : le rescrit fiscal », Droit fiscal n° 12, 21 Mars 2019, 203

**M. Chastagnaret**, « Échanges intracommunautaires de biens », INFOREG

**M. Wolf**, « Éradiquer la « fraude carrousel » à la TVA », bulletin Francis Lefebvre 7/2014, p. 404

**C. Fonteix**, « Escroquerie lors de l'immatriculation d'un véhicule d'occasion dont la TVA a été éludée » Dalloz, édition du 7 mai 2020

**P. Barthélémy**, « L'économie souterrain » SES ENS, 2008

**E. Daoud et I. Bello**, « L'utilisation du data mining dans la lutte contre la fraude fiscale : une menace pour le respect de la vie privée » Dalloz Actualité, 7 janvier 2020

**Inforeg**, « Lutte contre la fraude à la TVA, l'obligation de sécurisation des logiciels de caisse », 2018

**J. Molinier**, « Pour une clarification du droit de la répression fiscale », D.F. 1980, n°45, p.1201

**S.-F. Servière et Fondation IFRAP, BIG DATA** , « En matière de contrôle fiscal, la France va devoir mettre les bouchées doubles », 15 mai 2014

**Y. Sérandour**, « Synthèse - Déduction de la TVA », LexisNexis

**B. Lefils**, « Synthèse Taux de TVA », LexisNexis

**P. Guédon**, « Taxe sur la valeur ajoutée - Blockchain et TVA », Revue de droit fiscal, 11 juillet 2019, LexisNexis

- **Journal officiel :**

**Journal Officiel des Communautés européennes** du 14 avril 1967, pp. 1301 et 88

- **Lexique juridique :**

**Felix Gaffiot** « Dictionnaire »

**Dalloz** « Lexique des termes juridiques »

- **Site internet :**

<https://www.impots.gouv.fr/>

<https://www.legifrance.gouv.fr/>

<https://www.oecd.org/>

[https://ec.europa.eu/info/index\\_fr](https://ec.europa.eu/info/index_fr)

<https://www.economie.gouv.fr/>

<https://www.douane.gouv.fr/>

<https://ec.europa.eu/anti-fraud/>

<https://www.inpi.fr/fr>

## **Index alphabétique**

### **A.**

- Abus de droit : 23, 153, 172
- Acte fictif : 160
- Activité économique : 71
- Assujetti : 68, 76, 314, 349
- Auto liquidation : 124, 305, 306

### **B.**

- Base d'imposition : 87
- Biens d'occasion : 191
- Blockchain : 127, 324, 332, 338

### **C.**

- Champ d'application : 49
- Commerce électronique : 34
- Comptabilité : 133
- Contrepartie : 55
- Crédit de TVA : 107

### **D.**

- Data mining : 237
- Déductibilité : 96, 113
- Défaillance fiscale : 149
- Détection a priori : 219

### **E.**

- E-commerce : 245
- Eurofisc : 296

- Évasion fiscale : 28
- Exigibilité : 83, 92, 123

## **F.**

- Facturation de complaisance : 152
- Fausses factures : 53, 111, 119, 143
- Franchise de taxe : 116
- Fraude : 17, 297
- Fraude à la loi : 20, 166
- Fraude carrousel : 177
- Fraude fiscale : 21, 282

## **G.**

- Guichet unique : 307

## **H.**

## **I.**

- Impôt : 14
- Indépendance : 74
- Inopposabilité : 104

## **J.K.**

## **L.**

- Lien direct : 61
- Livraison de biens : 42
- Logiciel de caisse : 231

## **M.**

- Market place: 204, 250
- Monnaie fiscale: 338

## **N.**

- Name and shame: 223, 249
- Non bis in idem : 271
- Numéro TVA : 222

## **O.**

- Obligation d'information : 249
- Opération à titre onéreux : 54
- Optimisation fiscale : 24

## **P.**

- Paiement scindé : 320
- Phantomware : 139
- Prestations de services : 50

## Q.

- Quick fixies : 310

## R.

- Rescrit fiscal : 224
- Rescrit individuel : 226
- Rescrit publié : 225

## S.

- Sanction fiscale : 261
- Simulation : 160 161

## T.

- Taxi : 183
- TVA : 5, 41

## U.

## V.

- Valeur ajoutée : 11
- VIES : 292

## W.X.Y.

## Z.

- Zapper : 139, 140

# Table des matières

<b>REMERCIEMENTS .....</b>	<b>2</b>
<b>INTRODUCTION.....</b>	<b>4</b>
<b>PARTIE 1 : LE MECANISME DE LA TVA VICTIME DE MANŒUVRES FRAUDULEUSES.....</b>	<b>12</b>
<i>Titre 1 : La TVA, un impôt qui se complexifie.....</i>	<i>12</i>
Chapitre 1 : Un impôt de prime abord simple dans son mécanisme.....	12
Section 1 : Les opérations imposables par nature.....	13
A) Les opérations de livraison de biens et de prestations de services .....	13
B) Les opérations à titre onéreux.....	14
Section 2 : Les assujettis.....	17
A) Exercice d'une activité économique à titre indépendant .....	17
B) Un assujetti agissant en tant que tel indifféremment de son statut.....	19
Chapitre 2 : Une complexité sous-jacente .....	20
Section 1 : Exigibilité et déductibilité de la TVA .....	20
A) L'exigibilité.....	20
B) La déductibilité .....	22
Section 2 : La territorialité de la TVA, l'exemple des transactions extracommunautaires .....	25
A) L'exonération des exportations.....	25
B) L'imposition des importations .....	27
<i>Titre 2 : Un impôt sujet à de nombreuses fraudes.....</i>	<i>30</i>
Chapitre 1 : Une fraude initialement nationale .....	30
Section 1 : Les mécanismes de fraude nationaux.....	30
A) La fraude au chiffre d'affaire .....	30
B) La fraude sur la facturation fictive ou de complaisance .....	32
Section 2 : La fraude fondée sur l'abus de droit.....	34
A) Le fondement de la répression de l'abus de droit en matière de TVA.....	34
B) Les critères de l'abus de droit en matière de TVA .....	35
Chapitre 2 : Une fraude en expansion s'inscrivant sur des failles transfrontalières .....	39
Section 1 : La fraude de type carrousel .....	39
A) Le carrousel dans sa forme classique.....	39
B) Les acteurs de la fraude carrousel .....	41
Section 2 : Les autres types de fraudes transfrontalières .....	42
A) La fraude sur la marge et les biens d'occasions.....	42
B) La fraude électronique.....	44
<b>PARTIE 2 : L'ACTION DES POUVOIRS PUBLICS POUR LUTTER CONTRE LA FRAUDE .....</b>	<b>48</b>
<i>Titre 1 : Un endiguement de la fraude par des moyens nationaux.....</i>	<i>48</i>
Chapitre 1 : Des moyens d'actions de plus en plus importants .....	49
Section 1 : Les moyens de détections de la fraude.....	49

A) Détection a priori.....	49
B) Détection a posteriori.....	53
Chapitre 2 : Des sanctions juridictionnelles de plus en plus dissuasives .....	56
Section 1 : Les sanctions fiscales .....	56
A) La nature des sanctions fiscales.....	56
Section 2 : Des sanctions pénales dissuasives .....	59
A) L’articulation des sanctions fiscales et pénales .....	59
B) Le prononcé d’une sanction pénale en cas de fraude fiscale.....	60
<i>Titre 2 : La mise en place d’une coopération Européenne .....</i>	<i>63</i>
Chapitre 1 : Une coopération en plein développement .....	63
Section 1 : Les moyens mis en place au sein de l’Union Européenne .....	63
A) Une coopération essentielle.....	63
B) Une coopération renforcée par des dispositifs récents.....	65
Section 2 : Les nouveaux moyens proposés .....	66
A) Des moyens essentiellement basés sur le pays percepteur de la TVA.....	67
B) Une coopération limitée par le bon vouloir de chaque État.....	69
Chapitre 2 : Le paiement scindé comme solution à la fraude à la TVA Française et Européenne .....	71
Section 1 : La piste de la monnaie fiscale et de la blockchain .....	71
A) La création d’une monnaie fiscale par la blockchain .....	71
B) La mise en place d’une monnaie fiscale .....	73
Section 2 : Vers une fraude éradiquée par le système DAGTVA ?.....	75
A) DAGTVA, le système le plus poussé en matière de lutte contre la fraude à la TVA .....	75
B) Un système qui présent un avantage pour tous les acteurs de la TVA .....	77
<b>CONCLUSION.....</b>	<b>80</b>
<b>BIBLIOGRAPHIE .....</b>	<b>81</b>
<b>INDEX ALPHABETIQUE.....</b>	<b>86</b>
<b>TABLE DES MATIERES .....</b>	<b>89</b>