

Le carrousel de TVA

Détection, contrôle et stratégie pénale

Jean-Tristan GARDON

Sommaire

- I. Présentation de la fraude carousel
- II. Détection des sociétés carrousellistes et stratégie pénale ab initio
- III. Contrôle des sociétés carrousellistes

I. Présentation de la fraude carrousel

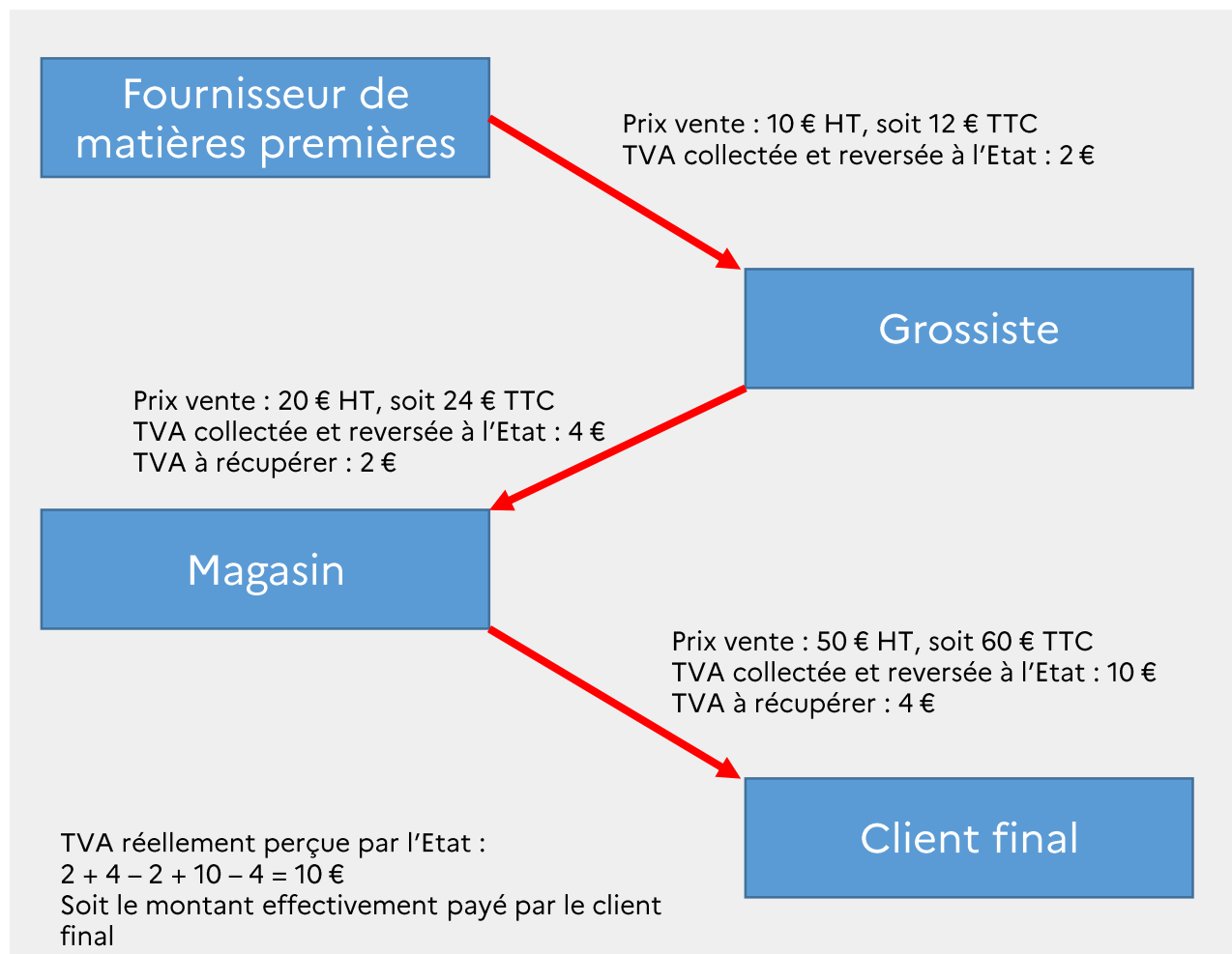
- a. Rappel de notions essentielles
- b. Définition de la fraude carrousel
- c. Définition des acteurs

La taxe sur la valeur ajoutée (TVA)

La TVA est un impôt indirect sur la consommation en vigueur dans une très grande majorité d'Etats (166 sur 193 reconnus).

Fonctionne sur le principe de la chaîne avec collecte fractionnée.

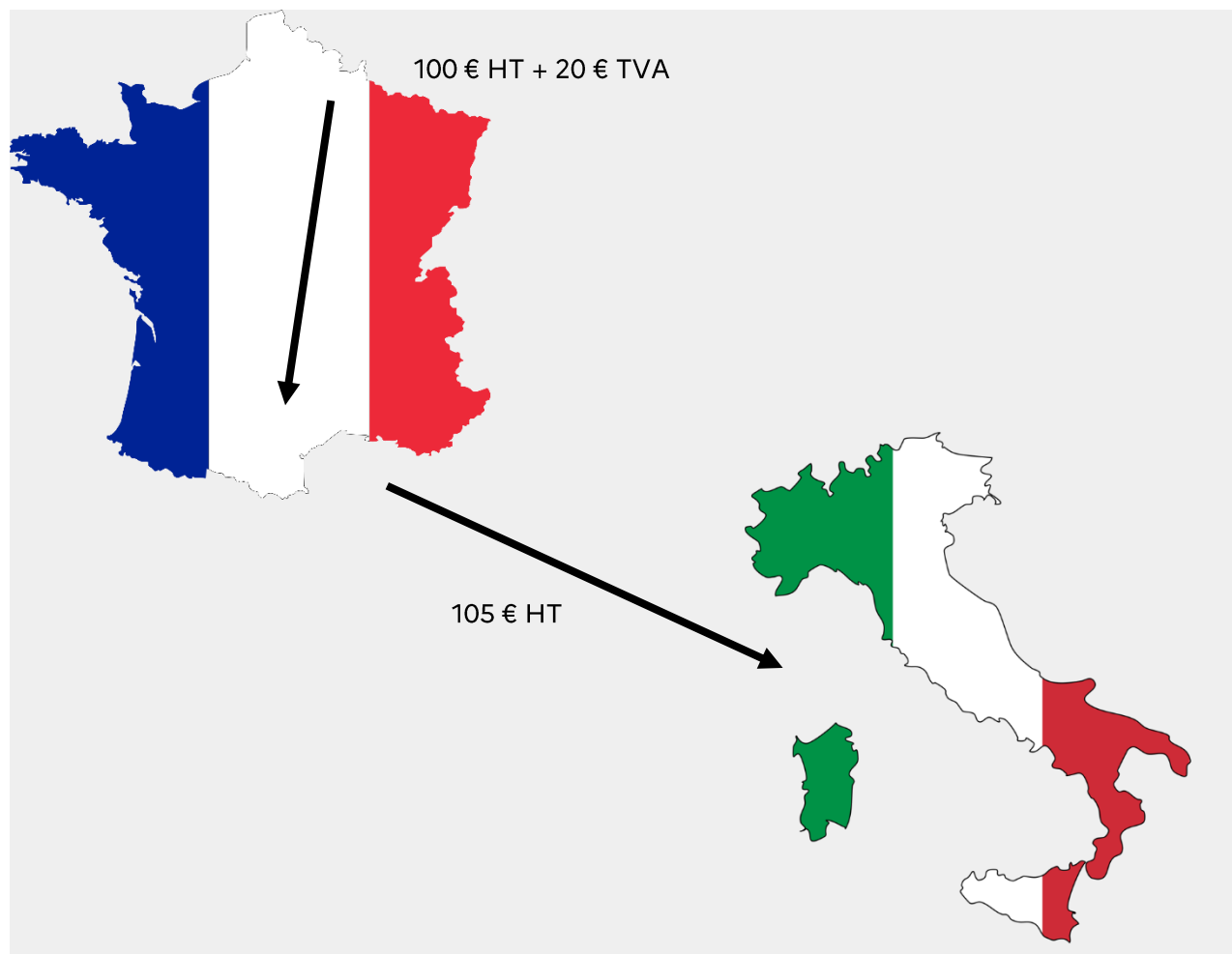
Représente 38,1 % des recettes fiscales brutes de la France en 2021 (source : *PLF 2022*)



Livraison intra-communautaire (LIC)

Déclaration de l'opération sur CA 3 :

- TVA collectée (exonérée) : 0 €
- TVA déductible : 20 €
- Crédit de TVA : 20 €



Conditions d'exonération des LIC : art. 262 ter I du CGI

- Livraison effectuée à titre onéreux
- Par un assujetti agissant en tant que tel à un acquéreur assujetti
- Les biens sont expédiés ou transportés hors de France

Depuis le 01/01/2020 : Renforcement des conditions avec la directive « Quick Fixes »

- L'acquéreur est identifié à la TVA et a communiqué son numéro d'identification TVA au fournisseur
- Le fournisseur doit souscrire l'état récapitulatif des clients (article 289 B du CGI)

Focus : les prestations de services intracommunautaires

Pour les opérations B2B :

- Les prestations réalisées au bénéfice des clients assujettis à la TVA sont soumises à la TVA au lieu d'établissement du preneur (art 259 1° du CGI)
- Sont exclues de cette règle générale les prestations visées par un régime particulier (art 259 A à D du CGI)

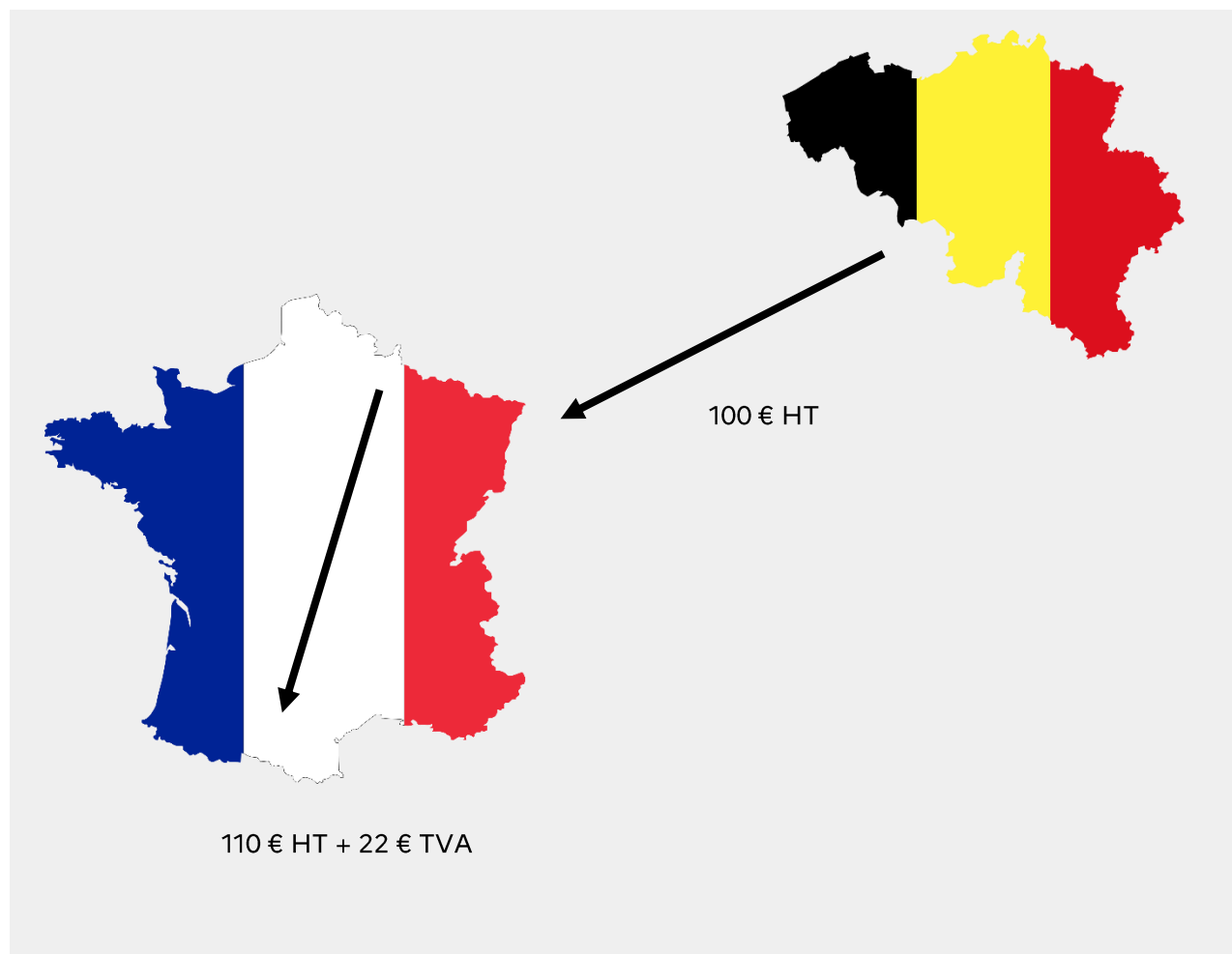
Pour les opérations B2C :

- Le lieu des prestations de services fournies à une personne non assujettie est l'endroit où le prestataire a établi le siège de son activité économique. (art 259 2° du CGI)
- Nombreuses dérogations qui reposent sur le principe de l'imposition des prestations de services au lieu de consommation (art 259 A à D du CGI)

Acquisition intra-communautaire (AIC)

Déclaration de l'opération sur CA 3 :

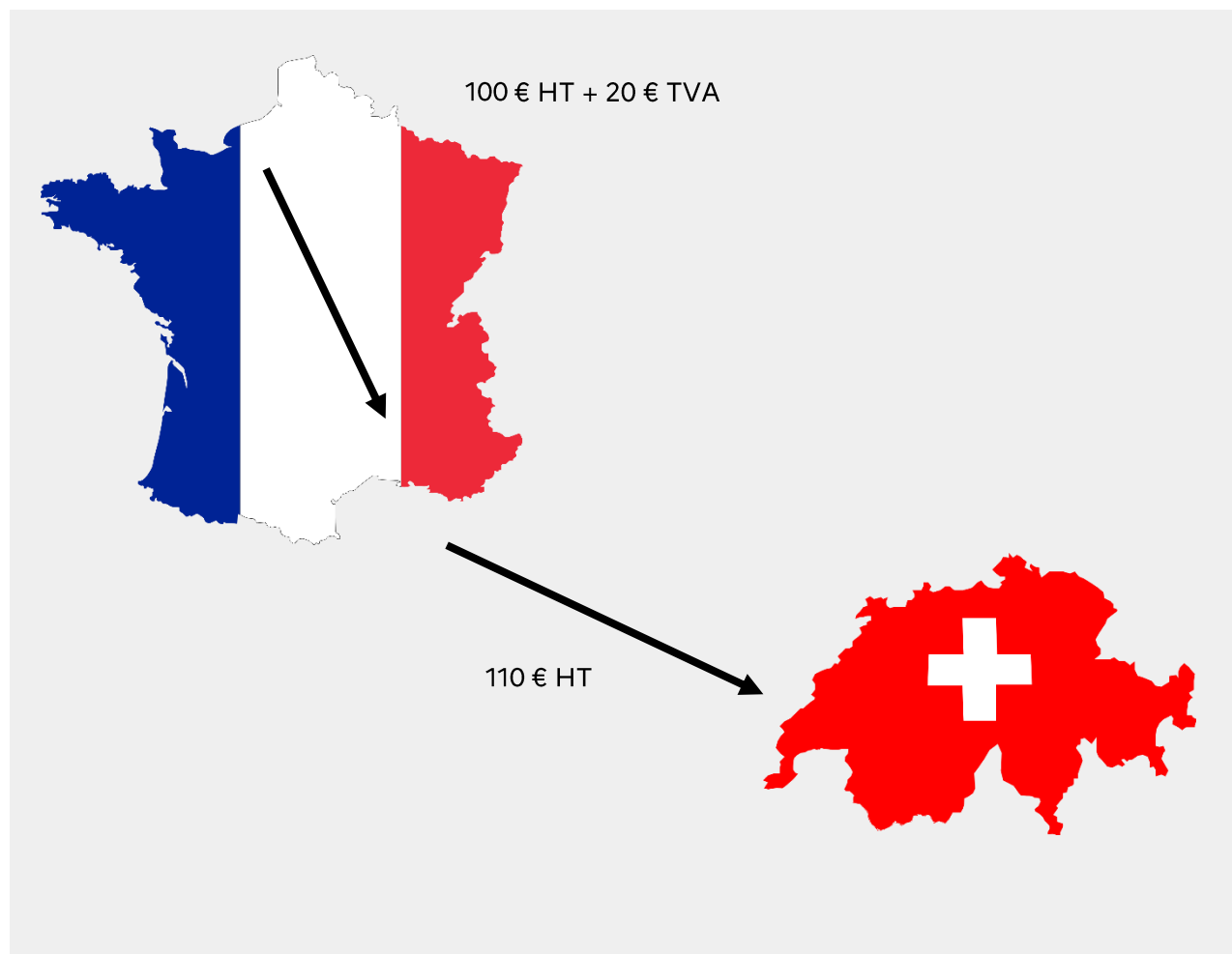
- TVA collectée sur AIC : 20 €
- TVA déductible sur AIC : 20 €
- TVA collectée sur ventes : 22 €
- **TVA nette due : 22 €**



Exportation

Déclaration de l'opération sur CA 3 :

- TVA collectée (exonérée): 0 €
- TVA déductible : 20 €
- **Crédit de TVA : 20 €**



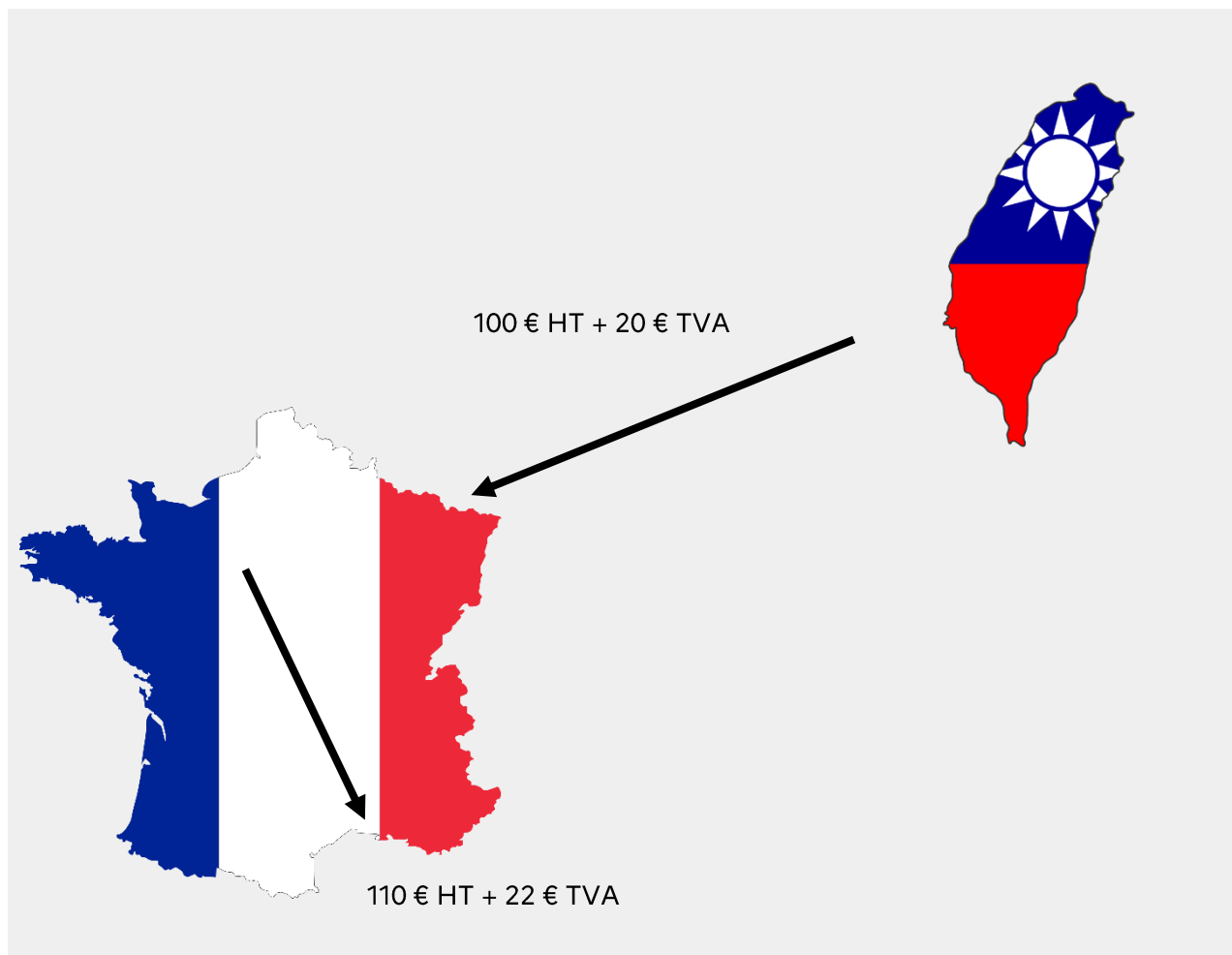
Importation

Déclaration de l'opération sur CA 3 :

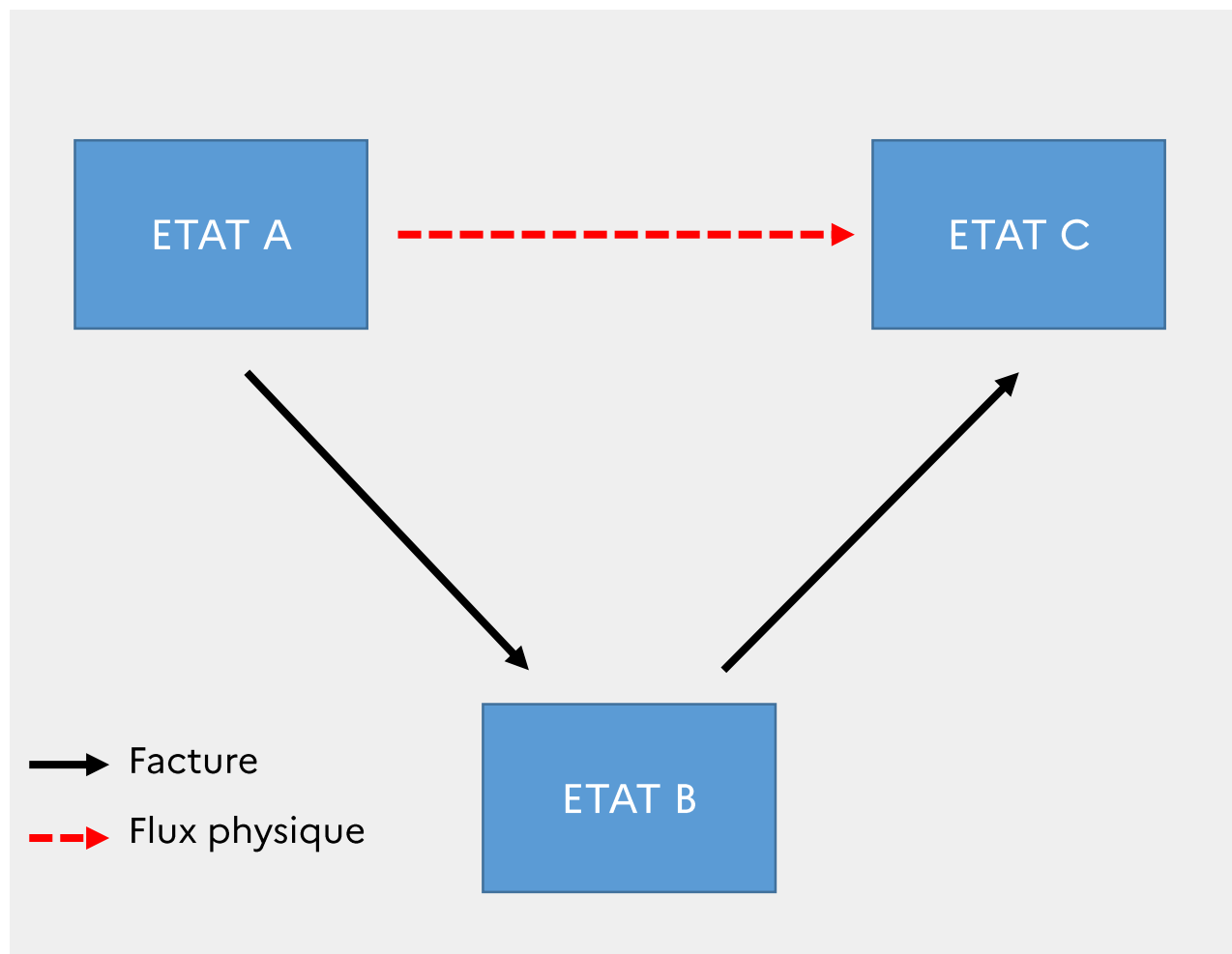
- TVA déductible (sur importation) : 20 €
- TVA collectée sur ventes (en France) : 22 €
- **TVA nette due : 2 €**

Déclaration de l'opération sur CA 3 (depuis 01/01/2022) :

- TVA collectée sur importation : 20 €
- TVA déductible sur importation : 20 €
- TVA collectée sur ventes : 22 €
- **TVA nette due : 22 €**



Opérations triangulaires

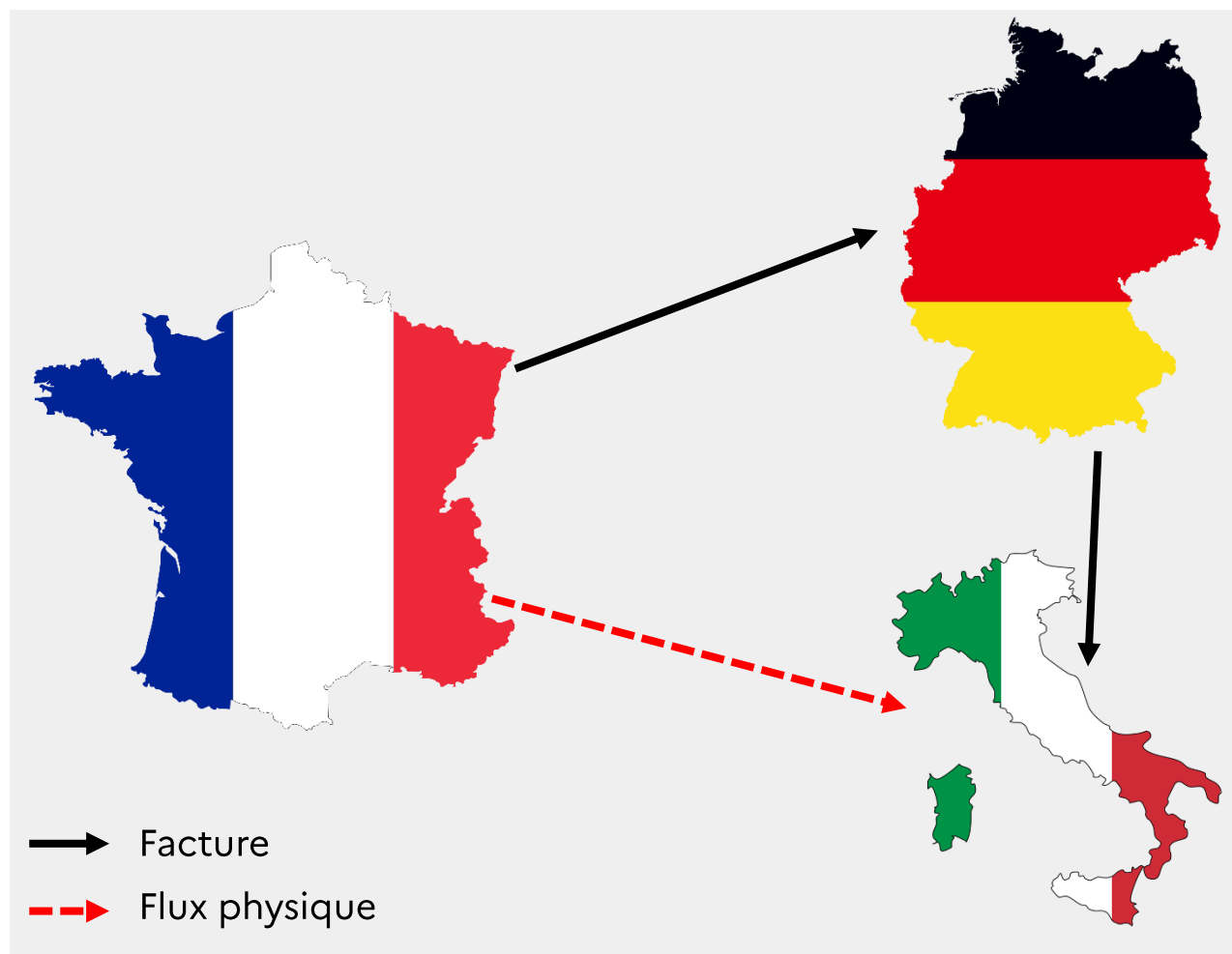


Opérations triangulaires

Exemple 1 : fournisseur français

Déclaration CA 3 :

Opération déclarée en LIC vers l'Allemagne

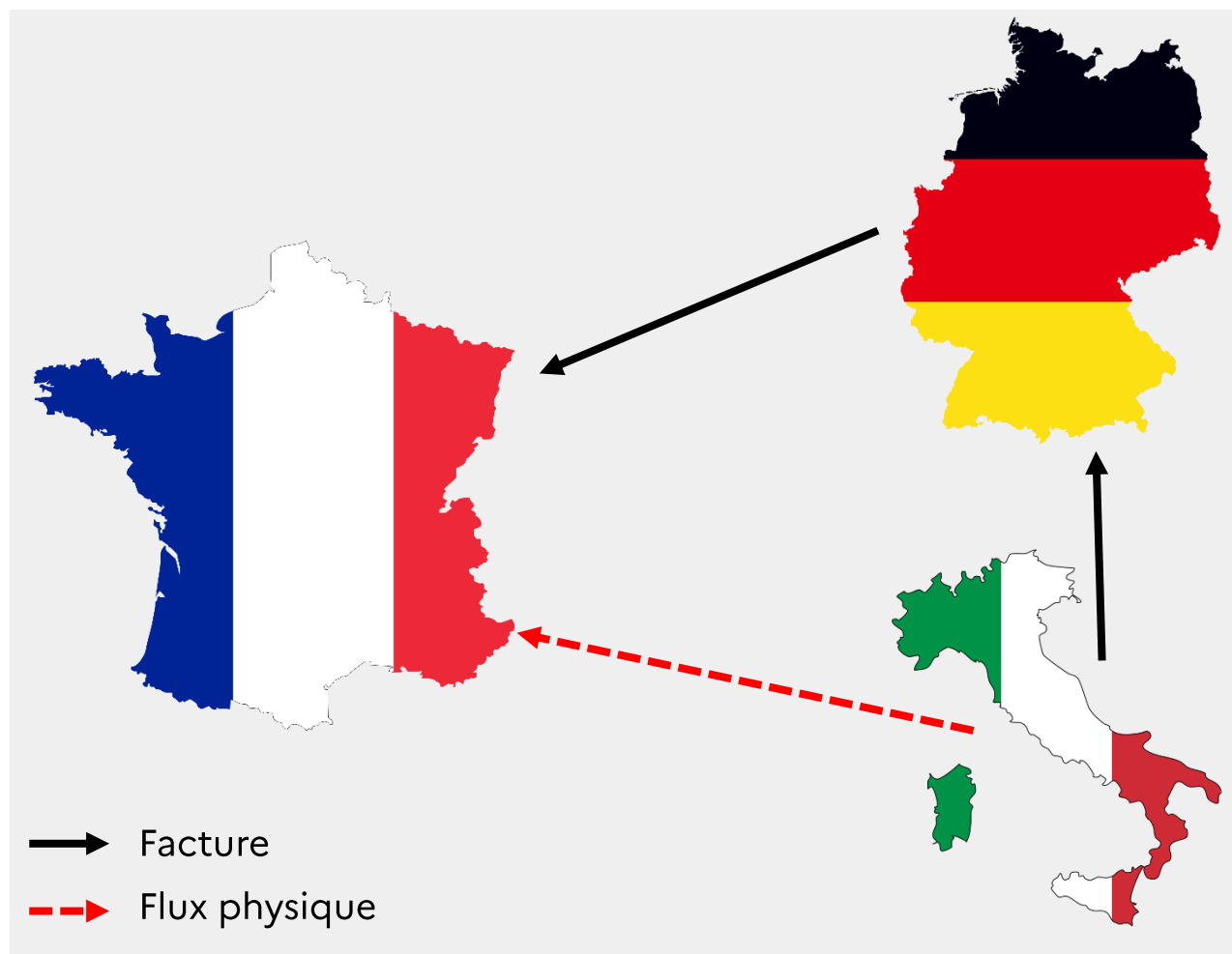


Opérations triangulaires

Exemple 2 : client français

Déclaration CA 3 :

Opération déclarée en AIC

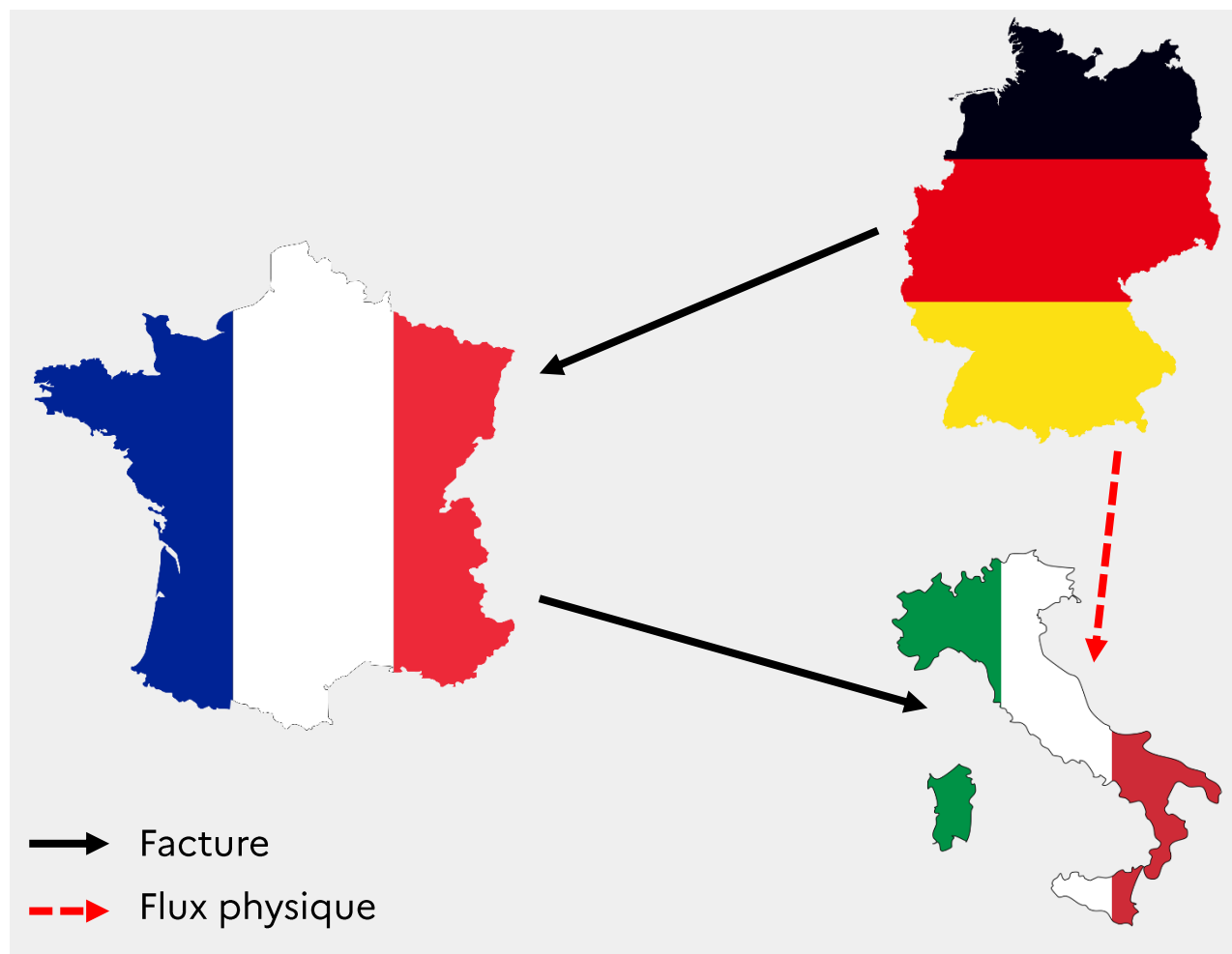


Opérations triangulaires

Exemple 3 : Intermédiaire français

Déclaration CA 3 :

L'opération n'a pas à être déclarée

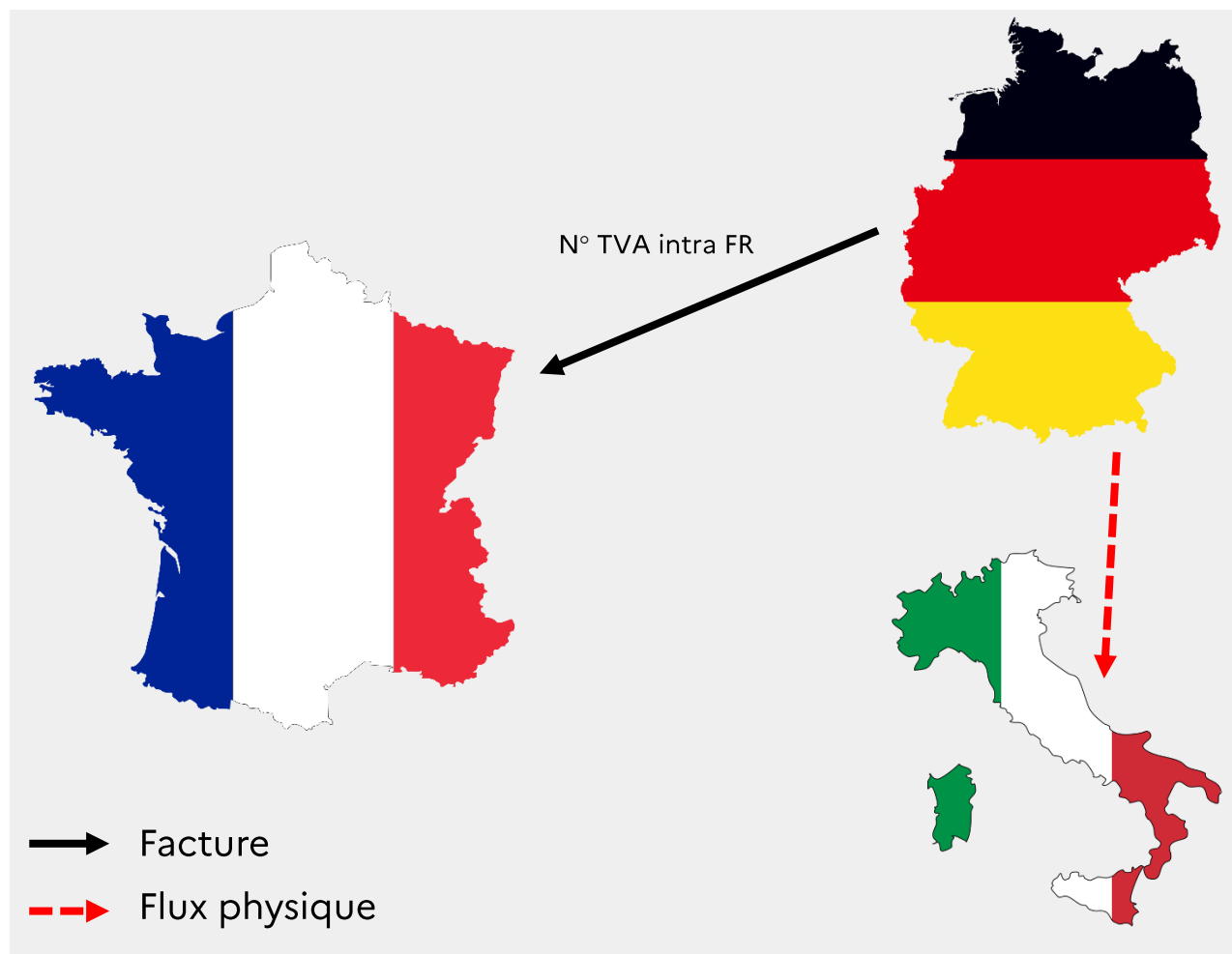


Opérations triangulaires

Le filet de sécurité

Article 258 C-II CGI :

L'AIC est taxable en France



Définition de la fraude « carrousel »

- Une fraude à la TVA impliquant plusieurs entreprises d'une même chaîne commerciale
- Établies dans au moins deux États-membres de l'Union Européenne (UE)
- Ayant pour but de constituer artificiellement des droits à déduction par l'intermédiaire de sociétés éphémères (« taxis » ou « missing trader »)

Les acteurs du carrousel

Dans un schéma classique :

- « Taxi » ou « missing trader »
- Déducteur

Dans un schéma complexe :

- Conduit company (ou « conduite »)
- Société écran (« Buffer »)
- Plate-forme logistique
- Mise en place d'une société écran de droit étranger (« Remote trader »)

La société « taxi » ou « missing trader »

- Société de création récente
- Absence d'infrastructures
- En situation de défaillance déclarative
- Caractère éphémère (faible capital social, dirigeant inconnu ou de nationalité étrangère, etc.)
- Vente à perte

La société déductrice : celle qui profite du « casse »

- Pivot financier de l'opération
- Grossiste reconnu sur le marché
- Exerce une activité économique réelle
- Respecte ses obligations déclaratives

La société écran : les apparences de la société honnête

- Infrastructures réduites voire inexistantes
- Respecte ses obligations déclaratives
- Marge commerciale très faible

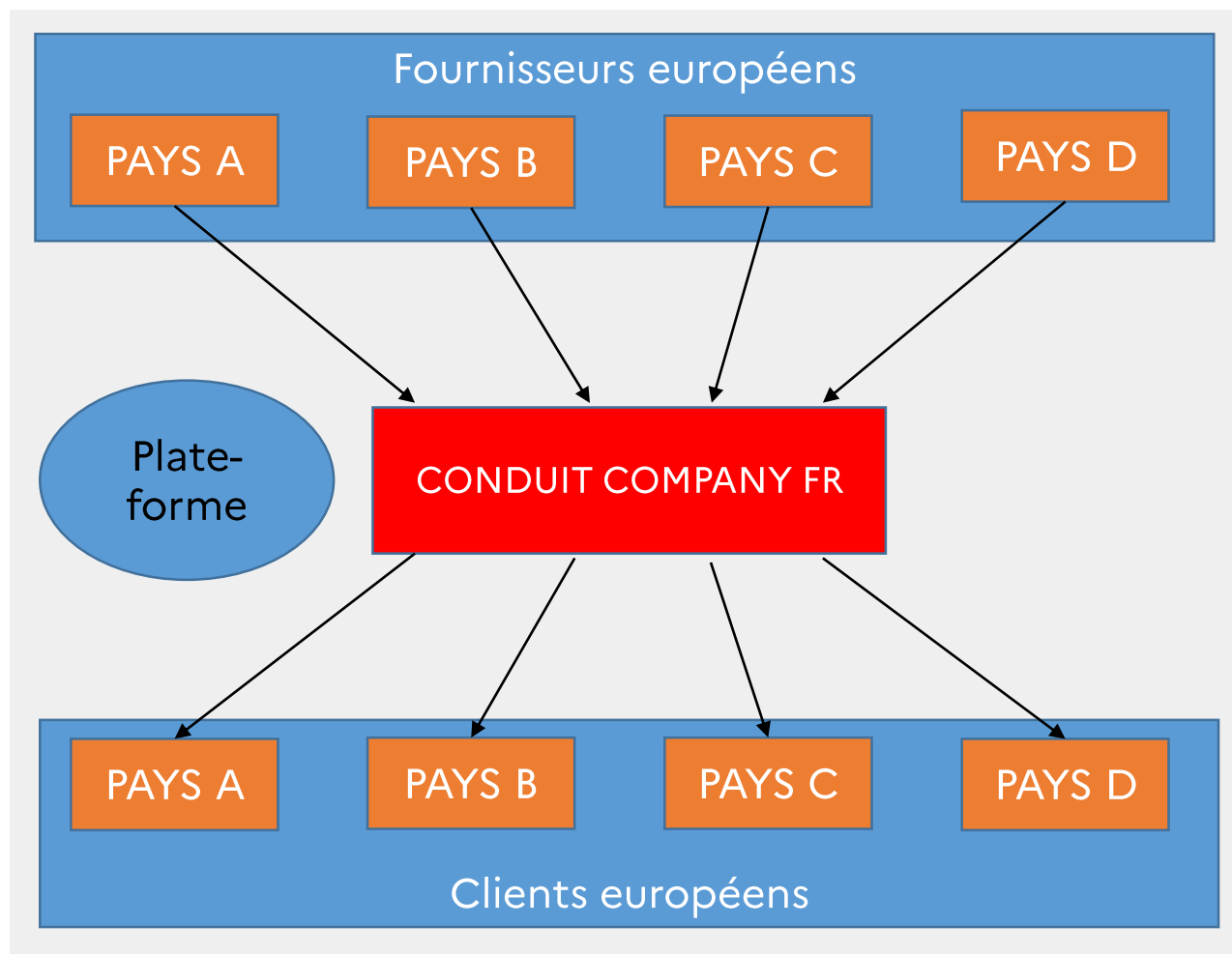
La plate-forme logistique : un acteur essentiel

- Opacification du circuit des marchandises
- Fonction probante
- Source d'informations pour la détection des circuits frauduleux

La conduite :

Un facilitateur de la fraude

- Société qui ne réalise que des acquisitions intra-communautaires suivies de livraisons intra-communautaires dans des Etats-membres de l'UE, distincts ou non
- La fraude à la TVA ne se situe pas dans le pays d'établissement de la conduite
- Respecte ses opérations déclaratives
- CA pouvant être supérieur à plusieurs millions d'€



Négoce intra-communautaire entre opérateurs « sains »

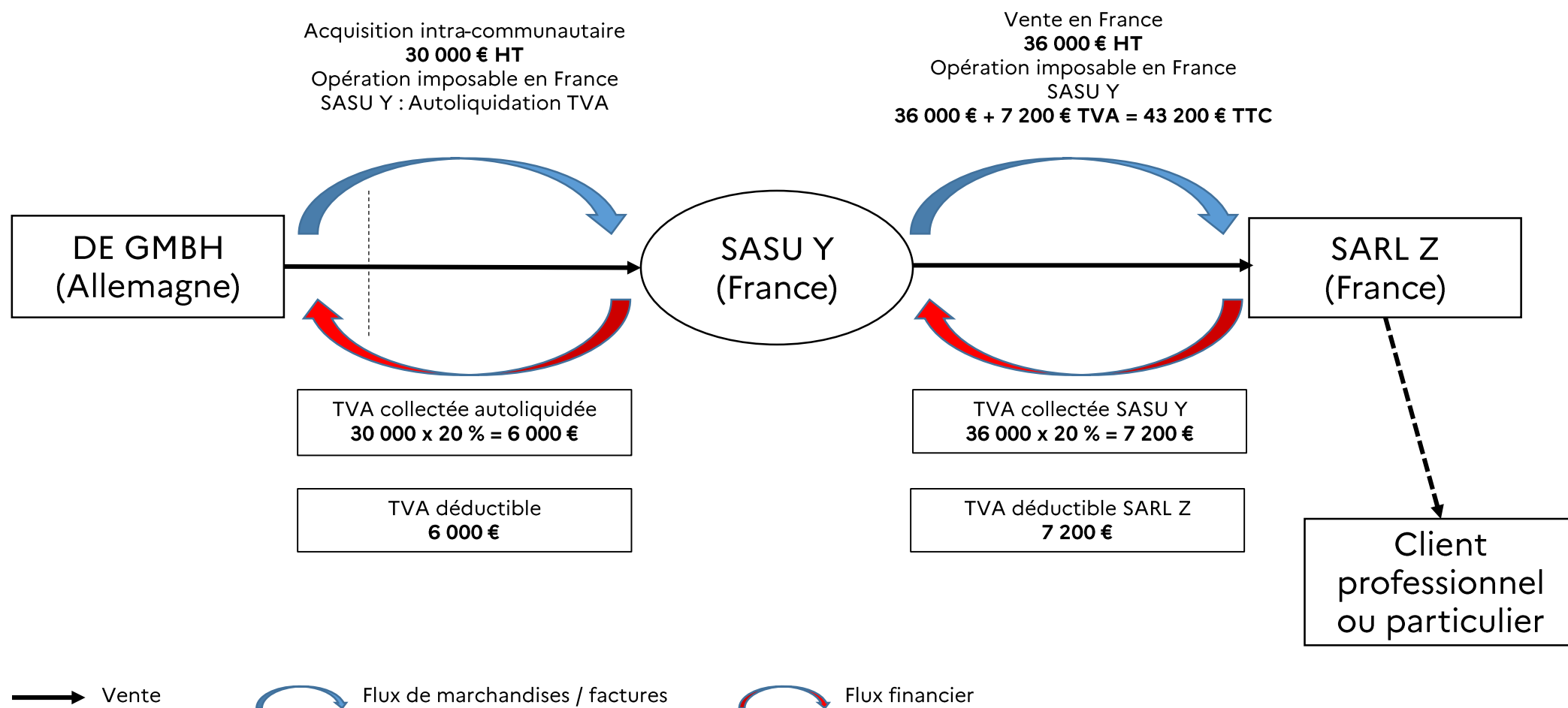
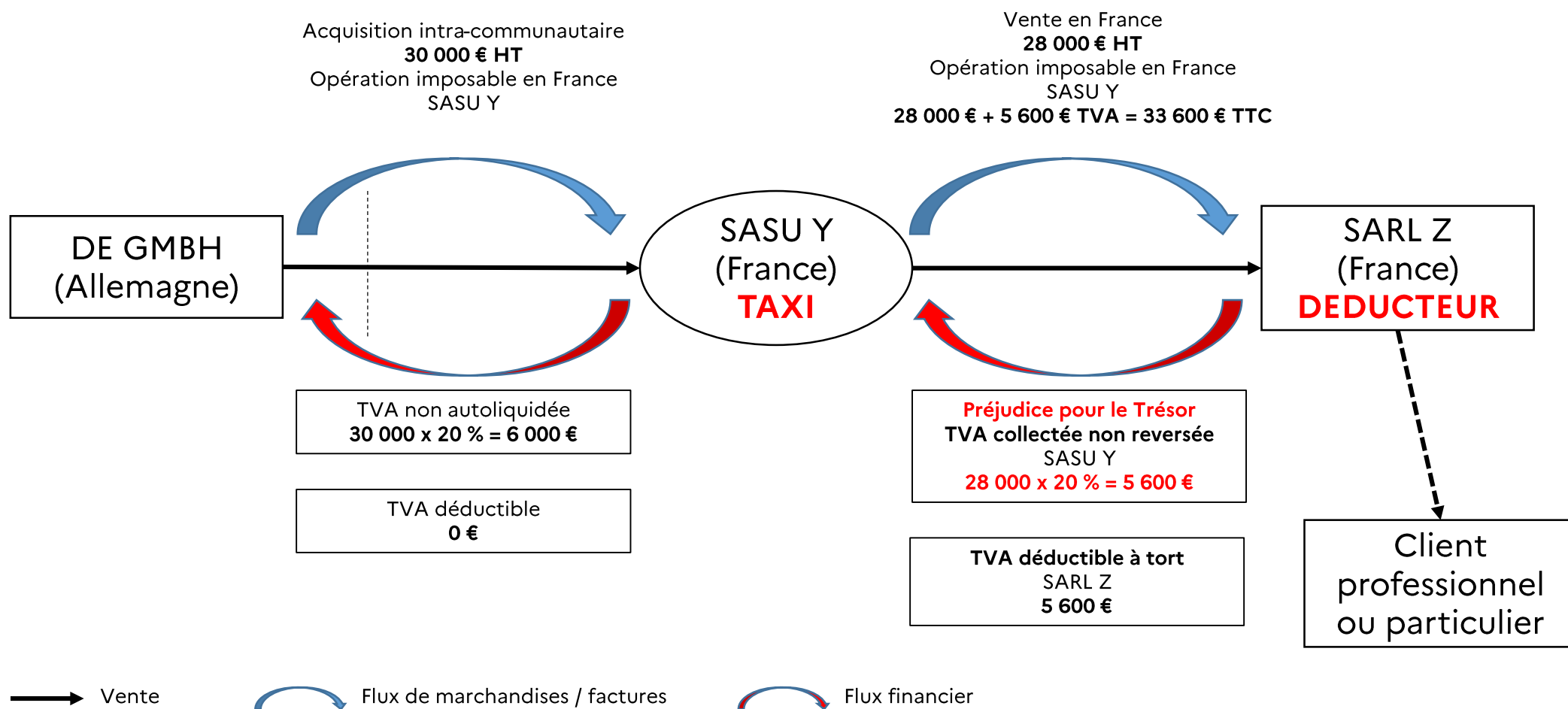


Schéma simple de carrousel de TVA



Opération carrouselliste avec interposition d'un écran

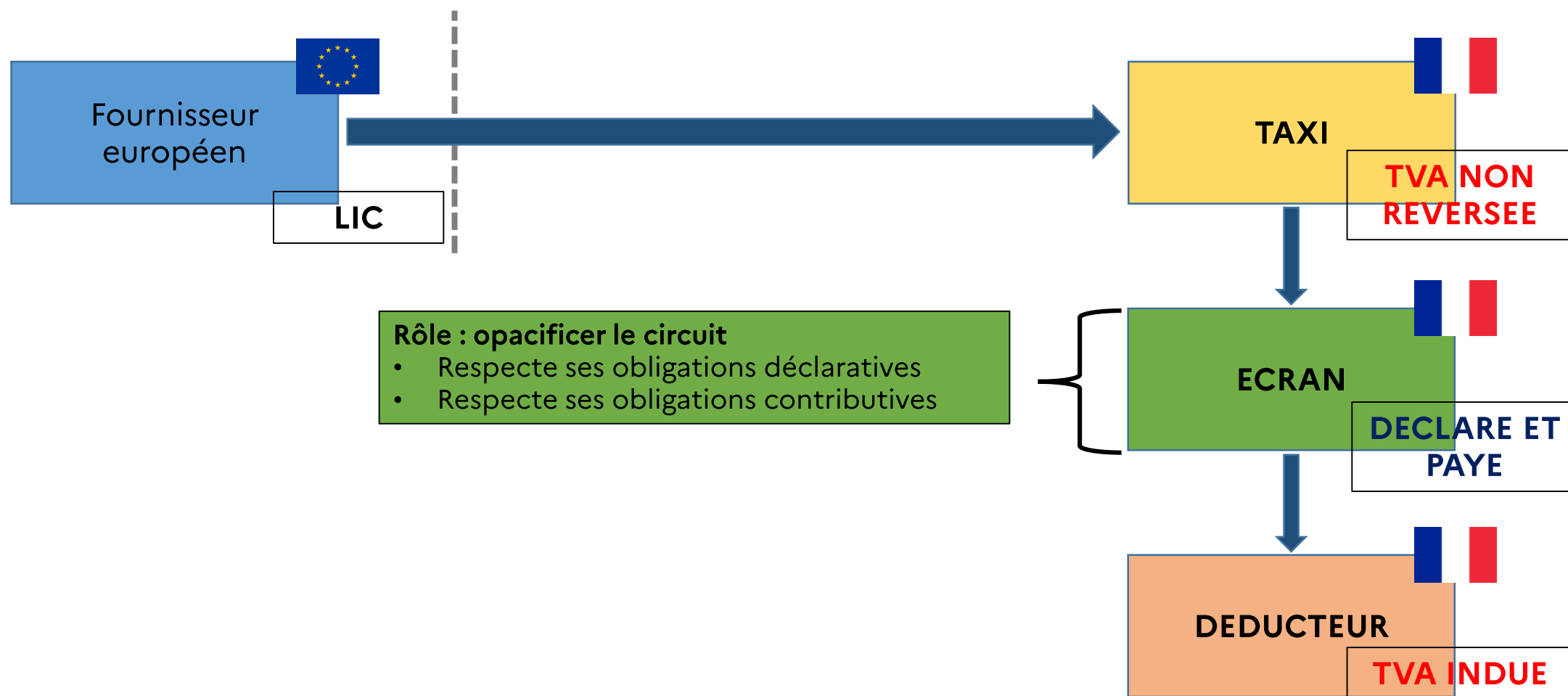


Schéma complexe de carrousel de TVA avec écran

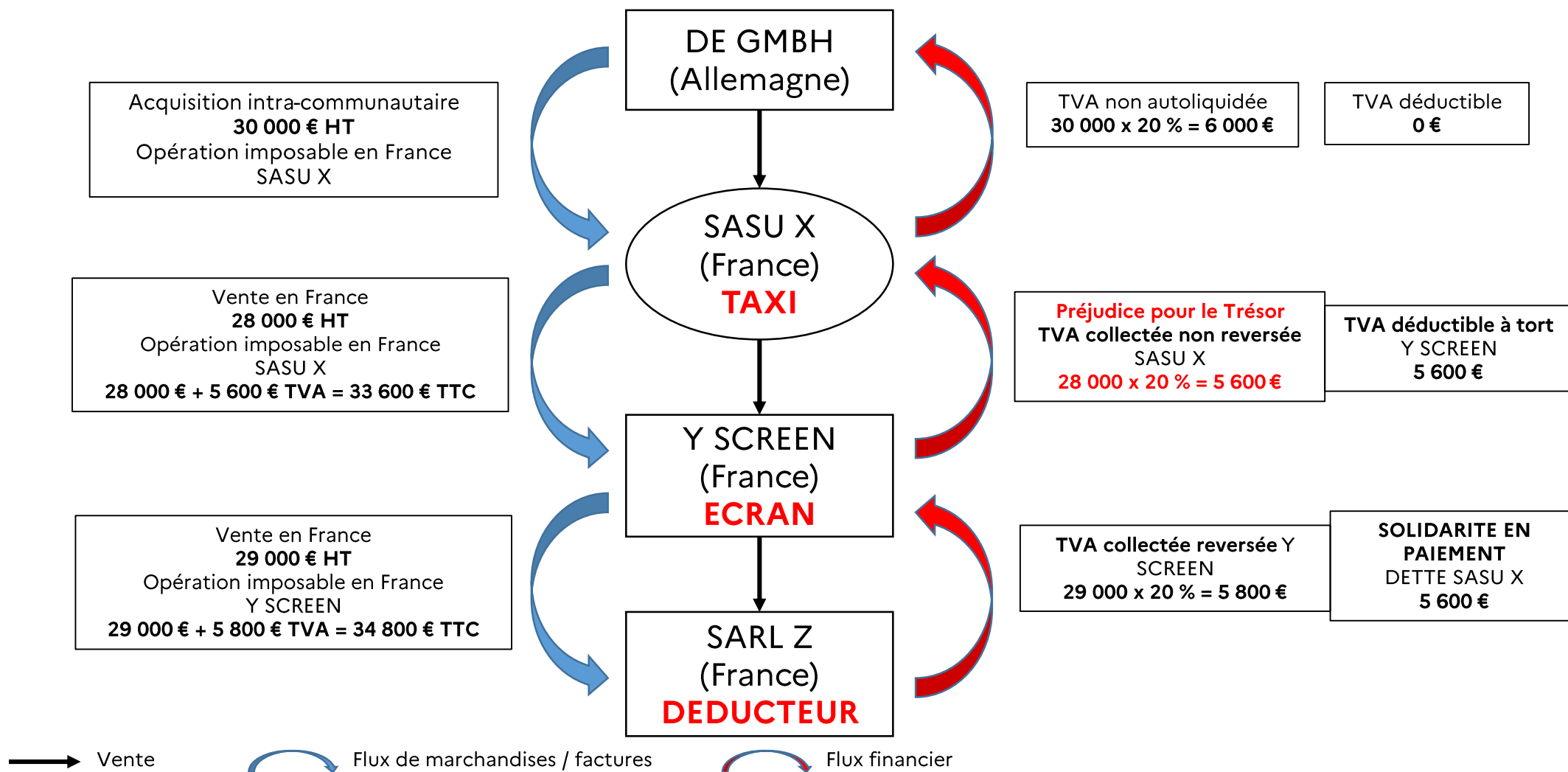
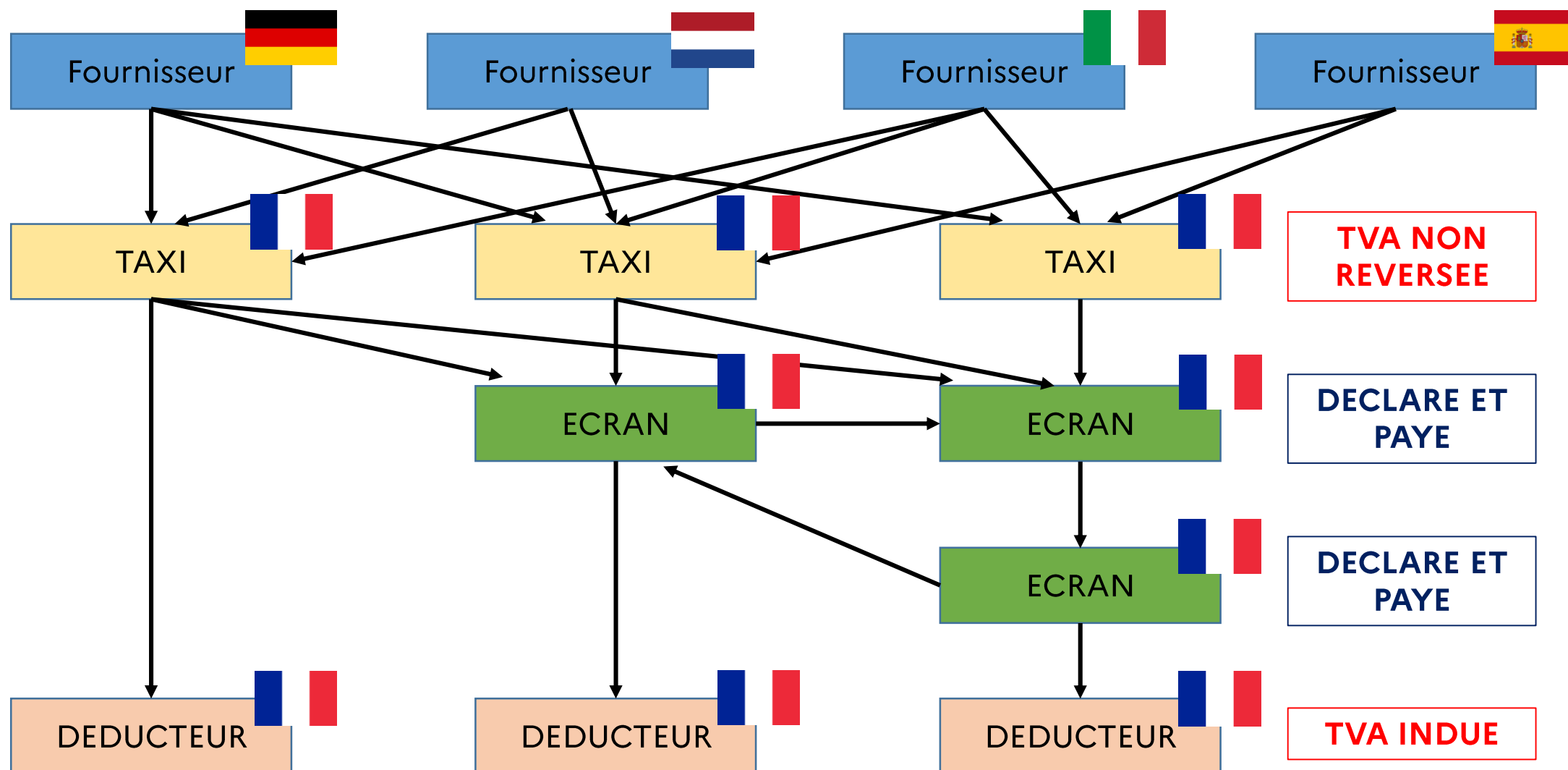
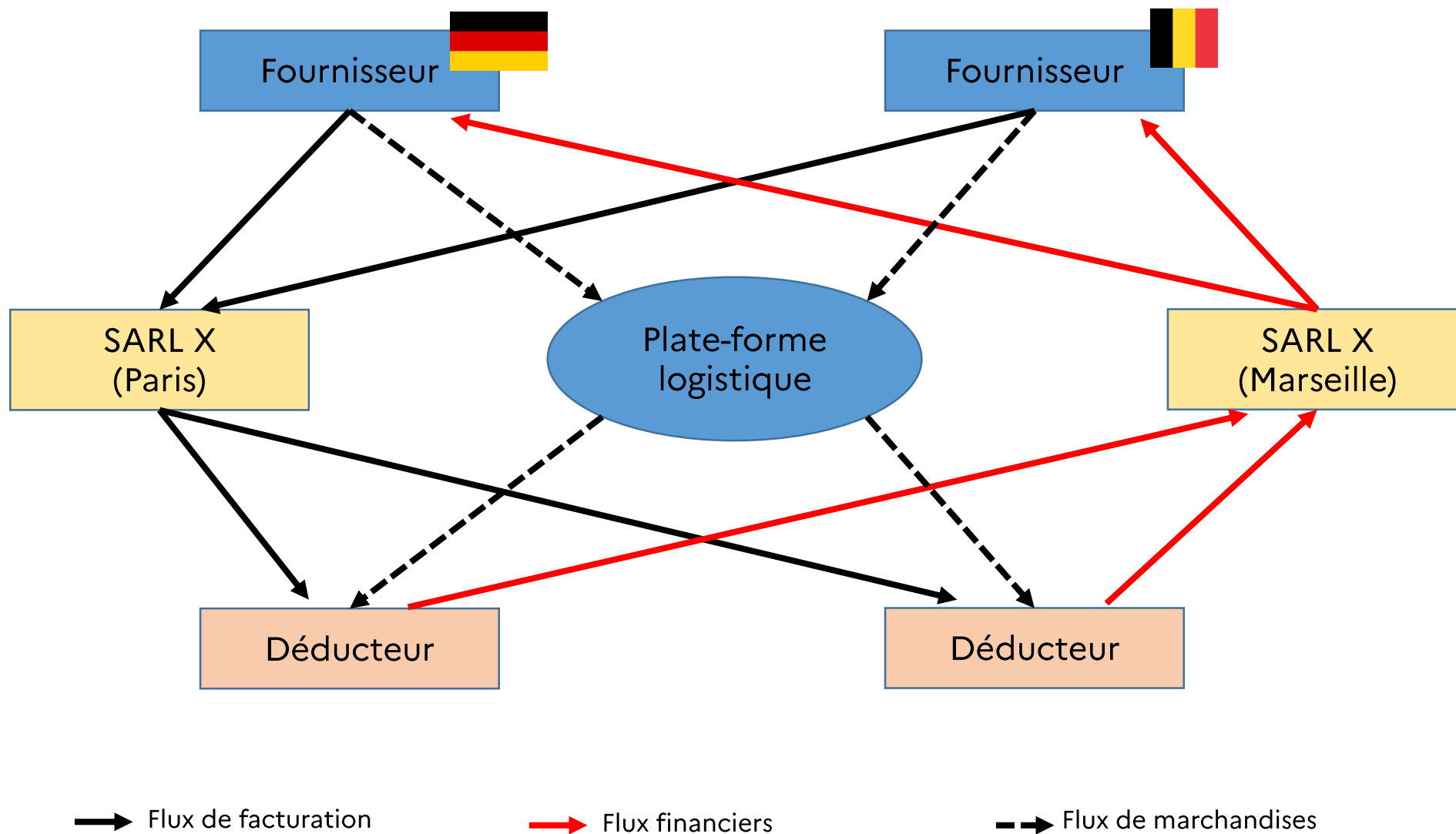


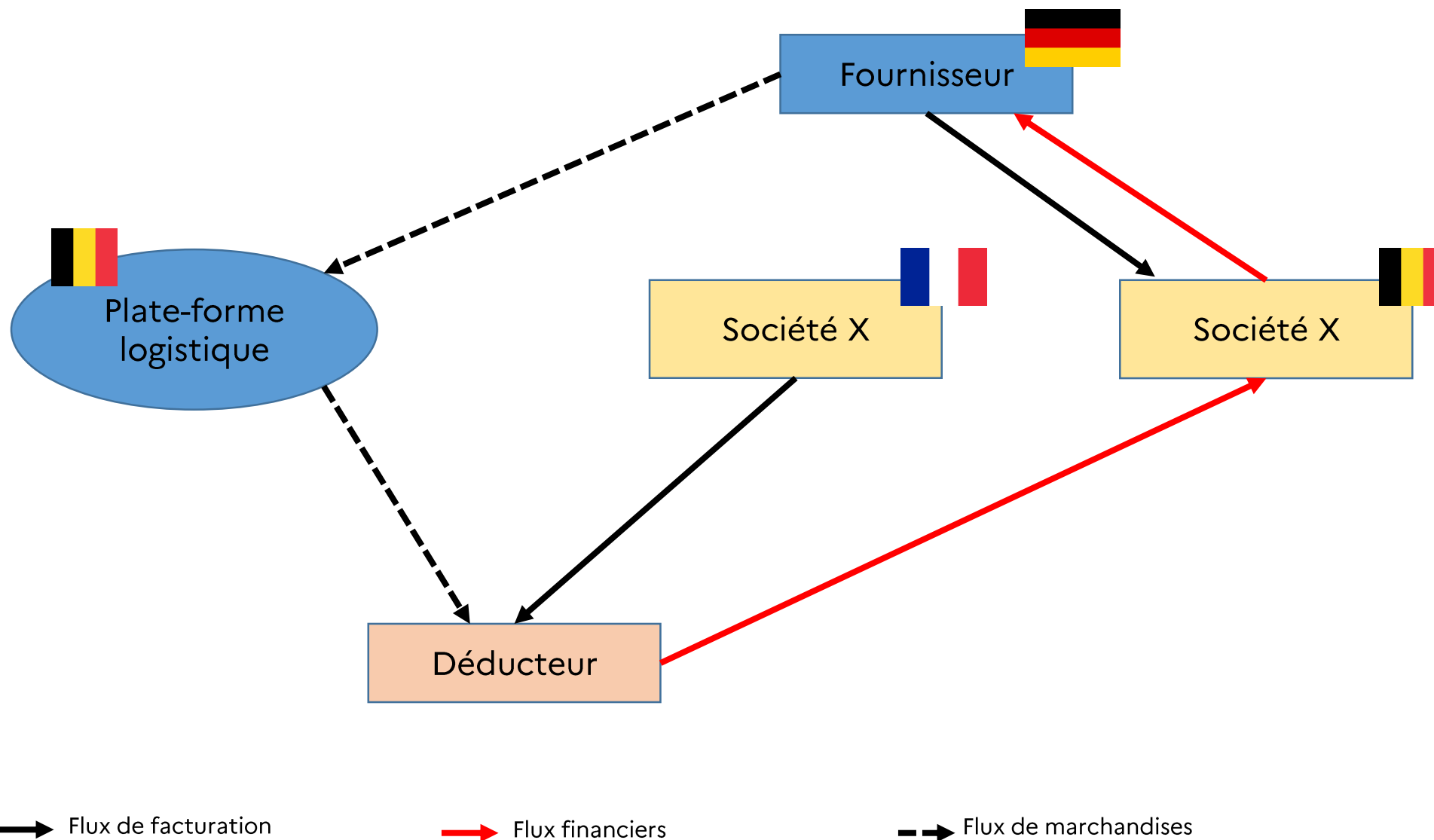
Schéma complexe : avec ou sans écran



Le « taxi » à double identité



La confusion des genres



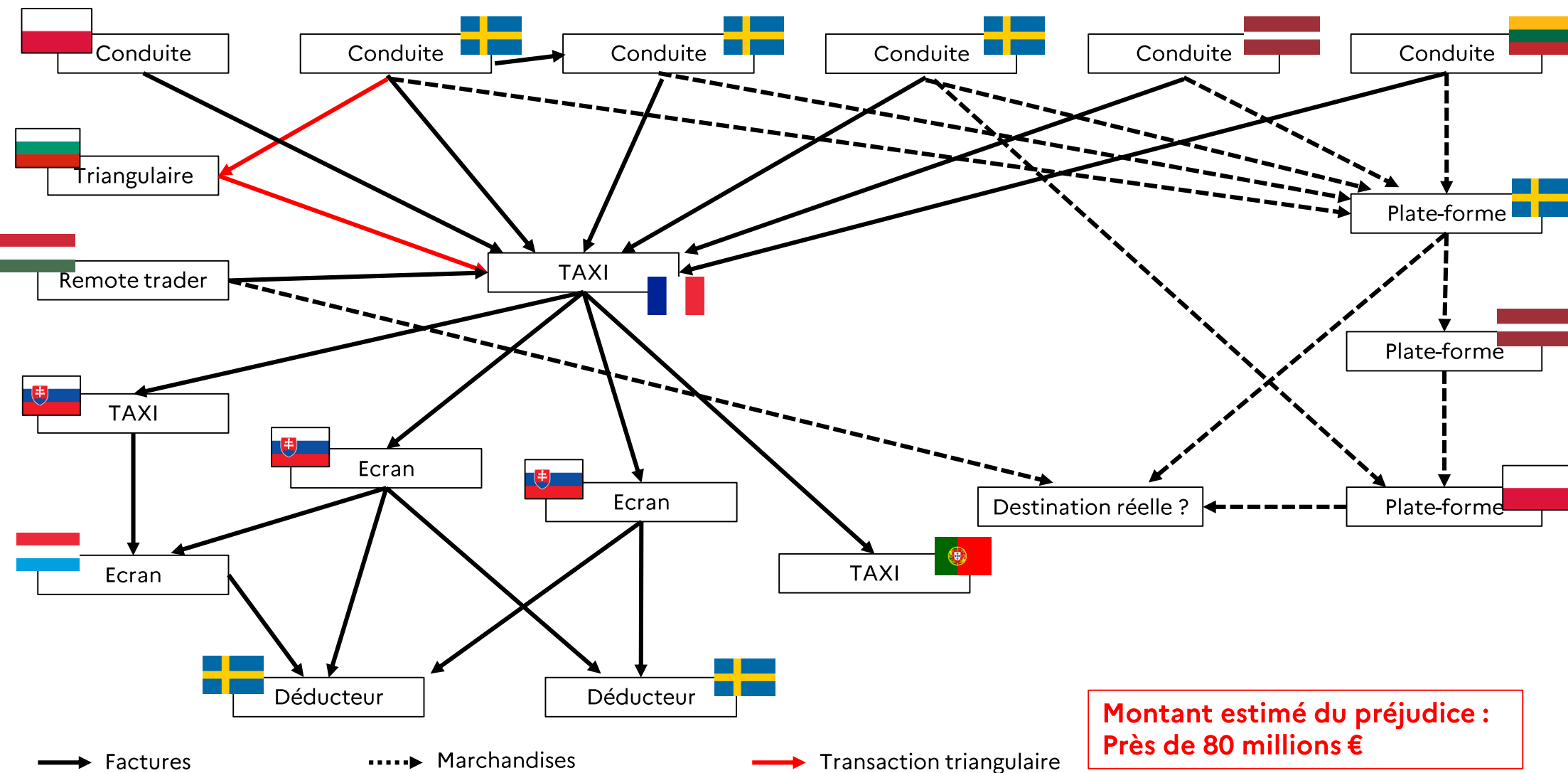
Tendances observées dans les réseaux carrouselles

- Allongement des réseaux par le recours à des sociétés écrans de plus en plus nombreuses
- Utilisation de plateformes logistiques situées à l'étranger
- Utilisation de comptes bancaires à l'étranger non déclarés
- Usurpation de l'identité de structures existantes ou de leur numéro TVA
- Transmission Universelle de Patrimoine (TUP) par des sociétés étrangères

Les raisons d'un circuit frauduleux

- Réaliser un gain financier en ne reversant pas au Trésor Public la TVA collectée sur les ventes
- Faire baisser artificiellement le prix des marchandises vendues
- Obtenir une TVA déductible induue

Schéma d'une situation réelle



Montant estimé du préjudice :
Près de 80 millions €

II. Détection des sociétés carrouselles

- a. Le rôle de la DNEF
- b. Les méthodes d'enquête
- c. La stratégie pénale *ab initio*

Pilotage de la lutte contre la fraude carrousel

- Objectifs : lutter plus efficacement contre la fraude carrousel
- Détection : transmission d'informations des services territoriaux à la DNEF
- Stratégie pénale et contrôle : la DNEF assure la coordination et le pilotage des opérations de contrôle et de recherche : Notes CF3 du 15/05/2008 et AFP du 02/10/2015
- Coopération internationale ; la DNEF peut détenir des informations sur des clients ou les fournisseurs européens via l'assistance administrative internationale (AAI) ou le réseau EUROFISC

Les services de détection de la DNEF

- La 1^{ère} Brigade Nationale d'Investigation (BNI)
- 3 Brigades d'Intervention rapide (BIR)
- La Division 2
- Les Brigades d'Intervention Interrégionales (BII)
- La Brigade d'Intervention Ingénierie Informatique (B3I)

Les moyens de détection de la DNEF

- Application douanière TTC (en cours de transfert à la DGFIP)
- Assistance administrative internationale (AAI)
- EUROFISC
- Procédure L. 16-B LPF
- Vérification de comptabilité par une BIR
- Droit d'enquête L. 80 LPF par une BNI

Mode global de détection et reconstitution des réseaux : Depuis les « taxis »

- Reconstitution des schémas vers les fournisseurs et en direction des déducteurs
- Outils utilisés :
 - Applications TTC et TNA
 - Veille TVA à partir des informations d'origine douanière (requête AIC BREM / CA 3 et AIC de sociétés étant au RSI)
 - AAI
 - AIC auprès de sociétés sous surveillance EUROFISC
 - Utilisation de procédures d'enquête : droit de communication et/ou droit d'enquête auprès des plates-formes logistiques, transporteurs et établissements bancaires

Mode global de détection et reconstitution des réseaux : Depuis les déducteurs

- Méthode de remontée vers les écrans et les « taxis »
- Outils utilisés :
 - Ciblage des ruptures de comportement : forte augmentation des demandes de remboursement de crédit de TVA ; ajouts de nouvelles activités sans lien avec la précédente ; changement de dirigeant ; changement de circuit d'approvisionnement
 - Ventes (LIC) à des sociétés sous surveillance EUROFISC (sociétés douteuses ou frauduleuses)
 - Utilisation de la fonction TTC inversé
 - Utilisation de procédures d'enquête : droit de communication et/ou droit d'enquête chez les déducteurs

Actions initiales sur le numéro TVA

- **Suspension du numéro TVA :**
 - Suspension dès lors qu'il existe des indices de suspicion de fraude ou une situation de défaillance déclarative
 - Nouvelle version de l'article L10 BA du LPF (en vigueur depuis le 01/01/2023) : une réponse graduée en fonction des manquements relevés.
- **Refus de l'attribution du numéro TVA :**
 - Durcissement des conditions d'attribution du numéro TVA (depuis la loi relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière du 06/12/2013) Notes GF-2A du 13/02/2014)

Stratégie pénale au stade de l'enquête : Judicialisation du dossier *ab initio*

- Cadre juridique : note AFP du 02/10/2015
- Critères retenus sur l'opportunité de la mise en œuvre d'un article 40 CPP :
 - Détection d'un réseau répondant aux critères suivants :
 - Enjeux financiers suffisants (volume des échanges détectés, estimation d'un montant significatif permettant d'intéresser les juridictions), mais pas de seuil minimal pour l'escroquerie à la TVA
 - Caractère international
 - Complexité du réseau
 - Impossibilité d'atteindre les instigateurs de la fraude par le seul moyen du contrôle fiscal
 - Critères complémentaires : apparition récurrentes des mêmes déducteurs
 - Compétence matérielle du Parquet National Financier (PNF)

Stratégie pénale au stade de l'enquête : Judicialisation du dossier *ab initio*

- Définir un périmètre constitutif d'une fraude en réseau :
 - A minima : taxi, écran si existant, et déducteur
 - Toutes cibles identifiées afin de permettre des actions administratives et/ou judiciaires
 - Ne pas éluder ou limiter les cibles visées
 - Echange informel préalable entre la DNEF et le PNF pour s'accorder sur l'étendue du périmètre visé
- Etablir la dénonciation sur la base de l'article 40 CPP en vue d'en assurer sa recevabilité
 - Faits constatés dans l'enquête et protagonistes
 - Schéma de fraude
 - Identification des circuits de facturation, des flux de marchandises et des flux financiers
 - Problématique fiscale

Stratégie pénale au stade de l'enquête : Judicialisation du dossier *ab initio*

- Si rejet de l'article 40 CPP par le PNF :
 - Proposition du dossier à un autre parquet et pour d'autres motifs (faux et usage de faux, usurpation d'identité, etc.)
 - Poursuite de l'enquête : détection de nouveaux taxis, identification de nouveaux clients, proposition 3909 visant les déducteurs, possibilité de plainte ultérieure pour escroquerie ou fraude fiscale
 - Consigne du SSJCF : effectuer systématiquement un dépôt d'article 40 CPP

Coordination des services au sein de la DNEF

- Répartition des tâches BNI / BIR :
 - Suspension du n° TVAI (BNI)
 - Droit de communication bancaire élargi (BNI) et insertion dans ALPAGE RECHERCHE
 - AAI (BNI + BIR sur la période au-delà de l'enquête)
 - Rédaction de l'article 40 CPP (BNI avec appui CJPC)
 - Traitement de l'enquête si apparition de nouveaux taxis (arbitrage BNI / BIR au cas par cas)
 - Information systématique du réseau sur l'existence d'article 40 CPP via ALPAGE RECHERCHE (pastillage sur l'ensemble du périmètre par BNI)

III. Contrôle : vérification de comptabilité par les BIR

- a. Objectifs
- b. Procédures utilisées
- c. Stratégie pénale au stade du contrôle
- d. Démonstration de la fraude
- e. Motivation légale des rectifications

Objectifs des BIR

- Identifier et démanteler les réseaux frauduleux
- Rechercher les éléments de la fraude fiscale
- Faciliter l'action en recouvrement
- Informer les services de la DGFIP et les autres Etats-membres de l'UE
- Pénalisation des dossiers

Procédures utilisées par les BIR

- Vérification simple de TVA (article L. 16-D LPF) ou vérification générale du déducteur ou de l'écran non défaillant
- Droits de communication
- Droits d'enquête
- AAI

Stratégie pénale au stade du contrôle : principes

- Pas de vérification des taxis et des sociétés défaillantes (sauf exception)
- Contrôle des déducteurs : une stratégie soumise à conditions
 - Engagement du contrôle : nécessaire discussion avec les autorités judiciaires pour déclencher les vérifications
 - Tenir compte des perquisitions judiciaires qui pourraient impacter le débat oral et contradictoire (saisie et mise sous scellés de la comptabilité, de factures, etc)

Démonstration de la fraude

En 3 étapes :

1-Défaillance fiscale du fournisseur

2-Réunion d'un faisceau d'indices démontrant que la société « savait ou ne pouvait ignorer » qu'elle participait à une fraude en matière de TVA

3-Absence de diligences mises en œuvre par la société pour prévenir le risque de participation à une fraude

Démonstration de la fraude

Constitution du faisceau d'indices chez le déducteur : éléments de démonstration de la fraude (« savait ou ne pouvait ignorer », CJUE, ITALMODA, C-131/13 du 18/12/2014)

- Défaillance fiscale du fournisseur : démonstration de la défaillance (pas de justification particulière, mais transmission d'une copie d'écran ADELIE, problématique des fausses attestations de régularité fiscale, etc)
- Absence d'activité économique du fournisseur
- Liens entre les personnes morales et physiques
- Mise en évidence du fait que le déducteur ne pouvait ignorer que les prix étaient inférieurs au marché :
 - Vente à perte : chercher à confronter le prix payé par le déducteur avec le prix moyen du marché (recherche de comparables) ; vente à perte dans la chaîne de fournisseurs (mise en œuvre des moyens informatiques disponibles, ACL) ; utilisation des ressources de l'enquête judiciaire obtenues par l'article L. 101 LPF
- Anomalies sur le transport des marchandises
- Anomalies sur le circuit des paiements

Démonstration de la fraude

Comment appréhender les instigateurs ?

- Contrôle des personnes physiques
- Difficulté : instigateurs souvent inconnus ou non solvables (difficulté à mettre en œuvre une stratégie de contrôle systématique a priori)
- Compte tenu des problématiques (identification tardive des instigateurs suspendue à l'enquête judiciaire, question de la domiciliation, etc.), envisager au cas par cas :
 - Article L. 101 LPF en cours d'instruction afin d'identifier les différentes personnes physiques
 - Evaluer la pertinence d'une action administrative : CSP / ESPF par BIR, 3909 DNVSF, Bulletin d'information SIP, solidarité financière du gérant de fait (article L. 267 LPF)
 - Sur les déducteurs : extension en VG si identification d'un bénéficiaire des distributions

Motivation légale des rectifications

Chez la société déductrice

- En cas de livraison effective des biens (majorité des cas) :
 - Article 272-3 CGI : remise en cause de la TVA déductible
 - Article 283-4 bis CGI : mise en œuvre de la solidarité en paiement sous réserve du contrôle sur place ou sur pièces du taxi
- En cas de livraison fictive (cas exceptionnel) :
 - Articles 272-2 et 283-4 CGI : remise en cause de la TVA déductible, et amende de 50 % pour facturation fictive

Motivation légale des rectifications

Remise en cause de l'exonération de la livraison intracommunautaire : article 262 ter I 1° alinéas 1, 2 et 3

- Conditions :
 - Livraison effectuée à titre onéreux par un vendeur assujetti
 - Biens expédiés ou transportés hors de France par le vendeur ou l'acquéreur
 - Depuis le 01/01/2020 :
 - l'acquéreur est identifié à la TVA et a communiqué son n° au fournisseur
 - le fournisseur doit souscrire l'état récapitulatif mentionné à l'art 289 B du CGI
- L'exonération ne s'applique pas lorsque le fournisseur savait ou ne pouvait ignorer que le destinataire présumé de l'expédition n'avait pas d'activité réelle (*CJUE, KITTEL, C-439/04, du 06/07/2006*)
- *CJUE, UNITEL, C-653-18, du 17/10/2019* : même raisonnement pour les exportations

Motivation légale des rectifications

Opération triangulaire : la marchandise achetée et vendue ne transite pas par la France.

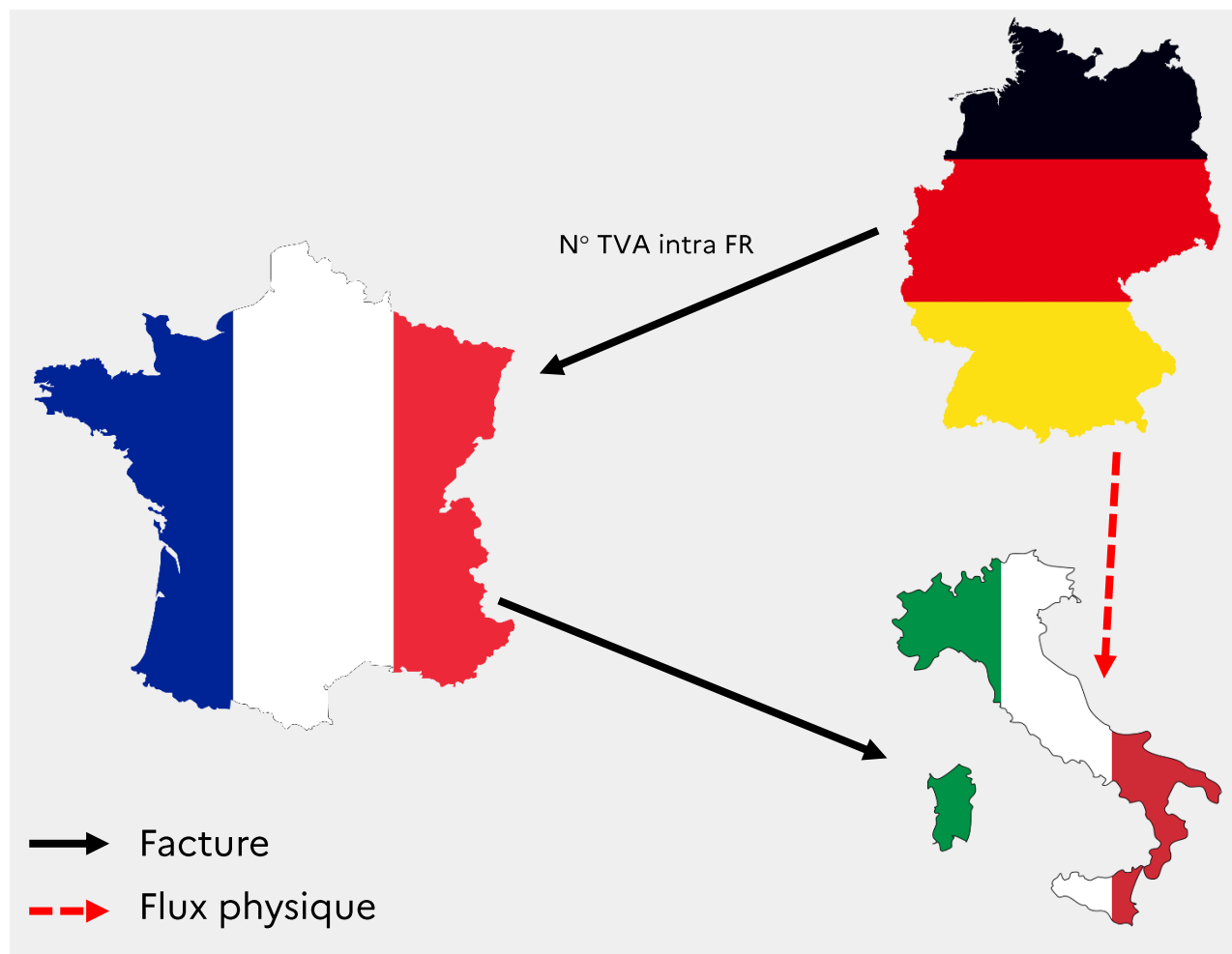
- Une mesure de simplification est applicable si un certain nombre de conditions sont réunies :
 - L'assujetti Français est établi en France, réalise une AIC provenant d'Allemagne suivie d'une LIC vers l'Italie.
 - Le bien est expédié directement d'Allemagne vers l'Italie.
 - L'assujetti français délivre une facture à son client Italien conforme à la réglementation en vigueur, mentionnant son numéro d'assujetti en France, le numéro d'identification à la TVA du client italien et la mention légale conforme à la directive.
 - L'assujetti français dépose un état récapitulatif des biens livrés à ses clients.

Le « filet de sécurité » :

Article 258 C - II CGI :

Si une des conditions n'est pas remplie, le lieu de l'acquisition est réputé se situer en France lorsque l'acquéreur n'établit pas que l'AIC a été soumise à la TVA dans l'Etat-membre de destination des biens.

L'AIC devient taxable en France.



Recouvrement

- Mesures conservatoires chez le déducteur (avant envoi de la 3924 si les rappels risquent de mettre en péril la solvabilité de la société)
- Procédure de solidarité en paiement chez le déducteur si son fournisseur direct est non-défaillant
- Blocage des remboursement de crédit de TVA chez le déducteur
- Flagrance fiscale à l'encontre du taxi :
 - Droit d'enquête L. 80 LPF comme procédure entrante
 - Procédure : PV d'opposition à fonction + PV de flagrance + mesures conservatoires par voie d'huissier, éléments du faisceau d'indices pour la 3924 du déducteur
 - Conditions : existence d'un compte bancaire en France ; AMR pour sécuriser les saisies (CSP ou contrôle et envoi d'une 2120 ou 3924)

MERCI POUR VOTRE ATTENTION !