

Dossier

> Lutte contre la fraude fiscale : nouveaux enjeux, nouvelles méthodes



Manuelle MAHEO
Responsable de la Division Ressources Humaines et Budgétaires à la Direction nationale d'Enquêtes Fiscales (DNEF)*



Julien DODELER
Inspecteur Principal, Adjoint au responsable de la Division Fraude TVA à l'international et Coopération à la Direction nationale d'Enquêtes Fiscales (DNEF)

L'action de la Direction générale des finances publiques contre la fraude à la TVA intracommunautaire

Mots-clés : fiscalité - lutte contre la fraude - TVA - TVA intracommunautaire - contrôle fiscal

La fraude à la TVA intracommunautaire est importante et multiforme. L'administration y fait face en intervenant à divers stades : sensibilisation des opérateurs, détection des circuits de fraude, démantèlement des circuits frauduleux le plus en amont possible, stratégie pénale, adaptation à la nouvelle économie numérique. Le cadre européen est propice à de nouveaux progrès.

Pesant à elle seule près de 150 milliards d'euros, la TVA représente la principale source de recettes de l'État. C'est également la plus fraudée.

La fraude à la TVA recouvre des réalités diverses. Elle peut être la cause principale, voire unique, d'un schéma frauduleux ou, au contraire, un dommage collatéral lié à la dissimulation de recettes. Dans sa forme la plus élémentaire, elle est souvent constituée par une défaillance simple du contribuable. Mais elle peut être également plus sophistiquée, et prospérer en tirant parti d'un environnement juridique et économique particulièrement favorable aux échanges, tout en s'appuyant sur de nouveaux instruments ou de nouvelles technologies.

Tel est le cas de la fraude à la TVA intracommunautaire, dont le schéma le plus emblématique et

le plus médiatisé est « la fraude carrousel », qui consiste à éluder la TVA sur la revente de produits ou de services acquis dans d'autres États membres, profitant de l'exonération qui s'applique dans le pays de départ. Présente dans tous les secteurs avec une prédilection pour le négoce de produits informatiques, la recette de cette fraude a été appliquée avec succès par des acteurs de la criminalité organisée sur les certificats de CO₂, causant le « casse du siècle » pour les finances publiques.

Alors que se tiennent les procès des acteurs de la fraude aux quotas carbone qui a causé un préjudice évalué à plus d'un milliard de pertes à l'État français et que la Commission européenne fait régulièrement état d'un écart de recettes TVA particulièrement critique pour les États membres, la stratégie de la DGFiP face à cette fraude trans-

* Précédemment responsable de la Division Fraude TVA à l'international et Coopération à la DNEF

frontalière a évolué et est désormais plurielle : sensibiliser les opérateurs face à la fraude ; détecter plus rapidement les circuits frauduleux et mutualiser l'information ; stopper la fraude par

des actions administrative et pénale fortes et précoces. La DGFIP est également confrontée à de nouveaux enjeux dans un contexte économique en profonde mutation.

■ Une sensibilisation des opérateurs à grande échelle

Dans le cadre de ses transactions commerciales, toute entreprise risque de se retrouver partie prenante d'un schéma de fraude à la TVA et d'en supporter les conséquences au plan fiscal.

En effet, en application de la loi et de la jurisprudence, conformément au droit communautaire, l'administration fiscale est fondée à procéder à des rehaussements de TVA et à l'application de pénalités de 40% ou 80% dès lors qu'elle démontre qu'une fraude a été commise et qu'un opérateur savait ou ne pouvait ignorer participer à cette fraude à la TVA. À cet effet, l'administration doit démontrer la connaissance par l'opérateur de la fraude ou réunir un faisceau d'indices convergents montrant qu'il ne pouvait pas l'ignorer.

Sur le plan pénal, selon la gravité des faits, des poursuites pénales peuvent être engagées pour escroquerie.

1. Un dispositif public de prévention des risques fiscaux

Afin de protéger les entreprises de bonne foi contre d'importants rappels assortis de lourdes pénalités, la DGFIP a mis en place un dispositif de prévention des risques fiscaux accessible sur le site impots.gouv.fr sous une rubrique dédiée au contrôle fiscal et à la lutte contre la fraude¹.

En matière de TVA, elle a notamment publié des mesures préventives pour se prémunir contre la fraude de type carrousel (juin 2015) et la fraude à la TVA sur la marge sur les véhicules d'occasion (septembre 2015).

D'aucuns ont qualifié ces mesures de « droit mou » en marge de la loi ou de la doctrine administrative et contesté leur légitimité au regard de la hiérarchie des normes.

En réalité, ce dispositif préventif ne vient s'ajouter ni à la loi ni à la doctrine, mais vise plutôt à rappeler aux entreprises les mesures de bon sens à prendre pour se prémunir de toute implication directe ou indirecte dans des schémas de fraude. Il revient en détail sur les indices qui permettent de détecter les fournisseurs à risque, notion existant déjà *de jure* par l'obligation faite à chaque opérateur de prendre toute mesure raisonnable

en son pouvoir pour s'assurer qu'il ne participe pas à une fraude.¹

2. Des positions diamétralement opposées sur les diligences qu'une entreprise doit mettre en œuvre

Reste le reproche fait à la DGFIP de demander aux entreprises de se substituer, par leurs diligences, aux enquêtes de l'administration, ce dont elles n'auraient pas les moyens.

À cet égard, le débat se cristallise le plus souvent sur la notion de diligences *raisonnables* exigée par la jurisprudence communautaire. Toute la difficulté est de savoir où placer le curseur. Dans son arrêt Mahageben² du 21 juin 2012, la CJUE a ainsi considéré que « la détermination des mesures pouvant, dans un cas d'espèce, raisonnablement être exigées d'un assujetti [...] dépend essentiellement des circonstances dudit cas d'espèce ». La CJUE pose le principe d'une absence d'obligation de vérification automatique pesant sur les assujettis mais relève qu'un opérateur pourrait se voir obliger de prendre des renseignements sur un autre opérateur lorsqu'il existe des indices permettant de soupçonner l'existence d'irrégularités ou de fraude.

Sans surprise, les entreprises sont guidées par des considérations exclusivement commerciales (conformité du produit, livraison rapide, attractivité du prix). Elles considèrent que l'administration détient ou peut obtenir des informations au moyen de procédures telles que l'assistance administrative auxquelles elles-mêmes n'ont pas accès. Elles estiment ainsi que la simple production d'un extrait K-Bis attestant de l'existence d'une entreprise et la vérification de la validité du numéro de TVA intracommunautaire éventuellement accompagnés d'une attestation de bonne moralité fiscale devraient et sauraient suffire à justifier de ces diligences.

En tout état de cause, elles contestent le faisceau d'indices retenu par l'administration pour effectuer les rehaussements considérant que cette méthode qui prend notamment en compte des critères matériels tels que les moyens matériels et humains dont dispose un opérateur ou les

¹ <https://www.economie.gouv.fr/dgfip/prevention>

² CJUE 21/06/2012 aff. 80/11 et 142/11 Mahageben KFT et David

Dossier

> Lutte contre la fraude fiscale : nouveaux enjeux, nouvelles méthodes

conditions de transport ne sont plus adaptés à la réalité économique (dématérialisation des transactions et des paiements, pratique de *dropshipping*...).

Les positions diamétralement opposées des contribuables, d'une part, et de l'administration, d'autre part, ne sont par nature pas réconciliables. Cependant, sans épuiser totalement ce débat, d'autres mesures visant à limiter l'exposition au risque pourraient être envisagées telles que la délivrance par l'administration fiscale d'une attestation fiscale concernant une entreprise directement à son nouveau partenaire commercial ou la

possibilité pour ce dernier de vérifier auprès de l'administration, par exemple sur un site web dédié, l'attestation fiscale produite par une autre entreprise afin de s'assurer qu'il ne s'agit pas d'un faux.

Afin de protéger définitivement les opérateurs de bonne foi, l'instauration d'un contrôle en temps réel par l'administration fiscale sur la base des déclarations faites par les entreprises de leurs achats a été proposée encore récemment par amendement parlementaire dans le cadre du projet de loi de finances rectificative pour 2017. Une telle mesure n'a pas prospéré jusqu'à présent.

■ Une détection accélérée des circuits frauduleux

1. Une mobilisation de l'ensemble des acteurs de la lutte contre la fraude au plan national

L'attribution du numéro de TVA n'est plus automatique

L'analyse des schémas frauduleux montre qu'une entreprise peut être créée dans le seul et unique but de réaliser une fraude à la TVA. Tel est le cas de sociétés dites « éphémères », « taxis » ou encore « fusibles » qui font de la rétention de la TVA collectée et qui ne fonctionnent souvent que quelques mois afin de passer le témoin à une autre entreprise qui agira de même.

Il est dès lors crucial, dès l'acte de naissance d'une entreprise, de s'assurer qu'elle se destine à la réalisation d'une activité économique effective. Par loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013³ codifiée à l'article L. 10 BA du LPF, le service des impôts des entreprises peut refuser de délivrer un numéro de TVA intracommunautaire lors de l'immatriculation d'une entreprise et lui demander des informations complémentaires quant à son activité économique ou son intention d'en réaliser une. La délivrance du numéro n'est ainsi plus automatique.

Au-delà de cette mesure, la création de sociétés notamment par des personnes frappées d'une interdiction de gérer ou encore en usurpant l'identité d'une autre personne rend nécessaires les contrôles documentaires effectués par les greffes des tribunaux de commerce.

Un cadre interministériel dédié à la lutte contre la fraude à la TVA : la Task force TVA

La fraude à la TVA sur les quotas carbone a illustré les failles existant dans les échanges entre les

différents acteurs étatiques en présence d'un phénomène combinant nouveauté et dérégulation des produits sous-jacents, rapidité dans la mise en place et le déroulement du circuit frauduleux, importance des montants fraudés.

Début 2014, la DGFIP a mis en place une structure informelle de coordination dite « Task Force TVA » réunissant tous les services de l'État concernés par la lutte contre la fraude à la TVA. Celle-ci a pour objet de mutualiser les informations en vue d'assurer la mise à jour de la cartographie et l'actualisation des typologies de fraude à la TVA. Elle doit assurer prioritairement une veille stratégique afin de réagir plus vite et plus efficacement à l'émergence d'un nouveau type de fraude.

Alors que la Commission européenne a adopté au plan européen un mécanisme de réaction rapide qui permet à un État membre de solliciter une mesure législative exceptionnelle en présence d'une fraude massive et soudaine à la TVA⁴, la Task Force TVA devrait permettre notamment d'identifier les besoins de recourir à une telle option.

En complément de cette Task Force interministérielle, la DGFIP a développé un réseau d'alerte en interne. Toute direction du réseau peut ainsi signaler à Bercy une tentative de fraude à la TVA, notamment les cas de demandes de remboursement de crédits de TVA indus. Les signalements sont diffusés à l'ensemble des services de la DGFIP via un outil collaboratif après avoir été enrichis des informations détenues par l'administration fiscale.

Ce réseau d'alerte a notamment pour vertu de « casser » les frontières départementales résultant de l'organisation de la DGFIP en mutualisant au niveau national et de manière accélérée les infor-

³ Loi relative à la lutte contre la fraude et la grande délinquance économique et financière, article 10.

⁴ Directive 2013/42/UE du Conseil du 22 juillet 2013, nouvel article 199 ter de la Directive 2006/112/CE ; Loi de finances pour 2014 : nouvel article 283-2 decies.

mations sur des fraudeurs susceptibles d'agir dans plusieurs départements.

De nouveaux outils de détection : le data mining et l'analyse des réseaux

Le recours au traitement automatisé de données, ou « data mining », expérimenté depuis le début de l'année 2014 par l'administration fiscale vise à repérer les comportements potentiellement frauduleux grâce à une série d'algorithmes. Utilisé depuis 2017 de façon « pérenne, pour les données relatives au secteur des professionnels » et « pour les personnes physiques ayant un lien avec une entreprise »⁵, il permet de détecter les dossiers à risques ou susceptibles de l'être par l'exploitation massive de données issues des fichiers de la DGFIP.

Les cas susceptibles de présenter un risque de fraude significative font l'objet d'une évaluation par les services d'enquête et de programmation avant l'engagement éventuel d'un contrôle. À cet égard l'analyse des demandes de remboursement de crédit de TVA constitue un axe de traitement qui permet de révéler régulièrement des tentatives de fraude et d'alerter le réseau sur celles-ci.

La DGFIP a par ailleurs développé de nouveaux outils d'analyse des réseaux, en partenariat avec l'INRIA, institut national de recherche dédié au numérique. Ces outils permettent d'exploiter des informations de masse afin de mettre en relation des opérateurs par le biais d'un élément commun (compte bancaire, numéro de téléphone, fournisseur ou client...) pour détecter de nouveaux fraudeurs.

2. Des échanges accélérés au plan international : Eurofisc

Le principe d'un dispositif communautaire baptisé Eurofisc visant à améliorer l'efficacité de la lutte contre la fraude à la TVA et à renforcer la coopération administrative entre les États membres a été adopté à l'unanimité sous la présidence française de l'UE en octobre 2008. Ce dispositif est entré en vigueur le 1^{er} janvier 2011.⁶

Des mesures destinées à stopper en amont les agissements frauduleux

Quelle que soit l'efficacité des services de contrôle, les acteurs frauduleux s'organisent en général pour contrer les conséquences pécuniaires des contrôles fiscaux.

Un dispositif de lutte anti-fraude organisé par domaine d'activité

Eurofisc est un réseau officiel d'échange rapide d'informations ciblées sur des opérateurs intracommunautaires à risque et de coordination des enquêtes entre les États membres participant au dispositif sur la base du volontariat.

Cinq domaines d'activité (*Working fields*) visant à couvrir l'ensemble de la fraude transfrontalière à la TVA ont été mis en place depuis 2011 : le domaine n° 1 (WF1) concerne la fraude carrousel dans tous les secteurs y compris celui de l'énergie, le domaine n° 2 (WF2) cible la fraude relative au commerce des moyens de transport dont la fraude au régime de la TVA sur la marge pour les véhicules terrestres ; le domaine n° 3 (WF3) porte sur les abus au régime douanier 42 (respect des conditions d'exonération de TVA d'une importation suivie d'une livraison intracommunautaire), le domaine n° 4 est un observatoire des nouvelles fraudes à la TVA intracommunautaire, le domaine n° 5 porte sur le commerce électronique (« e-commerce ») et vise plus particulièrement la fraude relative au régime des ventes à distance.

En juillet 2017, un sixième domaine a été créé en vue de développer un système de traitement et d'analyse dont l'objet sera d'intégrer et d'exploiter les données Eurofisc en temps réel dans un outil unique (TNA).

Une participation active des États membres sur la base du volontariat

Un État membre assure l'animation de chaque domaine, par la réception, l'envoi et la consolidation des données permettant d'identifier et de signaler les entreprises « à risque » susceptibles de participer à une fraude TVA transfrontalière. Ces données sont analysées par les services fiscaux des États membres et donnent lieu à l'ouverture d'enquêtes ou de contrôles administratifs, ou à l'engagement de poursuites judiciaires.

Depuis 2011, ces échanges d'informations ont permis d'identifier près de 134 000 entreprises suspectes dans l'ensemble de l'UE.

La parade peut être organisée dès la mise en place du circuit frauduleux par l'interposition de sociétés éphémères ou « fusibles » qui ont pour but d'éviter l'impôt mais également de disparaître

⁵ Arrêté du 24 mai 2017 modifiant l'arrêté du 21 février 2014 portant création par la direction générale des finances publiques d'un traitement automatisé de lutte contre la fraude dénommé « ciblage de la fraude et valorisation des requêtes ».

⁶ Règlement de coopération TVA (n° 904/2010), chapitre X.

Dossier

> Lutte contre la fraude fiscale : nouveaux enjeux, nouvelles méthodes

au moindre obstacle administratif ou judiciaire, les flux financiers étant quant à eux immédiatement transférés sur des comptes bancaires à l'étranger, notamment dans des juridictions offshore ou moins regardantes quant aux normes anti-blanchiment. Elle peut aussi consister en une organisation d'insolvabilité plus ou moins complexe, de la simple cessation de paiements et la dissimulation d'actifs au recours à des formes plus élaborées. Ainsi, en est-il du recours à un instrument légal, la transmission universelle de patrimoine (TUP)⁷ qui a pour objet de faciliter la transmission d'entreprises par le transfert de l'actif et du passif à une autre entreprise et la dissolution de la personne morale. Les fraudeurs organisent dès le contrôle fiscal une TUP, de préférence à une société étrangère, afin de faire échec à l'action administrative.

Les premières actions mises en œuvre par l'administration fiscale ont donc pour objectif de porter un coup d'arrêt immédiat à la fraude et de garantir les chances de recouvrement d'une partie au moins de l'impôt élué.

1. La suspension du numéro de TVA

Une entreprise ne peut réaliser des échanges intracommunautaires qu'à la condition de disposer d'un numéro de TVA valide. Il est d'ailleurs recommandé aux entreprises qui effectuent des échanges économiques avec des partenaires européens de vérifier la validité de leur numéro de TVA par la confirmation de celui-ci dans la base de données européenne VIES (Système automatisé d'information sur la TVA)⁸ en vue de se prémunir contre les fraudes et les escroqueries.

La suspension du numéro de TVA permet de stopper net les échanges intracommunautaires et la fraude associée : en effet, dès lors qu'elle voit son numéro de TVA invalidé par son administration fiscale de

tutelle, l'entreprise mise en cause ne peut plus réaliser de transactions intracommunautaires.

La DGFiP suspend chaque année plusieurs centaines de numéros de TVA d'entreprises susceptibles de participer à une fraude intracommunautaire sur la base d'enquêtes et de contrôles fiscaux diligentés notamment par la Direction Nationale d'Enquêtes Fiscales.

2. Les mesures conservatoires et la flagrance fiscale

Face à une menace identifiée et particulièrement grave pour les intérêts du Trésor, caractérisée par un péril imminent en matière de recouvrement, la DGFiP peut prendre des mesures conservatoires ou mettre en œuvre une procédure de flagrance fiscale. Ces mesures sécurisent le recouvrement dans l'attente de l'authentification d'une créance qui sera établie suite à contrôle fiscal. En s'attaquant à la trésorerie de l'entreprise, elles permettent également de la priver des moyens financiers nécessaires à la poursuite des agissements frauduleux.

La flagrance fiscale a été instituée en 2008 (article L.16-0 BA du LPF) afin de renforcer les moyens d'action des services fiscaux à l'encontre des pratiques frauduleuses des entreprises éphémères aggravées par leur capacité à organiser rapidement leur insolvabilité. Elle se caractérise par le constat d'une infraction fiscale au moment de sa réalisation et autorise la prise de mesures conservatoires sans autorisation préalable du juge.

Cette procédure se révèle en pratique adaptée à la fraude carrousel et plus particulièrement à la société dite « taxi » dès lors que celle-ci, par son caractère éphémère et sa situation de défaillance déclarative réitérée à la TVA, réunit les conditions nécessaires à sa mise en œuvre. Elle suppose cependant l'existence d'actifs à saisir au moment de sa mise en œuvre.

■ Une action répressive précoce : la stratégie pénale

La stratégie pénale en vigueur à la DGFiP face à la fraude à la TVA intracommunautaire a longtemps consisté à attendre la fin des procédures administratives de contrôle pour transmettre à la Commission des infractions fiscales (C.I.F.) les propositions de plainte pour *fraude fiscale* à l'encontre des sociétés « taxis ». Après avis de la C.I.F., le ministre des Finances décidait de l'opportunité d'un dépôt de plainte auprès du Procureur de la République, dont l'autonomie en la matière était de facto limitée. Une plainte pour escroquerie

visant les seules sociétés « déductrices » pouvait par ailleurs être déposée en fin de procédure auprès du Parquet compétent.

1. Des signalements précoces à la Justice ou le recours à la plainte pour escroquerie

Lorsque des contrôles ont été engagés, les dossiers de fraude à la TVA ne suivent désormais plus la voie classique des plaintes pour fraude fiscale initiées par le ministre des Finances après

⁷ Elle résulte de la mise en œuvre de l'article 1844-5 du Code civil.

⁸ http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/?locale=fr

avis de la C.I.F. mais font l'objet d'une plainte pour escroquerie. Le juge peut ainsi mieux définir le périmètre de ses investigations.

La DGFIP a largement révolutionné son approche pénale dans la foulée des lois du 6 décembre 2013 qui ont notamment conduit à l'instauration du Parquet national financier et de la circulaire Chancellerie/Budget relative à la lutte contre la fraude fiscale du 22 mai 2014.

La circulaire pose ainsi le principe d'une coopération renforcée entre la Justice et le Budget et recommande, en particulier, le recours actif par la DGFIP à des signalements sur le fondement de l'article 40 du code de procédure pénale. Les services ne sont donc pas tenus d'attendre la fin des procédures fiscales, des procédures judiciaires pouvant être engagées rapidement et parallèlement aux procédures administratives.

2. Une adaptation des moyens mis en œuvre : la réactivité

Idéalement, ces signalements doivent être réalisés dès le stade de l'enquête, en amont du déclenchement des procédures administratives de contrôle.

En pratique, lorsque les services d'enquête ou de contrôle disposent de suffisamment d'éléments laissant présumer une escroquerie à la TVA, ils effectuent un signalement au Parquet compétent incluant l'ensemble des personnes morales et physiques identifiées dans le circuit frauduleux.

Cette judiciarisation précoce des dossiers a pour vertu de signaler des réseaux encore actifs, facilitant ainsi le déclenchement rapide d'enquêtes préliminaires, la mise en œuvre de techniques spéciales d'investigation incombant aux services d'enquête judiciaires, et *in fine* la démonstration de l'escroquerie. C'est donc un véritable changement de braquet qui s'est opéré, la DGFIP confiant de ce fait la décision de poursuivre au Parquet.

L'instauration du Parquet national financier a favorisé la réussite de cette coopération pour les dossiers complexes et à enjeux.

Cette stratégie est toutefois délicate à mettre en œuvre. Pour la réussite de l'action tant administrative que judiciaire, il est en effet nécessaire d'arbitrer au cas par cas les actions à prendre pour stopper l'hémorragie tout en remontant les circuits de fraude pour remonter aux véritables donneurs d'ordre. Il ne s'agit pas de réitérer les dérives de la « préférence donnée à la procédure judiciaire » pointée par la Cour des comptes dans son rapport sur la fraude à la TVA sur les quotas de carbone⁹. À cet égard, il serait nécessaire que la Justice porte systématiquement à la connaissance de l'administration fiscale l'état d'avancement de ses investigations.

Avec pour objectif la meilleure réactivité possible face à la vélocité des réseaux de fraude, la DGFIP a su adapter ses process par une stratégie novatrice. Cette faculté d'adaptation est également sollicitée face aux nouveaux enjeux économiques.

■ Les nouveaux enjeux : l'autoliquidation de la TVA à l'importation, l'explosion du e-commerce

1. L'autoliquidation de la TVA à l'importation

Extension du domaine de la fraude carrousel

L'accroissement du déficit de la balance commerciale de la France (-34,4 milliards d'euros au 1^{er} semestre 2017) illustre un phénomène économique récurrent : la France importe toujours plus. Or, une évolution majeure a touché la fiscalité des importations très récemment.

En effet, depuis le 1^{er} janvier 2015, les dispositions de l'article 1695 du code général des impôts offraient la possibilité à certaines entreprises titulaires d'une procédure de domiciliation unique d'opter pour l'autoliquidation de la TVA due à l'importation sur la déclaration périodique de TVA

afin d'éviter tout décaissement auprès de la Douane. Un peu plus d'un an après la mise en place de ce dispositif, la loi pour « l'économie bleue »¹⁰ avait étendu le bénéfice du régime à l'ensemble des personnes, physiques ou morales, établies sur le territoire de l'Union européenne sans aucune condition.

Cette disposition particulièrement libérale laissait entrevoir un risque majeur de fraude carrousel, étendant le domaine de la fraude au reste du monde.

Ajustement législatif et collaboration interservices

Face au risque de fraude massive créé par ce nouveau vecteur, le législateur a rétabli, par la loi de finances rectificative pour 2016¹¹ un périmètre sécurisé : le nouvel article 1695 du CGI encadre

⁹ Rapport public annuel 2012 – Février 2012. La Cour a relevé que « l'ampleur de la fraude et la rapidité avec laquelle elle se développait rendaient urgente une intervention de l'administration ».

¹⁰ Loi 2016-816 du 20 juin 2016.

¹¹ Loi 2016-1918 du 29 décembre 2016

Dossier

> Lutte contre la fraude fiscale : nouveaux enjeux, nouvelles méthodes

désormais la mise en œuvre de la généralisation de la mesure d'autoliquidation par une procédure d'autorisation, soumise à conditions tant pour les opérateurs établis dans l'UE que pour les opérateurs non établis dans l'UE¹².

Un échange d'informations automatique a été mis en place entre la Direction générale des douanes et droits indirects et la DGFiP afin d'éviter que les biens importés puissent faire l'objet de transactions sans aucune application de la TVA. La DGDDI transmet ainsi chaque mois les informations sur les assujettis ayant opté pour ce régime et les montants de TVA à autoliquider. Les services de gestion de la DGFiP sont désormais chargés de s'assurer que la TVA à l'importation a été correctement autoliquidée.

Dans le même temps, des opérateurs douteux ont d'ores et déjà fait l'objet de détection et de signalements dans le cadre de travaux conjoints entre les services de la Direction générale des douanes et droits indirects (SARC, DNRED) et la DGFiP, permettant ainsi l'ouverture d'enquêtes visant à déterminer l'existence de réseaux frauduleux utilisant l'autoliquidation à l'importation.

2. Révolution numérique : sous la plage de l'e-commerce, les pavés de la fraude

Le commerce en ligne représente incontestablement un défi majeur pour la DGFiP. Quelques chiffres clés 2016-2017 publiés par la FEVAD (fédération e-commerce et vente à distance) suffisent à s'en convaincre.

La progression des ventes sur Internet a augmenté de 14 % en 2017. Elle représente un chiffre d'affaires B to C (ventes des entreprises aux particuliers) de 81,7 milliards d'euros en 2017 contre 30 en 2010. Ce chiffre devrait dépasser 100 milliards fin 2019. 37 millions de Français achètent sur Internet. 41 % des acheteurs français ont acheté des biens auprès de vendeurs étrangers. L'économie collaborative, entre particuliers, n'est pas en reste, 60 % des acheteurs sur Internet y ayant eu recours pour les simplifications douanières. Enfin, le commerce en ligne entre entreprises représente également 18 % des ventes totales entre entreprises en 2015.

Cette révolution numérique se traduit par la dématérialisation des transactions, l'ubérisation des modèles économiques, l'émergence de nouveaux acteurs monopolistiques en concurrence avec les États souverains, et s'appuie sur des règles facilitant les échanges internationaux et la déterritorialisation de l'activité.

Pour les géants du numérique, elle pose bien entendu la question de la taxation à l'impôt sur

les sociétés et à la TVA des services numériques qu'ils délivrent et appelle une réflexion de fond sur la nécessité d'un nouveau cadre fiscal mondial¹³. Mais pour l'ensemble des acteurs intermédiaires de la chaîne commerciale, elle comporte également son volet frauduleux.

Une fraude à la TVA classique portée par un environnement nouveau

L'administration a pu constater que des entreprises établies dans d'autres États de l'UE ne s'immatriculent pas à la TVA en France et ne reversent pas la TVA due sur les livraisons de biens réalisées auprès de particuliers, alors même qu'elles doivent le faire au-delà d'un certain seuil de chiffre d'affaires (35 000 € depuis le 1^{er} janvier 2016) dans le cadre du régime des ventes à distance.

De la même manière, des entreprises françaises omettent de déclarer le chiffre d'affaires réalisé en ligne, omission favorisée par l'utilisation de places de marchés (*marketplaces*) françaises ou étrangères, voire se prétendent fictivement délocalisées à l'étranger pour échapper à tout impôt.

En outre, le cadre peu réglementé de l'économie collaborative est propice au développement d'activités marchandes non déclarées par des particuliers, que l'administration fiscale serait susceptible de qualifier d'*occultes*.

Au-delà même de la perte de recettes TVA pour l'État, l'ensemble de ces fraudes cause un grave préjudice aux entreprises s'engageant dans une démarche de conformité et d'observance des règles fiscales (*compliance*). Celles-ci subissent en effet une concurrence déloyale de la part d'acteurs qui pratiquent des prix extrêmement compétitifs dès lors que l'impôt est élué.

La fraude fiscale n'épargne aucun secteur de l'économie et raréfie les recettes fiscales, tout particulièrement en matière de TVA.

Une réponse graduée : prévention, détection, contrôle et coopération internationale

Une action forte s'imposait : le ministère des Finances a dû modifier ses méthodes et le législateur adapter les outils à disposition de Bercy pour faire face à cette nouvelle variante de fraude ; les États de l'UE ont dû se coordonner pour élaborer une réponse commune.

En matière de prévention d'abord, la DGFiP a publié une fiche relative au procédé de fraude à la TVA sur les ventes sur Internet en septembre 2016.

De même, afin que « fiscalité collaborative ne rime pas avec fiscalité facultative »¹⁴, un bulletin

¹² Ces derniers doivent impérativement dédouaner par l'intermédiaire d'un représentant en douane titulaire d'une autorisation d'opérateur économique agréé pour les simplifications douanières.

¹³ « L'ubérisation de l'économie pousse-t-elle à un nouveau cadre fiscal mondial ? » *Les Echos*, Interview de Pascal Saint Amans, 22 mars 2016. <https://videos.lesechos.fr/lesechos/interviews/ubérisation-de-leconomie-pousse-t-elle-a-un-nouveau-cadre-fiscal-mondial/lrklqf>

¹⁴ Christian Eckert, 3 mars 2016, présentation des chiffres du contrôle fiscal 2015, DVNI.

officiel des finances publiques a été publié¹⁵ concernant l'économie collaborative pour définir le cadre de l'activité marchande taxable. Ainsi, une telle activité n'est pas imposable à une double condition : lorsque les revenus sont perçus dans le cadre d'une co-consommation et qu'ils n'excèdent pas les coûts directs engagés.

En matière de détection ensuite, dans le cadre de la seconde loi de finances rectificative pour 2014 (article 1734 du CGI) et du décret du 28 août 2015, la DGFIP a été dotée d'un nouvel outil, le droit de communication non nominatif, qui lui donne notamment la faculté d'interroger les plateformes de mises en relation par voie électronique sur des personnes non identifiées qui utilisent leurs services pour réaliser des opérations commerciales.

L'article 242 bis du CGI, issu de la Loi n° 2015-1785 du 29 décembre 2015, et dont l'entrée en vigueur est prévue au 1^{er} janvier 2019, instaure pour ces plateformes une obligation de transmettre de manière automatique à l'administration fiscale les revenus générés par leurs utilisateurs.

En matière de contrôle enfin, la compétence de contrôle des entreprises étrangères a été généralisée à l'ensemble des directions interrégionales et nationales. La DGFIP a notamment mis en œuvre des plans de contrôle d'ampleur visant la fraude au régime des ventes à distance en matière de TVA, afin de montrer sa présence, rappeler et encaisser les droits dus, et dissuader les acteurs du e-commerce d'avoir recours à de telles pratiques.

Au plan international, la coopération européenne en matière d'échange d'informations a été renforcée par la création du domaine n° 5 (WF5) d'Eurofisc : créé en avril 2016 suivant les recommandations du Groupe de travail Fiscalis FPG038, largement appuyées par la Commission¹⁶ et réunissant 25 États membres, le cinquième atelier Eurofisc, coordonné par la Finlande, vise à échanger toute

information susceptible d'être en relation avec un risque élevé de perte TVA, conformément au règlement communautaire 904/2010.

Concentré sur les abus et les fraudes relatives au régime des ventes à distance en matière de TVA, il constitue un outil novateur dès lors que sont examinées des transactions « B to C » et non plus « B to B » comme dans les autres ateliers Eurofisc.



La DGFIP joue la carte de la prévention à l'égard des opérateurs soucieux d'inscrire leurs opérations dans un cadre respectueux de la légalité et use de la répression pour lutter plus efficacement contre les acteurs frauduleux.

Pour autant, l'ancien ministre du Budget, Christian Eckert, constatait lui-même en 2016, la nécessité de progresser en matière de contrôle de la TVA.

Seul impôt communautaire, la TVA nécessite des mesures fortes dans le cadre de l'Union européenne, au-delà des seuls échanges d'information. Certaines propositions ont été faites par la Commission et pourraient être adoptées dans un moyen terme¹⁷ : taxation des livraisons intracommunautaires afin d'éviter la rupture de la chaîne TVA à l'origine de la fraude carrousel et abaissement du seuil des ventes à distance à zéro afin de rendre toutes les ventes taxables dans l'État de destination.

Au-delà de ces avancées possibles, l'internationalisation des échanges, facilitée par la révolution numérique, pose de nouveaux défis aux administrations tant fiscales que douanières. Des règles innovantes devront être adoptées rapidement pour sécuriser l'assiette fiscale et mettre un frein à la concurrence déloyale d'entreprises non européennes. ■

¹⁵ BOI-IR-BASE-10-10-10-20161128, al. 40 et svts.

¹⁶ Le rapport de ce groupe de travail préconisait notamment la création d'un atelier EUROFISC dédié au e-commerce compte tenu de l'importance économique de ce secteur et de sa croissance très forte, constitutifs d'enjeux de premier plan en termes de fiscalité, notamment en matière de TVA.

¹⁷ Ces propositions s'inscrivent dans la démarche du plan d'action sur la TVA adopté par la Commission intitulé « Vers un espace TVA unique dans l'Union » : https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/com_2016_148_fr.pdf