

**DROIT HERVÉ ZAPF ET MATHIEU LE TACON (\*)**

# Carrousels de TVA, la bête noire du fisc

Description d'un mécanisme assez complexe ou les entreprises pourtant de bonne foi jouent souvent le rôle de boucs émissaires.

**F**in 2006, le ministère du Budget a décidé de l'ouverture d'une enquête suite aux rumeurs d'une gigantesque fraude à la TVA. Ce type de fraude, quoique par nature difficilement quantifiable, est bien connu car inhérent au mécanisme de cet impôt communautaire. En effet, dès lors que l'édifice de la TVA repose sur le rôle de perceuteur attribué à l'entreprise la facturant sur la vente d'un bien, des opérateurs indéliques ont depuis tou-

jours imaginé divers stratagèmes au premier rang desquels figure le carrousel de TVA, devenu la bête noire de la plupart des autorités fiscales de l'Union européenne.

Cette fraude, sans cesse plus complexe et qui concerne pour l'essentiel des produits à très forte valeur ajoutée (luxes, composants électroniques ou informatiques, téléphonie...), peut être décrite de la façon suivante : une entreprise A située dans un État membre vend des marchan-

disées à une entreprise B située en France (on parle de « livraison intracommunautaire », opération exonérée de TVA). L'entreprise B revend les marchandises à l'un de ses clients C, situé également en France, sans déclarer ni acquitter la TVA à raison de cette opération. Le client C déduit ou demande le remboursement de la TVA facturée et acquittée auprès de B dans les conditions de droit commun puis revend à son tour la marchandise, éventuellement à A (qui

peut bien entendu participer à la fraude) ou à un autre client en exonération de TVA.

Dans cet exemple, la perte de recette fiscale pour l'État français correspond à la TVA que C verse à B et que cette dernière s'abstient de reverser (alors que, bien entendu, C déduit cette TVA ou en sollicite le remboursement). Le même produit pouvant faire l'objet de multiples transactions, d'où le terme de carrousel, cela augmente de façon exponentielle la perte pour le Trésor et corrélativement l'intérêt du système pour les fraudeurs.

## Le rôle des « maillons sains »

En pratique, la chaîne d'opérations frauduleuses décrite ci-dessus intègre des « maillons sains » constitués par des entreprises qui, ayant pignon sur rue et étant à jour de leurs obligations fiscales, ont été approchées par les instigateurs de la fraude afin de permettre d'en retarder la découverte. Or, lorsque l'administration fiscale décèle les indices d'un carrousel de TVA (sociétés récentes, sièges localisés dans des sociétés de domiciliation, volumes de transaction très importants et récurrents, etc.), les véritables instigateurs ont déjà disparu pour réapparaître plus tard via d'autres sociétés.

La solution de facilité consiste bien sûr à sanctionner les seules entreprises existant encore après la fraude, soit les fameux maillons sains en prétendant qu'ils ne pouvaient ignorer l'existence de la fraude. Cette position de l'administration fiscale, qui dans l'ensemble est validée par la jurisprudence interne (Conseil d'État 27 juillet 2005, n°273.619, FAUBA), est contestable.

Tout d'abord, parce que très souvent les indices retenus par l'administration fiscale pour considérer que le maillon sain ne pouvait ignorer l'existence de la fraude témoignent d'une méconnaissance regrettable d'une réalité économique dans laquelle seules priment la réalité de la marchandise du fournisseur et la

solvabilité du client. Ensuite, parce que ce faisant l'administration fiscale sanctionne extrêmement lourdement (notamment par l'application d'une amende de 50 % du chiffre d'affaire concerné) les seules entreprises qui n'ont pas profité des produits colossaux générés par le carrousel.

Enfin parce que, d'un point de vue conceptuel, il est difficile d'admettre que l'administration fiscale sanctionne une entreprise en lui reprochant finalement de n'avoir pas décelé une fraude qu'elle-même n'a pu découvrir à temps et ce malgré l'importance de ses moyens d'investigation.

C'est dans ce cadre qu'est intervenue la décision Optigen rendue le 12 janvier 2006 par la Cour de justice des Communautés européennes qui a opportunément rappelé que le comportement frauduleux d'un opérateur ne pouvait à lui seul permettre

de sanctionner un opérateur amont ou aval de la même chaîne.

Malgré tout, dans le cadre de la loi de Finances rectificative pour 2006 le législateur vient de préciser que la déductibilité de la TVA ou l'exonération d'une « livraison intracommunautaire » n'est acquise que dans la mesure où il n'est pas démontré que l'opérateur concerné savait ou ne pouvait ignorer qu'il participait à une fraude. Face à l'incapacité des autorités fiscales européennes à prévenir la mise en place des très lucratifs carrousels, il est donc probable que les maillons sains d'une fraude à la TVA resteront encore les boucs émissaires. A charge désormais pour les juridictions françaises d'intégrer la position de la jurisprudence communautaire.

(\*) *Avocats à la cour, PDGB, société d'avocats.*



**Sociétés de promotion-construction : vous paraît-il acceptable qu'en IFRS le résultat relatif aux ventes (Vefa) ne soit constaté qu'à la livraison du bien immobilier (et non à l'avancement de la construction) ?**

Les opérations de promotion-construction sont souvent réalisées en Vefa. Jusqu'à présent, en pratique, le résultat était constaté au fur et à mesure de la construction. L'Ifric pourrait remettre en cause ce principe pour certaines ventes, telles que les ventes par lots en considérant que le transfert des risques et avantages à l'acquéreur est réalisé à la date de livraison du bien immobilier. Ainsi, le résultat ne pourrait plus être constaté en IFRS avant cette date. Les arguments de cette approche nous semblent discutables.

Face à ces enjeux, il n'est pas trop tard pour que les sociétés se mobilisent. En effet, les débats sont toujours en cours au sein de l'Ifric. De leur côté, les auditeurs ont créé un groupe de travail au sein de la CNCC.

YAN RICAUD (PricewaterhouseCoopers)

La réponse intégrale sur <http://pratiquestcomptes2006.lesechos.fr>