

Les carrousels à la TVA :

Analyse des mécanismes de la fraude

Mémoire réalisé par Frédéric Herregods en vue de l'obtention du diplôme  
de graduat en comptabilité

Année académique : 2007-2008

# Table des matières

Les carrousels à la TVA : Analyse des mécanismes de la fraude

<b>Introduction.....</b>	<b>4</b>
<b>Chapitre 1 : La taxe sur la valeur ajoutée.....</b>	<b>4</b>
<b>Section 1 : Notions de la TVA.....</b>	<b>5</b>
A/ Définition.....	5
B/ Les acteurs.....	5
C/ Les taux de TVA.....	6
<b>Section 2 : Les différents régimes de TVA.....</b>	<b>6</b>
Sous-section 1 : Le régime de TVA national.....	7
A/ Explication.....	7
B/ Démonstrations.....	7
C/ Conclusion.....	9
Sous-section 2 : le régime de TVA intracommunautaire.....	9
A/ Historique.....	9
B/ Le régime actuel.....	10
C/ Démonstrations.....	10
Sous-section 3 : TVA extracommunautaire.....	11
<b>Chapitre 2 : Les carrousels à la TVA.....</b>	<b>12</b>
<b>Section 1 : Notions de la fraude.....</b>	<b>12</b>
A/ Définition.....	12
B/ Types de fraude.....	12
C/ Les acteurs du carrousel.....	13
D/ Le cadre d'action.....	15
<b>Chapitre 3 : Les mécanismes de la fraude.....</b>	<b>17</b>
<b>Section 1 : Le carrousel dit typique.....</b>	<b>17</b>
Sous-section 1 : La société écran.....	17
A/ Fonctionnement.....	17
B/ Exemple.....	18
Sous-section 2 : Explication du carrousel typique.....	19
A/ Description.....	19
B/ Exemple.....	19
C/ Explications.....	20
D/ Analyse.....	21
E/ De la théorie à la pratique.....	22
F/ Exemples de carrousels.....	23
G/ Illustration d'un cas réel.....	24
<b>Section 2 : Carrousel avec opérations fictives.....</b>	<b>25</b>
Sous-section 1 : Le modèle de base.....	25
A/ Fonctionnement.....	25
B/ Analyse.....	25
Sous-section 2 : Variante du modèle de base.....	26
A/ Fonctionnement.....	26
B/ Analyse.....	27
C/ Exemple.....	28
<b>Section 3 : Le carrousel à facturation dédoublée.....</b>	<b>29</b>
Sous-section 1 : La double facturation.....	29

A/ Fonctionnement.....	29
B/ Explications des composantes.....	30
Sous-section 2 : Mécanisme du carrousel.....	31
A/ Explications.....	31
B/ Analyse.....	31
<b>Chapitre 4 : Les conséquences de la fraude.....</b>	<b>33</b>
A/ Secteur d'activité touché.....	33
B/ Impact sur le marché.....	35
C/ Impact sur le budget des Etats.....	35
D/ Impact sur la criminalité.....	36
<b>Chapitre 5 : Les moyens de lutte.....</b>	<b>38</b>
A/ Les acteurs de la lutte en Belgique.....	38
B/ Les indicateurs de la fraude.....	40
C/ La présomption d'innocence, un frein à la lutte.....	41
D/ Arsenal législatif.....	42
E/ Une solution définitive ?.....	43
<b>Conclusion.....</b>	<b>45</b>
<b>Bibliographie.....</b>	<b>46</b>

# Introduction

Le thème du carrousel à la TVA démantelé nous est présenté de façon récurrente par la presse. Concrètement, nous savons bien peu de choses sur ces cas de fraude. C'est pour mieux les comprendre que l'analyse de leurs mécanismes est le sujet de mon mémoire.

Afin de mieux appréhender ces mécanismes, la première partie de ce travail consistera en une révision des principes de la TVA ainsi que des différents régimes d'imposition

La seconde partie sera consacrée aux différentes techniques de carrousels qui y seront décortiquées. L'analyse de chacune permettra d'en comprendre tous les mécanismes.

Nous verrons ensuite quelles sont les conséquences d'une fraude de grande ampleur, et l'impact qu'elle peut avoir dans la vie de tous les jours.

En fin de mémoire, nous verrons les moyens qui permettent de lutter contre ce type de criminalité.

Le but de ma démarche est que le lecteur puisse se familiariser un peu plus avec la notion de « carrousels à la TVA » et en comprendre les subtilités.

# Chapitre 1 : Taxe sur la valeur ajoutée

## Section 1 : Notions de TVA

### A/ Définition :

La taxe sur la valeur ajoutée est un impôt indirect sur les dépenses de consommation. Elle est intégralement supportée par un consommateur final, mais elle est collectée de manière fractionnée par des assujettis à la TVA.

Elle frappe les livraisons de biens, les prestations de services, les importations et les acquisitions intracommunautaires effectuées par des assujettis.

Ceux-ci reversent à l'Etat la taxe en fonction de la valeur ajoutée. Cette valeur est la différence entre d'une part la valeur d'acquisition des biens et service et d'autre part la valeur de réalisation de ces biens et services.

### B/ Les acteurs :

Lors d'un achat ou d'une vente avec TVA, nous pouvons distinguer deux types d'acteurs différents : le consommateur final et l'assujetti.

#### - Le consommateur final :

C'est la personne qui en bout de course supporte l'intégralité de la taxe.

#### - L'assujetti :

#### Article 4 du code TVA Belge :

*§ 1er. Est un assujetti quiconque effectue, dans l'exercice d'une activité économique, d'une manière habituelle et indépendante, à titre principal ou à titre d'appoint, avec ou sans esprit de lucre, des livraisons de biens ou des prestations de services visées par le présent Code, quel que soit le lieu où s'exerce l'activité économique.*

*§ 2. Dans les cas qu'il détermine et selon les modalités qu'il fixe, le Roi peut considérer que des personnes établies en Belgique, qui sont indépendantes du point de vue juridique mais étroitement liées entre elles sur les plans financier, économique et de l'organisation, ne constituent qu'un seul assujetti pour l'application du présent Code.*

L'assujetti est l'acteur qui joue le rôle le plus important dans le processus de taxation. Il est le percepteur du trésor public. Il a le droit de déduire et de récupérer la TVA sur ses achats. Il a l'obligation de reverser à l'Etat la TVA perçue sur ses ventes ou prestations.

### **C/ Les taux de TVA :**

Les taux au sein de l'Europe se répartissent en quatre groupes :

- le taux normal
- le taux réduit
- le taux super réduit
- le taux parking

Pour la Belgique, le taux normal est de 21 %. Deux taux réduits sont d'application, l'un à 12 % et l'autre à 6 %. Le taux parking est lui à 12 %.

Le taux de 1% qui existait pour l'or affecté à des fins de placements à été abrogé en 2004.

A titre informatif, le taux « normal » le plus élevé au sein de l'Union Européenne est établi en Suède et au Danemark avec 25 % de taux TVA. Le taux normal le plus bas est perçu au Luxembourg et à Chypre, il s'élève à 15 %<sup>1</sup>.

Nous pouvons remarquer qu'il n'existe pas de taux 0% en Belgique.

En revanche, certains biens bénéficient d'une exemption, cela revient à l'application d'un taux de 0%, mais qui n'existe pas officiellement dans les textes légaux.

Ces taux sont valables pour des opérations effectuées exclusivement sur le territoire Belge. Il existe d'autres régimes d'imposition de TVA pour des opérations réalisées entre deux pays.

## **Section 2 : Les différents régimes de TVA**

La taxe sur la valeur ajoutée peut varier suivant les opérations réalisées par l'assujetti.

---

<sup>1</sup> Source : Centre d'information européenne. <http://www.eic.ccip.fr>

Afin de mieux comprendre le chapitre qui analyse les mécanismes des montages frauduleux, nous allons développer maintenant les différents régimes de taxation.

Il me semble important d'insister sur le régime de TVA intracommunautaire, car il est, de part son principe d'exemption, le plus souvent la cible de fraude carrousel.

En effet, la taxation des opérations réalisées exclusivement sur le territoire national Belge, sans rapport avec d'autres pays ne sera pas imposée de la même manière que des échanges intracommunautaires ou encore que des exportations hors Union Européenne.

## **Sous-section 1 : Le régime de TVA au niveau national**

### **A/ Explication**

Il s'agit des opérations visées par le code de TVA et qui se déroulent exclusivement sur le même territoire. Les deux intervenants, l'acheteur et le vendeur sont tous deux soumis à un régime d'imposition d'un même pays.

### **B/ Démonstrations**

Deux modèles sont alors envisageables :

#### 1/ TVA sur les achats < TVA sur les ventes

C'est le scénario le plus courant. En effet, un assujetti voulant générer du bénéfice vendra plus cher les marchandises que leur prix d'achat. L'assujetti, percepteur de taxe, devra donc de l'argent à l'Etat et ce proportionnellement aux bénéfices qu'il engrange.

Celui-ci sera reversé à l'administration fiscale, via la déclaration obligatoire complétée trimestriellement.

#### Exemple :

Durant un trimestre, la société A achète pour 12.100 € (TVA 21% incl.) de matériel. Elle le revend au double du prix d'achat, soit 24.200 € (TVA 21 % incl.).

Achat :

60 Achats marchandises	10.000	
411 TVA à récupérer	2.100	
à 44 Fournisseurs		12.100

Vente :

400 Client	24.200	
à 70 Ventes		20.000
à 451 TVA à payer		4.200

Le solde TVA sera donc :  $4.200 - 2.100 = 2.100$

Ce solde sera à payer à l'administration.

### 2/ TVA sur les achats > TVA sur les ventes

Il se peut aussi qu'au cours d'un trimestre, une société réalise plus d'achats que de ventes.

Cette fois, c'est l'Etat qui sera débiteur.

Deux choix s'offrent à la société. Elle peut soit se faire porter le montant de TVA à son crédit. L'administration de la TVA tiendra sa créance ouverte jusqu'à la prochaine déclaration et comptabilisera alors son solde créditeur. Ou la société se fait directement rembourser le montant du en le stipulant lors de sa déclaration.

### Exemple :

Durant un trimestre, la société A achète pour 12.100 € (TVA 21% incl.) de matériel. Elle revend pour 1.210 €.

Achat :

60 Achats marchandises	10.000	
411 TVA à récupérer	2.100	
à 44 Fournisseurs		12.100

Vente :

400 Client			1.210	
	à	70 Ventes		1.000
	à	451 TVA à payer		210

Le solde TVA sera de :  $210 - 2.100 = (-) 1890$

Ce solde sera donc dû à l'assujetti.

C'est sur base de ce modèle que fonctionne l'imposition de la TVA dans les pays membres de l'Europe, lorsque les opérations commerciales et financières se déroulent exclusivement dans le même pays.

### **C/ Conclusion**

Ce régime est donc finalement très peu favorable à la fraude au carrousel.

En effet, le régime national suppose que les intervenants aient payé la TVA en amont.

Le droit à la déduction implique une volonté pour les assujettis de déclarer leurs transactions, ce qui permet à l'administration de la TVA d'avoir un meilleur contrôle sur les opérations effectuées.

## **Sous-section 2 : Le régime de TVA intracommunautaire**

### **A/ Historique**

En 1957, le traité de Rome prévoyait déjà la mise en place de mesures permettant d'éviter la concurrence fiscale sur les échanges effectués au sein de la zone euro.

Par après, le 11 avril 1967, le conseil des ministres de l'Europe adopte la première directive TVA qui pose les premiers principes de la TVA intracommunautaire. C'est elle qui est alors choisie comme seul mécanisme d'imposition sur le chiffre d'affaires au niveau européen.

Le 17 mai 1977, la sixième directive devient et reste encore jusqu'à aujourd'hui la référence en matière d'imposition sur le chiffre d'affaires au niveau européen. Elle avait pour objectif d'harmoniser la circulation des biens et services en vue de créer un véritable marché commun.

Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 1993, l'Acte unique Européen et l'ouverture du marché commun posent les fondements du régime de TVA intracommunautaire que nous connaissons aujourd'hui.

Il était d'abord prévu que pour les échanges au sein de l'UE, l'acheteur paie d'abord la TVA au pays membre dans lequel il effectuait son acquisition, et au taux de celui-ci. Ensuite il aurait eu le droit à la déduction dans son propre pays.

Aucun accord ne fut trouvé entre les Etats membres sur ce type d'imposition.

L'harmonisation des taux de TVA aurait certainement donné naissance à un régime de taxation unique européen calqué sur le modèle de notre régime national.

### **B/ Le régime actuel**

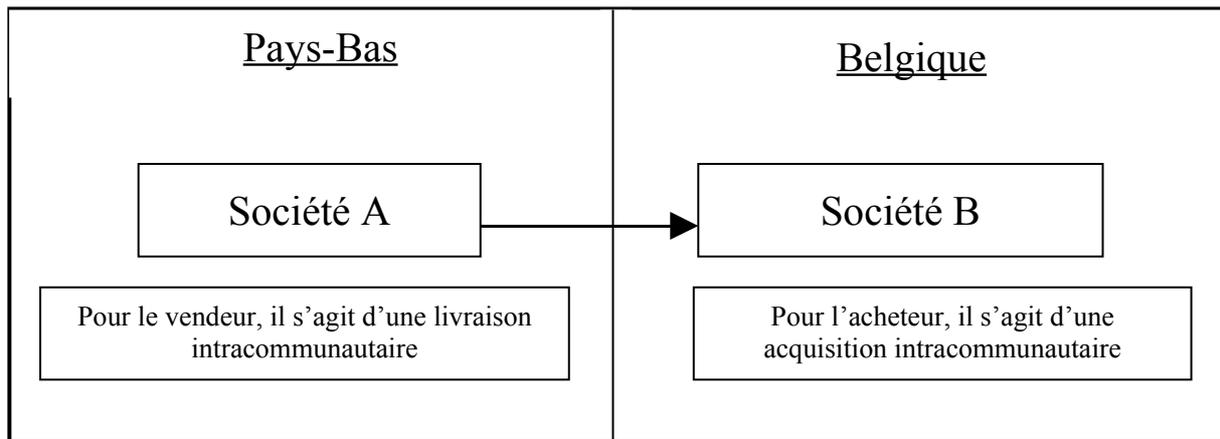
La majorité de ces mesures constituées en 1993 devait être transitoire. Suite à des différents entre les Etats membres, ces mesures composent toujours le régime d'aujourd'hui. Il est applicable aux 27 pays membres et peut donc se caractériser comme suit :

- 1/ L'abolition des frontières fiscales entre les Etats membres de l'Union Européenne.
- 2/ La fin des contrôles systématiques aux frontières, remplacés par un service de douane volante, beaucoup moins efficace.
- 3/ La taxation réalisée sur les acquisitions intracommunautaires, imposées dans le pays destinataire, au taux et aux conditions applicables prévues par le code TVA de celui-ci
- 4/ L'exemption des livraisons intracommunautaires.

### **C/ Démonstration**

La société B est assujettie à la TVA en Belgique. Elle achète des marchandises à son fournisseur aux Pays-Bas, la société A.

La société B réalise donc une acquisition intracommunautaire.



En ce qui concerne l'imposition, la société B est exemptée de payer de la TVA à la société A. Pour l'entreprise basée aux Pays-Bas, cette livraison sera exemptée de taxe sur valeur ajoutée. La vente se fera Hors TVA.

### **Sous-section 3 : Le régime de TVA extracommunautaire**

Au même titre que les livraisons intracommunautaires, les exportations hors UE sont également exemptées de la taxe.

En effet, selon l'article 39 du code TVA :

*§ 1er. Sont exemptées de la taxe :*

*1° les livraisons de biens expédiés ou transportés, par le vendeur ou pour son compte, en dehors de la Communauté;*

Bien que le principe d'exemption soit sensiblement le même, ce régime de taxation est peu utilisé par les fraudeurs au carrousel.

Cela est dû en grande partie aux contrôles douaniers et à la lourdeur administrative.

# Chapitre 2 : Les carrousels à la TVA

## Section 1 : Notions de la fraude

Les premières fraudes à la TVA doivent certainement remonter à l'apparition de la TVA elle-même. L'homme essaye de trouver des solutions afin de payer le moindre prix même si c'est aux dépens d'autres hommes et même mieux si c'est aux dépens de l'Etat.

On pourrait citer comme exemple le secteur informatique, où les logiciels payants sont hackés ou téléchargés dès leur sortie en magasin.

La contrefaçon de produits est aussi une activité structurée, réalisée à grande échelle et permettant à des organisations peu scrupuleuses de réaliser de plantureux profits.

Les Etats ne dérogent pas à la règle et sont également les victimes directes d'organisations criminelles.

L'administration de la TVA est fort touchée par ce type de criminalité et le préjudice le plus important est du à ce que l'on appelle « les carrousels ».

### A/ Définition :

Le carrousel à la TVA est un montage frauduleux qui permet de ne pas reverser à l'Etat une TVA due au moyen de constructions d'entreprises criminelles et complexes.

Ces montages peuvent être réalisés dans le but d'éluder la TVA ou pour permettre la commercialisation de biens à des prix défiant toute concurrence.

Les carrousels reposent sur 3 principes :

- La restitution par l'Etat de la TVA à l'assujetti.
- Le devoir de restitution qu'a l'assujetti envers l'Etat.
- Les spécificités des différents régimes d'imposition.

### B/ Types de fraude

On peut faire une distinction entre les fraudes.

### 1) La fraude classique :

Ce sont toutes les personnes qui, pour des petits montants, essayent d'éluder la TVA en trichant un peu sur leur chiffre d'affaires, en « omettant » de déclarer certaines prestations, en augmentant les frais, etc.

### 2) La fraude grave et organisée :

C'est l'œuvre de véritables organisations criminelles.

Leurs constructions fictives permettent de générer des profits colossaux. Ces organisations sont souvent poly criminelles.

En effet, le blanchiment d'argent est souvent la continuité de ces fraudes, et les montants très importants ainsi générés servent à alimenter le crime organisé.

Selon les statistiques<sup>1</sup>, 99 % des dossiers de fraudes sont des fraudes dites « classique », et représentent 20 % des montants redressés.

On peut en déduire donc que 1% des fraudes sont réalisées par le crime organisé et représentent à elles seules 80 % des montants redressés.

On mesure l'importance des sommes en jeu et on comprend pourquoi il est impératif de décortiquer ces constructions frauduleuses afin de mieux les comprendre et d'y mettre un terme.

### C/ Les acteurs du carrousel

Afin de mieux comprendre la fraude carrousel, il est préférable de parler de ses différentes composantes. Les intervenants ont tous un rôle bien défini.

Certains sont plus actifs, d'autres servent à brouiller les pistes. Tous ne sont pas forcément complices, ils peuvent être acteurs malgré eux.

#### L'organisateur :

Un carrousel ne se « monte » pas d'un claquement de doigts. C'est une construction qui demande de l'organisation, de la préparation et surtout la connaissance approfondie de l'environnement dans lequel elle évolue.

Bien qu'il soit toujours le fruit d'une tête pensante, c'est tout un réseau qui s'active pour le faire tourner.

Au vu des sommes astronomiques détournées, on se rend compte que ces fraudes sont souvent le fruit d'organisations mafieuses importantes. Ce sont eux qui récoltent la grande majorité

---

<sup>1</sup> Cellule de soutien OCS, « un état des lieux sur la fraude organisée à la TVA en Belgique, années 2000 à 2003 », 2004, inédit, p.4

des bénéfiques. La mise en place de barrières, de sociétés tampons, la complexité des montages leur assure souvent l'impunité. « Ce sont toujours les petits qui trinquent ».

#### La société écran :

C'est le maillon le plus important de la chaîne. Elle est toujours complice et c'est elle qui génère le profit le plus important. Il s'agit souvent d'une nouvelle société ou d'une société récemment rachetée. C'est une société de façade : son seul but est de percevoir le maximum de TVA pour l'Etat, avec comme objectif de ne jamais reverser l'argent de cette taxe à l'Etat. Son fonctionnement est simple :

Elle achète des marchandises venant d'un autre Etat membre, marchandise ainsi non taxée. Elle les revend à un client ou à une société tampon, résidant dans le même pays qu'elle à un prix un peu plus bas mais majorée de la TVA.

Mais cette société disparaît et ne rendra jamais l'argent dû à l'Etat.

Elle effectue un maximum d'opérations possible pour obtenir le bénéfice le plus important. Ses comptes seront bien évidemment vidés régulièrement.

Pour ces sociétés, la durée de vie est comptée et en général elle ne dépasse pas de 3 à 6 mois. Elle s'éteindra lorsque ses activités douteuses seront mises à jour par les différents services compétents.

Qui en paye les conséquences de cette fraude ?

Les dirigeants de ces sociétés écrans sont souvent des marginaux à une « combine » est proposée. Moyennant rémunération, ils acceptent d'apposer leur signature sur les documents officiels, ils deviennent ainsi les responsables des agissements de la société.

Ces personnes ne sont souvent pas au courant de l'ampleur de la fraude. Ils ne connaissent même parfois pas le nom réel des personnes leur ayant proposé « l'affaire ».

Pour les initiateurs du carrousel, au moins les « hommes de paille » connaissent de détails au plus leur sécurité est assurée.

#### La société organisatrice :

C'est en général celle qui se trouve la plus éloignée de la société écran. Elle apparaît comme une société tout à fait honnête, qui remplit toutes ses obligations. Elle est contrôlée par les organisateurs de la fraude ou des personnes travaillant pour eux.

#### La société tampon :

Elle permet à la société organisatrice de ne pas avoir de lien direct avec les sociétés écrans. Elle est le maillon de sécurité. C'est un rempart de plus aux investigations qui suivent la découverte de la fraude. En principe, elle est celle qui sert de client à la société écran. Elle effectue toutes ses obligations en matière de TVA, son attitude apparaît irréprochable. Elle

sert d'intermédiaire. Elle revend les marchandises à la société organisatrice, à un fournisseur ou à un client.

Une multitude de sociétés tampons peuvent apparaître dans un système carrousel, tant que la société écran reste celle qui achète avec l'exemption. Au plus il y a de sociétés tampon, au plus il est difficile de remonter aux acteurs principaux.

#### Le fournisseur :

Il est la charnière du carrousel. C'est par lui qu'il débute et c'est grâce à lui que le carrousel imprime son sens giratoire. Il vend la marchandise et la rachète en bout de course.

Le fournisseur peut être honnête, complice actif, ou complice passif. S'il est honnête, il pense certainement avoir trouvé la bonne affaire, en effet pour lui une société lui vend de la marchandise et une autre lui rachète plus cher.

Connaissant son secteur d'activité, il se doit d'être au courant du prix du marché. S'il achète de la marchandise à des prix trop bas, il devrait normalement se poser la question de la provenance de ces marchandises. S'il ferme les yeux, il devient complice passif de la fraude. Il peut également être au courant du manège et être un complice direct.

#### La marchandise :

Les marchandises incriminées ont toujours un rapport taille/prix important. En effet, pour que la fraude soit lucrative, la valeur des biens doit être la plus importantes possible. Le gain est la TVA, c'est-à-dire le pourcentage sur le montant de la vente. Au plus il est élevé, au plus le montant éludé l'est aussi.

Les marchandises doivent aussi avoir une taille réduite. Elles doivent être transportables facilement et à moindre coût.

De ce fait, le secteur de la téléphonie mobile et celui de la micro-électronique sont les plus souvent ciblés.

Suite à l'ouverture du marché commun et l'abolition des contrôles aux frontières, la marchandise peut également être fictive.

Le carrousel tournera alors beaucoup plus vite.

### **D/ Cadre d'action**

De ce fait, les opérations frauduleuses que nous allons tenter de disséquer, se déroulent souvent dans le cadre d'acquisitions et de livraisons intracommunautaires.

En effet, au niveau national, le fait de devoir payer directement la TVA est un frein. De plus, le fournisseur déclarera toutes les transactions effectuées, au vu du principe de déduction.

Au niveau extracommunautaire, toutes les formalités administratives et les contrôles persistants aux frontières découragent les fraudeurs.

# Chapitre 3 : Les mécanismes de la fraude

Les montages frauduleux peuvent prendre d'innombrables formes.

Cependant, selon la cellule de soutien Fraude à la TVA (OCS) composée de fiscalistes, de l'inspection spéciale des impôts, certaines constructions représentent la grande majorité de ces fraudes. Il y a le carrousel typique, les livraisons fictives et le carrousel à double facturation. Ce sont ces trois constructions que je vous propose d'analyser.

## **Section 1 : Le carrousel dit typique**

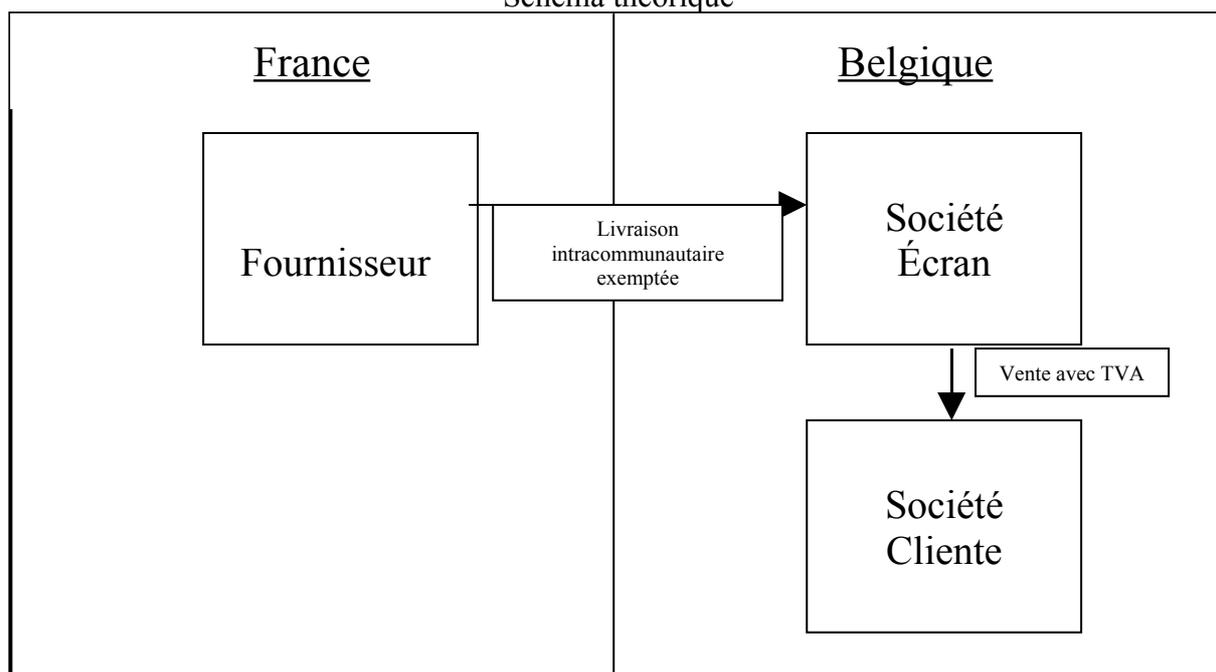
### **Sous-section 1 : la société écran**

#### **A/ fonctionnement**

Avant de voir ensemble le mécanisme de carrousel, rappelons-nous comment fonctionne la société écran.

Cette société est le véritable instrument de la fraude. Son but est d'effectuer des acquisitions exonérées, de revendre avec de la TVA, et de disparaître avant la restitution de celle-ci.

### Schéma théorique



### B/ Exemple

Imaginons notre société écran qui achète au fournisseur français 1000 ordinateurs portables, à 1000 € pièces.

La société écran paye 1 million d'euros, car la livraison est bien exemptée de TVA.

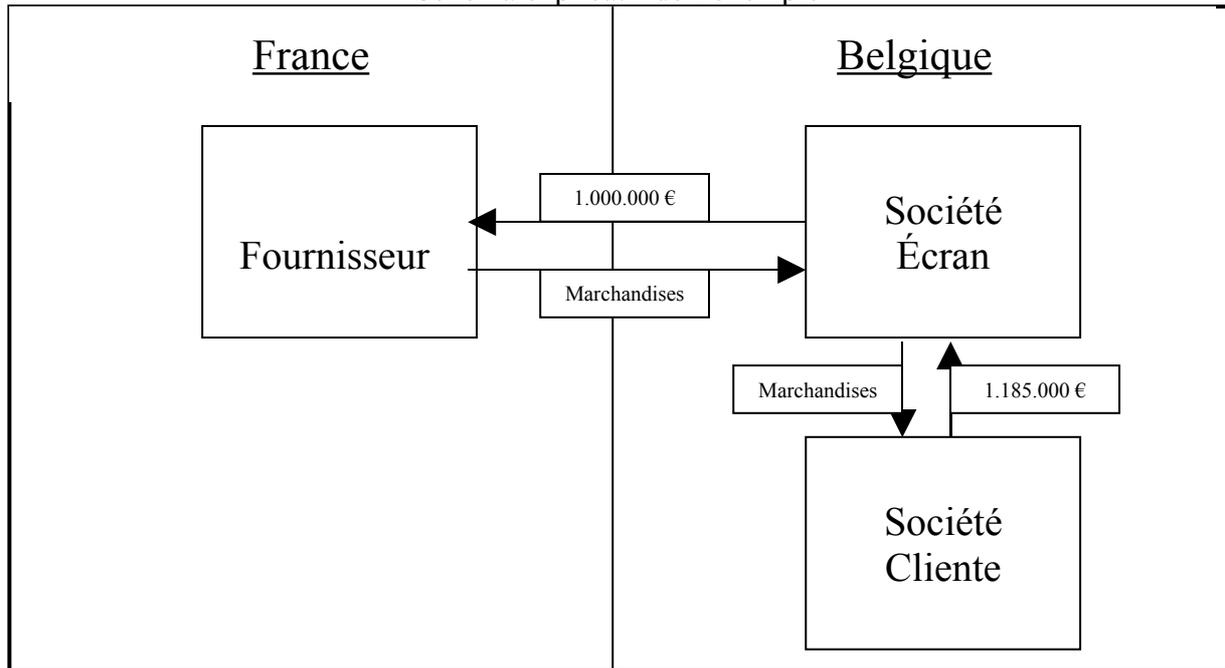
La société écran vend ensuite la marchandise à la société cliente, pour 980 € pièce.

La marchandise est facilement écoulee car elle est moins chère que le prix du marché.

Le client paie donc  $(980 \text{ €} \times 1.000 \text{ pièces}) + 21\% \text{ TVA} = 1.185.800 \text{ €}$

La société écran empoche les 185.800 € et disparaît.

Schéma explicatif de l'exemple



## **Sous-section 2 : Explication du carrousel typique**

### **A/ Description**

Un carrousel tel que l'on l'imagine dans son sens premier du terme est une attraction présente dans les fêtes foraines, « un manège qui tourne ».

C'est tout à fait représentatif du schéma qui va suivre, un manège qui tourne, la même chose qui passe et repasse. C'est d'ailleurs de ce type de schéma qu'est né le terme « carrousel à la TVA ».

Depuis, bon nombre de montages frauduleux visant à éluder la TVA ont pris l'appellation carrousel.

Le but est simple, générer un maximum de profit en un minimum de temps.

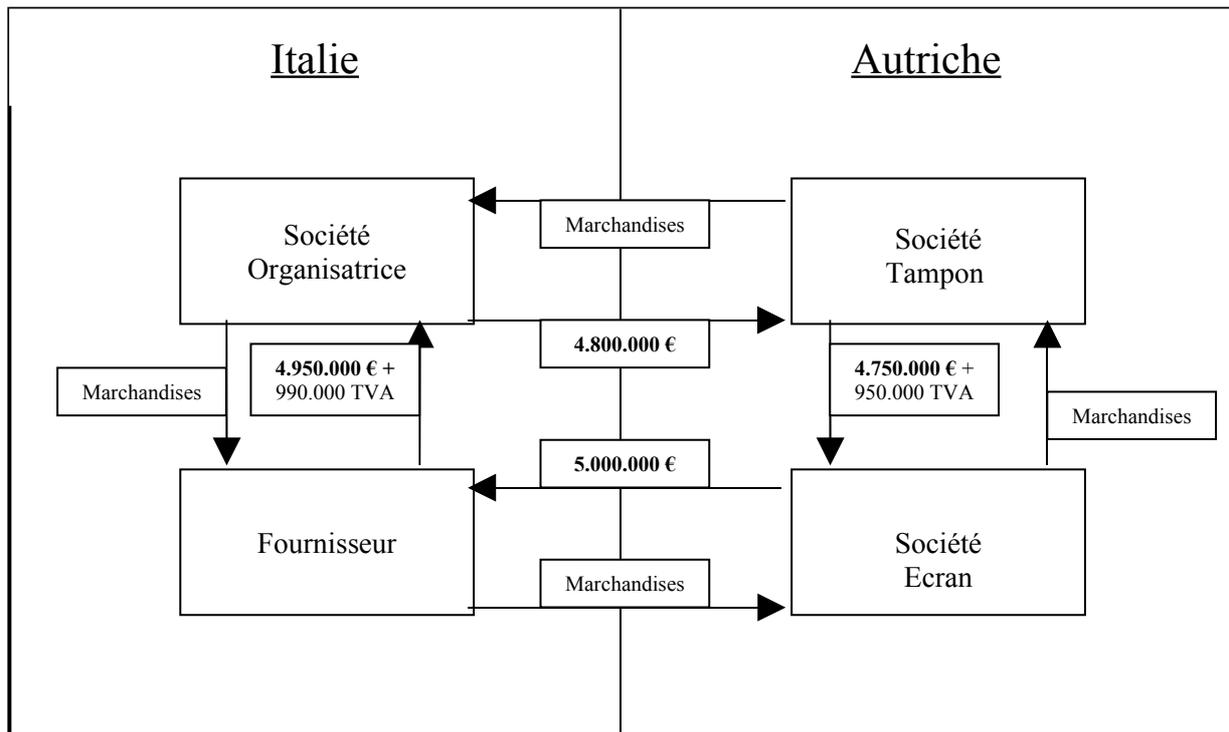
L'idéal est donc, dans le chef des fraudeurs, de répéter l'opération le plus souvent possible.

Connecter plusieurs sociétés entre elles permet ainsi de créer un réseau fermé, circulaire, ou la même opération peut se répéter autant de fois que voulue.

### **B/ Exemple**

J'ai choisis l'Italie et l'Autriche leur taux de TVA est identique. Il est de 20 %.

### Schéma explicatif de l'exemple



La société écran achète pour 5 millions € des marchandises au fournisseur Italien, marchandises exemptées de TVA.

Elle les revend à la société tampon pour 4,75 millions € + la TVA ce qui nous donne un prix de 5,7 millions €.

Elle ne restituera jamais la TVA perçue.

Ensuite la société tampon Autrichienne revend la marchandise à la société organisatrice basée en Italie. La vente se conclut pour 4,80 millions €, bien entendu, livraison intracommunautaire exemptée de taxe.

La société organisatrice revend la marchandise au fournisseur pour 4,95 millions, majoré de 20% TVA.

La boucle est bouclée.

### **C/ Explications**

Le premier tour de carrousel permet une fraude de 950.000 €.

Il s'agit de la TVA perçue par la société écran et qui ne sera jamais reversé.

En effet lors de sa vente à la société tampon Autrichienne, elle reçoit bien

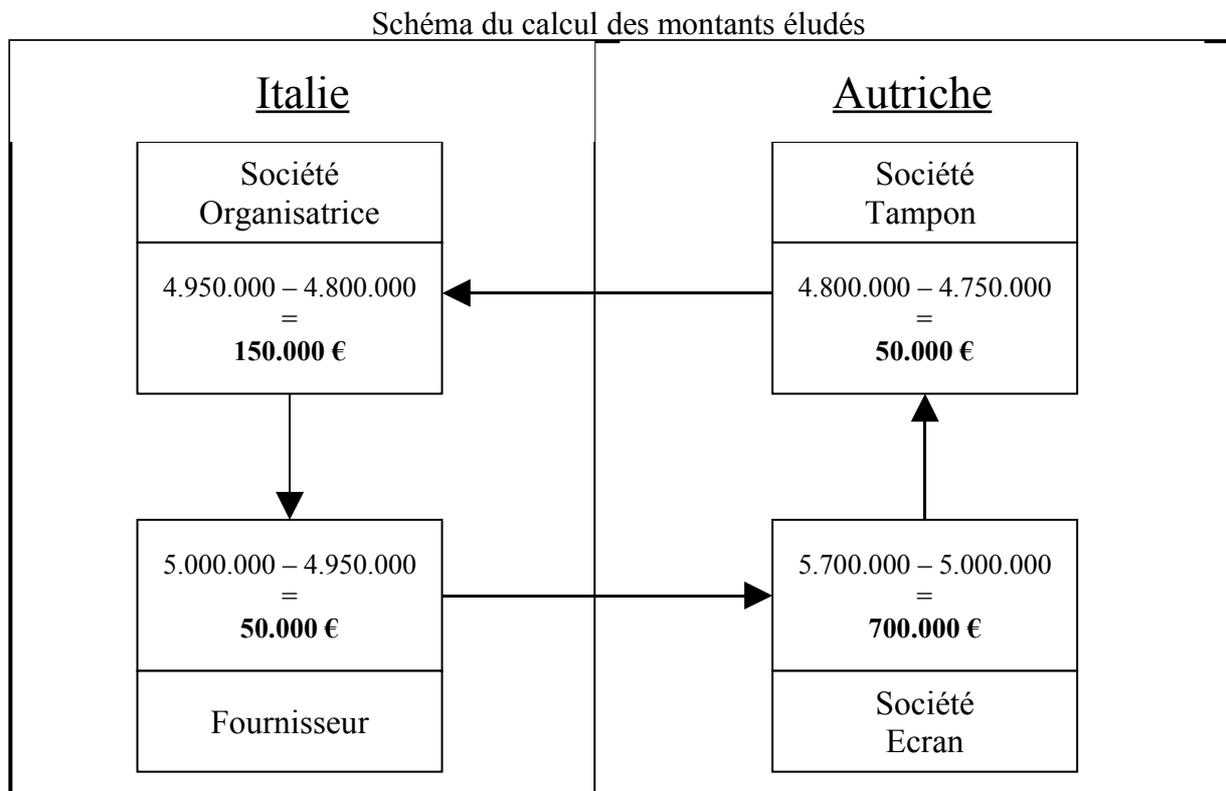
4.750.000 € + 950.000 (20% TVA) = 5.700.000.

Mais où est passé le montant de cette fraude ?

### D/ Analyse

Pour analyser cela, nous allons calculer les bénéfices engendrés par ces 4 sociétés.

Pour une meilleure compréhension, nous n'allons pas y inclure la TVA perçue par la société organisatrice, étant donné qu'elle sera de toute façon intégralement reversée, elle n'a aucune incidence dans le calcul.



Nous calculons bien que :

$700.000 + 150.000 + 50.000 + 50.000 = 950.000 \text{ €} =$  le montant réel de la fraude.

La majorité du montant de la fraude est sur le compte bancaire de la société écran, compte qui sera bien évidemment vidé régulièrement. La grosse partie des gains est dès lors assurée.

Pour le solde restant, la société tampon est celle qui a des contacts directs avec la société qui sera bientôt incriminée.

Même si elle adopte une conduite « irréprochable », elle reste la plus exposée aux enquêtes qui découleront de la mise à jour du carrousel. Au vu du risque plus élevé, elle prendra une marge bénéficiaire réduite.

La société organisatrice est donc, sur papier, celle qui court le moins de risque. C'est donc elle qui prendra la plus grosse marge bénéficiaire. Ayant au préalable vidé les comptes de la société écran, l'organisateur a déjà réussi sa fraude.

En supposant que la société écran se déclare en faillite après un tour et que la société tampon ne soit pas inquiétée par la justice, sous la présomption de bonne foi, notons que seul les 200.000 € (150.000 + 50.000) pourront être utilisés dans un premier temps. La plus grosse partie de la somme éludée devra être blanchie.

### **E/ De la théorie à la pratique**

Nous pourrions qualifier cette construction de « complexe », car comprendre le mécanisme décrit ici demande réflexion et attention, surtout pour un novice.

Il faut savoir que ce mécanisme ne se retrouve jamais tel quel dans la réalité.

Le montage est rarement aussi basique, et le nombre de sociétés tampons ou de sociétés écrans n'est pas défini. Au plus il y en a, au plus les montants éludés peuvent être importants. Une société écran qui ferait à elle seule des transactions pour des montants extravagants attirerait vite l'attention. Tandis que plusieurs petites cellules qui effectuent des opérations, certes importantes, mais raisonnables compte tenu du marché, arrivent à se fondre dans la masse et vont jusqu'au bout de leur courte vie. Ce sont les cours d'eau qui forment les grandes rivières.

De plus, mis à part les sociétés écrans qui n'y trouvent aucun intérêt, les autres sociétés mélangent parfois opérations commerciales frauduleuses et d'autres activités licites. A côté des transactions effectuées dans le cadre du carrousel, il y a d'autres opérations commerciales qui elles sont bien réelles.

Les prix des marchandises, les quantités achetées et les marges bénéficiaires réalisées par chaque entité ne seront pas identiques à chaque tour de carrousel. Tout cela pour donner un caractère plausible à la fraude, car dans la vie réelle, les transactions sont rarement identiques en tout point.

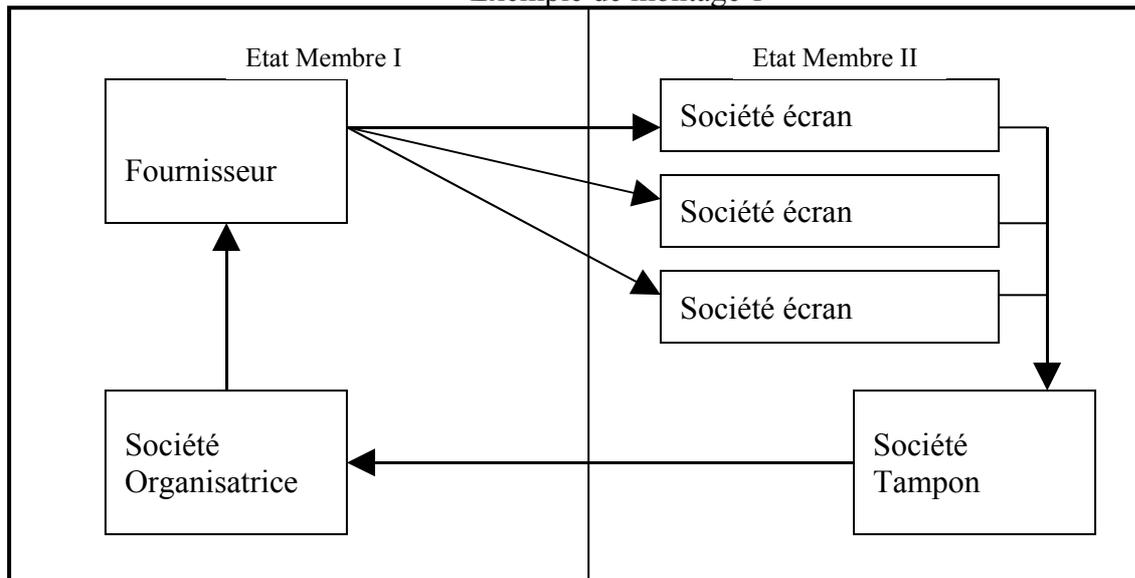
Pour ce qui est des marges bénéficiaires, elles resteront néanmoins dans les mêmes proportions.

**F/ Exemples de carrousels**

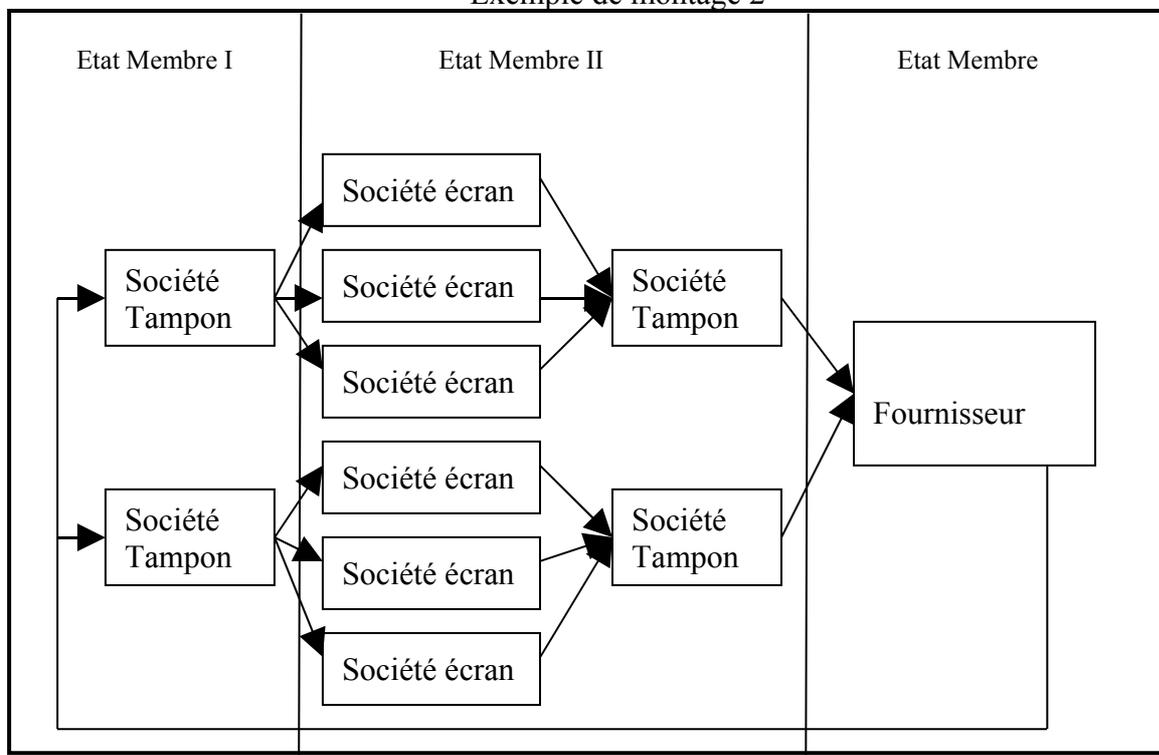
Une fois acquises certaines notions et après avoir bien compris le rôle de chaque maillon, il est facile d'imaginer les toiles que peuvent tisser certains esprits, certes créatifs, mais mal intentionnés.

Imaginons quelques montages :

Exemple de montage 1



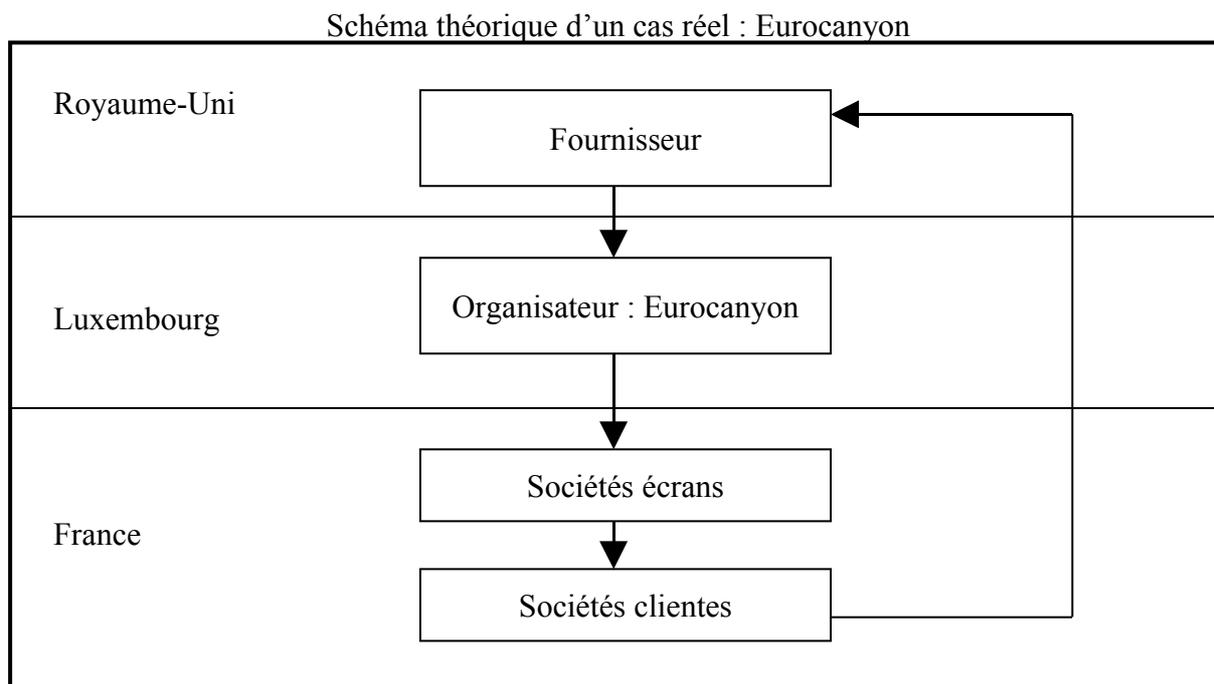
Exemple de montage 2



## G/ Illustration d'un cas réel

L'affaire qui aurait coûté au moins 100 millions d'euros à l'Etat Français a été confirmée par la gendarmerie. C'est la plus importante fraude carrousel vue France à ce jour.

Une société Luxembourgeoise Eurocanyon<sup>1</sup> achetait des téléphones portables à une société basée en Angleterre. Elle les revendait à des sociétés écrans qui éludaient la TVA. Ces téléphones transitaient alors par d'autres sociétés, avant d'être revendues au fournisseur Anglais.



Il s'agit là d'un montage carrousel typique. Trois pays sont concernés, mais c'est le nombre de sociétés qui ici est impressionnant. Selon, l'article, ce n'est pas moins de 50 sociétés clientes qui redistribuaient la marchandise au fournisseur Anglais. On mesure ici, l'importance du trafic mis en place.

## Section 2 : Carrousel avec opérations fictives

<sup>1</sup> « La plus importante affaire de ce type jamais vue en France », Journal Le Parisien, Le 04/03/2008

## **Sous-section 1 : Le modèle de base**

### **A/ Fonctionnement**

Un autre exemple de carrousel est celui de l'opération fictive. Son principe est simple. Il est basé sur une fausse vente intracommunautaire, alors que la marchandise continue de tourner sur le même territoire. Elle est alors refacturée, à l'aide d'une fausse facture à la société cliente, et en lui faisant donc payer la prix majoré de la TVA.

Le fonctionnement de ce montage se comprend facilement. En voici les ingrédients :

Prenons d'abord deux Etats membres.

Dans le premier se trouve :

- La société organisatrice.
- Deux sociétés tampons.
- Une société écran.

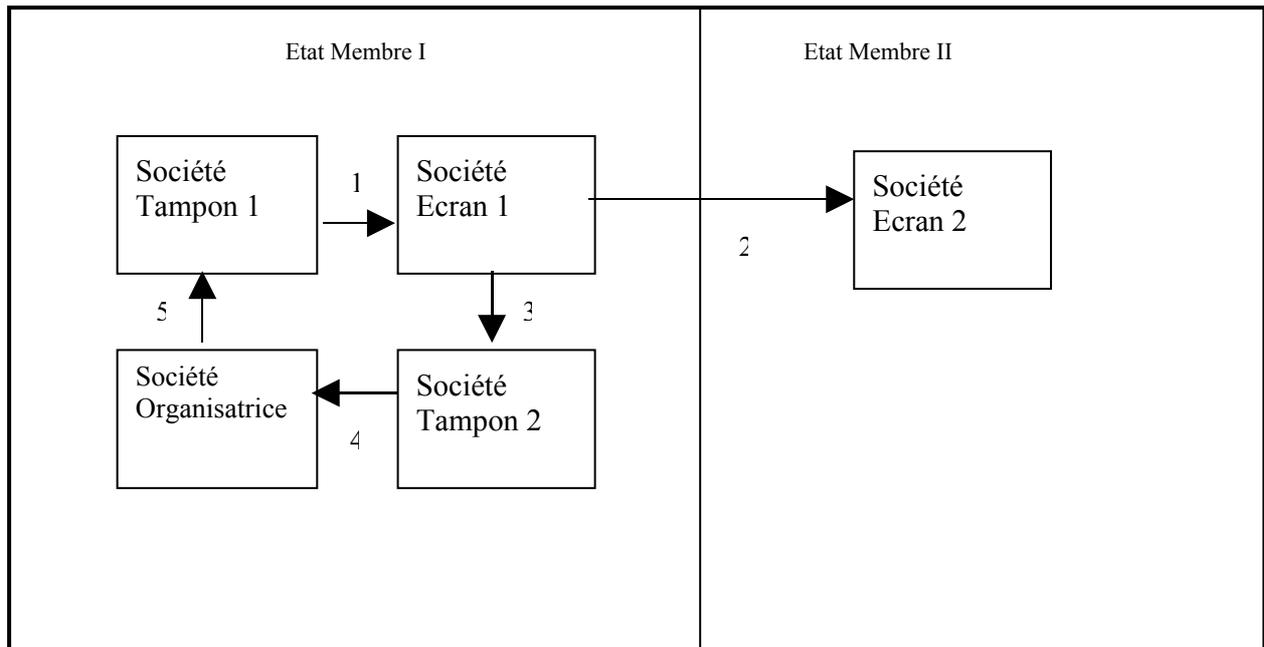
Dans le second, on trouvera :

- Une société écran.

Il faut également une livraison fictive, et une fausse facture.

### **B/ Analyse**

Schéma théorique



- 1/ La marchandise est achetée par la société écran 1 à la société tampon 1.
- 2/ La société écran 1 procède à une livraison intracommunautaire fictive à destination de la société écran 2.
- 3/ La marchandise est vendue par la société écran 1 à la société tampon 2, à l'aide d'une fausse facture.
- 4/ La société tampon 2 vend la marchandise à la société organisatrice.
- 5/ La société organisatrice revend la marchandise à la société tampon 1. La boucle est bouclée.

C'est bien sur la société écran 1 qui récolte le plus grand pourcentage du bénéfice de la fraude. Le reste sera réparti entre les autres partenaires établis sur le même territoire, avec la plus grosse part pour la société organisatrice.

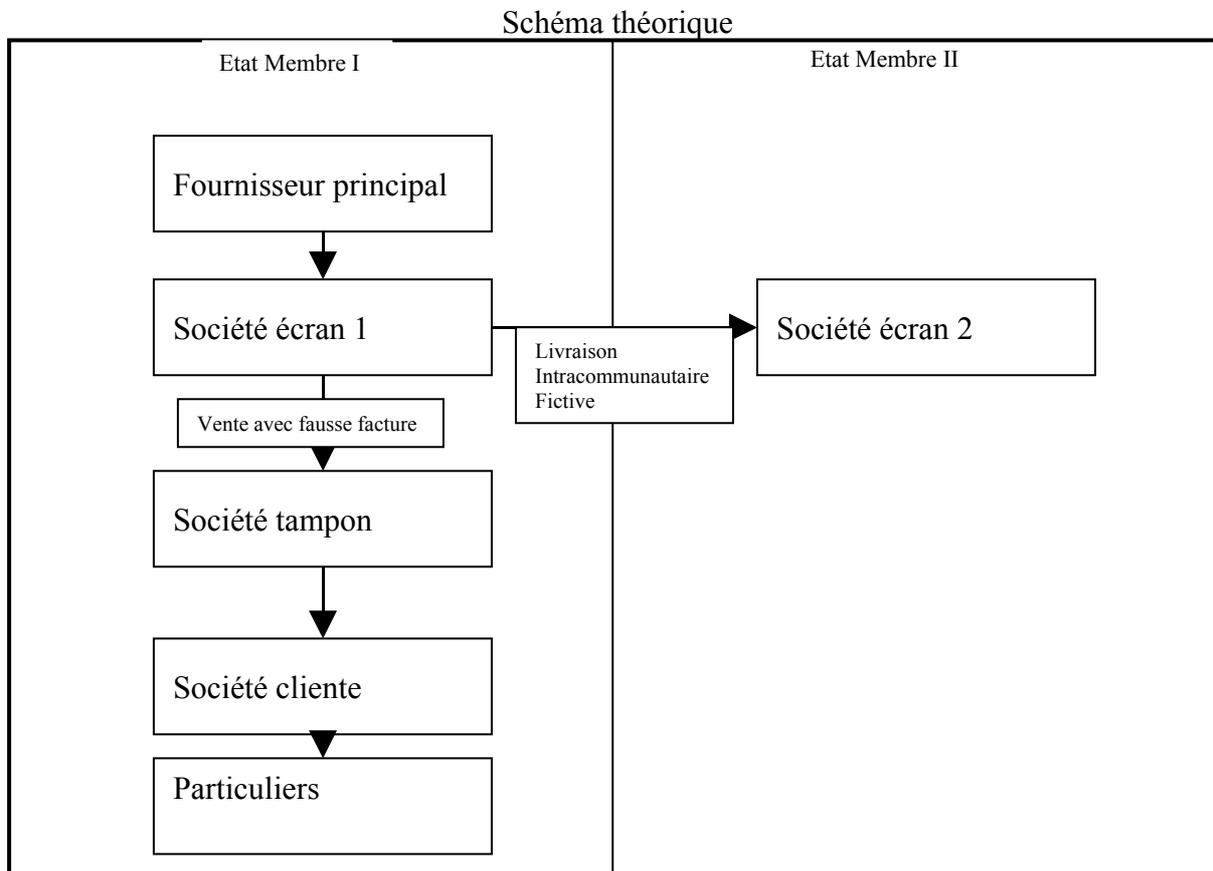
## **Sous-section 2 : Variante du modèle de base**

### **A/ Fonctionnement**

Une variante de ce mécanisme est courante. Même si ici la marchandise ne tourne pas complètement, le terme carrousel est également utilisé pour décrire ce montage.

Un fournisseur vend de la marchandise à une société écran basée dans le même pays. Cette société procède à une fausse livraison intracommunautaire à destination d'une seconde société

écran basée dans un autre Etat membre. En réalité, les marchandises sont vendues à l'aide de fausses factures à une société tampon. Cette société revend le tout à une société cliente qui se chargera de la distribution.



### **B/ Analyse**

On remarque ici que la marchandise est effectivement vendue.

Dans ce cas ci, le fournisseur et la société client sont de bonne foi.

C'est la société écran 1 qui est l'instigatrice de la fraude.

Ici la société tampon rachète la marchandise à l'aide d'une fausse facture.

La valeur marchande des biens est diminuée.

Les marchandises sont ainsi vendues à la société cliente à un prix très intéressant.

Le but de la manœuvre est ici d'écouler le plus rapidement possible les marchandises.

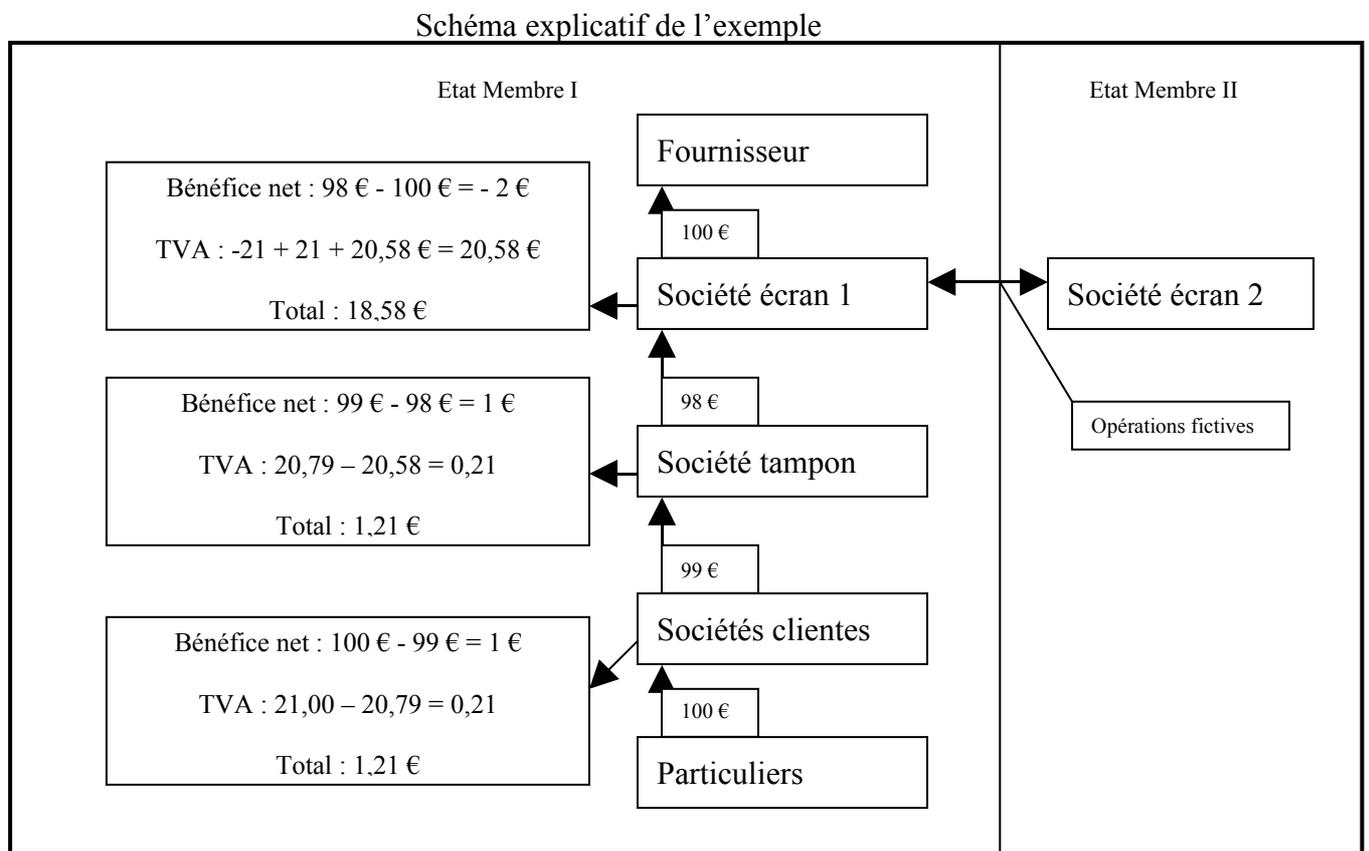
Pour la société cliente, le prix proposé est inférieur à celui que peut offrir le fournisseur principal. Il est donc plus lucratif pour elle de traiter avec la société tampon.

La société tampon est ici, aux yeux des sociétés clientes, tout ce qu'il y a de plus honnête. Elle est assujettie à la TVA, remplit toutes ses obligations et délivre des factures en bonne et due forme.

### C/ Exemple

Etant donné la complexité du mécanisme qui va vous être présenté, nous dirons que la valeur nette des marchandises équivaut à 100 €. Taux de TVA à 21 %.

Le montant de la TVA ici éludé sera donc de 21 €. Mais où est passé le montant de cette fraude ?



En additionnant les totaux des ces 3 sociétés, on retrouve le montant initial de la fraude :

$$18,58 \text{ €} + 1,21 \text{ €} + 1,21 \text{ €} = 21 \text{ €}$$

Comme nous le montre cet exemple, le montant de TVA que la société écran ne rendra pas à l'Etat s'élève à 20,58 €.

Mais pour pouvoir écouler la marchandise rapidement, elle se doit de diminuer le prix des biens, pour les rendre compétitifs sur le marché et ainsi assurer une distribution rapide.

La subtilité pour la société est de trouver le bon prix d'écoulement. C'est-à-dire un prix qui fera pas perdre une trop grosse marge et qui permettra quand même aux marchandises d'être suffisamment intéressantes pour permettre une vente rapide.

### **Section 3 : Le carrousel à facturation dédoublée**

#### **Sous-section 1 : La double facturation**

##### **A/ Fonctionnement**

D'abord, qu'entend-on par facturation dédoublée ?

La technique de double facturation est une technique qui permet à une société d'éluder la TVA à payer.

Elle fonctionne de la manière suivante :

Le mécanisme se scinde en deux parties

##### **Premièrement :**

Une entreprise réalise une opération commerciale avec TVA.

En général, il s'agit d'une acquisition intracommunautaire.

La revente par contre se fait à une société basée dans le même pays.

L'entreprise doit donc reverser le montant de la TVA perçu suite à la vente.

Jusqu'ici, tout est légal.

##### **Deuxièmement :**

Pour éviter de payer la taxe, Cette entreprise procède à l'opération inverse, mais de manière fictive. Pour cela, une société écran basée dans le même pays qu'elle, fourni de fausses factures d'achats de marchandises. Ensuite, une seconde société écran basée dans un pays membre différent procure à cette société de fausses factures de ventes.

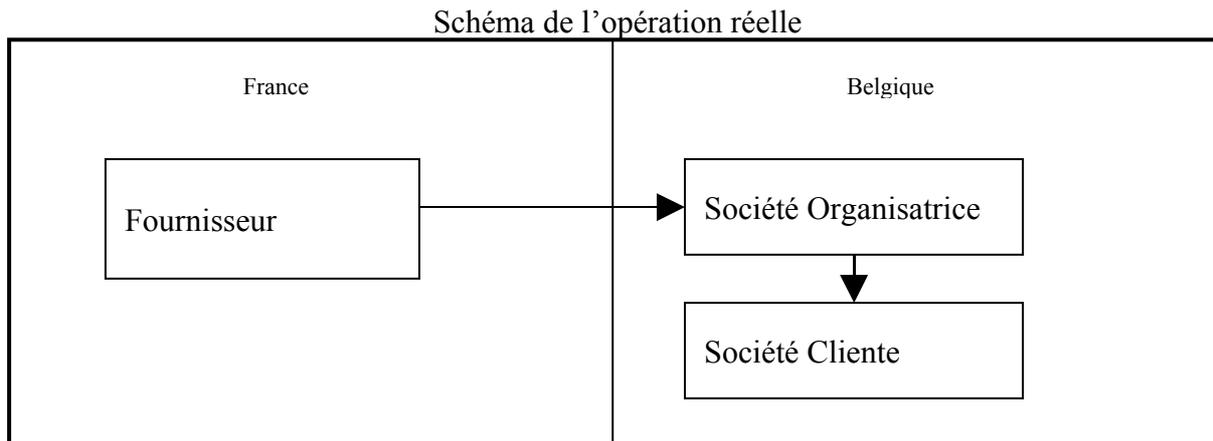
Cette opération a pour but de compenser la première partie du mécanisme. La société peut donc diminuer le solde qu'elle devra à l'administration, voire même se faire rembourser si le montant de la TVA fictive est plus élevé que celui de la TVA réelle.

## **B/ Explications des composantes**

Voyons donc ces deux parties.

Tout d'abord, une société achète des téléphones mobiles à une société basée en France. Elle les revend à une autre société Belge.

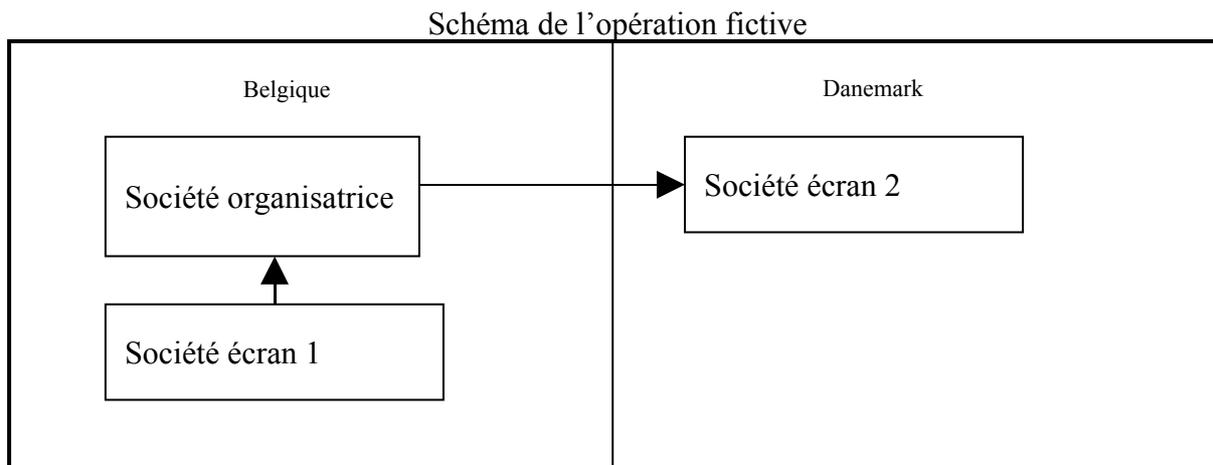
Cette opération est réelle.



La société doit reverser la TVA.

Ensuite, à l'aide de deux sociétés écrans, elle monte une opération inverse. Elle achète des téléphones mobiles à une société belge et les revend à une société danoise.

Cette opération est purement fictive. Elle compense la première.



Dans ce cas, la société peut donc être remboursée du montant de la TVA et la différence des deux opérations nous donne le solde TVA.

## Sous-section 2 : Mécanisme du carrousel

### A/ Explications

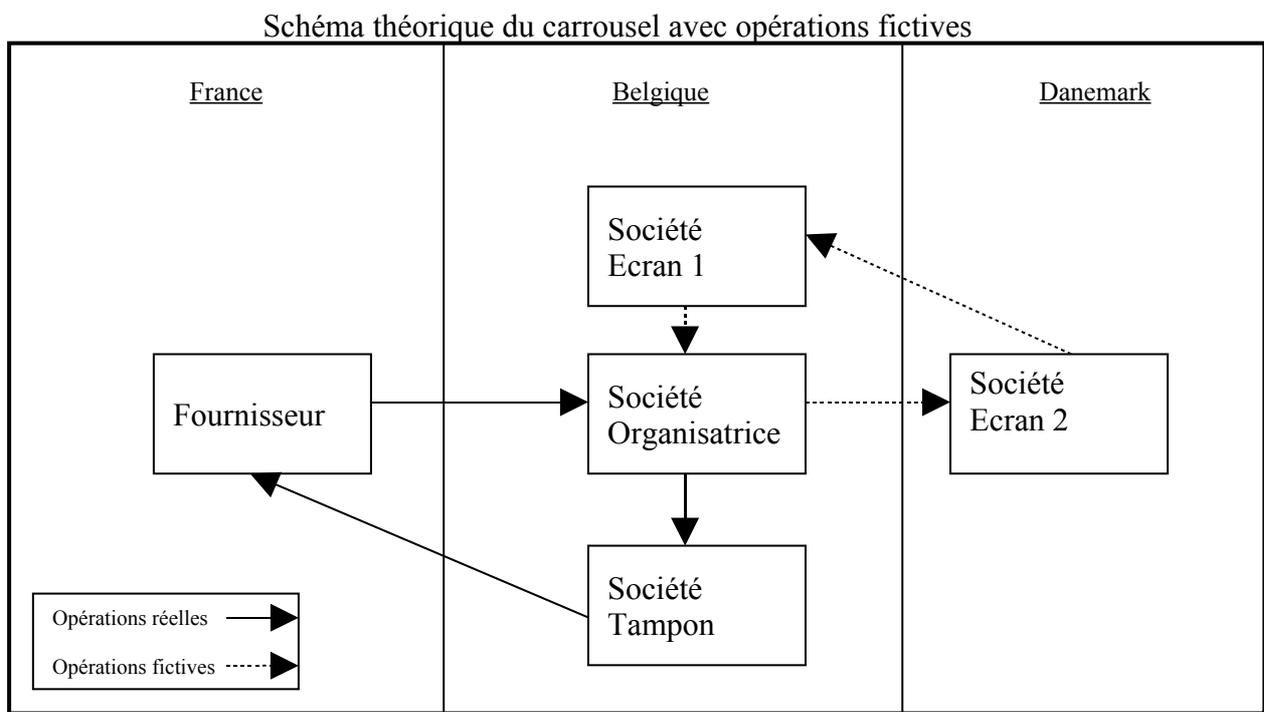
Après avoir assimilé la notion de double facturation, voyons maintenant le carrousel basé sur cette technique.

Tout d'abord, un sens giratoire est imprimé aux deux schémas.

Ensuite, nous supposons que la société cliente devient une société tampon, qui revend la marchandise payée moins cher au fournisseur. Le manège tourne.

Pour l'opération fictive, la société écran 2 va aussi procéder à une vente fictive à destination de la société écran 1.

Les boucles sont bouclées, maintenant relient-les.



### B/ Analyse

On voit ici le schéma type du carrousel à facturation dédoublée.

C'est la société organisatrice qui empêche la partie la plus conséquente de la fraude.

Par cet apport de TVA non reversée, elle peut dès lors se permettre de vendre la marchandise à perte à la société tampon.

La société tampon peut dès lors proposer au fournisseur d'acquérir la marchandise à moindre coût. Cela permet à la partie réelle du carrousel de fonctionner. Pour crédibiliser la partie fictive, de fausses factures seront établies entre les 2 sociétés écrans.

Pour cette même partie, les paiements seront néanmoins effectués. Sans cela, le caractère frauduleux du montage serait trop flagrant en cas de suspicion.

## **Chapitre 4 : Les conséquences de la fraude**

Les techniques de carrousels de ces montages financiers ne sont évidemment pas sans conséquences, les répercussions sont aussi importantes que variées.

Lorsqu'un carrousel fonctionne et procure de l'argent à son organisateur, c'est plus qu'une simple TVA éludée.

Tout d'abord le marché est faussé : un grain de sable s'immisce dans le mécanisme de l'offre et la demande. Cela a un impact sur les fournisseurs honnêtes. La mise sur le marché de marchandises à des prix diminués crée une concurrence déloyale. Les sociétés plus faibles risquent même la faillite.

Ensuite et pour moi c'est le point le plus important car nous sommes tous lésés, c'est le principe fondamental du carrousel, la non rétribution de la TVA due. En effet, voler l'Etat, c'est voler chaque contribuable.

On notera enfin dans ce chapitre que la fraude permet de financer les filières criminelles

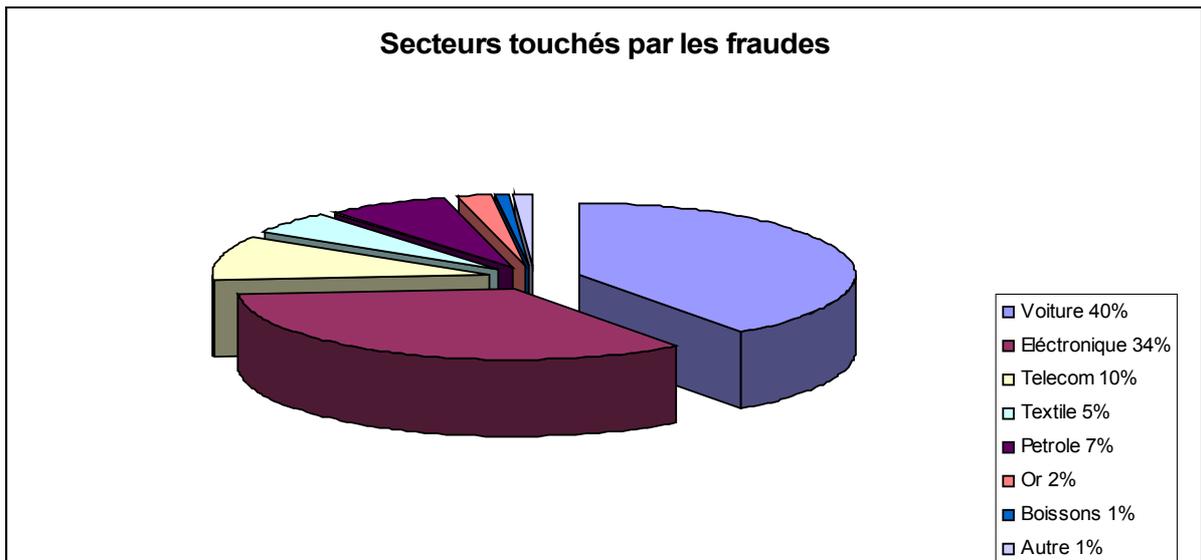
### **A/ Les secteurs d'activités touchés**

Pendant longtemps, les 2 gros secteurs d'activités étaient principalement ceux des Gsm et celui de l'informatique. Comme on le sait maintenant, les fraudeurs privilégient les produits les plus petits et les plus coûteux.

L'article idéal actuellement est la carte mémoire. Son prix est assez élevé et elle tient dans le creux de la main. Mais d'autres secteurs sont aussi la cible de ces fraudes, ce sont les secteurs qui permettent de grosses ventes et donc des chiffres d'affaires souvent élevés.

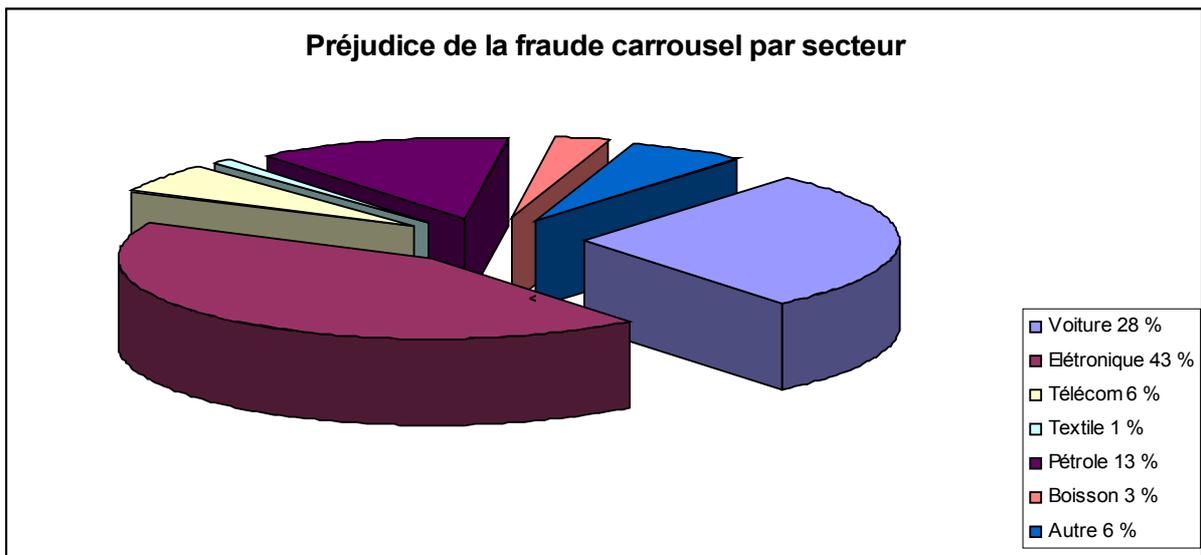
Au vu donc des coûts des marchandises, il se peut dès lors que les cas de fraude soient plus importants dans un secteur que dans un autre alors que le préjudice est lui moins important.

Voyons d'abord quels sont les secteurs les plus concernés par des cas de fraudes.



Source : Rapport annuel 2007, Police Judiciaire Fédérale, Direction criminalité, Economique et Financière

Voyons maintenant un graphique montrant dans quels secteurs nous trouvons les préjudices les plus importants



Source : Rapport annuel 2007, Police Judiciaire Fédérale, Direction criminalité, Economique et Financière

Au vu des schémas, nous remarquons que même si les fraudes touchent plus souvent le secteur de l'automobile, c'est le secteur de l'informatique qui est le plus préjudicié. Le secteur de la téléphonie est bien moins touché qu'avant. Cela est certainement dû à un ralentissement du secteur en général.

## **B/ Impact sur le marché**

Comme nous l'avons vu dans certains montages financiers, les fraudeurs doivent souvent écouler rapidement leur marchandise. Pour ce faire, ils cassent les prix, et mettent en vente la marchandise à des prix inférieurs à ceux du marché.

Dès lors, c'est tout le secteur qui est touché et qui connaît des déséquilibres car c'est une concurrence directe et déloyale à laquelle les autres fournisseurs doivent faire face. Cela entraîne souvent une diminution du prix sur le marché, et parfois la mise en faillite des « petits ». Ceux qui avaient déjà une marge bénéficiaire réduite, ou ceux qui avaient peu de clients ne survivront à la perte de ceux-ci.

D'ailleurs, en mai 2007, suite à la collaboration entre plusieurs services de police, un homme a été arrêté après avoir « tué » une quarantaine d'entreprises belges, via des sociétés écrans<sup>1</sup>. Parfois aussi, le marché noir est alimenté par ces produits. Cela affaiblit aussi l'économie de marché.

## **C/ Impact sur les budgets des Etats**

Au niveau de la Belgique, après les contributions, la taxe sur la valeur ajoutée est la deuxième ressource la plus importante qui compose le budget de l'Etat.

En effet, elle représentait pour 2007, 33,45 %<sup>2</sup> des recettes fiscales.

Le budget de l'Etat, basé sur la contribution de tous et la solidarité, permet de financer tout ce dont le pays a besoin et permet d'améliorer la qualité de vie des citoyens. On peut citer par exemple le financement de la sécurité sociale, les montants des pensions, du chômage, de toutes les aides et allocations sont dépendantes des recettes de l'Etat.

Eluder de la TVA, c'est donc amputer le budget de l'Etat Fédéral, c'est diminuer sa capacité à mener et financer des actions pour les citoyens.

En 2007, la fraude à la TVA se montait à 44 millions d'euros. Même si le montant reste important, il faut noter une baisse de 95 % par rapport en 2001, année où le préjudice lié aux fraudes carrousels avait explosé.

Il était donc plus que temps de travailler sur cette problématique. Le montant de la fraude estimée s'élevait alors à 1,1 milliard d'euros. Sur base d'une recette TVA totale de 21

---

<sup>1</sup> *Arrestation d'un auteur ayant « tué » une quarantaine de sociétés Belge via des sociétés d'encaisses*. Journal « De Morgen », 14/07/07.

<sup>2</sup> Source : [http://www.statbel.fgov.be/figures/d45\\_fr.asp](http://www.statbel.fgov.be/figures/d45_fr.asp)

milliards, c'est presque 5% des recettes TVA qui étaient éludées. C'était aussi 1,42 % des recettes courantes du budget de l'état qui s'envolaient. Un chiffre impressionnant. Pour 2007, le pourcentage de la fraude est passé à 0,045 %. Même si la baisse est conséquente, les montants perdus restent importants.

Au niveau européen, même si en Belgique, la tendance est baissière, ce n'est pas le cas pour tous les pays membres de l'Union. Selon un article du quotidien français « Les Echos », l'impact sur la fraude à la TVA en France est estimé de 2 à 2,5 % du PIB français.

L'économie du pays est ici fortement touchée.

En sachant qu'en Belgique, nous avons développé depuis longtemps des techniques de détection des fraudeurs, mis en place des cellules d'investigations, et que notre économie est en bonne forme, nous ne pouvons que nous interroger sur la problématique des nouveaux entrants dans l'Union Européenne. Ces pays, n'ayant pas l'expérience de ces malversations, et ayant souvent une économie assez fragile sont très vulnérables et l'impact de ces fraudes sur leur économie pourrait s'avérer désastreuse.

#### **D/ Impact sur la criminalité**

##### **- Le financement du crime :**

Les grosses organisations criminelles sévissent en général dans plusieurs activités illicites différentes. On peut citer la drogue, la prostitution, la fraude, le terrorisme et bien d'autres. Elles ont donc besoin de financements importants.

Les techniques de fraude et ici la fraude carrousel permet d'assurer des gains importants en un minimum de temps. Cette méthode est aussi privilégiée car le risque est moindre. C'est un vol par ruse, aucune violence à priori, pas de risque de se voir tirer dessus. De plus, les mécanismes sont bien compartimentés, des hommes de paille prennent souvent le plus de risques pour des montants dérisoires s'ils sont comparés aux montants volés.

##### **- L'effet boule de neige :**

La fraude est déjà en soi une infraction punissable. Mais lors de carrousels, c'est plus d'une infraction qui est commise. Voici les plus courantes :

Pressions, abus de confiance : comme je l'ai déjà signalé, le recrutement de gérants de sociétés écran reste assez flou. Ce sont en général des marginaux, ou des sans abris qui contre quelques milliers d'euros acceptent l'affaire.

Parfois des pressions peuvent être exercées sur ces personnes pour qu'elles continuent l'activité.

D'autres peuvent se faire abuser, se voir entraîner dans ce qui leur est présenté comme une « bonne affaire ». Ces personnes ne seront en général pas capables de mesurer l'importance de l'engrenage dans lequel elles mettent le pied.

Faux et usage de faux : lorsqu'il s'agit d'opérations fictives, de faux documents sont rédigés : fausses factures, faux documents de transport, etc.

Pour brouiller les pistes, certains utilisent même de faux documents d'identité.

Associations de malfaiteurs : s'associer dans le but de commettre un délit en bande organisée constitue selon le code pénal Belge une infraction à part entière.

Tout carrousel implique toujours l'entente entre plusieurs personnes. Prendre tout seul l'initiative de monter un carrousel serait suicidaire.

Le blanchiment d'argent : comme nous l'avons vu au cours de démonstrations des différents types de constructions, la grande majorité des fonds détournés ne peut être déclarée.

On imagine difficilement une société ou un individu qui percevrait des millions d'euros sur son compte bancaire sans avoir de justificatif à donner. L'argent devra donc passer par une filière de blanchiment.

# Chapitre 5 : Les moyens de lutte

La lutte contre la fraude carrousel consiste principalement en l'analyse et en l'échange d'informations. Cette lutte passe avant tout par une connaissance approfondie des constructions, mieux les connaître permet de mieux les combattre.

## **A/ Les acteurs de la lutte en Belgique**

### 1/ L'inspection spéciale des impôts (ISI) :

*« L'ISI est habilitée à effectuer la vérification de la situation fiscale de tous les contribuables et ce pour tous les impôts, droits et taxes dont l'Etat fédéral assure l'établissement, le contrôle ou le recouvrement. Conformément à sa «mission clé», l'ISI se consacre principalement à l'examen des affaires de fraude qui sont en rapport avec la délinquance économique et financière organisée, en particulier celles qui concernent une infraction liée à la fraude fiscale grave et organisée qui met en oeuvre des mécanismes complexes ou qui use de procédés à dimension internationale ( par exemple, lorsqu'il s'agit de «carrousels»)<sup>1</sup> »*

L'ISI est l'administration qui s'occupe de détecter la fraude fiscale grave et organisée. Elle dépend directement du Ministère des Finances. Son champ d'action est assez vaste, l'ISI s'occupe de la lutte contre fraude des tous les impôts et taxes que peut percevoir l'Etat fédéral.

Afin d'aider l'ISI dans le travail de lutte contre la fraude carrousel, d'autres organismes ont été créés. Il s'agit des acteurs CTIF, OCDEFO & OCS.

### 2/ La cellule de traitement des informations financières (CTIF) :

*Créée en 1993, la Cellule de Traitement des Informations Financières (CTIF) est au coeur du dispositif belge de lutte contre le blanchiment de l'argent d'origine criminelle et le financement du terrorisme<sup>2</sup>.*

La CTIF est une autorité indépendante ayant la personnalité juridique.

---

<sup>1</sup> site internet : <http://fiscus.fgov.be/>, Administration de l'Inspection Spéciale des Impôts.

<sup>2</sup> Site internet : <http://www.ctif-cfi.be/>

Bien que créée à la base pour lutter contre le blanchiment d'argent, elle est un appui dans la lutte contre les fraudes TVA.

Son rôle est l'analyse des données financières. Lorsqu'il y a un doute sur une société, une demande est envoyée à la CTIF pour qu'elle enquête sur les transactions effectuées par cette société. Elle fait part de ses résultats, ce qui permet aussi de lutter contre la fraude.

### 3/ L'office central de lutte contre la délinquance économique et financière organisée (OCDEFO) :

L'OCDEFO est l'une des composantes de Direction Générale de la Police Judiciaire (DGP). Elle est composée d'enquêteurs de police, d'enquêteurs détachés par l'administration fiscale et d'autres analystes et conseillers stratégiques.

Elle a un véritable rôle d'enquête. Son terrain d'action est les délits graves en matière économique, financière et fiscale.

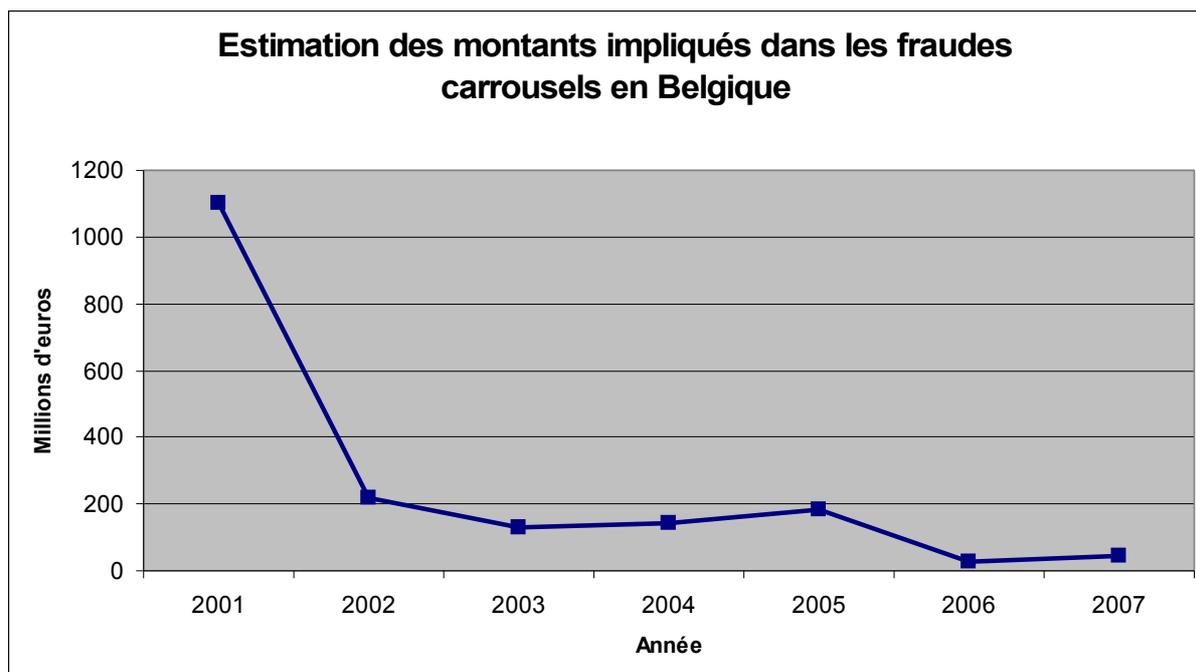
En novembre 2001, voyant l'ampleur que prenait la fraude aux carrousels, le gouvernement a décidé la mise en place d'une cellule spéciale au sein de l'OCDEFO, une cellule mixte de soutien Fraude carrousel-TVA, appelée OCS.

### 4/ La cellule mixte de soutien Fraude carrousel-TVA (OCS) :

Créée en 2001, la cellule OCS est une division de l'OCDEFO. C'est la brigade policière qui s'occupe essentiellement de la fraude carrousel.

Cette année là, le constat était accablant, les montants éludés par les organisations criminelles atteignaient des records. A ce moment, c'était pour la Belgique, plus d'un milliard d'euros qui s'envolait.

Le rôle de l'OCS est d'analyser les montages suspects, de les décortiquer, son objectif est de devenir l'entité référence en matière de connaissances de ce type de criminalité. Pour cela, elle collecte les informations, les analyse et coopère avec les autres intervenants dans la lutte contre la fraude. Depuis la création de l'OCS, les montants engendrés par les carrousels ont largement diminués. En effet, ayant acquis des connaissances approfondies et grâce à leur coopération, les acteurs de la lutte ont permis de diminuer spectaculairement l'impact financier de ces fraudes.



Source : Rapport annuel 2007, Police Judiciaire Fédérale, Direction criminalité, Economique et Financière

Il est à signaler que depuis 2001, la lutte contre la fraude carrousel a porté ses fruits. En effet la baisse des montants éludés est significative. En 6 ans, nous sommes de plus d'un milliard à 44 millions d'euros en 2007. Il s'agit d'une baisse de 95 %. Les résultats sont donc exceptionnels et sont en grande partie le fruit de la cellule spéciale créée à cette occasion, l'OCS.

En 2007, on remarque une nouvelle hausse par rapport à 2006. Celle-ci est due principalement à la recrudescence des fraudes liées au secteur de l'automobile.

Pour l'OCS, si aucune mesure en 2001 n'avait été prise, et en imaginant que la fraude ait été constante, c'est 5,9 milliards supplémentaires qui auraient été perdus.

Il est donc à souligner qu'une lutte efficace commence par une connaissance profonde des systèmes de fraude. Ce fut la mission première du groupe OCS que l'analyse des montages et leur compréhension. Une fois ce savoir acquis, il fut plus facile à cet organisme de déceler les montages frauduleux.

### **B/ Les indicateurs de la fraude**

L'arrêté royal du 03 juin 2007 donne les indicateurs de la fraude fiscale grave et organisée. Cependant, certains indicateurs sont spécifiques aux fraudes carrousel, les connaître, c'est pouvoir mieux les combattre.

On peut donc retenir ceux-ci :

- 1/ Le recours à de nouvelles sociétés, créées ou rachetées.
- 2/ L'utilisation de sociétés dans lesquelles des changements récents sont intervenus, mise en place d'un nouveau gérant, changement statutaire, modification de l'objet social.
- 3/ Le recours à des hommes de paille, qui interviennent dans l'organisation des fraudes sans être les réels commanditaires.
- 4/ L'explosion du chiffre d'affaire est aussi un élément qui peut faire penser à une fraude.
- 5/ Les opérations financières atypiques, c'est-à-dire celle qui sont effectuées soit pour des montants importants, soit à caractère répétitif ou encore toutes les transactions qui concernent des secteurs ou des types de marchandises sensibles.
- 6/ Un prix de vente des marchandises inférieur au prix du marché.
- 7/ La constatation d'anomalies dans les documents, telle que les factures, les documents de transport.
- 8/ La dimension communautaire des opérations commerciales.

### **C/ La présomption d'innocence, un frein à la lutte.**

Un point fort controversé dans le démantèlement de ces réseaux est la présomption de la bonne foi. En effet, comme vu dans nos différents exemples, les marchandises peuvent transiter par des sociétés tout à fait honnêtes n'ayant aucune implication dans le manège. Par contre, certaines sociétés tampons fonctionnent à l'identique. Leurs activités semblent correctes, elles remplissent toutes leurs obligations alors qu'elles sont un maillon du réseau. Leur comportement peut apparaître certes naïf, mais il est difficile de mettre leur intégrité en doute. C'est ainsi que la société tampon peut passer entre les mailles du filet des enquêteurs et ne pas être inquiétée.

Au vu des prix pratiqués par certains pour écouler rapidement la marchandise, certaines sociétés honnêtes sont pourtant tentées de faire affaire avec le réseau. Il est pourtant aussi difficile de prouver que ces sociétés se doutaient du manège. Ce qui peut être pire comme conséquence, c'est qu'un client honnête lui, sans se douter qu'il participe à la fraude, se retrouve incriminé par la justice ou les services compétents.

Il pourra être même condamné et devra alors souvent être solidaire du remboursement de la fraude. Pour la société, cela équivaut alors bien souvent à la mise en faillite.

## D/ Arsenal législatif

Arrêt de la cour de cassation du 12 octobre 2000 :

*« une convention qui a pour but d'organiser une fraude envers des tiers, en l'espèce le demandeur, dont les droits sont protégés par une législation d'ordre public, a une cause illicite et est frappée de nullité absolue »*

Soutenue par cet arrêt, l'administration fédérale s'oppose au droit à la déduction pour un assujetti impliqué dans une schématique de fraude carrousel.

Cet arrêt est, pour l'administration une sécurité, il permet de voir diminuer l'impact de la fraude sur les finances publiques en la répercutant un peu sur les assujettis.

Par cela l'état Belge utilise trois techniques :

- Invocation d'une solidarité entre cocontractants
- Rejet des factures pour les raisons de formes
- Application de la cause illicite frappée de nullité absolue

Il oblige ainsi les sociétés clientes à mieux se renseigner sur leurs fournisseurs et évite la complicité.

Mais cette « *nullité absolue* » entraîne la perte du droit à la déduction pour les sociétés impliquées même de façon involontaire.

Si l'administration de la TVA, avec ses cellules spéciales, possédant des banques de données importantes a déjà du mal à déceler les acteurs de la fraude, comment une simple société de droit Belge pourra alors à coup sûr faire la différence entre un fraudeur et un fournisseur honnête ?

La situation a été longtemps problématique.

Arrêts de la Cour de Justice des Communautés Européennes :

La Cour de Justice européenne, par son arrêt rendu le 12 janvier 2006 conclut que :

*« Un assujetti ayant effectué des opérations irréprochables, dispose et conserve le droit de déduire la TVA qu'il a acquittée en amont, sans que ses propres opérations puissent être considérées comme entachées d'une fraude quelconque, dès lors qu'il ne savait ni ne pouvait savoir qu'une autre opération, antérieure ou postérieure, était, elle, entachée de fraude à la TVA ».*

Cet arrêt constitue donc un pas important dans la protection des sociétés de bonne foi impliquées dans ces constructions.

Pour éviter tout abus, une précision est apportée :

Par un arrêt rendu le 11 mai 2006, la Cour de Justice européenne permet dans certains cas de tenir solidaire du paiement de la TVA tout assujetti qui effectue des opérations en lien avec des opérations frauduleuses, et qui savait ou qui était censé soupçonner que toute ou une partie de la TVA serait éludée.

Conforté par l'arrêt rendu par la Cour de Justice européenne en date du 11 mai 2006, le gouvernement belge modifie l'article 51 du code TVA.

L'entrée en vigueur de la modification s'effectue le 7 août 2006 et stipule que :

*« Tout assujetti est solidairement tenu d'acquitter la taxe avec la personne qui en est redevable en vertu de l'article 51, §§ 1<sup>er</sup> et 2, si, au moment où il a effectué une opération, il savait ou devait savoir que le non-paiement de la taxe, dans la chaîne des opérations, est commis ou sera commis dans l'intention d'éluder la taxe <sup>1</sup> »*

Dans la foulée, une circulaire énumère toute une série d'indicateurs qui sont susceptibles de démontrer que l'assujetti devait être au courant du caractère frauduleux des opérations commerciales auxquelles il a pris part. A titre d'exemples, je vous renvoie au point précédent intitulé « les indicateurs de la fraude »

En résumé, l'assujetti honnête est prévenu. Il se doit donc de connaître tous les éléments qui peuvent lui permettre d'apprécier leur caractère frauduleux ou non d'une transaction.

En cas de doute, il prend la responsabilité de se voir considérer comme solidaire du paiement d'une TVA éludée.

Au vu de la quantité et la complexité des indicateurs laissant supposer une fraude organisée, il est quasiment certain qu'en cas de fraude, l'administration pourra trouver un critère que l'assujetti n'aura pas su déceler.

### **E/ Une solution définitive ?**

Même grâce aux progrès réalisés pour résoudre le problème, on remarque que la fraude n'est pas tout à fait enrayerée.

Si la situation en Belgique s'est améliorée, on peut craindre que ce soit dû à un déplacement de l'activité criminelle vers d'autres Etats membres.

Après avoir analysé le fonctionnement et les principes d'actions de ces montages, j'ai tenté d'imaginer une solution définitive qui empêcherait toute possibilité de fraude carrousel.

L'ensemble de la fraude étant basé sur l'exemption des acquisitions intracommunautaires, leur imposition me semble la meilleure des solutions.

---

<sup>1</sup> Article 51 bis, § 4, Code TVA Belge.

Imposer les livraisons intracommunautaires supposerait que la TVA récupérée ait toujours été payée. Les sommes perçues ne couvriraient donc plus que les sommes versées. C'est donc s'attaquer au principe de base sur lequel repose la technique de fraude. L'effet serait immédiat. Les fraudes carrousels ne pourraient plus fonctionner.

Mais en imaginant une telle modification du régime de TVA intracommunautaire, on s'aperçoit que la différence des taux entre les Etats causerait des déséquilibres.

Une solution possible se profile néanmoins. C'est l'imposition des acquisitions intracommunautaires liées à un taux commun. C'est donner au schéma national une dimension Européenne.

Après avoir fait la moyenne des différents taux au sein de 27 pays membres, j'arrive à un taux moyen de 19,45 %. On peut remarquer que ce taux est très proche de la plupart des taux déjà en vigueur dans les différents pays membres de l'Union.

L'Europe pourrait donc imposer aux pays de l'Union une date pour l'entrée en vigueur du taux Européen. Une période transitoire devrait être octroyée. Elle permettrait la mise en place de nouvelles mesures fiscales, servant à compenser la différence d'imposition en matière de TVA.

C'est à mon avis vers cette solution que devrait tendre les membres de l'Union Européenne pour combattre ce fléau.

## Conclusion :

Comme nous l'avons vu tout au long de ce mémoire, nous constatons que le carrousel à la TVA est une technique de fraude complexe.

Nous avons quand même pu l'analyser et en comprendre toutes les subtilités.

Il est évident que les impacts de ces fraudes sont importants et variés.

Une fois avoir compris les mécanismes, nous pouvons remarquer que la législation européenne n'est pas assez armée pour combattre cette criminalité. En effet, pour les organisations mafieuses spécialistes en la matière, il est assez facile de construire la fraude.

Ne pas changer le régime d'imposition actuel correspond à laisser une porte béante aux fraudeurs.

Depuis 1993, les pays européens n'ont pu faire évoluer la législation afin d'élaborer un régime commun de TVA. Cette situation est bien connue des organisations criminelles qui se jouent de ses failles. Le défi de l'Europe élargie est de parvenir dans un délai raisonnable à une stratégie commune en matière de TVA. Cette stratégie permettrait d'éviter à ses nouveaux membres d'être les victimes du transfert et du développement d'activités frauduleuses en matière de TVA. La modification de la législation européenne dans cette direction et son application scrupuleuse permettrait la libération de sommes colossales au sein de chacun des Etats. Ces « mannes » financières permettraient la mise en œuvre dynamique des politiques tant sociales que de développement de la recherche et de l'enseignement qui permettront à l'Europe de garder une place de choix dans le concert mondial.

L'Europe osera-t-elle relever ce défi ?

## Bibliographie :

## Ouvrages généraux :

Kaectenbeeck – Les carrousels à la TVA- Etude économique et juridique – 2005 - Larcier

Staelens - Fraude à la TVA organisée - 1998 – Signaux Fiscaux

Vervaele - La lutte contre la fraude à la TVA dans l'Union Européenne – 1996 – Ed. Bruylant

## Articles :

Carrousels de TVA, la bête noire du fisc – Les Echos – 07/02/07 - <http://www.pdgb.com/>

## Rapports :

Rapport annuel 2007, Police Judiciaire Fédérale, Direction criminalité économique et financière. [http://www.polfed-fedpol.be/pub/rapport\\_activites/pdf/2007\\_ecofin\\_fr.pdf](http://www.polfed-fedpol.be/pub/rapport_activites/pdf/2007_ecofin_fr.pdf)

## Sites internet

<http://fiscus.fgov.be/>

[http://www.association-automobile-club.com/fraude\\_tva.htm](http://www.association-automobile-club.com/fraude_tva.htm)

<http://www.confiscaid.be/FR/ocdefo.html>

<http://www.ctif-cfi.be/>

<http://www.iec-iab.be/>

[http://www.polfed-fedpol.be/presse/presse\\_detail\\_fr.php?recordID2=1263](http://www.polfed-fedpol.be/presse/presse_detail_fr.php?recordID2=1263)