

Publication par l'Administration de schémas de fraude fiscale

Dans le cadre du premier axe du plan contrôle citoyen, « mettre en place une politique de prévention fiscale », l'Administration a mis en place un espace d'information réservé au contrôle fiscal, dans lequel il est prévu de publier des « exemples de fraudes avérées ou d'abus de droit clairement identifiés ».

Nous reproduisons ci-dessous les premiers schémas de fraude publiés par l'Administration.

1. Utilisation des fonctions cachées d'un logiciel pour dissimuler des recettes

A. – Principe

1 – Toutes les recettes provenant de l'exploitation d'une entreprise doivent être enregistrées en comptabilité quel que soit le mode de paiement de ces recettes (chèques, virement, carte bancaire, espèces). Pour certains clients et dans certaines professions, une facture ou un reçu doit obligatoirement être remis.

La comptabilité doit donner une image fidèle et sincère de l'entreprise. Elle doit être tenue de manière régulière sans blanc ni rature.

B. – Le procédé de fraude

2 – Il consiste à utiliser des fonctions cachées du logiciel de comptabilité ou de caisse ou un logiciel indépendant activé sur un support amovible (clé USB) pour effacer des recettes déjà enregistrées dans le système informatique de l'entreprise et modifier a posteriori les éléments de la caisse. Les recettes ainsi dissimulées sont appréhendées par la personne qui procède à la manipulation.

C. – Le préjudice pour le Trésor et les moyens de lutte contre la fraude

3 – La dissimulation de recettes prive le Trésor public de la TVA et de l'impôt sur les bénéfices correspondant à ce chiffre d'affaires. Lorsque les cotisations sociales sont assises sur les bénéfices réalisés, elles sont également éludées.

Des plans de contrôles reposant sur des interventions inopinées sont régulièrement montés dans certains secteurs pour lutter contre cette fraude. L'Administration peut également demander aux éditeurs et concepteurs des logiciels de comptabilité ou de caisse toute la documentation, notamment le code source, se rapportant aux logiciels afin de démontrer leurs fonctions cachées.

Après avoir rejeté la comptabilité qui n'est ni régulière ni probante, le service reconstitue le chiffre d'affaire de l'entreprise soit à partir d'une comptabilité matière soit à partir des « trous » laissés dans la facturation soit enfin à partir de tout autre élément propre à l'entreprise. Les rappels

d'impôts correspondant à l'utilisation d'un logiciel comprenant des fonctions cachées sont assortis de pénalités pour manœuvres frauduleuses et une plainte pour fraude fiscale est généralement déposée contre l'entreprise qui les utilise.

L'éditeur ou le concepteur du logiciel comprenant les fonctions cachées, ainsi que le distributeur qui savait ou ne pouvait ignorer ces fonctions et toute personne intervenue pour les paramétrer, est par ailleurs redevable d'une amende égale à 15 % du chiffre d'affaires tiré de la commercialisation de ce logiciel. Ces personnes sont également tenues solidairement au paiement des rappels d'impôts mis à la charge de l'entreprise qui a utilisé le logiciel.

2. Remboursement indu de crédit de TVA

A. – Principe

1° La notion de crédit de TVA

4 – Lors de son activité professionnelle, un redevable (personne physique ou morale) collecte pour le Trésor de la TVA auprès de ses clients (TVA collectée). En contrepartie, il déduit la TVA qu'il a payée à ses fournisseurs (TVA déductible). Il déclare ces montants sur des déclarations de TVA qui sont mensuelles, trimestrielles ou annuelles.

Lorsque la déclaration de TVA mentionne :

- un montant de TVA collectée supérieur à celui de la TVA déductible, le redevable est en situation débitrice : il doit reverser au Trésor la TVA nette due (différence entre la TVA collectée et la TVA déductible) ;
- un montant de TVA collectée inférieur à celui de la TVA déductible, le redevable est en situation créditrice : il a une créance sur le Trésor (un crédit de TVA).

Le redevable qui se trouve en situation de crédit de TVA peut :

- reporter sur la déclaration de TVA suivante le crédit dégagé qui viendra alors en déduction de la TVA nette portée sur cette déclaration ;
- ou demander le remboursement de ce crédit à l'État.

2° Le remboursement du crédit

5 – Pour obtenir le remboursement d'un crédit de TVA, le redevable doit déposer auprès des services fiscaux compétents une demande. Après examen par le service compétent, le remboursement demandé peut être soit admis en totalité ou partiellement, soit refusé.

3° Remise en cause du remboursement

6 – Le crédit de TVA dont le remboursement a été demandé et qui a fait l'objet d'une décision favorable du service ne peut être remis en cause que dans le cadre des opérations de contrôle fiscal.

Ces opérations vont permettre de reconstituer les déclarations telles qu'elles auraient dû être déposées par le redevable (vérification des montants de TVA collectée et déductible) et de s'assurer que le redevable était effectivement en situation de crédit de TVA au titre de la période concernée par la demande de remboursement.

Quand les opérations de contrôle fiscal démontrent que le crédit de TVA, objet de la demande de remboursement, n'était pas fondé pour partie ou en totalité, un rappel est effectué et le cas échéant une plainte pour fraude fiscale peut être déposée ¹ :

- pour obtention d'un remboursement de crédit de TVA partiellement ou totalement indu lorsque le redevable a obtenu le remboursement du crédit de TVA ;
- pour tentative d'obtention d'un remboursement de crédit de TVA partiellement ou totalement indu lorsque la demande de remboursement a fait l'objet d'une décision de rejet par le service.

B. – Le procédé de fraude

7 – Le redevable dépose une demande de remboursement de crédit de TVA mentionnant des informations erronées – TVA collectée minorée et/ou TVA déductible majorée – lui permettant de dégager un crédit de TVA non justifié en tout ou en partie et d'en obtenir le remboursement.

C. – Le préjudice pour le Trésor et les moyens de lutte contre la fraude

8 – Le Trésor va procéder au remboursement d'une créance inexistante.

Le Trésor va être privé, dans le cas d'un redevable débiteur de la taxe, du reversement par celui-ci de tout ou partie.

Le fait d'obtenir un remboursement indu au moyen de faux documents d'un crédit de taxe constitue une escroquerie pour laquelle l'administration fiscale est susceptible de demander l'engagement de poursuites judiciaires en sus des sanctions administratives appliquées.

¹ En cas d'existence de procédés ayant conduit à l'obtention indu d'un remboursement de crédit de TVA, le contribuable peut être poursuivi du chef d'escroquerie, *C. pén.*, article 313-1.

2. Rétention de TVA

A. – Le reversement de la TVA

9 – La TVA est un impôt sur la consommation qui n'est pas payé directement par le consommateur mais par les entreprises qui ont pour obligation de la collecter auprès de leurs clients et de la reverser au Trésor.

Cette taxe n'est pas une charge pour les entreprises, puisqu'elles ont un simple rôle d'intermédiaires dans sa collecte.

Les entreprises :

- calculent la taxe exigible sur leurs ventes ou leurs prestations de services ;
- déduisent de cet impôt la taxe qui a grevé le prix des biens et services nécessaires à la réalisation de leurs opérations imposables ;
- ne reversent au Trésor que la différence (TVA nette due).

Ce reversement doit être effectué périodiquement (par mois, trimestre ou année selon le régime d'imposition) pour l'ensemble des opérations au titre desquelles l'exigibilité de la TVA est intervenue.

La TVA est exigible lors de la livraison des biens meubles corporels ou lors de l'encaissement s'agissant de prestations de services.

B. – Le procédé de fraude fiscale

10 – L'entreprise redevable collecte auprès de ses clients la TVA mais s'abstient de la reverser au Trésor public alors qu'elle est exigible, notamment :

- en ne déposant pas sa déclaration de TVA ;
- en ne mentionnant pas toutes les opérations imposables et la taxe correspondante ;
- en appliquant indûment aux opérations déclarées un taux de TVA réduit, une exonération ou un régime de taxation non conformes ;
- en réduisant artificiellement le montant de la TVA à reverser par majoration de la TVA déductible déclarée ;
- en revendiquant une dispense de déclaration (franchise en base) alors que la taxe a été facturée au client qui l'a acquittée.

La dette contractée envers le Trésor public par l'entreprise qui ne reverse pas la TVA est parfois comptabilisée au passif du bilan, situation traduisant une parfaite connaissance de la rétention perpétrée.

La rétention de TVA commise par un prestataire de services est d'autant plus grave qu'il ne consent aucune avance de trésorerie à l'État, la taxe dont il est redevable ne devenant exigible qu'après son encaissement auprès du client.

C. – Le préjudice pour le Trésor et les moyens de lutte contre la fraude

11 – Le Trésor public est privé du reversement de la TVA que l'entreprise s'est appropriée. Dans l'hypothèse où la TVA non reversée a été facturée à un client assujetti, celui-ci a pu la déduire de la TVA collectée sur ses propres opérations.

Cette fraude est susceptible de justifier le dépôt d'une plainte pour fraude fiscale.

D. – Conséquences économiques

12 – Ce procédé de fraude place l'entreprise qui l'utilise dans une situation de concurrence déloyale vis-à-vis des autres entreprises du secteur respectueuses de leurs obligations fiscales.

En effet, la rétention de TVA génère pour l'entreprise un profit, soit utilisé pour réduire artificiellement ses prix tout en conservant sa marge bénéficiaire, soit afin de permettre des versements occultes ou toute autre utilisation (par exemple, appréhension par ses dirigeants et/ou associés ou rémunération d'un personnel non déclaré).

3. TVA sur la marge et biens d'occasion

A. – Principe

13 – Les ventes de biens d'occasion réalisées par un assujetti-revendeur sont, en principe, taxables sur la marge bénéficiaire.

B. – Biens d'occasion

14 – Ce sont des biens meubles corporels usagés susceptibles de emploi (autres que des objets d'art, de collection ou d'antiquité, pierres et métaux précieux). À titre d'exemple dans les échanges intracommunautaires, les véhicules terrestres à moteur sont considérés comme des biens d'occasion, lorsqu'ils sont livrés plus de six mois après la date de première mise en service et qu'ils ont parcouru au moins 6 000 km.

C. – Assujettis-revendeurs

15 – Ce sont les personnes qui, dans le cadre de leur activité économique, acquièrent en leur nom propre, en vue de leur revente, des biens d'occasion.

D. – Le régime de taxation sur la marge

16 – La base d'imposition est constituée par la différence, ramenée hors taxe, entre le prix de vente du bien toutes taxes comprises et son prix d'achat sans TVA (ou avec TVA si le bien d'occasion a initialement été acheté sous le régime de la marge).

Ce régime a été mis en place afin d'éviter qu'un bien d'occasion, c'est-à-dire un bien qui a déjà fait l'objet d'une taxation à la TVA définitive lors de son appropriation par un consommateur final, soit à nouveau taxé lors de sa réintroduction dans le circuit commercial.

La taxation sur la marge s'applique donc uniquement aux ventes réalisées par un assujetti-revendeur de biens d'occasion qui lui ont été livrés par un non-redevable de la TVA ou par une personne qui n'est pas autorisée à facturer la TVA au titre de cette livraison, ou par un redevable qui a soumis la vente précédente à une taxation sur la marge.

En revanche, la taxation sur la marge n'est pas applicable si le bien vendu a ouvert droit à déduction lors de son acquisition par l'assujetti-revendeur (importations, acquisitions intracommunautaires taxées, achats de biens auprès d'un assujetti ayant facturé la taxe).

L'application du régime de la marge exclut toute déduction par l'assujetti-revendeur de la TVA afférente à l'achat des biens.

E. – Les procédés de fraude

17 – La revendication abusive du régime de taxation sur la marge.

F. – Par l'utilisation d'une société écran

18 – Ce procédé de fraude suppose la présence d'au moins trois sociétés distinctes.



– le fournisseur (C) situé dans le pays d'origine du véhicule d'occasion déclare une livraison intracommunautaire à destination de la société écran (B) ;

– la société écran (B) située dans un autre état membre de l'Union européenne indique sur ses factures que le régime de la marge est applicable à la vente ;

– la société française (A) (bénéficiaire de la fraude) prétend acquérir des véhicules d'occasion auprès de la société écran (B).

L'intervention de la société (B) étant sans fondement économique, l'acquisition réalisée par la société (A) est constitutive d'une acquisition intracommunautaire taxable en France.

Par conséquent, la revente ultérieure du bien par la société française (A) aurait dû être soumise à la TVA sur le prix de vente total.

La société (B) facture abusivement la vente du bien sous le régime de la marge, afin de permettre à la société française A de revendre ultérieurement ce bien en se plaçant abusivement sous ce même régime.

G. – Par la falsification de factures

19 – Un autre procédé de fraude consiste pour une société française (A) à falsifier elle-même les factures de son fournisseur allemand (C) alors qu'elles font régulièrement état de livraisons intracommunautaires exonérées.

H. – Finalité de ces opérations

20 – En s'approvisionnant directement auprès de son fournisseur intracommunautaire C, la société française A aurait autoliquidé la TVA et la revente ultérieure du bien aurait dû être soumise à la TVA, sur le prix de vente total.

L'utilisation de la société écran B ou la falsification des factures émises par son fournisseur C vont permettre à la société française A de se placer indûment sous le régime de la marge.

I. – Le préjudice pour le Trésor et les moyens de lutte contre la fraude

1° Sur le plan fiscal

21 – Le Trésor public est privé de la partie de la TVA nette due par la société A, correspondant à la différence entre la TVA qui aurait dû être collectée sur le prix de vente total et celle qui a été calculée sur la marge bénéficiaire.

2° Illustration

22 – Soit un véhicule d'occasion acheté 10 000€ HT auprès de la société allemande C et revendu en France par la société A, après remise en état, 12 000 €, taxe comprise.

La base d'imposition déclarée par la société A est de 1 667 € HT ($2\,000/1,20$).

Le montant de la taxe acquittée au Trésor public est de 333 € ($1\,667 \times 20\%$).

La base d'imposition déclarée aurait dû être de 10 000 € HT ($12\,000 / 1,20$).

Le montant de la taxe acquittée au Trésor public aurait dû être de 2 000 € ($10\,000 \times 20\%$).

Le Trésor public est lésé de 1 667 €, soit la différence entre la TVA sur le prix de vente total (2 000€) et la TVA sur la marge bénéficiaire (333 €).

2° Sur le plan économique

23 – Outre son impact budgétaire, l'application abusive du régime de la marge affecte le fonctionnement normal du marché automobile :

- en permettant la commercialisation sur le marché français de véhicules d'occasion échappant à la taxation régulière à la TVA sur leur prix de vente total ;

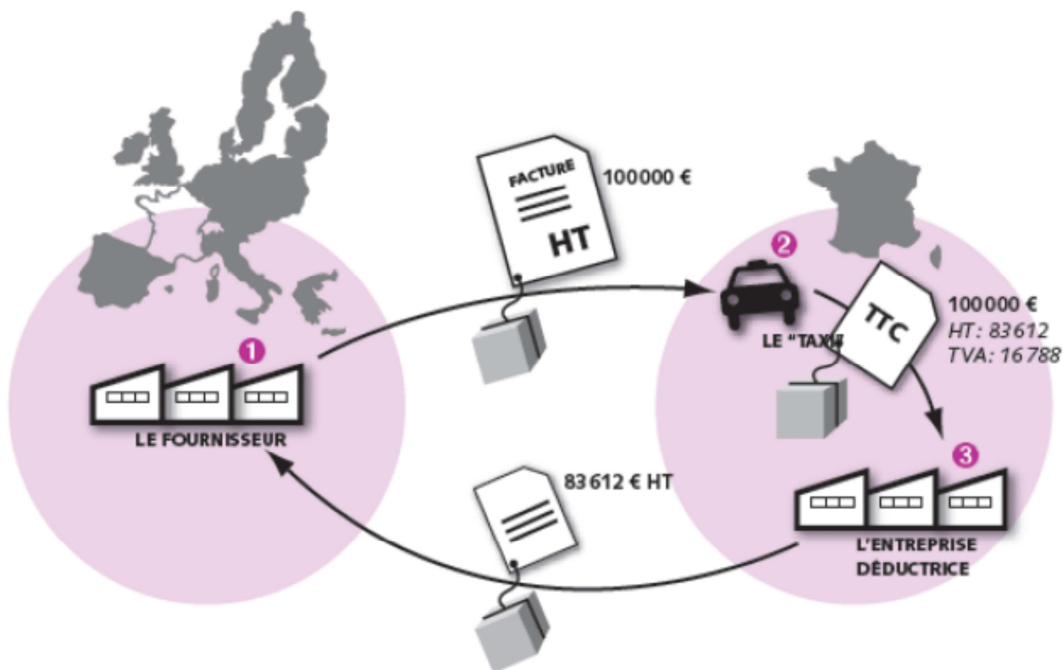
- en créant des distorsions de concurrence au détriment des négociants de véhicules d'occasion respectueux de leurs obligations déclaratives.

Pour accroître les sanctions dans ce type de fraude, la dernière loi de finances rectificative pour 2012, prévoit à compter du 1er janvier 2013 une solidarité de paiement des droits rappelés entre tous les acteurs de la chaîne de facturation lorsqu'il est démontré qu'ils savaient ou ne pouvait ignorer qu'ils participaient à un schéma destiné à éluder la TVA (*CGI, art. 283, 4 ter*).

4. Fraude TVA de type carrousel

24 – La fraude carrousel est une fraude à la taxe sur la valeur ajoutée qui s'est multipliée, depuis la création du Marché unique européen, notamment dans les secteurs du commerce des composants électroniques, de la téléphonie mobile et du textile. Cette fraude est organisée entre plusieurs entreprises pour obtenir le remboursement, par un État de l'Union, d'une taxe qui n'a jamais été acquittée en amont, ou réduire le montant de la TVA à payer.

Schéma simplifié d'un carrousel TVA



A. – Mécanisme

21 – Le circuit caractérisant la fraude carrousel consiste :

- en la mise en place d'une chaîne de sociétés dans plusieurs États réalisant entre elles des acquisitions intracommunautaires et des livraisons intracommunautaires et/ou des importations et des exportations ;
- à constituer artificiellement des droits à déduction par l'intermédiaire de sociétés éphémères ou « taxi » qui ont pour rôle de « créer » de la TVA grâce à un circuit de facturation.

Il est précisé que dans un tel circuit, il n'est pas essentiel que la marchandise existe ou circule réellement puisque le but des participants n'est pas de réaliser une opération économique et commerciale mais de partager une TVA éludée frauduleusement, d'obtenir la déduction ou le remboursement de la TVA qui n'a jamais été acquittée en amont et de diminuer le prix de la marchandise afin de gagner des parts de marché.

B. – Intervenants

22 – La réalisation de ce type d'opérations, dans un circuit simplifié, suppose la présence d'au moins trois sociétés distinctes :

– la société (1) fournisseur située obligatoirement dans un autre état membre vend une marchandise hors taxe (livraison intracommunautaire exonérée) à la société :

La société (2) fictive et/ou éphémère « taxi » sise en France, fiscalement défailante et ne disposant d'aucun moyen matériel et humain, est chargée de créer, facture par facture, une créance sur le Trésor matérialisée par de la TVA facturée mais non reversée au Trésor public qui sera ensuite déduite par la société cliente ; Ce « taxi » refacture systématiquement les produits à un coût inférieur au prix d'achat tel qu'il apparaît sur les factures de son fournisseur (acquisition intracommunautaire non déclarée), la rétention abusive de TVA étant utilisée pour couvrir les frais engagés et réaliser des profits.

– l'entreprise déductrice installée en France, et principale bénéficiaire du circuit, est généralement un grossiste et a une activité partiellement réelle en dehors du circuit carrousel, étant souligné que très souvent, celle-ci se trouve déjà en relation commerciale directe avec le fournisseur intracommunautaire de la société « taxi » et pourrait donc s'adresser directement à lui dans une logique commerciale normale. Dans cette hypothèse, en s'approvisionnant directement auprès du fournisseur intracommunautaire, cette entité aurait autoliquidé la TVA et n'aurait pas bénéficié d'un droit à déduction sur cette opération.

À la fin du circuit de facturation, il est possible que la marchandise revienne à son point de départ à un prix inférieur (d'où le nom de carrousel). La TVA non reversée est répartie entre tous les intervenants du circuit.

En pratique, de nombreuses autres entreprises peuvent s'insérer dans le circuit frauduleux (notamment une entreprise non défailante, avec peu ou pas de marge bénéficiaire, intercalée entre l'entreprise défailante et l'entreprise déductrice et servant à « protéger » le déducteur final). De même, la multiplication des États membres entraîne une croissance de la rentabilité pour un même carrousel.

C. – Analyse économique

23 – Cette suite d'opérations n'est économiquement génératrice d'aucune valeur ajoutée et n'a de sens qu'au regard du partage de la TVA qui implique une entente préalable sur les prix facturés. Chaque facture émise présente l'apparence d'une opération réelle de négoce entre deux professionnels (présence de bons de livraison, de bons de transport, de justificatifs de transports internationaux...) alors que la finalité n'est que financière.

Dans le cadre d'un circuit économique normal, les trois flux de facturation, de marchandises et financier sont liés. Dans le cadre d'un circuit carrousel, les flux financiers et de facturation peuvent être dissociés du

flux de marchandises, la fraude carrousel reposant sur un circuit de facturation qui apparaît cohérent alors que le flux physique de marchandises peut être complètement fictif.

D. – Le préjudice pour le Trésor et les moyens de lutte contre la fraude

24 – Sur le plan fiscal :

- la société « taxi » s'abstient de souscrire tout ou partie des déclarations fiscales lui incombant alors que des factures certes litigieuses, car privées de cause économique, ont été émises et qu'il est établi que la TVA a dûment été facturée à la société cliente ;
- la société cliente du « taxi » va imputer, de façon induue, sur sa TVA collectée, la TVA déductible afférente à des factures d'achats considérés comme fictifs ou sans cause économique.

Aussi, le Trésor va être lésé soit d'une partie de la TVA nette due normalement exigible, soit si la société se trouve en situation créditrice, du montant du remboursement de crédit de TVA abusivement demandé par celle-ci.

La législation fiscale permet de remettre en cause la déduction effectuée chez le client lorsqu'il est démontré qu'il savait ou qu'il ne pouvait ignorer qu'il participait à un montage. La solidarité de paiement des rappels entre tous les acteurs de la chaîne carrouseliste peut également être appliquée. Sur le plan pénal, ces pratiques relèvent à la fois de la fraude fiscale et de l'escroquerie.

25 – Sur le plan économique. – Outre son impact budgétaire, la fraude carrousel affecte le fonctionnement normal du marché :

- en permettant de commercialiser, en bout de chaîne, des produits à des prix nettement inférieurs aux prix du marché officiel, les gains des « maillons » intermédiaires étant financés par le Trésor, du fait du non-reversement de la TVA ;
- en créant des distorsions de concurrence pour les opérateurs respectueux de leurs obligations fiscales.

5. Facturation fictive ou de complaisance

A. – Principe

26 – La fausse facture ou facture de complaisance. – Le faux document délivré va recouvrir une livraison de bien effective ou une prestation de services réelle.

B. – Procédé « primaire »

27 – Les factures établies par le fournisseur réel sont faites à des faux noms, des fausses adresses ou pour des quantités ne correspondant pas à celles effectivement livrées.

C. – Procédé « intermédiaire »

28 – Le fournisseur va transformer l'opération réalisée, à l'origine fiscalement non déductible, en opération déductible (exemple : construction d'un court de tennis au profit du dirigeant maquillé en travaux immobiliers réalisés pour la société).

D. – Procédé plus élaboré

29 – C'est le recours à la fausse facture « taxi ». Dans cette hypothèse, la fausse facture couvrant une opération réelle, va être établie par une autre personne que celle qui a réellement réalisé l'opération.

30 – La facture fictive d'achat ou de vente. – Le document établi ne couvre aucune livraison de biens ou prestation réelle. Les sommes ainsi dégagées servent à alimenter une "caisse noire" ou sont directement appréhendées par les dirigeants. La facture fictive est très souvent établie par une société défailante fiscalement.

E. – Le procédé de fraude

31 – La comptabilisation de ces factures de complaisance et/ou fictives permet :

- la minoration des bénéfices imposables ;
- la récupération induite de la TVA facturée ;
- la constitution d'une « caisse noire » permettant des versements occultes ou toute autre utilisation (travail dissimulé notamment).

Aux motivations d'ordre fiscal s'ajoute le souhait d'éviter les charges sociales afférentes à la main d'œuvre. Ceci explique que la facturation de complaisance serve de cadre à une fraude fiscale et sociale importante touchant principalement le secteur du bâtiment exposé à un problème récurrent de pénurie de main d'œuvre.

Les situations frauduleuses les plus couramment observées sont le recours à des sociétés écrans et les fausses délocalisations dans un pays étranger.

1° Le recours à des sociétés écrans

32 – L'insaisissabilité des employeurs représente une situation à laquelle les services de contrôle sont confrontés.

Elle se traduit par une sous-traitance démultipliée de main d'œuvre dans de nombreuses sociétés. Cette pratique permet de dissimuler, par un écran juridique, les employeurs cherchant à échapper à leurs obligations sociales et fiscales. De même, l'exploitation éphémère d'une entreprise peut relever d'un choix délibéré d'échapper aux obligations sociales et fiscales.

2° Les fausses délocalisations dans un pays étranger

33 – La fraude repose sur le détachement temporaire de travailleurs dans le cadre d'une prestation de service transnationale. Les pratiques les plus courantes sont celles de la fausse délocalisation dans un pays étranger qui permet à l'entreprise française de recourir aux services d'un travailleur (étranger ou français) tout en échappant à la législation fiscale et sociale nationale occasionnant ainsi une concurrence déloyale.

Le préjudice pour le Trésor et les moyens de lutte contre la fraude

3° Préjudice causé par l'émetteur

34 – Le facturier s'abstenant de souscrire tout ou partie de ses déclarations fiscales, la TVA, exigible du seul fait de la facturation, et l'impôt sur le revenu ou sur les sociétés afférent aux commissions perçues au titre de sa prestation, ne sont pas reversés au Trésor public.

4° Préjudice causé par le bénéficiaire des factures

35 – Le bénéficiaire des factures de complaisance et/ou fictives a déduit la TVA indûment facturée de la taxe collectée sur ses propres opérations, minorant ainsi le montant de la TVA nette reversée au Trésor public.

Outre cette fraude à la TVA, le recours à la facturation de complaisance destiné à couvrir du travail dissimulé permet de ne pas supporter les taxes assises sur les salaires, ainsi que les cotisations prélevées par les organismes de protection sociale.

Enfin, le bénéficiaire des factures fictives a privé le Trésor de tout ou partie de l'impôt sur le revenu ou sur les sociétés exigible, en minorant ses résultats imposables, à raison de la déduction de charges ne recouvrant aucune opération réelle.

6. Délocalisation fictive d'entreprises exploitées en France

A. – Principe

36 – Sous réserve de l'application des conventions internationales et de dérogations spécifiques, les bénéfices passibles de l'impôt sur les sociétés (ou de l'impôt sur le revenu pour les activités individuelles) sont les bénéfices réalisés par les entreprises exploitées en France.

L'exploitation d'une entreprise s'entend de l'exercice habituel d'une activité qui peut soit s'effectuer dans le cadre d'un établissement stable, soit être réalisé par l'intermédiaire de représentants n'ayant pas de personnalité indépendante, soit résulter de la réalisation d'opérations formant un cycle commercial complet.

Ainsi, par exemple, les entreprises étrangères qui exploitent exclusivement des établissements stables en France (c'est-à-dire des établissements se caractérisant par une installation fixe ou présentant une certaine permanence en France) et ne possèdent à l'étranger que leur siège social, sont passibles de l'impôt en France à raison de l'ensemble de leurs opérations.

B. – Le procédé de fraude

37 – Il consiste en la délocalisation artificielle par des personnes physiques ou morales du siège de leur activité commerciale, artisanale ou libérale en dehors du territoire national. Bien que la société déclare son siège dans un autre pays (en général simple adresse de domiciliation) et soit inscrite au registre du commerce de ce pays, elle exerce réellement son activité en France où elle y dispose de ses moyens d'exploitation.

Outre la recherche d'une fiscalité plus avantageuse, ce procédé peut permettre :

- l'exercice non déclaré d'une activité commerciale ou libérale sur le territoire français sous couvert d'une société domiciliée à l'étranger ;
- la réalisation de fausses opérations intracommunautaires par l'intermédiaire d'une structure implantée fictivement dans un autre pays ;
- la poursuite d'une activité en France par des personnes interdites de gérer ;
- d'échapper aux poursuites individuelles et au prononcé d'une responsabilité en complément de passif.

C. – Le préjudice pour le Trésor et les moyens de lutte contre la fraude

1° Sur le plan fiscal

38 – La délocalisation artificielle du siège social à l'étranger, rendant possible l'exercice non déclaré d'une activité sur le territoire national, prive le Trésor public de l'impôt dont l'entreprise est normalement redevable. En outre, cette délocalisation permet éventuellement d'occulter

la réalisation d'opérations imposables en France et d'éviter le versement de la TVA correspondante.

2° Sur le plan économique

39 – Ce procédé de fraude place l'entreprise qui l'utilise dans une situation de concurrence déloyale vis-à-vis des autres entreprises du secteur respectueuses de leurs obligations.

7. Schémas « d'intéressement sauvage » bénéficiant à certains cadres dirigeants

A. – Principe

40 – Pour favoriser l'intéressement de certains salariés au développement de leur entreprise, le législateur a prévu certains dispositifs légaux qui permettent sous certaines conditions (durée de conservation des titres, plafonds légaux, incompatibilité avec le PEA...) de bénéficier d'un régime fiscal adapté pour l'imposition du gain qui résulte de cet intéressement (*stock-option, carried-interest, attributions gratuites d'action...*).

B. – Le procédé de fraude

41 – Certaines sociétés ont mis en place des régimes d'intéressement sauvage afin d'inciter leurs cadres dirigeants à améliorer les performances de l'entreprise. Les gains résultant de ces schémas reposent sur l'attribution de titres à des conditions préférentielles indexées sur la valorisation de l'entreprise à rentabiliser.

Afin de rendre encore plus attractif ces schémas, des montages complémentaires sont parfois mis en place pour exonérer les gains constatés de toute imposition ou pour qu'ils puissent bénéficier du régime fiscal des plus-values plus avantageux que celui de l'imposition des salaires.

C. – Le préjudice pour le Trésor et les moyens de lutte contre la fraude

42 – Le préjudice pour le Trésor repose sur l'imposition à l'impôt sur le revenu et les cotisations sociales qui sont évitées du fait de ses montages.

Ils sont combattus par l'Administration sur le terrain de l'abus de droit qui est une destinée à déjouer les manœuvres ayant pour objet d'éviter tout impôt ou taxe en utilisant des constructions juridiques qui, bien qu'apparemment régulières, ne traduisent pas le véritable caractère des opérations réalisées, soit du fait de leur caractère fictif, soit parce qu'elles ont un but exclusivement fiscal et ce à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur.

En application de l'article L. 64 du LPF, l'Administration peut restituer leur véritable caractère à de tels actes. Les rappels correspondant sont assortis d'une pénalité de 80 %.

7. Délocalisation fictive du domicile des personnes physiques

A. – Principe

43 – Sous réserve des dérogations résultant de l'application des conventions internationales, les personnes physiques domiciliées en France sont soumises à une obligation fiscale illimitée : elles sont imposées dans les conditions de droit commun sur l'ensemble de leurs revenus de source française ou étrangère alors que les personnes domiciliées hors de France sont imposables à raison de leurs seuls revenus de source française limitativement énumérés par la loi.

B. – Domiciliation en France

44 – Pour qu'un contribuable soit domicilié en France, quelle que soit sa nationalité, il suffit qu'un des critères suivants soit rempli.

1° Critère personnel

45 – Il a en France son foyer ou le lieu de son séjour principal.

2° Critère professionnel

46 – Il exerce en France une activité professionnelle, salariée ou non, à moins qu'il ne justifie que cette activité y est exercée à titre accessoire.

3° Critère économique

47 – Il a en France le centre de ses intérêts économiques.

C. – Le procédé de fraude

48 – Il consiste pour un contribuable à se prétendre abusivement domicilié à l'étranger, afin de se soustraire en France à tout ou partie de ses obligations fiscales.

Alors même que les éléments de fait permettent de le domicilier fiscalement en France, l'intéressé prétend, sans en apporter la preuve, résider dans un autre État où il serait soumis à une obligation fiscale illimitée.

D. – Le préjudice pour le Trésor et les moyens de lutte contre la fraude

49 – La revendication abusive d'une domiciliation fiscale à l'étranger, prive le Trésor public de tout ou partie de l'impôt sur le revenu dont le contribuable est normalement redevable.

Parallèlement, l'intéressé peut s'affranchir du paiement de l'impôt de solidarité sur la fortune auquel il serait assujéti au regard de l'importance de son patrimoine.

Ce procédé de fraude est une des circonstances permettant le déclenchement de poursuites pénales avec ouverture d'une enquête des services de police judiciaire spécialisés dans la répression de la délinquance fiscale.

8. Défiscalisation abusive outre-mer

A. – Principe

50 – Pour favoriser l'investissement productif outre-mer, les contribuables peuvent bénéficier d'une réduction d'impôt correspondant à un pourcentage de la valeur des biens dans lesquels ils investissent.

La réduction peut être pratiquée au titre de l'année où les investissements sont réalisés, c'est dire où ils sont en capacité opérationnelle de fonctionnement. Lorsque les investissements sont supérieurs à un montant fixé par la loi, ils doivent faire l'objet d'un agrément préalable pour pouvoir ouvrir droit à la défiscalisation.

B. – Le procédé de fraude

51 – Certains monteurs ont conçu des schémas de défiscalisation en évitant systématiquement la procédure d'agrément. Ces montages reposent sur une défiscalisation anticipée de plusieurs mois ou années avant la réalisation effective de l'investissement dont la valeur a été largement surévaluée par rapport au prix du marché. Dans les cas les plus abusifs relevant de l'escroquerie les investissements n'ont jamais été livrés où ne sont pas conformes à la réglementation.

Au cours des dernières années, les schémas abusifs de ce type ont été principalement identifiés dans le secteur de l'énergie photovoltaïque mais ils peuvent également concerner d'autres secteurs.

C. – Le préjudice pour le Trésor et les moyens de lutte contre la fraude

52 – Au préjudice subi par le Trésor du fait d'une imputation sur l'impôt d'une réduction anticipée et au final infondée ne correspondant pas pour tout ou partie à un investissement réel vient se rajouter pour les départements, régions et collectivités d'outre-mer un préjudice économique résultant de l'absence de réalisation d'un investissement productif et utile au développement.

Lors de la découverte des schémas de ce type, la réduction d'impôt non justifiée est reprise auprès des contribuables investisseurs. Outre les éventuelles poursuites pénales pour escroquerie, les monteurs indéliçats sont passibles d'une amende égale au montant de ces reprises.

9. Dissimulation d'avoirs détenus à l'étranger

A. – Principe

53 – Les comptes bancaires et les contrats d'assurance vie détenus à l'étranger doivent faire l'objet d'une déclaration lors de la souscription de la déclaration d'impôt sur le revenu (cases 8UU et 8TT déclaration n° 3916 ou sur papier libre pour les contrats d'assurance vie).

Le montant de ces avoirs doit être intégré au patrimoine soumis à l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) et les revenus financiers ou les plus-values correspondant sont soumis à l'impôt sur le revenu et à la CSG.

B. – Le procédé de fraude

54 – Les avoirs non déclarés détenus à l'étranger sont généralement détenus directement ou indirectement dans des pays appliquant un strict secret bancaire peu ou pas coopératif sur le plan de l'assistance administrative fiscale. Dans les schémas les plus opaques, les fonds sont détenus par l'intermédiaire d'une ou plusieurs structures interposées, sans existence économique réelle, qui peuvent relever de pays tiers.

Ces avoirs non déclarés peuvent dans certains cas être alimentés par une fraude d'amont du fait de revenus d'activités non déclarés, de recettes ou d'activités occultes. La présence de cette fraude d'amont constitue une circonstance aggravante entraînant l'application de pénalités de 80 %.

C. – Le préjudice pour le Trésor et les moyens de lutte contre la fraude

55 – La détention d'actifs non déclarés à l'étranger dans des pays ou territoires non coopératifs est une des circonstances permettant le déclenchement de poursuites pénales avec ouverture d'une enquête des services de police judiciaire spécialisés dans la répression de la délinquance fiscale. Certaines affaires récentes ont montré que les

fraudeurs concernés pouvaient être impliqués dans des affaires de blanchiment en lien avec le trafic de stupéfiants.

Les contribuables concernés par cette fraude qui souhaite régulariser spontanément leur situation peuvent procéder à cette démarche dans les conditions prévues par la circulaire ministérielle du 21 juin 2013.