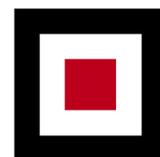




godin
ASSOCIÉS



LETTRE D'INFORMATION n°32

Cabinet d'Avocats

SPECIALE LOI DE FINANCES

La loi de finances pour l'année 2020 n° 2019-1479 du 28 décembre 2019 (JORF n° 302 du 29 décembre 2019) comporte de nombreuses dispositions en matière douanière (NB, ci-après la mention « LF » après un numéro d'article désigne le numéro de l'article dans la loi de finances, la mention « CD » désigne le Code des douanes national, la mention « CGI » le code général des impôts et « LPF » le Livre des Procédures Fiscales – par ailleurs, le format de la présente interdit toute exhaustivité, il conviendra d'examiner la loi elle-même).

On peut les regrouper en quatre points :

- La restructuration annoncée des compétences entre la DG Douane et les Impôts,
- Les évolutions de la fiscalité énergétique et environnementale,
- De profondes réformes de la TVA (vente à distance et autoliquidation),
- Des articles non rattachés.

RESTRUCTURATION DES COMPETENCES ADMINISTRATIVES

Transferts massifs de compétence de la Direction Générale des Douanes et Droits indirects à la Direction Générale des Finances Publiques

En quelques alinéas, l'article 184 LF consacre une séquence de transferts de compétences inédite (environ 47 milliards d'euros sur les 84 milliards recouverts par la Douane en 2018) par la Douane au profit de la Direction Générale des Finances Publiques. Cette tendance s'était amorcée lors de la loi de finances pour 2019 (cf. notre Lettre d'information n° 29 septembre – novembre 2018). Pour résumer les transferts (au 1^{er} janvier de chaque année listée ci-dessous) décidés par les deux lois de finances :

- 2019 : taxes sur boissons non alcooliques (art. 1613 ter et quater CGI – recouvrement « comme en matière de taxes sur le chiffre d'affaires ») ;
- 2020 : taxe générale sur les activités polluantes – composantes « émissions polluantes », « huiles lubrifiantes », « lessives » et « granulats » (recouvrement « comme en matière de taxes sur le chiffre d'affaires ») ;
- 2021 : taxe générale sur les activités polluantes – composante « déchets » (idem) ;
- 2021 : autoliquidation de la TVA pétrolière sur la déclaration de TVA en sortie de régimes suspensifs (art. 298 CGI) ;
- 2021 : la taxe spéciale sur les véhicules routiers dite « taxe à l'essieu » (auto-liquidée en 2022 art. 284 bis et 284 sexies bis CD) ;
- 2022 : droit annuel de francisation et droit de passeport sur les navires (art. 223 et 238 CD) ;
- 2022 : taxes sur le gaz naturel (art. 266 quinquies CD), le charbon (art. 266 quinquies B CD) et l'électricité (art. 266 quinquies C CD) ;
- 2022 : concernant la TVA à l'importation, la Douane ne conservera plus que le recouvrement de la TVA due par les particuliers non assujettis à la TVA (les assujettis bénéficiant des nouvelles dispositions d'autoliquidation en 2022) ;
- 2023 : recouvrement des amendes douanières par la DGFiP (celles qui ont une nature administrative, pas les sanctions fiscales du type de celles figurant aux art. 410-415 CD) ;
- 2024 : accises sur les tabacs manufacturés et les alcools et boissons alcoolisées (art. 302 B CGI et suivants – retour à l'administration fiscale d'une compétence qu'elle exerçait jusqu'en 1993).

La Douane va conserver essentiellement la perception des droits de douane et de la taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques (taxes sur les carburants).

Ce basculement de ce que le rapport d'«évaluation préalable» dénomme la «fiscalité indirecte sectorielle» est l'occasion de dresser l'état des règles applicables qui apparaissent complexes et mal articulées. Il a donc été proposé au législateur, qui l'a accepté, que le Gouvernement légifère par ordonnance d'ici mi-2021 pour remettre à plat le régime juridique de ces taxes sans changer leur assiette ni leur taux. Un recours a été formé devant le Conseil constitutionnel contre l'article 184 LF, pour critiquer cette utilisation de la procédure des ordonnances, et rejeté (cf. la décision 2019-796 DC du 27 décembre 2019, points 103 à 108).

Il reste donc à suivre comment l'administration des douanes se réorganiserait. Le Rapporteur général des Finances de l'Assemblée a interrogé en vain le Gouvernement sur ce point. Le Sénat s'est plaint de la pauvreté de l'étude d'impact et des incertitudes sur des points majeurs autant que sur l'étendue réelle de la réforme à venir qui va modifier le fait générateur et l'exigibilité des taxes en cause.

Règle de procédure concernant les premières compétences transférées

L'article 189 LF prévoit un renvoi dans le Code des douanes aux règles du CGI et du LPF sur la procédure à appliquer aux taxes ayant fait l'objet de la première phase de transferts pour le recouvrement «comme en matière de taxe sur le chiffre d'affaires» (nouvel art. 285 duodécies CD) et la possibilité de prise d'échantillons (nouvel art. L.16 E LPF).

FISCALITE ENERGETIQUE ET ENVIRONNEMENTALE

TICPE (taxation des carburants) - Extinction du régime du «gazole non routier»

L'article 60 LF réorganise le régime de défiscalisation partielle du «gazole non routier» (GNR) qui va disparaître en tant que tel de 2020 à 2022. Plusieurs régimes dérogatoires sont prévus, essentiellement pour les agriculteurs et les travaux forestiers (nouvel art. 265 B bis CD), certains exploitants dans le secteur des loisirs de montagne (nouvel art. 285 octies A CD), les transports ferroviaires de personnes et marchandises (nouvel art. 285 octies B CD), les entreprises «grandes consommatrices d'énergie» qui réalisent des travaux d'extraction ou sont actives dans la manutention portuaire fluviale ou maritime (nouvel art. 285 octies C CD).

Un mécanisme complexe de transition est prévu à partir du 1^{er} juillet 2020, sous forme d'un rattrapage vers le taux normal en deux temps (2021 et 2022)

assorti d'un remboursement du différentiel. A partir de 2022, il existera un «gazole agricole» directement mis à la consommation comme tel (3,86 € / hl), un «gazole traditionnel» et un «gazole supportant la hausse». Un mécanisme d'amortissement fiscal est prévu à l'article 39 decies F du code général des impôts. De plus, la répercussion de la hausse de la fiscalité énergétique est imposée par la loi dans les contrats conclus entre les utilisateurs de l'ex-GNR et leurs clients.

TICPE - Réduction du remboursement partiel de la TICPE pour les véhicules de transport de marchandises

Le Gouvernement a souhaité, à l'article 71 LF, réduire de deux centimes d'euro le remboursement accordé aux exploitants de poids-lourds affectés au transport de marchandises (article 265 septies CD). Ce remboursement ancien est considéré comme important pour la compétitivité des opérateurs bénéficiaires mais jugé dorénavant peu opportun en cette phase de transition énergétique.

TICFE (taxation de l'électricité) - Nouveau taux réduit pour les opérateurs de manutention portuaire

Concernant la taxe intérieure de consommation finale d'électricité (TICFE), les opérateurs de manutention portuaires bénéficient d'un nouveau taux réduit de cette taxe en complément de leur taux réduit de TICPE sur le gazole (art. 60 LF – nouveau point g) au C du 8 de l'art. 266 quinquies C CD). Le législateur a également souhaité inciter les navires de croisière à quai à se «brancher» au réseau terrestre moyennant un taux très réduit de TICFE, pour réduire la pollution locale (article 66 LF – point h) du C du 8 de l'art. 266 quinquies C CD).

TGAP (fiscalité écologique sur les déchets) – Fixation d'un nouveau taux de TGAP maximum en cas de réceptions irrégulières de déchets

L'article 63 LF alourdit la taxe générale sur les activités polluantes en cas de réceptions de déchets effectuées dans les installations de stockage ou de traitement thermique non autorisées ou intervenues «*en méconnaissance des prescriptions [des] autorisations*» (par arrêté préfectoral) des installations connues. Le taux est celui le plus élevé prévu par chacun des deux tableaux de l'article 266 *nonies* CD (un pour les installations de stockage et un pour celles de traitements thermiques), majoré de 110 € par tonne...

TICGN (taxation du gaz naturel) - Remise à plat de la taxation du gaz naturel

L'article 67 LF restructure la taxe intérieure de consommation sur le gaz naturel (TICGN), essentiellement pour y inclure les usages du gaz naturel ou de biogaz (issu de la fermentation des déchets ou de leur « méthanisation ») comme carburant. Traditionnellement, la TICGN fiscalise les usages du gaz comme combustible seulement.

Le législateur avait accordé une exonération au biogaz utilisé comme carburant dans des installations de cogénération (production combinée de chaleur et d'électricité) par la loi de finances pour 2019. Celle pour 2020 valide rétroactivement l'exonération totale du biogaz pour la période 2014-2018 pendant laquelle l'administration avait diligencé des redressements de TICPE (l'utilisation comme carburant du biogaz relevant de cette taxe sur les produits pétroliers selon la Douane). Cependant, le législateur a décidé de réduire le prix public d'achat de cette électricité renouvelable pour tenir compte de son exonération de la TICGN. Pour l'avenir, deux taux de TICGN sont donc prévus, un pour l'usage carburant (5,23 € / Mwh) et l'autre pour l'usage combustible (8,45 € / Mwh).

Par ailleurs, une réduction forfaitaire de la TICGN est prévue pour le biométhane, à savoir le biogaz mélangé (après épuration) avec du gaz naturel en vue de son injection dans le réseau. Ce mécanisme simplifié devrait encourager cette utilisation du biogaz.

TIRIB (fiscalité écologique)

La taxe incitative relative à l'incorporation de biocarburant (TIRIB ex TGAP Carburants – art 266 quindecies CD) a été profondément réformée en 2018. Le législateur modifie encore divers taux et exigences de traçabilités aux articles 212 et 213 LF.

REFORMES DE LA TVA

TVA - Refonte du régime des ventes à distance (en vigueur le 1^{er} janvier 2021)

Le régime de la TVA sur les ventes à distance est refondu par l'article 147 LF, texte touffu de 209 paragraphes. Il s'agit de la transposition de la directive UE n° 2017/2455 du 5 décembre 2017 relative au commerce électronique qui tente de mieux contrôler la vente à distance par internet sujette aux fraudes, tout en allégeant les charges des PME.

Au-delà de 10.000 € de ventes intracommunautaires vers un autre Etat membre donné pour une entité juridique et par an, la taxation est faite dans le pays de destination. Un nouveau redevable de la TVA est créé à savoir « *l'assujetti qui facilite par l'utilisation d'une interface électronique telle qu'une place de marché, une plateforme, un portail ou un dispositif similaire les ventes à distance* », pour des livraisons de biens à des particuliers d'une valeur inférieure à 150 €. Il peut s'agir de biens provenant d'un Etat membre ou de biens importés en vue d'une vente à distance. Les nouveaux textes comportent de nombreuses règles concernant les prestations de services et les ventes intracommunautaires, mais concernent aussi les importations.

Des « guichets uniques » sont prévus par la directive de 2017 pour procéder aux opérations déclaratives (« IOSS » pour les importations d'une valeur unitaire inférieure à 150 €, « OSS » pour les opérations de vente à distance de biens intracommunautaire ; ce « guichet unique » étend et se substitue au « MOSS » -« mini-one-stop-shop »- existant depuis 2015 réservé aux services fournis par voie électronique). Les entreprises qui procèdent au paiement de la TVA due au pays de destination sur le guichet unique IOSS seront corrélativement exonérées de TVA à l'importation. Ces opérations seront consignées dans des registres à conserver pendant dix ans (art. 286 quinquies CGI). Deux « régimes particuliers » sont prévus selon la provenance du bien aux articles 298 sexdecies G et H. Le système repose sur des « numéros d'identification » qui sont à reporter sur la déclaration en douane en cas d'importation.

Le régime de franchise de TVA sur les « envois de valeur négligeable » (moins de 22 € par envoi) qui alimentait les fraudes selon l'administration, est supprimé.

La France a choisi de « surtransposer » la directive de 2017 et de constituer les « plateformes » numériques redevables de la TVA à l'importation même lorsque la valeur est supérieure à 150 €, dans les hypothèses où le bien est destiné à un client français (article 293 A ter). Ce mécanisme complète le nouveau régime de l'article 283 septies CGI (entré en vigueur le 1^{er} janvier 2020, voté en décembre 2018) sur la solidarité des opérateurs de plateforme en ligne lorsque certains assujettis se servent de la plateforme pour commettre des fraudes à la TVA.

Ce nouveau système pourrait toutefois simplifier la gestion intracommunautaire des entreprises, ne serait-ce que pour connaître le taux applicable dans l'Etat membre destinataire.

TVA – Obligation de communication d'information pour les entrepôts logistiques travaillant pour des plateformes numériques et des vendeurs établis hors UE (2020)

Les stockeurs et logisticiens français se voient imposer dès à présent par l'article 148 LF (nouvel art. 298 sexdecies J CGI et art. L 96 K LPF) de rassembler et conserver pour l'administration des informations détaillées (l'identité des propriétaires, l'origine, la nature, la quantité et la détention). Il s'agit d'inciter les logisticiens à surveiller les biens non UE importés puis stockés en France pour le compte d'un propriétaire non établi dans l'UE, en prévision d'une future vente à distance dans l'UE ou en France par une plate-forme électronique de e-commerce. Ces informations devront être conservées de manière dématérialisée pendant une durée de six ans.

Ces obligations nouvelles ont pour objectif de sécuriser le recouvrement de la TVA « intérieure » et/ou de la TVA à l'importation, surtout pour les envois postaux très difficiles à contrôler.

La communication de ces informations se fera sur demande de l'administration (amende de 10.000 € en cas de refus, par application de l'article 1734 CGI).

Comme le note un rapport au Sénat, il s'agit de dissuader les fraudes par les « ... opérateurs implantés dans des pays tiers qui pré-positionnent leurs biens dans des entrepôts logistiques situés sur le territoire français, en vue de leur livraison ultérieure dans le cadre d'une vente réalisée par une plateforme de e-commerce ». L'objectif est aussi de rétablir une situation de juste concurrence avec les assujettis français.

TVA – Suppression du régime spécifique d'autoliquidation à l'importation et unification des procédures de déclaration et de recouvrement (en vigueur le 1^{er} janvier 2022)

Cette complexification de la TVA - au moins dans les textes - va de pair avec une tentative de simplification des modalités déclaratives. Ainsi, l'article 181 LF envisage de mettre un terme au caractère spécifique de l'autoliquidation de la TVA à l'importation, pour l'inclure dans la procédure générale d'autoliquidation (déjà pratiquée notamment pour les acquisitions intracommunautaires depuis 1993) le législateur a maintenu les différents régimes de suspension de la TVA (« achats en franchise » art. 275 CGI et « régime 42 » art. 291 III 4° CGI) et ce, pour la commodité des entreprises qui en ont l'habitude.

La dualité de caisses entre la recette des douanes (encaissant la TVA à l'importation) et la recette des finances (constatant la déduction de la TVA à l'importation sur la TVA collectée sur les reventes en France) disparaîtra en 2022.

La TVA due sera liquidée dans la déclaration mensuelle de TVA (art. 287 CGI) et déduite (art. 271 CGI) dans les mêmes conditions que toute TVA autoliquidée, sans aucune sortie de trésorerie.

Un important toilettage des textes a été fait en prévision de cette unification, qui est donc coordonnée avec la réforme précitée de la TVA sur les ventes à distance. Le mécanisme a été étendu aux paiements de la TVA intervenant en cas de sortie d'un régime douanier particulier (cf. le Code des Douanes de l'Union et ses textes d'application) ou du « régime fiscal suspensif » (art. 277 A CGI). La TVA pétrolière, qui a fait l'objet d'une réforme en 2018, va être transférée à la DGFiP en 2021 et relèvera des procédures de TVA de droit commun en 2022 (abrogation du § 5 art. 298 CGI en 2022).

La Douane conservera néanmoins la prérogative de « constater » la base d'imposition et de la contrôler, dans le cadre des pouvoirs du Code des douanes. En revanche, en cas de redressement contre un assujetti à la TVA, si l'on comprend bien, le recouvrement serait diligenté par la DGFiP et la contestation du redevable serait portée devant le Tribunal administratif et non plus devant le Tribunal judiciaire (ex-Tribunal de Grande Instance). En revanche si le redevable est un particulier, il acquittera la TVA à l'importation auprès du receveur des Douanes et devrait donc pouvoir encore contester tout redressement devant le Tribunal judiciaire.

Signalons la simplification de désignation du redevable à l'article 293 A CGI qui ne sera plus le « destinataire réel », notion juridiquement floue, mais le « destinataire des biens indiqué sur la déclaration d'importation » (en case 8), sans oublier les « plateformes » agissant dans le cadre des ventes à distance, etc.

Les représentants en douane devront examiner attentivement quelles seront leurs obligations dans le cadre des opérations de « constatation » de la base imposable par l'administration, qui comporteront le rassemblement d'informations et d'identifiants à communiquer à la Douane pour envoi à la DGFiP, notamment lorsqu'ils dédouanent en représentation indirecte (art. 293A § 3 à 5 CGI).

AUTRES POINTS CONCERNANT LA DOUANE

Octroi de mer - Exonération d'octroi de mer en faveur des produits vendus aux passagers de navires de croisières dans certains DOM

L'article 78 LF prévoit une exonération des octrois de mer départemental et régional en Guadeloupe et en Martinique (taxes recouvrées par la Douane) pour certains produits vendus aux « croisiéristes » (excluant les tabacs), en insérant de nouveaux art. 41 bis à quinquies dans la loi n° 2004-639 du 2 juillet 2004 sur l'octroi de mer modifiée.

Collecte en masse de données personnelles divulguées volontairement sur Internet

L'article 154 LF a été l'une des dispositions les plus controversées du PLF 2020. La Douane va en effet participer de manière expérimentale pendant trois ans à la « collecte en masse » de « contenus » que les utilisateurs des opérateurs de plateforme en ligne de commerce (art L.111-7 du code de la consommation) ont « manifestement rendus publics » (données non protégées par des mots de passe). Une « intelligence artificielle » permettra un dépouillement automatisé rapide et tous recoupements. Une ébauche de ce système existe déjà à la Douane depuis 2016, à savoir le Service d'Analyse de Risques et de Ciblage (SARC).

Des données personnelles sensibles (autres que la reconnaissance faciale) étant ainsi collectées, les délais de conservation stricts sont prévus. Le principe est que « les informations ainsi collectées seront détruites dans un délai de trente jours si elles ne sont pas de nature à concourir à la constatation des infractions recherchées, et au maximum d'un an, si elles ne donnent pas lieu à l'ouverture d'une procédure pénale, fiscale ou douanière » (exposé des motifs). La conservation jusqu'au terme d'une telle procédure, si elle est engagée, est prévue.

Le Parlement a soigneusement examiné ce texte et apporté des garanties supplémentaires, notamment un premier filtrage des données pour détruire celles manifestement sans utilité dans les 5 jours. Le champ d'application de l'expérimentation a été réduit par le législateur, en matière douanière, aux contributions indirectes (tabac, alcool et garantie des métaux précieux) et à la recherche des délits douaniers (art. 414, 414-2 et 415 CD). Des agents spécialisés de la Douane seront chargés de surveiller et exploiter l'IA, à l'exclusion de toute sous-traitance.

Le Conseil constitutionnel a été saisi par des parlementaires en vue de déclarer ce dispositif inconstitutionnel. Cependant, le Conseil a jugé que ce texte constitue une conciliation non déséquilibrée entre l'impératif de la lutte contre la fraude fiscale et la protection de la vie privée d'une part et de la liberté d'expression d'autre part (cf. la décision 2019-796 DC du 27 décembre 2019, points 75 à 96).

Un décret d'application, à adopter après avis du Conseil d'Etat, sera soumis également à l'avis de la Commission Nationale de l'Informatique et des Libertés. Un rapport sera remis au Parlement six mois avant la fin de l'expérimentation. Une loi sera prise à ce moment pour pérenniser la collecte ou non.

