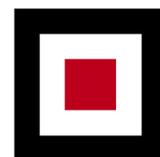




godin  
ASSOCIÉS



## LETTRE D'INFORMATION n°37

### Cabinet d'Avocats

Godin Associés adresse ses meilleurs vœux pour 2021 à tous ses fidèles lecteurs. Notre Newsletter entre dans sa huitième année. Nous continuerons à vous faire partager notre veille constante des évolutions de la législation et de la jurisprudence.

#### LA LETTRE D'INFORMATION EN BREF :

- La loi de finances pour 2021 a procédé à de nombreuses modifications en matière douanière :
- La poursuite de la restructuration annoncée des compétences entre la Douane et les Impôts ;
- Des évolutions dans la fiscalité énergétique ;
- Des ajustements dans la fiscalité environnementale ;
- Les suites des réformes de la TVA ;
- Diverses modifications en matière de procédures de recouvrement ;
- Des modifications ou suppressions diverses portant sur des petites taxes.
- La Cour de cassation a rendu trois décisions en matière de classement tarifaire ;
- La Cour de cassation a rendu une décision sévère en matière de droits d'accise sur les alcools, concernant la distinction entre les « manquants » et les « pertes » en stocks ;
- La Cour de cassation semble s'orienter vers une jurisprudence encore plus restrictive concernant l'exonération des droits d'accise en cas de vol de cigarettes ;
- La Cour de cassation juge que la Douane était compétente pour recouvrer des droits de douane sur une marchandise en transit vers un autre Etat membre, mise à la consommation de manière irrégulière en France. Le taux plein est applicable, quand bien même la marchandise aurait pu bénéficier de taux réduits dans le cadre d'une « origine préférentielle ».

#### FOCUS SUR LA LOI DE FINANCES

La loi de finances pour l'année 2021 n° 2020-1721 du 29 décembre 2020 (JORF n° 302 du 29 décembre 2019) comporte de nombreuses dispositions en matière douanière. Ci-après, la mention « LF » à la suite d'un numéro d'article désigne le numéro de l'article dans la loi de finances, la mention « CD » vise le Code des douanes national, la mention « CGI » est le code général des impôts et « LPF » le Livre des Procédures Fiscales. Par ailleurs, le format de la présente Lettre d'information interdit toute exhaustivité, il conviendra d'examiner la loi.

#### RESTRUCTURATION DES COMPETENCES ADMINISTRATIVES

Le Gouvernement a poursuivi les transferts de compétences amorcés en 2019 de la Direction Générale des Douanes et Droits Indirects vers la Direction Générale des Finances Publiques. L'art. 161 LF y ajoute, à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2024, la fiscalité sur les produits énergétiques fossiles relevant de la taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques (art 265 CD), la taxe spéciale de consommation dans les DOM (art. 266 *quater* CD) et la taxe incitative relative à l'incorporation de biocarburants – TIRIB (art. 266 *quindecies* CD).

L'administration des douanes va conserver essentiellement le recouvrement des droits de douane. Cependant, les modalités précises de cette réforme ne sont pas connues. Une ordonnance devrait être publiée en 2021 aux termes de l'art. 184 de la loi de finances pour 2020 (n° 2019-1479 du 28 décembre 2019, cf. notre Lettre n° 32), dont le principe a été maintenu après des discussions parlementaires en décembre 2020. Il semble néanmoins acquis que les règles de calcul de toutes les taxes transférées ne changeront pas.

En 2021, les transferts porteront essentiellement sur la taxe générale sur les activités polluantes, dans sa « composante » relative aux déchets.

Il est donc probable que le « bloc de compétences » qui existait au sein de la Douane sur la fiscalité énergétique et environnementale soit reconstitué à terme, en lien avec la transition écologique.

En revanche, les modalités des transferts des taxes sur les navires (droit de francisation et droit de passeport) vont devoir être réexaminées au Parlement. Le principe d'un transfert en 2022 a été arrêté à l'art. 184 précité et subsiste. Toutefois le texte de décembre 2020 qui prévoyait les modalités de la nouvelle taxe a été déclaré contraire à la Constitution par le Conseil constitutionnel. Le Conseil a jugé que ces taxes n'étaient que l'accessoire de l'importante réforme du régime de la francisation dans le code des transports, laquelle n'avait pas sa place dans une loi de finances.

## FISCALITE ENERGETIQUE

De nombreuses dispositions ont été adoptées concernant les taxes intérieures de consommation.

### TIRIB (fiscalité des biocarburants)

La principale modification porte sur la taxe incitative relative à l'incorporation de biocarburant (TIRIB), qui est considérablement renforcée et complexifiée. Les biocarburants prennent une part croissante en France selon un rapport du Sénat (4,80 milliards de litres, soit 8,6 % du volume de carburants mis à la consommation et 7,4 % de la quantité totale d'énergie des carburants (essence et gazole).

Cette taxe, très singulière (art. 266 *quindecies* CD), n'est recouvrée que si des quantités suffisantes de biocarburant ne sont pas incorporées dans les carburants fossiles. Au fil du temps, les catégories se sont subdivisées pour favoriser certains biocarburants et écarter ceux conduisant à des productions contraires aux intérêts alimentaires des populations et/ou aboutissant à la déforestation tropicale.

La réforme par l'art. 58 LF, applicable en 2022, a créé une troisième « filière d'incorporation » de biocarburants à côté de l'essence et du gazole, concernant les carburéacteurs.

Le législateur a appliqué à la TIRIB les avancées de la nouvelle directive sur les énergies renouvelables (2008/2001 du 11 décembre 2018, transposée par ailleurs en 2019 et 2020 dans le code de l'énergie), pour accroître les pourcentages minima, le contrôle de la « durabilité » et la traçabilité des matières premières des biocarburants.

Au-delà des « biocarburants », la mise à disposition d'électricité d'origine renouvelable pour la recharge des véhicules électriques ou l'utilisation de cette électricité pour obtenir de l'hydrogène dans le cadre du raffinage de produits pétroliers entrent en compte pour atteindre les objectifs. Ceux qui en produisent sans mettre des carburants à la consommation pourront vendre des certificats aux autres redevables.

Cette taxe « *comportementale* » n'a pas vocation à être perçue, mais s'avère très onéreuse si les objectifs ne sont pas satisfaits par les professionnels qui mettent à la consommation les produits pétroliers incorporant insuffisamment de biocarburants (104 € / hectolitre en 2021-2022).

### TICPE (Fiscalité pétrolière)

- L'art. 59 LF augmente le taux sur l'essence d'aviation utilisée pour le tourisme privé (« AVGAS ») en deux temps en 2021 et 2022, pour l'aligner sur le taux du supercarburant.
- L'art. 60 LF précise les matériaux pour l'extraction desquels un taux réduit de TICPE est applicable (art. 265 *octies* C).
- L'art. 166 LF généralise une expérimentation concernant les remboursements partiels de TICPE au profit de deux secteurs (art. 265 *septies* CD et 265 *octies* CD). Un nouvel art. 265 *octies*-0 A CD prévoit que les sociétés qui fournissent du carburant en France aux transporteurs routiers de marchandises et aux exploitants de transports publics en commun des voyageurs devront transmettre directement à l'administration les registres de facturation ainsi que diverses informations attachées à l'entreprise bénéficiaire du remboursement partiel. Les actuelles demandes de remboursement (très fastidieuses) seront ainsi facilitées.

## TICGN (Fiscalité du gaz)

L'art. 61 LF prévoit un renvoi à un arrêté ministériel pour calculer le taux de la TICGN en 2022. Ce taux est appelé à décroître en fonction de la montée en puissance du biométhane (biogaz épuré injecté dans les réseaux en mélange avec du gaz naturel fossile). Le biogaz directement consommé sur le lieu de sa production (ex : méthaniseur) reste exonéré. Le biométhane pour usage combustible n'est plus exonéré en 2021 mais taxable au même taux (minoré d'un centime d'€) que le gaz naturel pour simplifier le dispositif (art. 266 *quinquies* CD - 8,43 € / MWh).

## TICFE (fiscalité de l'électricité)

- L'art. 54 LF procède à une ambitieuse réforme de la fiscalité de l'électricité pour fusionner au sein de la taxe intérieure de consommation finale d'électricité (recouvrée par l'administration des Douanes jusqu'en 2021 inclus, par la DGFIP en 2022) les taxes communales (TCCFE) et départementales (TDCFE) sur l'électricité. La réforme aura lieu en plusieurs étapes jusqu'en 2023 pour uniformiser les outils de suivi, les tarifs, etc.
- L'art. 167 LF instaure des conditions pour que les centres de stockage des données puissent continuer à bénéficier d'un tarif réduit de TICFE (existant à l'art. 266 *quinquies* C § 8 e) CD depuis 2019). Il faudra mettre en œuvre en 2022 un « *système de management de l'énergie* » et adhérer « *à un programme, reconnu par une autorité publique, nationale ou internationale, de mutualisation des bonnes pratiques de gestion énergétique des centres de données.* »

## FISCALITE ENVIRONNEMENTALE

- L'art. 55 LF procède à la « *refonte* » des taxes sur les véhicules à moteur. Selon les travaux parlementaires, un triple objectif est poursuivi. Le texte « *finalise le cadre fixant les modalités de mise en œuvre des nouvelles méthodes de détermination des émissions de CO<sub>2</sub>* » bâti par l'art. 67 de la loi de finances pour 2020. Il « *rationalise les procédures et méthodes de taxation des impôts sur l'utilisation des véhicules à moteur, qui comprennent la taxe spéciale sur les véhicules routiers (TSVR)* ».

La TSVR est recouvrée par la Douane (art. 284 *bis* CD - « *taxe à l'essieu* »). Le texte porte aussi sur la taxe sur les véhicules de société (TVS - DGFIP). Enfin, il « *fixe les barèmes 2021 et 2022 du malus CO<sub>2</sub> à l'immatriculation* ».

Les débats ont été animés concernant le « *malus CO<sub>2</sub>* » automobile. Concernant la « *taxe à l'essieu* », les art. 284 *bis* à 284 *sexies* CD ont été abrogés et le régime de l'ex TSVR est désormais aligné sur celui de la TVS et inclus dans le CGI (art. 1010, 1010 *bis* à 1010 *nonies* CGI). Le recouvrement incombera à la DGFIP en 2021.

- L'art. 62 LF renforce les modalités d'application du taux réduit de taxe générale sur les activités polluantes sur les déchets accordé aux résidus issus d'opérations de tri performantes et dont le pouvoir calorifique inférieur est élevé (h du A du 1 de l'art. 266 *nonies* CD).
- L'art. 63 LF adapte la TGAP à la situation des DOM. Le i du A du 1 de l'art. 266 *nonies* CD prévoyait en 2020 une réduction des taux de TGAP de 60 % pour la Guyane et Mayotte par rapport à la métropole, pour 2021. Cette réduction est portée à 75% de 2021 à 2023, puis sera ramenée à 70% en 2024.

## TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE

- L'importante réforme de la TVA sur les « *offres composites* » doit être signalée, elle codifie la jurisprudence communautaire à l'art. 44 LF (art. 257 ter, 259 A, 261 à 268 *bis* CGI). La réforme conduit également à revoir le régime des taux réduits. Un nouvel art. 278-0 B CGI pose le principe que « *Les acquisitions intracommunautaires et importations de biens, autres que les œuvres d'art, relèvent du taux prévu pour les livraisons portant sur les mêmes biens* ». Une définition du travail à façon est donnée pour le secteur alimentaire (idem).
- Des sanctions sont prévues aux art. 410 et 412 CD en cas d'infractions aux procédures d'exonération de TVA pour les voyageurs (« *bordereaux de ventes à l'exportation* » gérés par le système « *PABLO* »).

Il prévoit des sanctions aux mêmes articles en cas de manquements par les représentants en douane aux obligations déclaratives pour l'autoliquidation de la TVA à l'importation (obligatoire en 2022). Bien que la TVA à l'importation soit sur le point d'être transférée complètement à la DGFiP, certaines sanctions relèveront encore du Code des douanes.

## PRINCIPALES MODIFICATIONS DES REGLES DE PROCEDURE

- L'art. 60 LF fixe de manière dorénavant non limitée dans le temps le taux de l'intérêt de retard prévu par l'art. 440 *bis* CD à 2,4 % / an pour les créances douanières autres que les droits de douane communautaires (2 % pour ces droits).
- L'art. 160 LF procède à une refonte des règles de recouvrement, en imposant notamment au receveur ayant notifié un avis de mise en recouvrement, d'adresser une « mise en demeure » de payer au redevable avant de diligenter ses poursuites (nouvel art. 345 *ter* CD renvoyant à l'art. 257 LPF). Elle unifie le délai de prescription courant après un AMR (4 ans, art. L274 LPF, délai déjà prévu à l'art. 355 § 3 CD). En cas de paiement partiel, pour tous les impôts, le versement s'imputera d'abord sur le principal puis sur les intérêts et non plus l'inverse (en matière douanière nouvel art. 321 *bis* CD renvoyant au nouvel art. 257 C LPF, entrée en vigueur au plus tard en 2024).
- A l'art. 178 LF, le législateur a manqué une occasion de mettre le régime français de la prescription en matière douanière en conformité avec le droit communautaire (art. 103 du Code des Douanes de l'Union). Le Sénat avait compris le problème, dont l'exposé échappe au format de la présente Lettre, toutefois les députés ont refusé de le suivre. Cependant, la possibilité d'opposer la prescription trentenaire aux redevables (art. 355 § 1 CD) a été drastiquement réduite. De plus l'art. 354 *ter* CD est retouché « *afin qu'il soit explicitement prévu qu'en cas de révélation d'une infraction par une procédure juridictionnelle, l'administration douanière ne puisse agir que dans un délai de dix ans à compter de la date à laquelle l'imposition était due* » (rapport à l'Assemblée Nationale du 11 décembre 2020).

## SUPPRESSIONS ET MODIFICATIONS MINEURES

- Plusieurs taxes à faibles rendements sont supprimées. En matière douanière, il s'agit de la TGAP sur les lubrifiants (art. 64 LF – art. 266 *sexies* § 1 CD).
- Des « niches fiscales » inefficaces sont également supprimées. En l'occurrence, l'exonération de TICPE sur les huiles végétales pures disparaît (art. 66 LF – art. 265 *ter* § 2 CD).
- La taxe affectée au Centre Technique Industriel des Industries Mécaniques (CETIM) est modifiée par l'art. 154 LF. Plusieurs taxes affectées non codifiées sont régies par un art. 71 de la loi de finances rectificative pour 2003 - n° 2003-1312 du 30 décembre 2003- réformé au fil des années. La taxe prévue pour le CETIM (§ E) n'était pas applicable aux importations, à la différence des autres taxes affectées. Les importations (depuis les pays non UE) relevant du secteur d'activité de la mécanique et du décolletage seront dorénavant assujetties à cette taxe.

## LES ACTUALITES DE LA COUR DE CASSATION

### Classement tarifaire

- Un arrêt du 16 décembre 2020 de la chambre commerciale (pourvoi n° 18-16.884), a rejeté un pourvoi de l'administration contre un arrêt de la Cour d'appel de Chambéry et confirmé le classement tarifaire des produits en litige (des diodes électroluminescentes, LEDS, montées sur une carte électronique (circuit imprimé) à monter sur des lampes frontales pour la montagne – dossier suivi au Cabinet).
- Par un arrêt du 16 décembre 2020 concernant une autre société (pourvoi 18-19.921), la même chambre a confirmé le reclassement de tourteaux de soja, objet d'un redressement, comme étant des « *concentrés de tourteaux de soja issus d'un traitement supplémentaire de graines de soja dégraissées* » (aliments pour animaux - chapitre 23 de la nomenclature douanière).

- Dans un rare cas de contentieux pénal portant sur un litige de classement tarifaire, l'arrêt de relaxe en appel a été validé par la chambre criminelle le 9 décembre 2020 (pourvoi n° 19-81.875). La filiale française d'une multinationale entendait se prévaloir de renseignements tarifaires contraignants délivrés à sa société-sœur britannique sous la position 3005 (patchs chauffants). La Cour de cassation a jugé que « *des RTC peuvent être invoqués à titre de preuve par une personne autre que leur titulaire,* » *toutefois encore fallait-il que les RTC fussent postérieurs aux déclarations d'importation* » en cause, ce qui n'était pas le cas.

Cependant, l'importateur a remporté son procès, dès lors que le règlement de classement n° 2016/1140 du 8 juillet 2016 ayant classé les mêmes marchandises sous la position 3824 (revendiquée par l'administration) avait été déclaré invalide par un arrêt de la CJUE du 26 mars 2020 (C-182/19).

### Accises – vol – absence de force majeure

Dans un arrêt du 16 décembre 2020 (pourvoi n°18-23.772), la chambre commerciale a confirmé un arrêt d'appel ayant rejeté une contestation fondée sur la force majeure. Il agissait d'un vol de cigarettes en entrepôt. Le redevable soutenait « *qu'en vertu de l'article 302 D I 2° a du code général des impôts, les pertes irrémédiables d'alcools, de produits alcooliques et de tabacs manufacturés ne sont pas soumises à l'impôt, s'il est justifié auprès de l'administration qu'elles résultent d'un cas fortuit ou d'un cas de force majeure* ».

Approuvée par la Cour de cassation, la Cour d'appel avait toutefois jugé que « *la notion de perte devait être interprétée comme rendant inutilisable le produit soumis à accise, le vol ne rendant le produit inutilisable que pour le dépositaire et non pour l'auteur du vol* ».

La Cour d'appel avait donc écarté la force majeure, ce que la Cour de cassation valide, sans examiner si les notions d'imprévisibilité et d'irrésistibilité constitutives de la force majeure étaient réunies.

### Accises – manquants ou pertes ?

Un arrêt sévère de cassation (16 décembre 2020, pourvoi n° 18-19.569) vient censurer une Cour d'appel qui avait considéré que des quantités de cognac non trouvées par l'administration correspondaient à des pertes de stocks (par évaporation) non taxables.

La Douane, suivie par la Cour de cassation, avait retenu que ces quantités étaient des « manquants » taxables. Le redevable n'avait pas fait d'inventaire ni déclaré ces quantités comme « pertes ». La Cour d'appel avait admis un ensemble de preuves concordantes de ce que les quantités portaient bien sur des pertes « normales ». Son arrêt est néanmoins censuré, dès lors que le redevable « *avait manqué à ses obligations déclaratives et qu'il ne pouvait pallier cette carence en rapportant la preuve que les marchandises disparues correspondaient à des pertes exonérées de l'accise.* »

### Droits de douane - Transit – compétence territoriale pour le recouvrement – taux des droits à appliquer

Par un arrêt du 10 décembre 2020 (pourvoi n°18-20.229, publié au Bulletin), la chambre commerciale a validé la compétence territoriale de la Douane française pour le recouvrement de droits de douane.

Il s'agissait de la circulation de marchandises tierces en régime de transit communautaire externe d'Algésiras et Marseille vers Mouscron en Belgique. Bien que les titres « T1 » aient été apurés à destination, un contrôle de la Douane française avait conclu à des livraisons directes en contrebande dans la région parisienne.

La Cour de cassation a validé l'arrêt d'appel en retenant d'abord la compétence de la Douane française -et non la Douane belge- pour recouvrer les droits de douane. A la suite d'un arrêt *Militzer & Münch* du 3 avril 2008 (C-230/06) de la CJUE, il est jugé que les art. 203 et 215 du code des douanes communautaire « *permettent de désigner comme compétent pour recouvrer la dette douanière l'Etat membre sur le territoire duquel a été commise la première infraction ou irrégularité susceptible d'être qualifiée de soustraction à la surveillance douanière* ».

La Cour de cassation définit cette soustraction comme étant « *la mise sur le marché de la marchandise en dehors des conditions prévues au régime douanier.* »

La Cour de cassation a ensuite jugé que le paiement des douanes était exigible au taux plein. Les marchandises pouvaient pourtant bénéficier des préférences tarifaires communautaires attachées à leur « origine préférentielle ».

Cependant, la décision a validé l'arrêt de la Cour d'appel ayant retenu l'application du « tarif extérieur commun » (taux plein), dès lors que « *le bénéfice d'un régime préférentiel est subordonné à la présentation d'une preuve de l'origine des marchandises, qui doit, en principe, intervenir au moment du dédouanement et suppose la possibilité de leur contrôle physique par l'administration des douanes.* » Ce contrôle n'avait pas eu lieu.

La Douane est également reconnue compétente pour recouvrer la TVA à l'importation sur le fondement de l'art. 285 CD.

### **Procédures – absence de « prise en compte »**

Un arrêt de la chambre commerciale du 16 décembre 2020 (pourvoi n° 18-16.885), a confirmé l'annulation d'un avis de mis en recouvrement en raison du non-respect du principe communautaire que la dette douanière doit être « prise en compte » (intégrée) dans la comptabilité publique avant de faire l'objet d'une « communication » au redevable (dossier suivi au Cabinet). La jurisprudence est régulière en appel et fixée en cassation (10 février 2015 -13.10774 cf. notre Lettre d'Information n° 12 – février 2015).

### **Procédures – effet d'une transaction**

Par un arrêt du 16 décembre 2020 (pourvoi n°18-25.558), la Cour de cassation a considéré qu'une transaction douanière mal rédigée était néanmoins opposable à la société signataire qui devenait ainsi irrévocablement débitrice des droits de douane. L'acte ne mentionnait ni le procès-verbal de notification d'infraction ni le montant des droits de douane dû. De plus, la société avait pu avoir accès au dossier dans le cadre d'une procédure contradictoire. Il est ainsi rappelé que la signature d'une transaction interdit toute contestation de la dette douanière.

