

N°403

SÉNAT

SECONDE SESSION ORDINAIRE DE 1991 - 1992

Annexe au procès verbal de la séance du 11 juin 1992.

RAPPORT

FAIT

au nom de la commission des Finances, du contrôle budgétaire et des comptes économiques de la Nation (1) sur le projet de loi, ADOPTÉ PAR L'ASSEMBLÉE NATIONALE APRÈS DÉCLARATION D'URGENCE, portant mise en oeuvre par la République française de la directive du Conseil des Communautés européennes n° 91/680.C.E.E. complétant le système commun de la taxe sur la valeur ajoutée et modifiant, en vue de la suppression des contrôles aux frontières, la directive n° 77/388/C.E.E., et de la directive n° 92/12/C.E.E. relative au régime général, à la détention, à la circulation et au contrôle des produits soumis à accise,

TOME I :

EXPOSÉ GÉNÉRAL

EXAMEN DES ARTICLES

Par M. Roger CHINAUD,

Senateur,
Rapporteur general.

(1) Cette commission est composée de : MM. Christian Poncelet, président ; Geoffroy de Montalembert, vice-président d'honneur ; Tony Larue, Jean Cluzel, Paul Girod, Jean Clouet vice-présidents ; Maurice Bln, Emmanuel Hamel, Louis Perrein, Robert Vizet, secrétaires ; Roger Chinaud, rapporteur general ; Philippe Adnot, Jean Arthus, René Ballayer, Bernard Barbier, Claude Belot, Mme Maryse Berge-Lavigne, MM. Paul Caron, Ernest Cartigny, Auguste Cazalet, Jacques Chaumont, Henri Collard, Maurice Couve de Murville, Pierre Croze, Jacques Delong, Marcel Fortier, Mme Paulette Fost, MM. Henri Gaetschy, Yves Guéna, Paul Loidant, Roland du Luart, Michel Manet, Jean-Pierre Masseret, René Monory, Michel Moreigne, Jacques Oudin, Bernard Pellarin, René Regnault, Roger Romani, Henri Torre, François Trucy, Jacques Valade, André-Georges Voisin.

Voir les numéros :

Assemblée nationale (9^e légis.) : 2682, 2732 et T.A. 647.

Sénat : 373 (1991-1992).

Impôts et taxes.

SOMMAIRE

	<u>Pages</u>
AVANT-PROPOS	9
EXPOSE GENERAL	11
I - PRESENTATION GENERALE	11
A. LES PRINCIPALES CARACTERISTIQUES DU NOUVEAU REGIME	16
1. Un régime lié à la circulation des marchandises	16
2. Un régime transitoire	17
B. D'IMPORTANTES TRANSFORMATIONS ADMINISTRATIVES	18
1. Une nouvelle répartition des tâches	18
2. La mise au point de nouveaux contrôles	19
II - LE NOUVEAU REGIME DE LA TVA INTRA-COMMUNAUTAIRE	21
A. LE REGIME DES OPERATIONS ENTRE ASSUJETTIS ...	22
1. Un concept entièrement nouveau : la notion "d'acquisition intracommunautaire"	23
<i>a) Le principe</i>	23
<i>b) Les opérations assimilées</i>	24
2. Les effets induits	25
<i>a) L'adaptation des règles de territorialité</i>	25
<i>b) La définition de nouvelles règles pour les prestations de services liées aux opérations intracommunautaires</i>	26
<i>c) L'aménagement du régime du travail à façon</i>	26
<i>d) Une requalification de l'intervention des commissionnaires</i>	27
<i>e) Un recentrage des notions d'importation et d'exportation</i> ...	28

B. LE REGIME DES PARTICULIERS	29
1. Le régime actuellement en vigueur	30
a) <i>Taxation de l'importation dans le pays d'arrivée du bien</i> ...	30
b) <i>Le système de franchises intracommunautaires</i>	30
2. Les principes généraux du nouveau régime	32
a) <i>L'exclusion des achats des particuliers du champ d'application de la TVA intracommunautaire</i>	32
b) <i>Les catégories de personnes assimilées aux particuliers</i>	33
c) <i>Les conséquences du nouveau régime</i>	34
3. Les régimes dérogatoires	34
a) <i>L'achat des moyens de transport neufs : le principe du régime des assujettis étendu aux particuliers</i>	35
b) <i>Le régime des ventes à distances</i>	35
c) <i>Un aménagement temporaire en faveur des ventes dans les comptoirs de vente situés dans l'enceinte d'aéroports, de ports ou dans un des terminaux du tunnel sous la Manche</i>	36
C. ADAPTER LA GESTION ET LE CONTROLE DE L'IMPOT	38
1. La clé de voûte du dispositif: l'"identifiant" TVA	38
2. L'élaboration d'un système d'échange d'informations	40
a) <i>Des obligations déclaratives nouvelles</i>	40
b) <i>Une coopération accrue entre les administrations des Etats membres</i>	43
3. Une nouvelle procédure d'investigation: l'enquête	46
III - LA CIRCULATION INTRACOMMUNAUTAIRE DES PRODUITS SOUMIS A ACCISE	49
A. LA SPECIFICITE DES DROITS D'ACCISES	49
1. Une fiscalité ancienne	49
2. Une taxation qui touche aujourd'hui trois secteurs sensibles et importants	49
3. Un rendement non négligeable	50
B. LES TENTATIVES D'HARMONISATION COMMUNAUTAIRE	50

C. LE NOUVEAU REGIME DES DROITS D'ACCISES	52
1. Le contenu de la directive du 25 février 1992	52
2. Les adaptations de la réglementation française	53

EXAMEN DES ARTICLES

<i>Article premier - Application en droit français de directives du Conseil des Communautés européennes</i>	55
---	----

**TITRE PREMIER
DISPOSITIONS RELATIVES A LA TAXE SUR LA VALEUR
AJOUTEE**

<i>Art. 2 : Operations soumises a la TVA</i>	59
<i>Art. 3 : Soumission des acquisitions intracommunautaires à la TVA</i>	67
<i>Art. 4 : Définition des assujettis a la TVA</i>	74
<i>Art. 5 : Regime des prelevements</i>	76
<i>Art. 6 : Localisation des livraisons de biens</i>	77
<i>Art. 7 : Regime des ventes a distance pour les expéditions à destination d'un autre Etat membre de la CEE</i>	82
<i>Art. 8 : Regime des ventes à distance pour les expéditions à destination de la France</i>	87
<i>Art. 9 : Localisation des acquisitions intracommunautaires</i>	90
<i>Art. 10 : Localisation des prestations de services</i>	93
<i>Art. 11 : Localisation des prestations de transports intracommunautaires</i> ..	94
<i>Art. 12 : Localisation des prestations de services immatériels</i>	98
<i>Art. 13 : Définition du preneur de la prestation de services</i>	100
<i>Art. 14 : Localisation de certaines prestations de services effectuées par des intervenants installés hors de la Communauté économique européenne</i>	101
<i>Art. 15 : Champ de l'option exercée par les banques</i>	102
<i>Art. 16 : Possibilité pour les personnes bénéficiant du régime dérogatoire d'opter pour le paiement de la TVA sur leurs acquisitions intracommunautaires</i>	103
<i>Art. 17 : Régime des biens usages</i>	105
<i>Art. 18 : Modification du champ d'application du régime des exportations</i> ..	106
<i>Art. 19 : Exonération des livraisons intracommunautaires</i>	110
<i>Art. 20 : Exonération des prestations rendues par des intermédiaires transparents</i>	116

<i>Art. 21 : Base d'imposition a la TVA</i>	118
<i>Art. 22 : Régime des debours</i>	122
<i>Art. 23 : Fait générateur et exigibilité de la taxe sur la valeur ajoutée</i>	123
<i>Art. 24 : Modalités d'exercice du droit à déduction</i>	126
<i>Art. 25 : Modalités d'exercice du droit à déduction pour les opérations portant sur les métaux non ferreux</i>	129
<i>Art. 26 : Non application de la règle du décalage d'un mois aux commissionnaires assimilés a des acheteurs-revendeurs</i>	130
<i>Art. 27 : Régime des franchises</i>	133
<i>Art. 28 : Prise en compte des acquisitions intracommunautaires pour déterminer le champ d'application des taux de TVA</i>	135
<i>Art. 29 : Détermination du redevable de la TVA</i>	136
<i>Art. 30 : Obligations déclaratives des opérateurs du commerce intracommunautaire</i>	138
<i>Art. 31 : Modification du contenu de la déclaration périodique de recettes</i> ..	141
<i>Art. 32 : Modification des règles de facturation</i>	143
<i>Art. 33 : Représentation fiscale</i>	146
<i>Art. 34 : Création d'un état récapitulatif</i>	147
<i>Art. 35 : Définition de l'importation</i>	150
<i>Art. 36 : Régime de l'importation temporaire</i>	153
<i>Art. 37 : Détermination du fait générateur de la taxe à l'importation</i>	154
<i>Art. 38 : Remboursement de la taxe acquittée à l'importation en cas d'expédition ultérieure dans un pays membre de la CEE</i>	155
<i>Art. 39 : Non application de la franchise en base aux livraisons de moyens de transport neufs</i>	157
<i>Art. 40 : Adaptation du champ d'application des taux de TVA en Corse</i>	158
<i>Art. 41 : Adaptation du régime de la TVA sur les produits pétroliers</i>	159
<i>Art. 42 : Adaptation du régime de remboursement forfaitaire agricole</i>	160
<i>Art. 43 : Adaptation du régime de remboursement forfaitaire agricole (suite)</i>	166
<i>Art. 44 : Régime des véhicules de transport neufs</i>	167
<i>Art. 45 : Adaptation du régime des ventes de papier de presse</i>	172
<i>Art. 46 : Adaptation du régime de la redevance sanitaire d'abattage et de la redevance sanitaire de découpage</i>	173
<i>Art. 47 : Adaptation du régime de la taxe sur la publicité télévisée</i>	175
<i>Art. 48 : Adaptation du régime de la taxe affectée au Fonds national du livre</i>	178

<i>Art. 49 : Adaptation du régime de la taxe forestière</i>	179
<i>Art. 50 : Adaptation du régime de la taxe sur les betteraves</i>	182
<i>Art. 51 : Adaptation du régime de la taxe sur le produit des exploitations forestières</i>	183
<i>Art. 52 : Adaptation du régime de la taxe sur les huiles</i>	185
<i>Art. 53 : Adaptation du régime de la taxe sur les tabacs fabriqués</i>	187
<i>Art. 54 : Adaptation du régime des déductions des auto-écoles</i>	188
<i>Art. 55 : Adaptation du régime des échanges de tabacs manufacturés entre la France continentale et la Corse</i>	189

TITRE II
DISPOSITIONS RELATIVES AUX DROITS INDIRECTS

<i>Art. 56 : Nature des dispositions du titre II</i>	191
<i>Art. 57 : Produits et accises soumis aux nouvelles règles de circulation</i>	193
<i>Art. 58 : Définition du territoire communautaire</i>	196
<i>Art. 59 : Exigibilité de l'accise</i>	199
<i>Art. 60 : Exonération des exportations</i>	203
<i>Art. 61 : Maintien temporaire de l'activité intracommunautaire des boutiques hors taxes</i>	205
<i>Art. 62 : Régime applicable aux entrepositaires agréés</i>	209
<i>Art. 63 : Régime applicable aux opérateurs enregistrés</i>	214
<i>Art. 64 : Régime applicable aux opérateurs non enregistrés</i>	218
<i>Art. 65 : Dispense de la garantie de paiement pour les personnes morales de droit public</i>	221
<i>Art. 66 : Pertes non soumises à accise</i>	223
<i>Art. 67 : Règles de circulation intracommunautaire</i>	226
<i>Art. 68 : Document d'accompagnement</i>	228
<i>Art. 69 : Obligations des opérateurs non enregistrés</i>	233
<i>Art. 70 : Renvoi du document d'accompagnement à l'expéditeur</i>	235
<i>Art. 71 : Apurement du régime suspensif</i>	237
<i>Art. 72 : Remboursement de l'accise</i>	242
<i>Art. 72 bis : Entrepositaires agréés réalisant des opérations de vente à distance</i>	245
<i>Art. 73 : Obligations des entrepositaires agréés</i>	247
<i>Art. 74 : Obligations des opérateurs enregistrés</i>	249

<i>Art. 75 : Obligations des opérateurs professionnels recevant des produits déjà mis à la consommation dans un autre Etat membre</i>	251
<i>Art. 76 : Représentant fiscal</i>	253
<i>Art. 77 : Modification de l'article 349 du code general des impôts</i>	256
<i>Art.78 : Modification de l'article 406 du code général des impôts</i>	257
<i>Art. 79 : Modification de l'article 412 du code général des impôts</i>	258
<i>Art. 80 : Modification de l'article 412 du code general des impôts</i>	259
<i>Art. 81 : Exemption pour les produits circulant en intracommunautaire des formalités prévues pour la circulation interne</i>	260
<i>Art. 82: Modification de l'article 445 du code général des impôts</i>	261
<i>Art. 83 : Modification de l'article 455 du code général des impôts</i>	262
<i>Art. 84 : Modification de la définition du marchand en gros</i>	263
<i>Art. 85 : Facilités de paiement pour les operateurs enregistres</i>	265
<i>Art. 86 : Modification de l'article 502 du code général des impôts</i>	267
<i>Art. 87 : Abrogation de l'article 503 du code général des impôts</i>	268
<i>Art. 88 : Modification de l'article 514 bis du code général des impôts</i>	269
<i>Art. 89 : Maintien du monopole sur les tabacs</i>	270
<i>Art. 90 : Modification de l'article 565 du code général des impôts</i>	273
<i>Art. 91 : Modification de l'article 575 B du code général des impôts</i>	274
<i>Art. 92 : Modification de l'article 575 C du code général des impôts</i>	276
<i>Art. 93 : Droit de consommation sur les tabacs applicable dans les DOM et en Corse</i>	279
<i>Art. 94 : Modification de l'article 575 M du code général des impôts</i>	285
<i>Art. 95 : Validation du document d'accompagnement</i>	286
<i>Art. 96 : Application aux expéditions intracommunautaires de certaines dispositions d'apurement prévues en régime interne</i>	289
<i>Art. 97 : Contrôle des opérateurs professionnels dans le domaine des boissons alcooliques</i>	292
<i>Art. 98 : Déclaration exigée des operateurs dans le domaine des produits pétroliers</i>	294
<i>Art. 99 : Apurement du régime suspensif pour les produits pétroliers en circulation interne</i>	296
<i>Art. 100 : Entrepôt fiscal de stockage des produits petroliers</i>	298
<i>Art. 101 : Usines exercées</i>	300
<i>Art. 102 : Modification de l'article 267 du code des douanes</i>	301

<i>Art. 103 : Modalités particulières d'approvisionnement en produits pétroliers pour les particuliers</i>	302
<i>Art. 104 : Modification de l'article 268 ter du code des douanes</i>	304
<i>Art. 105 : Modification de l'article 268 bis du code des douanes</i>	306

TITRE III DISPOSITIONS DIVERSES

<i>Art. 106 : Sanction du défaut de présentation ou de tenue des registres concernant le travail à façon ou le transfert de biens</i>	307
<i>Art. 107 : Sanction des factures de complaisance</i>	308
<i>Art. 108 : Institution d'un droit d'enquête en entreprise et d'un droit de contrôle des véhicules à usage professionnel</i>	310
<i>Art. 109 : Obligation de conservation des documents soumis au droit d'enquête</i>	320
<i>Art. 109 bis : Transfert à la direction générale des douanes de la recherche des infractions en matière de contributions indirectes</i>	321
<i>Art. 109 ter : Fusion de la déclaration statistique des échanges de biens entre l'État membre et de l'état récapitulatif des clients</i>	323
<i>Art. 110 : Poursuite des infractions douanières commises avant le 1er janvier 1993</i>	326
<i>Art. 111 : Exclusion des entrées et des sorties de marchandises communautaires du champ d'application du code des douanes</i>	327
<i>Art. 112 : Pouvoir de contrôle de l'administration des douanes dans le cadre de l'assistance mutuelle en matière de réglementations douanière ou agricole</i>	329
<i>Art. 113 : Pouvoir de contrôle de l'administration des douanes dans les cas d'échanges de marchandises communautaires soumises à des prescriptions spéciales</i>	331
<i>Art. 113 bis : Application au territoire national des mesures douanières spécifiques en matière de lutte contre les stupéfiants</i>	334
<i>Art. 114 : Règles spéciales applicables sur l'ensemble du territoire douanier à certaines catégories de marchandises</i>	336
<i>Art. 115 : Généralisation de la constatation par procès-verbal des infractions en matière de contributions indirectes</i>	338
<i>Art. 115 bis : Alignement du régime de perception et de recouvrement de la taxe spéciale sur le prix des places de spectacle cinématographique sur celui de la TVA</i>	340
<i>Art. 116 : Alignement du régime de la surtaxe sur les eaux minérales sur le régime du droit spécifique sur les eaux minérales</i>	343
<i>Art. 117 : Rémunération pour copie privée des oeuvres fixées sur phonogrammes ou vidéogrammes</i>	346

Art. 117 bis : Rapport au Parlement sur l'abolition des frontières fiscales à l'intérieur de la Communauté économique européenne 349

Art. 118 : Entrée en vigueur de la loi 351

EXAMEN EN COMMISSION 353

ENCADRES

Etat des textes communautaires - I. Abolition des frontières fiscales 12

Etat des textes communautaires - II. Système commun de TVA 13

Conclusions des Conseils Ecofin sur l'harmonisation des fiscalités indirectes 14

Valeur normative des textes communautaires 57

Processus de décision communautaire en matière de fiscalité indirecte ... 58

Régimes douaniers 109

AVANT PROPOS

Le texte soumis à l'examen du Parlement a pour objet de "*permettre la mise en oeuvre*" de deux directives communautaires relatives, l'une au système commun de TVA, l'autre au régime des accises. Il s'agit en réalité de procéder à la stricte transposition, en droit interne, de textes communautaires ayant fait l'objet d'une adoption à l'unanimité par les gouvernements des Etats membres.

Dans ce cadre, le rôle du Parlement apparaît limité, et sa marge de manoeuvre inexistante.

L'article 55 de la Constitution pose, en effet, le principe de la supériorité des traités et accords internationaux sur la norme législative nationale. La jurisprudence du Conseil d'Etat a confirmé ce principe, et étendu le domaine de la "*loi internationale*" aux règlements et aux directives.

Dans ce cadre, dès lors qu'une directive communautaire a fait l'objet d'une adoption à l'unanimité par les gouvernements, le Parlement n'a, en vérité, plus son "*mot à dire*".

C'est la raison pour laquelle, quelles que puissent être la qualité et les compétences -incontestables- des administrations -européennes et nationales- chargées de procéder à l'élaboration de ces directives, il apparaît nécessaire, sauf à déroger aux principes posés par l'article 34 de la Constitution, que le Parlement soit associé effectivement à l'*élaboration* des décisions communautaires, dès lors que celles-ci ressortent du domaine de la loi.

L'adoption à l'unanimité par les seuls représentants des gouvernements des Etats membres ne saurait, en effet, dans ce domaine, justifier que soit ainsi "*considérée comme acquise*" l'approbation entière, et en toute connaissance de cause, du Parlement.

EXPOSE GENERAL

I - PRESENTATION GENERALE

La mise en place du grand marché unique à partir du 1er janvier 1993 implique la **libre circulation** des marchandises, des personnes, des services et des capitaux à l'intérieur du territoire communautaire.

Ce nouvel espace européen sans frontières suppose donc la suppression de tout contrôle et de toute formalité lors du franchissement des frontières intracommunautaires.

Or, actuellement le fait générateur de la TVA est constitué par le passage des biens à la frontière. Il en est de même pour les droits indirects -ou accises- perçus sur les tabacs, les alcools et les produits pétroliers. La règle générale étant l'exonération des exportations et la taxation des importations.

Cette nouvelle étape de la construction européenne, liée à l'adoption de l'Acte Unique, a donc rendu nécessaire la mise au point d'un système communautaire pour l'ensemble de ces contributions.

Deux directives, récemment adoptées par le Conseil des Communautés européennes, ont cet objet :

- *la directive n° 91/680/CEE du 16 décembre 1991 complétant le système commun de la taxe sur la valeur ajoutée et modifiant, en vue de la suppression des contrôles aux frontières, la directive n° 77/388/CEE ;*

- *la directive n° 92/12/CEE du 25 février 1992 relative au régime général, à la détention, à la circulation et au contrôle des produits soumis à accise.*

Le présent projet de loi a pour objet d'une part de transposer en droit français les dispositions de ces directives, d'autre part d'adapter la législation existante à leur contenu, en particulier par la modification de certains articles du code général des impôts et du code des douanes, enfin de prévoir un certain nombre de nouvelles modalités en matière de contrôle douanier et fiscal.

**Etat des textes communautaires en matière
d'harmonisation des fiscalités indirectes**

I- ABOLITION DES FRONTIERES FISCALES

1. Les textes en vigueur

- Règlement CEE n° 3330/91 du Conseil du 7 novembre 1991 relatif aux statistiques des échanges de biens entre États membres.
- Directive 91/680/CEE du Conseil du 16 décembre 1991 complétant le système commun de la TVA et modifiant, en vue de l'abolition des frontières fiscales, la 6e directive TVA.
- Règlement CEE n° 218/92 du Conseil du 27 janvier 1992 concernant la coopération administrative dans le domaine des impôts indirects (TVA).
- Directive 92/12/CEE du Conseil du 25 février 1992 relative au régime général, à la détention, à la circulation et aux contrôles des produits soumis à accises.

2. Directives en cours de négociations

- Proposition de directive relative au rapprochement des **taux de TVA**.
- Proposition de directive TVA relative aux **biens d'occasion, d'objet d'art, d'antiquité et de collection**.
- Propositions de directives concernant **l'harmonisation de la structure des droits d'accises** sur :
 - l'alcool et les boissons alcooliques,
 - les tabacs manufacturés,
 - les huiles minérales.
- Propositions de directives concernant le **rapprochement des taux d'accises** sur :
 - l'alcool et les boissons alcooliques,
 - les cigarettes,
 - les autres tabacs manufacturés
 - les huiles minérales.

II. SYSTEME COMMUN DE T.V.A.

1. Directives en vigueur

- **Première directive - 11 avril 1957 - Application de la TVA aux Etats membres**
- **Sixième directive - 17 mai 1977 "Harmonisation des législations des Etats-membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires. Assiette commune de TVA : assiette uniforme**

modifiée par :

- **Annexe I de l'acte joint au Traité d'adhésion de 1979,**
- **Dixième directive - 3 août 1984,**
- **Onzième directive - 26 mars 1980,**
- **Annexe I de l'acte joint au traité d'adhésion de 1985.**

- **Huitième directive - 6 décembre 1979**
Remboursement de la TVA supportée dans un Etat membre par un assujetti établi dans un autre Etat membre.

- **Dixième directive - 31 juillet 1980**
Modification de territorialité pour les locations de biens meubles corporels.

- **Onzième directive - 26 mars 1980**
Exclusion des D.O.M. du champ d'application de la TVA communautaire

- **Dix septième directive - 16 juillet 1985**
Exonération des importations temporaires de marchandises autres que les moyens de transport

- **Vingtième directive - 16 juillet 1985**
Remboursement spécial de T.V.A. aux agriculteurs allemands en contrepartie du démantèlement des montants compensatoires.

- **Treizième directive - 17 novembre 1986**
Remboursement de TVA supporté par des assujettis établis en dehors de la CEE.

- **Dix-huitième directive - 18 juillet 1989**
Suppression de certaines dérogations prévues dans la 6ème directive

- **Directive du 16 décembre 1991 complétant le système TVA et modifiant, en vue de la suppression du contrôle aux frontières, la 6ème directive**

2. Directives en cours de négociations

- **Proposition de septième directive**
Harmonisation des règles d'assiette dans le domaine des objets d'art, de collection et des objets d'occasion.

- **Proposition de douzième directive**
Harmonisation des dépenses n'ouvrant pas droit à déduction.

- **Proposition de seizième directive**
Biens d'occasion importés par des particuliers.

- **Proposition de dix-neuvième directive**
Précision sur certaines interprétations

- **Proposition de vingt-deuxième directive**
Harmonisation du régime des petites entreprises

Conclusions des Conseils Ecofin sur l'harmonisation des fiscalités indirectes

Conseil du 18 mars 1991 - TVA

1. Définition des régimes particuliers

- a) ventes à distance
- b) véhicules neufs
- c) mécanisme de location des assujettis exonérés et des non-assujettis.

2. Rapprochement des taux et classement des produits

- a) un taux normal ; un ou deux taux réduits.

Le Conseil devra se prononcer, à la lumière notamment des progrès réalisés en matière de rapprochement des taux d'accises, avant le 31 juin 1991, sur le niveau du taux réduit et du taux normal, étant entendu que pour ce dernier le choix entre une fourchette et un taux minimum restait ouvert.

- b) Première définition d'un champ d'application maximal du taux réduit

c) Les Etats qui appliquaient au 1er janvier 1991 un taux réduit pour des biens et services qui ne figurent pas dans la liste du champ maximal d'application du taux réduit peuvent appliquer, jusqu'au 1er janvier 1996, un **taux parking**, compris entre 12 et 15 % -pour éviter de passer directement au taux normal.

Conseil du 3 juin 1991 - TVA

a) Taux normal :

- **Plancher** de 15 % à compter du 1er janvier 1993 (abstention de la Grande-Bretagne),
- Pour les pays qui, pour atteindre 15 % devront relever leur taux de plus de deux points (Espagne et Luxembourg), possibilité d'appliquer des taux "super réduits" aux produits de la liste à taux réduit.

b) Taux réduits :

• Révision de la liste :

- inclusion du logement, des vêtements et chaussures pour enfants, de la restauration,
- sortie des produits énergétiques pour le chauffage et l'éclairage (sauf pour le gaz naturel et l'électricité), à condition que la Commission ait constaté qu'il n'y avait pas distorsion de concurrence.

• Taux super réduits :

Les Etats qui appliquaient, au 1er janvier 1991, pour certains biens et services, un taux inférieur au minimum retenu pour le taux réduit (5 %), pourront **maintenir ce taux super réduit**, même s'il s'agit du taux zéro (condition siné qua non pour l'accord britannique).

Conseil du 11 juin 1991

- impasse sur le dossier des accises -(et donc l'ensemble fiscalité indirecte)-, du fait notamment de l'Allemagne et du Danemark.

Conseil du 24 juin 1991 - TVA

- **TVA** : accord sur les taux
- **accises** :
 - accord sur les principes du régime général de détention et de circulation des produits soumis à accises,
 - accord sur les taux minimum des principaux produits soumis à accises.

Conseil du 16 décembre 1991 - TVA

Adoption de la directive complétant le système commun de TVA en vue de l'abolition des frontières fiscales (régime transitoire de TVA).

Conseil du 27 janvier 1992

Adoption du règlement sur la coopération administrative dans le domaine des taxes indirectes.

Conseil du 25 février 1992 (Conseil marché intérieur)

Adoption de la directive sur le régime général, la détention, la circulation et le contrôle des produits soumis à accises.

Conseil du 16 mars 1992

Accord sur les structures d'accises pour les tabacs manufacturés.

Conseil du 19 mai 1992

Accord sur les structures d'accises pur les huiles minérales.

A. LES PRINCIPALES CARACTERISTIQUES DU NOUVEAU REGIME

1. Un régime lié à la circulation des marchandises

Dans la perspective du grand marché unique et de la mise en place d'un véritable espace européen sans frontières, dans lequel la libre circulation des personnes, des marchandises, des services et des capitaux est assurée, la Commission a tenté de parvenir à un système commun de contributions indirectes : TVA et accises.

Or, même si ces travaux ont permis d'avancer sur la voie de l'harmonisation, notamment en matière de TVA, d'importantes différences demeurent et apparaissent à l'examen des systèmes fiscaux des douze États membres.

C'est la raison pour laquelle il a été décidé, dans un premier temps, de réglementer la **circulation des marchandises** et de prévoir, dans ce cadre seulement, les dispositions relatives à la taxation des opérations intracommunautaires.

On remarquera, à cette occasion, l'importance des flux de marchandises concernés par cette nouvelle réglementation.

En 1991, pour la France seule, les importations en provenance de la Communauté ont représenté 754 milliards de francs, tandis que les exportations à destination des différents États membres ont représenté 756 milliards de francs.

Ce nouveau régime repose essentiellement sur trois principes :

- Les concepts d'**importation** et d'**exportation** n'ont plus de sens pour qualifier les opérations intracommunautaires. Ils ne seront désormais employés que pour les flux de marchandises avec les pays tiers, extérieurs au territoire communautaire. En revanche, deux nouvelles notions apparaissent : la **livraison** et l'**acquisition** de biens.

Par ailleurs, dans le cadre de la libre circulation et du marché unique, le transfert de marchandises entre deux États membres ne fait plus référence à l'idée du franchissement d'une frontière mais prend un caractère juridique et s'apparente au transfert de propriété d'un bien.

- Le principe de la libre circulation des marchandises implique pour les particuliers la possibilité de s'approvisionner sans

limite dans un autre Etat membre. Ainsi, les achats effectués par ceux-ci sont soumis à la taxation en vigueur dans l'Etat membre où ils sont acquis.

Toutefois, pour éviter la fraude ou des abus, un certain nombre de dispositions particulières ou dérogatoires ont été prévues, tant en matière de TVA que de droits d'accises.

- Pour les entreprises et les opérations à caractère commercial, le principe est l'imposition des marchandises au bénéfice de l'Etat de destination. Ainsi, les livraisons de biens expédiés ou transportés à partir de France à destination d'un autre Etat membre sont exonérées. En revanche, les acquisitions en provenance d'un autre Etat membre de biens à destination de la France sont imposées.

La règle ainsi appliquée est très proche de celle qui est traditionnellement mise en oeuvre : l'exonération des exportations et la taxation des importations.

2. Un régime transitoire

Tant pour la TVA que pour les droits d'accises, le régime communautaire prévu par les deux directives du Conseil a une vocation transitoire.

Pour la TVA, il est expressément prévu que le régime de la directive aura une durée d'application minimale de quatre ans et qu'au terme de cette période, au vu d'un rapport établi par la Commission et de décisions que le Conseil devra prendre à l'unanimité, le régime "définitif" pourra entrer en vigueur.

Ce régime "définitif" devrait consister à prévoir l'imposition des biens livrés et des services rendus dans l'Etat membre d'origine de ces biens ou de ces services.

Pour les droits d'accises, aucune date n'a encore été fixée. Toutefois, l'objectif final est identique : prévoir la taxation des différents produits soumis à accise dans l'Etat membre d'origine de ces produits.

Dans les deux cas, le passage au régime définitif, qui ne pourra être automatique, dépend en grande partie des conditions d'harmonisation des taux.

En effet, le principe retenu dans les deux directives du Conseil pour la mise en oeuvre du régime transitoire est de ne pas bouleverser l'équilibre des recettes fiscales des différents Etats membres et donc de ne pas porter atteinte aux budgets nationaux.

C'est essentiellement cette préoccupation qui a justifié l'adoption du principe de l'imposition des marchandises au bénéfice de l'Etat de destination.

B.D'IMPORTANTES TRANSFORMATIONS ADMINISTRATIVES

1. Une nouvelle répartition des tâches

La mise en place du nouveau régime de TVA et de droits d'accises, essentiellement caractérisé par la **suppression des formalités et des contrôles aux frontières**, modifiera considérablement certaines pratiques administratives.

En effet, actuellement, pour la TVA, deux directions du ministère des finances sont compétentes :

- la Direction générale des impôts pour la gestion, le recouvrement et le contrôle de la TVA sur les opérations intérieures,

- la Direction générale des douanes et des droits indirects pour le recouvrement et le contrôle de la TVA sur les importations, aussi bien en provenance de pays membres de la Communauté que de pays extracommunautaires.

En matière de droits indirects, la répartition actuelle entre ces deux directions se fait de la façon suivante :

- la Direction générale des impôts est compétente pour les droits sur les tabacs et les alcools,

- la Direction générale des douanes et des droits indirects a en charge les droits sur les tabacs importés et les accises sur les produits pétroliers.

La mise en place du marché unique à partir du 1er janvier 1993 et la suppression du contrôle des marchandises aux frontières pour les opérations intracommunautaires rendra disponible un grand nombre d'agents de l'administration des douanes.

En outre, le nouveau système rend nécessaire plusieurs redéfinitions des tâches actuellement exercées par différentes catégories d'agents.

C'est pourquoi, à la suite notamment d'une mission effectuée par M. Pierre Consigny, inspecteur général des finances, au mois d'octobre 1991, il a été décidé qu'à partir du 1er janvier 1993, l'administration des impôts aurait la charge essentielle des opérations relatives à la TVA et que l'administration des douanes aurait à gérer les droits indirects.

Votre rapporteur tient ici à souligner l'importance des bouleversements que cette évolution législative va entraîner pour deux corps de fonctionnaires particulièrement efficaces et performants.

S'il constate avec satisfaction que l'ampleur de ces transformations semble avoir été bien prise en compte par le Gouvernement, il souhaite néanmoins exprimer la nécessité qu'il y aura d'accompagner étroitement et d'informer suffisamment les agents au cours des deux phases prévues pour la mise en place définitive du nouveau système.

L'évolution statutaire des personnels, leur mobilité tant géographique que professionnelle, une formation adéquate aux nouveaux métiers et aux nouvelles méthodes de travail devront avoir un caractère prioritaire.

2. La mise au point de nouveaux contrôles

La libre circulation des personnes et des marchandises et la suppression des contrôles et formalités actuellement effectués lors du franchissement des frontières risque d'entraîner le développement d'une fraude importante.

Dans ce but, les directives transposées par le présent texte ont prévu que les produits soumis à accise devraient circuler sous le couvert d'un document d'accompagnement, et que les assujettis à la TVA devraient se conformer à de nouvelles obligations déclaratives.

Par ailleurs, il est prévu un système d'échange et de recoupement d'informations entre les États membres.

Les agents des impôts et des douanes auront un rôle important dans ce nouveau dispositif. Il est, par exemple, d'ores et

déjà prévu qu'une cinquantaine d'agents prendra en charge la gestion de la nouvelle base de données.

En outre, de nouvelles coopérations devront être mises au point entre les deux administrations, car certains contrôles, notamment en matière de circulation des marchandises, auront à être développés et nécessiteront un travail conjoint des agents des douanes et des impôts.

La répartition des compétences entre ces deux administrations relève essentiellement du domaine réglementaire.

Toutefois, certaines dispositions du titre III du présent projet de loi modifient des dispositions législatives autorisant les opérations de contrôle et de vérification.

Ainsi, l'article 115 prévoit la généralisation de la pratique du procès-verbal pour la constatation des infractions en matière de contributions indirectes. De même, l'article 116 opère un transfert à l'administration des douanes de la surtaxe sur les eaux minérales.

D'une manière générale, les contrôles, principalement en matière de TVA, ne se feront plus en présence des marchandises, mais dans les entreprises, sur la base de factures, de documents, de registres et d'états récapitulatifs.

Ces transformations, étudiées en détail par le rapport Consigny, sont considérables et d'autant plus nécessaires que le bon fonctionnement du nouveau système sera directement lié à la qualité des contrôles effectués.

En effet, il convient de rappeler que la TVA sur les importations en provenance de pays membres de la Communauté a rapporté 120 milliards de francs au budget français en 1991, soit près de 10 % des recettes fiscales nettes de l'Etat.

Il ne serait pas acceptable de constater des pertes de recettes de TVA, précisément au moment où les obligations déclaratives des entreprises sont par ailleurs renforcées.

A cet égard, les compétences particulières et anciennes de l'administration des douanes devront être utilisées par la direction générale des impôts.

On remarquera d'ailleurs que, pour un certain nombre de produits sensibles, comme les armes ou les stupéfiants, les agents des douanes conserveront, à juste titre, leurs pouvoirs de contrôle.

II - LE NOUVEAU REGIME DE T.V.A. INTRACOMMUNAUTAIRE

Fondamentalement, le régime mis en place par la *directive n° 91/680 du 16 décembre 1991* poursuit un double objectif :

- abolir les frontières fiscales entre les Etats membres, étant rappelé que le passage en douane apparaît aujourd'hui comme un fait générateur de l'impôt, mais qu'il constitue également le moyen de contrôler la réalité physique de l'opération ;

- maintenir le principe d'une T.V.A. au taux du pays d'arrivée pour les opérations entre assujettis et pour certaines ventes aux particuliers.

Par construction, le nouveau régime ne concerne que les **opérations intracommunautaires, c'est-à-dire celles qui recouvrent un mouvement de biens entre deux Etats membres.**

Il tend à suppléer, par la voie fiscale, à la disparition du régime douanier dans les échanges intracommunautaires. Dans cette optique, il n'affecte pas les règles de T.V.A. actuellement en vigueur au plan intérieur, mais se contente de les compléter pour tenir compte de l'apparition d'une nouvelle catégorie de transactions, jusqu'alors intégrée dans les notions d'exportations ou d'importations.

Le clivage entre opérations des assujettis et ventes aux particuliers laissait toutefois subsister une zone d'ombre regroupant tous les intervenants qui, dans le cadre de leur activité économique, apparaissent comme "consommateur final" au regard de la T.V.A.. Il s'agit :

- des personnes morales non assujetties (hôpitaux, collectivités locales),

- de personnes réalisant exclusivement des opérations exonérées, et de ce fait, privées du droit à déduction (médecins par exemple),

- des exploitants agricoles placés sous le régime du remboursement forfaitaire.

Placés sans nuance sous le régime des particuliers, ces intervenants auraient bénéficié d'un avantage important par rapport aux entreprises, et de fait, se trouvaient fortement incités à

délocaliser leurs achats. En revanche, une intégration systématique sous le régime des opérations entre assujettis, certes plus conforme à la situation actuelle, aurait conduit les mêmes intervenants à effectuer des formalités déclaratives entièrement nouvelles, indépendamment du montant annuel de leurs achats intracommunautaires.

Face à ces enjeux, la directive retient donc une solution intermédiaire. Regroupés sous l'appellation de "*personnes bénéficiant d'un régime dérogatoire*" (P.B.R.D.), ces intervenants seront placés sous le régime des particuliers si le montant annuel de leurs achats intracommunautaires demeure inférieur à un certain seuil. Au-delà, leurs acquisitions relèveront alors du régime des opérations entre assujettis. Mais, les P.B.R.D. pourront, sur option, se placer sous ce dernier régime pour l'intégralité de leurs acquisitions intracommunautaires, cette faculté présentant un intérêt évident dans le cas où le taux applicable dans leur pays de résidence s'avère inférieur aux taux pratiqués dans les autres pays de la communauté.

La fixation du seuil est laissée à l'appréciation de chaque Etat, la directive n'imposant en ce domaine qu'un minimum de 10 000 écus. S'agissant de la France, le présent projet de loi propose de s'aligner sur cette limite inférieure qui correspond ainsi à 70 000 francs.

A - LE RÉGIME DES OPÉRATIONS ENTRE ASSUJETTIS

Compte tenu de ce qui précède, ce régime s'applique donc aux opérations intracommunautaires prenant la forme :

- d'une vente entre assujettis taxables, c'est-à-dire essentiellement des entreprises,
- d'une vente commerciale à une P.B.R.D. non placée sous le régime des particuliers en raison du montant de ses achats intracommunautaires ou de l'option qu'elle a formulée.

1. Un concept entièrement nouveau : la notion d'"acquisition intracommunautaire"

a) Le principe

En régime intérieur, le mécanisme de taxation des ventes repose sur le concept de livraison, qui recouvre le transfert de propriété d'un bien meuble corporel.

S'appuyant sur ce principe général, la directive prévoit de le compléter dans le cas des opérations intracommunautaires entre assujettis. Chaque transaction économique de ce type se trouvera désormais scindée en deux "événements" fiscaux :

- une livraison intracommunautaire, qui recouvre une livraison "ordinaire", mais caractérisée par le fait que le bien est expédié vers un autre Etat membre. Conformément aux règles actuelles, cette livraison est donc localisée dans le pays de départ du bien ;

- une acquisition intracommunautaire, définie comme l'obtention du pouvoir de disposer, comme un propriétaire, d'un bien expédié à partir d'un autre Etat membre. Entièrement nouveau, ce concept constitue le symétrique de la notion de livraison intracommunautaire, mais l'événement fiscal qu'il retrace est alors localisé dans le pays d'arrivée du bien.

A partir de ce schéma, qui s'appuie bien sur un mouvement transfrontalier de marchandises, le mécanisme de taxation peut être mis en place.

- la livraison intracommunautaire est exonérée de T.V.A. dans le pays de départ, le vendeur conservant toutefois la possibilité de déduire la taxe qu'il a lui-même acquittée en amont (principe du "taux zéro") ;

- l'acquisition intracommunautaire est en revanche qualifiée d'opération taxable et le bien se trouve soumis à la T.V.A. dans le pays d'arrivée, au taux en vigueur dans cet Etat. L'acquéreur procède donc à une autoliquidation de la taxe, mais obtient parallèlement le droit de la déduire (sous réserve des restrictions qui s'imposent à lui du fait de sa propre situation).

Ainsi, et en dépit de la suppression de la frontière, un tel enchaînement permet de maintenir le principe d'une taxation au taux du pays d'arrivée pour les transactions entre entreprises.

b) Les opérations assimilées

Interprétée au sens strict, la livraison intracommunautaire recouvre un mouvement de biens lié à un transfert de propriété. En l'absence de dispositions complémentaires, tous les mouvements de marchandises ne présentant pas cette seconde caractéristique auraient échappé au système de taxation communautaire, alors qu'ils relèvent actuellement du régime des importations ou des exportations.

Pour des raisons fiscales évidentes, les Etats membres n'ont pas retenu l'ensemble de cet enchaînement et souhaitent assurer un suivi de certaines opérations non liées à une vente. A cet effet, la directive assimile à des livraisons intracommunautaires les mouvements transfrontaliers de biens organisés par une entreprise pour les besoins de son activité. En d'autres termes, le transfert matériel, entre deux Etats membres, d'un bien meuble figurant à l'actif d'une entreprise est fiscalement considéré comme une livraison à soi même. Dans ce cadre, la règle de principe peut alors s'appliquer pleinement : l'expédition du bien reste une opération exonérée dans le pays de départ, mais sa réception dans le pays d'arrivée devient une acquisition intracommunautaire taxable. L'entreprise doit donc acquitter la T.V.A. au taux de l'Etat de destination, et obtient simultanément un droit à déduction, sous réserve des restrictions prévues par la législation nationale. Ce dispositif permet ainsi :

- d'assurer le suivi d'un stock de marchandises transféré dans un autre Etat membre, les biens correspondant pouvant en effet être vendus sur place ;

- d'éviter qu'un assujetti puisse bénéficier d'un taux plus favorable, ou d'un droit à déduction plus large en achetant, sous le régime intérieur d'un autre Etat membre, un bien d'investissement destiné à être rapatrié dans son pays de résidence.

Ce régime de taxation des transferts de biens connaît cependant lui-même plusieurs exceptions.

• L'une tend à éviter un phénomène de double imposition et concerne les biens devant faire l'objet d'un montage ou d'une installation dans le pays d'arrivée. Dans ce cas en effet, les règles de territorialité de l'impôt prévoient déjà systématiquement une taxation au lieu du montage.

• Les autres visent essentiellement à remédier à la disparition des régimes douaniers suspensifs pour les mouvements de marchandises intracommunautaires. Ainsi, ne seront donc pas

assimilées à des livraisons les opérations de transfert portant sur des biens destinés :

- à être utilisés de façon temporaire dans un autre Etat membre, ou à être réexpédiés vers un autre pays ;
- à faire l'objet d'un travail à façon.

2. Les effets induits

a) L'adaptation des règles de territorialité

La disparition des frontières et l'introduction d'un concept d'acquisition intracommunautaire fondée sur un mouvement de biens entre Etats membres implique, dans un premier temps, une adaptation des règles françaises de territorialité de la T.V.A..

La législation actuelle détermine en effet le lieu de l'imposition. Dans un espace totalement ouvert, la reconduction de ce seul principe ferait courir le risque d'une taxation ou d'une exonération des opérations à partir de considérations financières ou juridiques et non sur des caractéristiques physiques réelles, alors que celles-ci deviennent un critère essentiel.

Pour éviter cet écueil, le présent projet de loi reprend l'exacte rédaction de la sixième directive et la règle de territorialité de l'impôt par référence au lieu de l'opération.

Cette localisation géographique demeure sans conséquence sur les opérations internes. Le lieu de l'opération détermine implicitement le lieu d'imposition et donc le taux applicable. Mais, en revanche, cette nouvelle référence fournit une base incontestable à partir de laquelle il devient possible de suivre le mouvement du bien.

b) La définition de nouvelles règles pour les prestations de services liées aux opérations intracommunautaires

Dans la législation actuelle, les prestations de services matérielles (transport, chargement, manutention) liées à une exportation ou une importation suivent, au regard de la T.V.A., le régime de l'opération à laquelle elles se rapportent.

Ainsi, les prestations de services concourant à la réalisation d'une exportation sont exonérées de taxe dans le pays de départ. En revanche, elles se trouvent intégrées dans la base d'imposition du bien à l'importation, et donc, de fait, soumise à la T.V.A. dans le pays d'arrivée. L'impôt est alors acquitté globalement, tant sur le bien que sur les prestations annexes, par le déclarant en douane.

A l'évidence, un tel dispositif ne peut être reconduit dans un espace sans frontières. N'étant plus globalisée lors du passage en douane, chaque prestation liée à une livraison intracommunautaire redevient une opération distincte dont il faut fixer les règles de territorialité et déterminer le redevable de l'impôt.

Définies par la *directive du 16 décembre 1991*, les règles applicables en ce domaine reposeront désormais sur un processus en deux temps.

- En principe, le lieu de l'opération et donc celui de l'imposition, s'appréciera par référence à un fait : lieu de départ pour les transports, exécution matérielle pour les prestations annexes. Dans ce cas, le prestataire sera redevable de la taxe, et devra la facturer à son client.

- Toutefois, si le preneur est identifié à la T.V.A. dans un autre Etat membre, le lieu de la prestation sera déplacé vers ce pays. Le prestataire facturera alors ses services en exonération de taxe, la T.V.A. devant être autoliquidée et versée par le client, au taux en vigueur dans son propre pays.

c) Un aménagement du régime du travail à façon

L'équilibre du système de T.V.A. intracommunautaire suppose qu'une même opération soit fiscalement appréhendée de manière identique dans les différents Etats membres. D'une manière générale, le respect de cette condition ne soulève pas de difficultés majeures, la 6ème directive constituant déjà la base commune des régimes intérieurs de T.V.A. Toutefois, ponctuellement, une adaptation devenait nécessaire : celle du régime applicable aux opérations de travail à façon.

Cette activité se définit comme la transformation d'un produit appartenant à un tiers. Au regard de notre législation, et sous réserve du respect de trois conditions, elle est assimilée à une prestation de service, la France ayant, en effet, utilisé une possibilité d'option ouverte par la directive de 1977. Exigible lors de

l'encaissement, la taxe est donc perçue sur le prix de l'intervention du façonnier.

Or, la plupart des autres Etats membres ont retenu une approche différente, et appréhendent la délivrance d'un travail à façon comme une livraison.

Cette divergence entre les législations nationales ne peut subsister dans le cadre du Marché unique. Elle ferait courir le risque, soit d'une double taxation, soit d'une exonération totale de ces travaux si le donneur d'ouvrage et le façonnier sont installés sur le territoire d'Etats membres appliquant des régimes différents.

En principe limité aux opérations de travail à façon ayant une dimension intracommunautaire, le processus d'harmonisation prévu par la *directive du 16 décembre 1991* conduit en fait la France à aligner son approche sur celle de ses partenaires. A partir du 1er janvier prochain, la délivrance d'un travail à façon sera qualifiée de "livraison". Symétriquement, la réception, en France, d'un travail à façon effectué dans un autre Etat membre prendra la qualité d'acquisition intracommunautaire. Sur ces bases, le mécanisme de T.V.A. pourra s'appliquer dans les conditions de droit commun.

La requalification fiscale de ce type d'opération pouvait cependant avoir des conséquences financières importantes pour les façonniers. En effet, dans le cas des livraisons, la T.V.A. porte alors sur l'ensemble de l'opération et devient exigible dès la délivrance du bien. Pour éviter ses effets secondaires, il est proposé de déroger aux règles habituelles. Bien qu'effectuant des livraisons, les façonniers ne factureront la T.V.A. que sur le seul montant de leur intervention, et l'exigibilité de l'impôt restera liée à l'encaissement du prix convenu.

d) Une requalification de l'intervention des commissionnaires

Le commissionnaire est une personne qui agit en son nom pour le compte d'autrui. Intermédiaire "opaque", il peut intervenir à la vente, à l'achat, ou pour fournir une prestation de service.

Actuellement, au regard de la législation française, ces interventions sont considérées comme des prestations de service, sous réserve du respect de certaines conditions. En conséquence, les commissionnaires sont redevables de la T.V.A. sur leur seule rémunération.

En fait, la France, comme la Grande-Bretagne, applique à cette catégorie d'opérateur une règle dérogatoire aux principes posés

par la sixième directive. Tous les autres Etats membres de la Communauté considèrent en effet les commissionnaires comme réalisant des livraisons ou acquisitions de biens, et les assujettissent donc à la T.V.A. sur le montant total de la transaction.

Or, le régime en vigueur en France devient incompatible avec un système intracommunautaire où le vendeur doit être en mesure d'apprécier pleinement les caractéristiques de l'opération effectuée et disposer des informations nécessaires sur la situation de son acquéreur au regard de la T.V.A..

En fait, son maintien au-delà du 1er janvier 1993 serait à l'origine de graves dysfonctionnements et source de distorsions de concurrence. Ainsi, une entreprise française vendant un bien à un assujetti étranger par l'intermédiaire d'un commissionnaire ne pourrait procéder à une livraison exonérée, faute de connaître la qualité de l'acquéreur réel. Or celui-ci aurait sans doute également à acquitter la taxe dans son propre pays, l'achat constituant de son point de vue une acquisition intracommunautaire. Symétriquement l'intervention d'un commissionnaire français dans une vente entre un assujetti étranger et un particulier permettrait de contourner les règles applicables en matière de vente à distance.

Compte tenu de ces enjeux, une adaptation de la législation française devenait inévitable.

Le présent projet de loi prévoit de requalifier fiscalement l'intervention d'un commissionnaire en **opération d'achat revente**. A l'avenir, ces intermédiaires seront donc réputés devenir propriétaires de la marchandise. Ils acquitteront la T.V.A. sur l'ensemble de la transaction, obtenant parallèlement le droit de déduire la taxe grevant la totalité de l'achat.

Introduite sans précaution, cette modification aurait cependant placé les commissionnaires concernés dans une situation financière difficile, du fait de la règle du décalage d'un mois. Pour éviter cet effet, l'article 29 du présent projet de loi propose de supprimer cette contrainte pour les commissionnaires aujourd'hui assimilés à des prestataires de service. Il les autorise donc à procéder à une déduction immédiate de la taxe grevant leurs acquisitions.

e) Un recentrage des notions d'importation et d'exportation

Faisant désormais l'objet d'un régime particulier, les échanges entre pays membres de la Communauté ne sont plus qualifiés d'"importations" et d'"exportations".

A l'avenir, ces termes recouvriront exclusivement les échanges avec les pays tiers, les règles d'exigibilité de l'impôt demeurant alors inchangées par rapport à la situation actuelle.

B. LE REGIME DES PARTICULIERS

Le présent projet de loi distingue les opérations effectuées par des entreprises, les achats des particuliers et les opérations effectuées par des personnes non assujetties à la T.V.A. ou exonérées.

Le régime général des particuliers diffère sensiblement de celui applicable aux entreprises.

En effet, alors que la suppression des concepts d'importation et d'exportation dans les échanges commerciaux entre pays de la Communauté économique européenne conduit, pour les entreprises et autres assujettis, à la mise en place d'une nouvelle opération taxable -l'acquisition intracommunautaire-, les opérations des particuliers sont en principe exclues du champ d'application de la T.V.A. intracommunautaire.

Ainsi, alors que la règle générale pour les assujettis est la taxation dans l'Etat d'arrivée du bien au taux en vigueur, pour les achats que les particuliers réalisent dans un autre Etat membre le principe est celui de la taxation dans l'Etat d'acquisition au taux qui s'applique au bien acquis.

Le nouveau régime implique logiquement la suppression des franchises intracommunautaires des particuliers, puisque celles-ci conduisaient, en-dessous de certains seuils, à appliquer la taxation dans l'Etat d'acquisition ; cette exception devient la règle générale.

1. Le régime actuellement en vigueur

a) Taxation de l'importation dans le pays d'arrivée du bien

Actuellement, pour les particuliers comme pour les entreprises, le fait générateur de la taxe, dans le cas d'une acquisition intracommunautaire, est constitué par l'acte physique du passage des biens à la frontière.

A partir de ce principe, les modalités d'imposition sont simples : l'importation est taxée dans le pays d'arrivée du bien au taux applicable au produit concerné dans ce pays ; corrélativement, l'exportation est exonérée ou, plus précisément, considérée comme taxée au taux zéro.

Lors du passage de la frontière, les particuliers sont soumis à des contrôles douaniers et à des formalités fiscales.

Les particuliers disposent cependant d'un assouplissement relatif du régime qui prend la forme de franchises intracommunautaires.

b) Le système de franchises intracommunautaires

• Conditions requises

La franchise n'est applicable qu'aux marchandises importées dans un but non commercial et contenues dans les bagages personnels des voyageurs (1).

Sont considérées comme dépourvues de tout caractère commercial les importations qui :

- présentent un caractère occasionnel,
- portent exclusivement sur des marchandises qui ne sont pas destinées à être remises dans le circuit commercial et apparaissent, par leur nature et leur quantité, comme réservées à l'usage personnel ou familial des voyageurs ou destinées à être offertes comme cadeaux.

1. Cette expression ne se limite pas aux seuls bagages à main et peut comprendre des marchandises contenues dans les coffres ou habitacles des voitures de tourisme.

• **La fixation des franchises**

Les franchises applicables aux marchandises importées par des particuliers dans un but non commercial sont limitées en valeur et, pour les biens soumis à accise (alcools, tabacs), en quantité.

- **Le montant des franchises**

Depuis le 1er juillet 1991, le montant des franchises est fixé à 600 Ecus (soit 4.200 francs) par personne de plus de 15 ans, par passage de frontière, pour les importations communautaires des voyageurs entre deux Etats membres.

Lorsque la valeur globale de plusieurs marchandises dépasse par personne le montant de 600 Ecus -ou de 150 Ecus pour les moins de 15 ans- la franchise est accordée, jusqu'à concurrence de ces montants, pour celles de ces marchandises qui, importées séparément, auraient pu bénéficier de ladite franchise, étant entendu que la valeur d'une marchandise ne peut être fractionnée.

Enfin, la franchise dont bénéficient les travailleurs frontaliers, les personnels des transports internationaux ainsi que le personnel des forces armées stationnées dans un autre Etat membre, est limitée à 240 francs par adulte et 62 francs par enfant de moins de 15 ans.

Montant des franchises

	Personnes arrivant d'un Etat membre de la CEE			
	Voyageurs de :		Travailleurs ou frontaliers assimilés de :	
	+ de 15 ans	- de 15 ans	+ de 15 ans	- de 15 ans
Valeur plafond	4.200 F	1.100 F	240 F	62 F

- **Les quantités autorisées en franchise**

La limite quantitative concerne les biens soumis à accise (alcools, tabacs). La valeur afférente à la livraison de ces biens ne s'impute pas sur la valeur globale autorisée.

**Volume admis à l'importation pour un voyageur
arrivant d'un autre Etat membre de la CEE**

	Alcools		Produits du tabac			
	+ 22°	22° ou moins	Cigarettes	Cigarillos	Cigares	Tabac à fumer
Quantité maximum autorisée	1,5 l	3 l	300 pièces	150 pièces	75 pièces	400 g

Enfin, les envois postaux adressés de particulier à particulier bénéficient de la franchise lorsque la valeur n'excède pas 800 francs.

2. Les principes généraux du nouveau régime

a) L'exclusion des achats des particuliers du champ d'application de la T.V.A. intracommunautaire

Le régime défini pour les particuliers est plus proche de l'inspiration des propositions initiales faites par la Commission des communautés européennes que de celui qui a été finalement retenu dans la *directive du Conseil du 16 décembre 1991* pour les entreprises.

En effet, il se traduit pour le particulier, lors d'un achat intracommunautaire, par un changement du lieu d'imposition, localisé désormais dans le pays de départ, ou dans le pays où est réalisé l'achat.

A la différence de ceux des entreprises, les achats des particuliers sont donc taxés dans l'Etat où a lieu l'acquisition au taux en vigueur.

Ainsi, en principe, les achats des particuliers sont exclus du champ d'application de la T.V.A. intracommunautaire. En effet, la définition donnée pour l'acquisition intracommunautaire ne concerne que les assujettis.

Le franchissement des frontières par des biens en possession de particuliers ou de personnes agissant comme des

particuliers ne conduira plus, ni à paiement de la taxe, ni a fortiori, à contrôle fiscal, ni à contrôle douanier.

Il n'y aura donc plus aucune formalité à remplir aux frontières lorsque les particuliers passeront d'un Etat membre à un autre, que ce soit à l'occasion d'un déménagement ou, plus généralement, d'un déplacement au cours duquel ils transportent des biens destinés à leur usage personnel ou des cadeaux.

b) Les catégories de personnes assimilées aux particuliers

En principe, sont susceptibles de réaliser des acquisitions intracommunautaires, les assujettis redevables, les assujettis exonérés (ex. : les banques et assurances), les assujettis non redevables (ex. : les exploitants agricoles bénéficiant du remboursement forfaitaire) et les personnes morales non assujetties (ex. : les collectivités locales).

Toutefois, ces catégories de personnes, que l'on peut regrouper sans l'appellation de "*personnes bénéficiant du régime dérogatoire*" (P.B.R.D.), peuvent, sous certaines conditions, être placées sous un régime dérogatoire.

Si elles réalisent des achats intracommunautaires portant sur des biens autres que des véhicules de transport ou des biens soumis à accise, pour un montant inférieur à 70.000 francs pour l'année civile en cours :

- leurs opérations sortent du régime des acquisitions intracommunautaires qui est le régime des assujettis et sont assimilées à des opérations de particuliers ;

- la taxation intervient dans l'Etat de départ.

Ces catégories de personne disposent d'une faculté d'option qui leur permet, le cas échéant, de ne pas être soumis au régime dérogatoire et d'entrer, dès leur premier franc d'acquisition, dans le régime des acquisitions intracommunautaires applicables aux assujettis.

Ainsi, elles sont soumises à un "régime mixte". En fonction du montant de leurs achats et de l'exercice éventuel du droit d'option, elles peuvent être rattachées alternativement au régime d'acquisition intracommunautaire des entreprises ou à celui des achats des particuliers.

c) Les conséquences du nouveau régime

Le nouveau régime permet pour un particulier de s'approvisionner sans limite dans un autre Etat membre. Il implique donc la suppression des franchises en vigueur.

Les particuliers pourront aller chercher dans tous les Etats membres de la Communauté et ramener librement les biens destinés à leur consommation personnelle, sans subir ni contrôle ni taxation au passage des frontières.

Cependant, le fait que les achats effectués dans un autre Etat membre supporterait la seule T.V.A. de cet Etat peut conduire les particuliers, dans un souci d'"optimisation", à déplacer leurs achats d'un Etat membre à l'autre en fonction du différentiel existant sur les taux de T.V.A.

La prise en compte du coût du déplacement nécessaire à l'acquisition devrait réduire les différences existant a priori. Du reste, les catégories d'opérations (vente à distance) et de biens (moyens de transport neufs) qui sont le plus susceptibles d'entraîner ce type de "délocalisation" des achats font l'objet, dans le projet de loi, d'un traitement spécifique qui limite les avantages potentiels pour le consommateur.

3. Les régimes dérogatoires

Pour éviter des détournements de trafics liés aux écarts de taux entre Etats membres, le présent projet de loi prévoit deux régimes particuliers pour les achats de véhicules neufs et les ventes à distance ainsi qu'un aménagement temporaire en faveur des ventes dans les comptoirs de vente situés dans l'enceinte d'aéroports ou de ports.

Ces exceptions aboutissent, en pratique, à "vider" d'une partie non négligeable de sa substance, le régime applicable aux achats intracommunautaires des particuliers et assimilés.

En effet, les ventes par correspondance, qui par définition permettent d'éviter les déplacements physiques, ainsi que l'achat de moyens de transport, qui peut, pour sa part, en raison de l'importance relative du montant de l'achat, justifier de tels déplacements, constituent deux catégories d'opérations particulièrement

susceptibles d'entraîner des "délocalisations" d'achats à l'intérieur de l'ensemble communautaire.

a) L'achat des moyens de transport neufs : le principe du régime des assujettis étendu aux particuliers

Le principe fondamental qui veut que les achats réalisés par des particuliers ne soient pas soumis au régime des acquisitions intracommunautaires comporte une exception : les acquisitions de moyens de transport neufs.

Dans ce cas, et quelle que soit la qualité des vendeurs (assujettis ou non assujettis) l'acquisition par un particulier de ces moyens de transport s'analyse comme une livraison-acquisition intracommunautaire entre assujettis.

Ainsi, tous les achats de ce type de biens seront directement taxés dans l'État membre de destination.

Sont concernés par ce dispositif les moyens de transport neuf au sens de la directive, soit :

- les bateaux d'une longueur de plus de 7,5 mètres,
- les aéronefs dont le poids total au décollage excède 1.500 kilogrammes,
- les véhicules terrestres à moteur d'une cylindrée de plus de 48 cm³ ou d'une puissance supérieure à 7,2 kilowatts.

Le régime dérogatoire a pour finalité d'éviter les distorsions de concurrence et pertes de revenus pour les États membres susceptibles de résulter des différences qui subsistent entre les taux de T.V.A.

b) Le régime des ventes à distances

S'agissant des vente à distance, les acquisitions suivent également un régime particulier lorsqu'elles sont réalisées par des particuliers et assimilés.

Dans ce cas, le présent projet de loi prévoit, non pas de soumettre l'acquisition intracommunautaire des particuliers à la T.V.A. (cas du régime dérogatoire des achats de moyens de transport neufs), mais de déplacer le lieu de la livraison effectuée par le

vendeur. La livraison est alors considérée comme ayant lieu dans le pays d'arrivée ; elle est donc taxable dans ce pays comme en régime intérieur.

Lorsqu'une entreprise assujettie à la T.V.A. réalise une vente auprès d'opérateurs non assujettis ou exonérés non identifiés, ou à des particuliers pour lesquels elle prend en charge le transport, elle doit :

- facturer la T.V.A. au taux en vigueur dans son Etat membre, si ses ventes ne dépassent pas un certain seuil dans l'Etat membre de destination (bien qu'elle puisse opter pour la taxation dans l'Etat membre de destination) ;
- facturer la T.V.A. au taux en vigueur dans l'Etat membre de destination, si ses ventes dépassent le seuil fixé par cet Etat membre.

Le seuil applicable est généralement de 100.000 écus par an. C'est le seuil retenu par la France. Toutefois, certains Etats membres peuvent choisir d'appliquer un seuil de 35.000 écus.

Ce seuil ne concerne ni les ventes de biens soumis à un droit d'accise (huiles minérales, tabacs manufacturés et boissons alcooliques) ni les ventes de moyens de transport neufs, ces biens étant en règle générale taxés dans l'Etat membre de destination.

Les ventes à distance à destination d'assujettis ne ressortissent pas de ce régime, mais du droit commun livraison-acquisition intracommunautaire. De la même manière, les P.B.R.D. qui ont dépassé le seuil de 70.000 francs d'acquisitions intracommunautaires sont exclus de ce régime.

c) Un aménagement temporaire en faveur des ventes dans les comptoirs de vente situés dans l'enceinte d'aéroports, de ports ou dans un des terminaux du tunnel sous la manche

L'abolition des frontières fiscales et la suppression des contrôles douaniers aux frontières auraient dû conduire à la disparition des zones d'achats hors taxes pour les achats des particuliers au cours de leurs voyages à l'intérieur de la Communauté économique européenne.

Cependant, en raison notamment de l'importance du réseau commercial que constituent les boutiques "hors taxes" pour

certaines industries et notamment les industries de luxe, un compromis a été trouvé qui diffère leur disparition, ou en tout cas la suppression de leur régime fiscal spécifique.

Un dispositif transitoire a donc été prévu qui arrivera à échéance le 30 juin 1999.

Ainsi, les lieux de vente qui sont limités aux comptoirs situés dans l'enceinte d'un port ou d'un aéroport, aux bateaux ou avions effectuant une liaison intracommunautaire et, enfin, aux comptoirs situés dans l'enceinte du terminal du tunnel sous la Manche, continueront à bénéficier pour leurs ventes d'une exonération de T.V.A.

Ces livraisons sont soumises à certaines limites en valeur et, pour certaines d'entre elles, en volume qui sont celle des franchises actuellement prévues dans le cadre du trafic de voyageurs entre les pays tiers et la Communauté économique européenne. Ces limites seront appliquées au moment de la vente, c'est-à-dire que leur contrôle relèvera, a priori, des vendeurs.

*

* *

Le nouveau régime qui sera applicable aux achats des particuliers sera plus conforme à l'idée que les ressortissants des États communautaires se font du grand marché que celui prévu pour les entreprises : la possibilité d'aller faire des achats dans le pays de son choix, sans formalité, afin de faire jouer au mieux la concurrence. Celle-ci peut demeurer sensible, en partie, en raison du maintien du différentiel de taux de T.V.A.

Néanmoins, les régimes dérogatoires devraient vider en partie le principe retenu de sa substance.

En tout état de cause, il était sans doute difficile d'envisager pour les achats des particuliers un autre système que celui retenu. En effet, la taxation dans le pays d'arrivée appliquée aux assujettis et le système retenu de la livraison-acquisition intracommunautaire sont rendus possibles parce que les pièces comptables des entreprises permettront d'effectuer un contrôle fiscal a posteriori. Un tel mode de contrôle ne semble guère envisageable pour les particuliers.

C. ADAPTER LA GESTION ET LE CONTRÔLE DE L'IMPÔT

Le fonctionnement harmonieux du régime communautaire, et par voie de conséquence, l'élimination des principaux risques de fraude, supposent que trois conditions se trouvent simultanément réunies. Il convient en effet :

- de donner au vendeur les moyens d'apprécier la qualité de son cocontractant, et donc sa situation au regard de la T.V.A.,
- d'assurer un échange d'informations entre les différents Etats membres, afin de vérifier que toute livraison exonérée trouve, dans un autre pays, sa contrepartie sous la forme d'une acquisition taxée,
- de disposer d'une procédure permettant, si nécessaire, de contrôler la cohérence entre les factures reçues ou émises par une entreprise et le stock qu'elle détient.

Les moyens à mettre en oeuvre pour atteindre les deux premiers objectifs ont été définis par la *directive du 16 décembre 1991*, et par un *règlement du Conseil en date du 27 janvier 1992*, relatif à la coopération administrative dans le domaine des impôts indirects.

En revanche, le respect de la troisième condition relève exclusivement de dispositions internes, et dépend, pour l'essentiel, des moyens de contrôle dont dispose l'administration.

Aussi, et tout en assurant l'introduction dans notre droit des modalités prévues au niveau communautaire, le projet de loi propose, parallèlement, d'instituer une procédure d'enquête qui doit permettre à l'administration française d'effectuer des contrôles matériels sans engager une véritable vérification de comptabilité.

1. La clé de voûte du dispositif : l'identifiant T.V.A.

La *directive du 16 décembre 1991* impose aux Etats membres d'identifier à la T.V.A., par un numéro individuel, tous les assujettis, ainsi que toutes les personnes qui effectuent des acquisitions intracommunautaires entrant dans le champ d'application de la taxe.

Composé de treize caractères, cet identifiant doit faire apparaître l'Etat attributaire, et la situation de son possesseur au regard de la T.V.A. A cet effet, la France a choisi de retenir une donnée déjà existante, le numéro SIREN, précédé du préfixe "FR" et d'une "clé" de deux chiffres. Communiqué lors de toute transaction, cet identifiant permettra ainsi au fournisseur :

- le cas échéant, d'apprécier le lieu de l'opération, lorsque cet élément dépend lui-même de la situation du preneur au regard de la T.V.A. (cas des prestations de transport intracommunautaire),
- en tout état de cause, de déterminer le régime de T.V.A. applicable à l'opération, compte tenu de ses caractéristiques matérielles.

En pratique, lorsque l'acquéreur fournira un identifiant indiquant que ses acquisitions sont soumises à la taxe, et sous réserve que le bien soit expédié à destination d'un autre Etat membre, le vendeur pourra exonérer la livraison. Au contraire, si l'acquéreur ne possède pas d'identifiant, ou transmet un numéro non significatif, le fournisseur sera conduit à facturer la taxe.

Dans ce contexte, il est donc impératif que tous les opérateurs concernés disposent d'un identifiant T.V.A. en principe avant le 1er janvier 1993, et en fait, dès le début du second semestre de l'année en cours. En effet, les entreprises doivent pouvoir transmettre rapidement à leurs partenaires étrangers leur numéro d'identification à la T.V.A., afin de préparer dans de bonnes conditions une étape qui représente un changement important dans les pratiques actuelles.

Mais parallèlement, la viabilité du système suppose que le fournisseur soit en mesure de vérifier la validité de l'identifiant T.V.A. transmis par son client.

Grâce au mécanisme d'échange d'informations entre les Etats membres, mis en place par le *règlement du Conseil en date du 27 janvier 1992*, la demande de validation pourra être adressée directement par le fournisseur à sa propre administration fiscale. Concrètement, la procédure de consultation s'opérera par minitel, l'opérateur devant alors introduire trois données : le nom, l'adresse et l'identifiant de son cocontractant. En réponse, il recevra un message binaire, de type "oui" ou "non", lui indiquant si les données sont référencées et compatibles entre elles. Le recours à une telle formule évitera ainsi que l'opérateur ait directement accès à la banque de données et assure donc la confidentialité des informations qui y seront stockées.

2. L'élaboration d'un système d'échange d'informations

Il s'agit là encore d'un élément essentiel dans la cohésion d'ensemble du dispositif. En effet, aujourd'hui, le contrôle de la T.V.A. afférente aux opérations internationales repose pour une large part sur des documents douaniers, et notamment sur le document administratif unique (D.A.U.). Sa production par l'exportateur justifie de la réalité de l'opération, et donc du bien-fondé de l'exonération de taxe. Symétriquement, le volet du D.A.U. remis à l'importateur atteste du paiement de la T.V.A. lors du passage en douane, et fait naître le droit à déduction.

Pour éviter le risque d'une démultiplication des fraudes, la disparition des formalités douanières dans le cadre des échanges intracommunautaires devait nécessairement s'accompagner de l'élaboration d'un nouveau système de suivi fondé sur une confrontation des données collectées par chaque pays.

La nécessité de renforcer la coopération entre les différentes administrations fiscales nationales s'est concrétisée par l'adoption, le 27 janvier 1992, de la directive du Conseil organisant un véritable régime d'échange d'informations entre les Etats membres.

Toutefois, la base de ce dispositif résulte, quant à elle, de la *directive du 16 décembre 1991* qui institue de nouvelles obligations déclaratives pour les entreprises et permet ainsi de mettre en place un véritable réseau de collecte de l'information au plan interne.

a) Des obligations déclaratives nouvelles

Dispensées des formalités douanières pour leurs échanges intracommunautaires, les entreprises seront cependant soumises, à partir du 1er janvier 1993, à une série de nouvelles obligations déclaratives expressément prévues par la *directive du 16 décembre 1991*.

- **Un renforcement des règles de facturation.**

Jusqu'alors limitée aux transactions entre assujettis, l'obligation de facturation se trouve étendue à l'ensemble des opérations susceptibles de donner lieu au paiement de la T.V.A. intracommunautaire : livraisons à des personnes morales non assujetties, livraisons dont le lieu se situe dans un autre Etat membre, ventes de véhicules de transport neuf. Mais, le contenu du document est également modifié, la facture devra faire apparaître le

numéro d'identification du vendeur et, le cas échéant, l'identifiant de l'acquéreur ou du preneur.

Ces modifications répondent à un souci évident. Plus encore qu'aujourd'hui, la facture sera le point de départ de tout le mécanisme de contrôle, et il est donc impératif que ce document retrace l'ensemble des informations permettant d'apprécier le régime de l'opération au regard de la T.V.A.

- **Une adaptation du contenu de la déclaration périodique souscrite par les entreprises**

La liquidation de la T.V.A. s'effectue sur la base d'une déclaration mensuelle déposée par les assujettis. Ce document fait ressortir trois éléments : les opérations réalisées, les opérations taxables et la taxe déductible.

L'apparition de nouvelles catégories d'opération, et la nécessité d'en assurer le suivi, conduisent désormais à enrichir ce document. Une telle adaptation est expressément prévue par la *directive du 16 décembre*, qui précise, en outre, les mentions supplémentaires devant obligatoirement être intégrées et individualisées. A partir du 1er janvier 1993, devront donc figurer dans la déclaration périodique :

- le montant total, hors taxes, des acquisitions intracommunautaires effectuées par l'entreprise,
- celui des livraisons intracommunautaires réalisées en exonération de taxes,
- enfin, le montant total, hors taxes, des livraisons ou prestations dont le lieu se situe dans un autre Etat membre, c'est-à-dire celle correspondant à des biens devant faire l'objet d'un montage ou d'une installation, les prestations de transport intracommunautaires pour lesquels le preneur est identifié à la T.V.A., et les ventes à distance imposables dans un autre pays de la Communauté.

L'introduction de ces mentions supplémentaires demeure sans influence sur le paiement de la T.V.A. Celle-ci devra toujours être acquittée lors du dépôt de la déclaration.

- **La création d'un registre des biens expédiés pour les besoins de l'entreprise dans un autre Etat membre**

Par dérogation à la règle de principe, certains transferts intracommunautaires de biens effectués par une entreprise pour les besoins de son exploitation ne sont pas assimilés à des livraisons. De fait, ils échappent au régime de taxation.

En contrepartie, la directive impose à l'entrepreneur de tenir un registre mentionnant l'ensemble des biens se trouvant dans cette situation. Parallèlement, chaque façonnier sera tenu d'établir un livre mentionnant les matériaux qui lui ont été expédiés à partir d'un autre Etat membre.

En pratique, ces registres ne feront pas l'objet d'une communication régulière à l'administration. Ils constitueront toutefois une source d'information fondamentale permettant, en temps utile, d'assurer un suivi de ces biens et d'apprécier les caractéristiques de l'opération effectuée par l'entreprise.

- **Une nouvelle déclaration périodique : l'état récapitulatif des livraisons intracommunautaires**

Il s'agit sans un doute de l'innovation la plus contraignante en matière de formalité déclarative. A partir du 1er janvier prochain, les entreprises devront déposer périodiquement un état récapitulatif des acquéreurs identifiés à la T.V.A. dans un autre Etat membre auxquels elles ont livré des biens en exonération de taxe.

La directive fixe d'ailleurs de façon précise les informations de base qui devront figurer dans ce nouveau document, tout en laissant aux Etats membres la possibilité d'imposer des mentions plus complètes. Souscrit selon une périodicité trimestrielle, ou éventuellement mensuelle, cet état devra au moins comporter trois séries de renseignements :

- le numéro d'identification utilisé par l'entreprise pour effectuer ses livraisons intracommunautaires exonérées,
- les identifiants de tous les acquéreurs intracommunautaires auxquels cette entreprise a livré des biens exonérés au cours de la période de référence,
- le montant total des livraisons effectuées à chaque acquéreur,

- le numéro d'identification de l'entreprise dans les autres États membres, en cas de transferts de biens assimilés à des livraisons intracommunautaires.

En outre, une série de mentions supplémentaires sera exigée dans l'hypothèse où l'entreprise exécute, ou fait exécuter, un travail à façon.

Si elle ne présente pas véritablement de caractère dissuasif, l'élaboration de cet état récapitulatif constitue cependant une contrainte supplémentaire relativement lourde pour les entreprises. Elle appellera sans doute une période d'adaptation qui, dans un premier temps, risque d'être mal ressentie. Il faut cependant rappeler que parallèlement, ces mêmes entreprises n'auront plus à supporter la charge administrative et le coût des formalités douanières pour leurs échanges avec des partenaires d'autres pays de la Communauté. Prise dans son ensemble, cette substitution sera à l'évidence bénéfique aux opérateurs.

Dans son principe, l'état récapitulatif ne constitue cependant pas un document de contrôle fiscal mais seulement le support permettant d'assurer l'information régulière de l'administration. En traitant les données ainsi collectées, celle-ci pourra être en mesure de répondre immédiatement aux demandes de renseignements formulées par les autres États membres.

Il est enfin à noter qu'un autre règlement du Conseil (1) prévoit de soumettre les entreprises à une seconde obligation déclarative ayant un but strictement statistique. Portant sur les échanges de biens entre les États membres, cette formalité supplémentaire est destinée à assurer la collecte des renseignements relatifs au commerce extérieur, aujourd'hui obtenus grâce à une exploitation des documents douaniers. Toutefois, afin d'alléger la charge des opérateurs, le gouvernement français a pris le parti de fusionner ce document statistique avec l'état récapitulatif des livraisons intracommunautaires. Une telle formule présente l'avantage de limiter -au moins d'un point de vue numérique- les obligations déclaratives nouvelles imposées aux entreprises. Toutefois, il n'est pas évident qu'elle constitue une véritable simplification, en raison de la différence de nature qui existe entre les éléments demandés.

b) Une coopération accrue entre les administrations des États membres

1. Règlement CEE n° 3330/91 du Conseil du 7 novembre 1991, relatif aux statistiques des échanges de biens entre les États membres.

Organisée par un *règlement du Conseil en date du 27 janvier 1992*, cette coopération se manifeste par la mise en place d'un système commun d'échange d'informations sur les transactions intracommunautaires. S'appuyant sur l'interconnexion de bases de données nationales, ce dispositif donne à chaque Etat membre les moyens de connaître et de contrôler, à des fins fiscales, le flux des marchandises introduites sur son territoire.

A cet effet, le règlement impose à chaque Etat de constituer deux fichiers informatiques ayant un contenu standardisé. Mais surtout, il définit la nature des renseignements susceptibles d'être demandés ainsi que les modalités de cette transmission.

- **Le répertoire des personnes identifiées à la T.V.A., vecteur de la procédure de validation**

Aux termes de l'article 6 du règlement, *"l'autorité compétente de chaque Etat membre dispose d'une base de données électroniques contenant un registre des personnes auxquelles un numéro d'identification "T.V.A." a été attribué dans cet Etat membre"*.

En pratique, ce fichier comportera, outre l'identifiant T.V.A., le nom et l'adresse de la personne titulaire de ce numéro, ainsi que la date de délivrance et, le cas échéant, la date de cessation de validité.

Actualisé en temps réel, ce premier répertoire doit permettre de répondre aux demandes formulées par les autres Etats membres et portant sur la validité d'un identifiant T.V.A.

La procédure d'authentification d'un numéro ne s'accompagne d'aucune formalité particulière. En revanche, la communication du nom ou de l'adresse, de l'attributaire suppose une demande à laquelle il doit être répondu sans délai.

Sur la base de ces principes, la constitution du fichier français est désormais en cours et devrait être achevée au mois d'octobre.

- **Le registre des transactions intracommunautaires, élément central du dispositif d'échange d'information**

En vertu de l'article 4 du même règlement du Conseil, chaque Etat membre est tenu de constituer un deuxième fichier électronique afin de regrouper, et stocker, l'ensemble des données figurant dans les états récapitulatifs périodiques déposés par les

entreprises. Conservés pendant cinq ans, ces éléments fournissent ainsi la base nécessaire pour répondre à une partie des demandes d'information formulées par d'autres Etat en vue d'opérer des recoupements sur le montant des transations intracommunautaires effectuées par leurs propres ressortissants.

Compte tenu du caractère relativement sensible des informations ainsi collectées, notamment au regard des considérations commerciales, la procédure d'échange d'information est strictement encadrée, tant dans son contenu que dans ses modalités. Dans son ensemble, elle comporte trois degrés, dont deux seulement pourront être satisfaits grâce aux données figurant dans le fichier.

- **L'échange de niveau 1 présente un caractère automatique et immédiat.** Il permet à tout Etat membre d'obtenir communication des identifiants T.V.A. de ses propres assujettis ayant effectué des achats dans un autre pays, ainsi que le montant global de ces achats auprès de l'ensemble des fournisseurs concernés.

- **L'échange de niveau 2 s'inscrit dans un cadre légèrement plus contraignant,** et suppose une demande formulée dans le but de lutter contre la fraude fiscale. La réponse demeure automatique et immédiate. A ce stade, l'Etat membre sollicité transmet l'identifiant de tous les fournisseurs ayant livré des biens aux opérateurs cités dans la demande, ainsi que la valeur globale des biens expédiés par chaque fournisseur.

Si les informations obtenues aux niveaux précédents demeurent insuffisantes, le règlement prévoit alors **la possibilité d'un échange de rang 3.** Sa mise en oeuvre, effectuée sur demande expresse, suppose alors le respect de certaines conditions. Dans ce cadre, et pour des opérateurs précis, l'Etat membre demandeur peut obtenir des renseignements supplémentaires dont la nature n'est d'ailleurs pas limitée. Le texte communautaire précise seulement, par son article 5, le contenu minimum de la réponse. Celle-ci devra être communiquée dans un délai de trois mois, et fera au moins apparaître le numéro, la date et le montant de chaque facture relative à des opérations déterminées effectuées avec les personnes objet du contrôle.

Or, par définition, des renseignements aussi détaillés n'apparaissent pas dans le fichier des opérations intracommunautaires et ne peuvent être obtenus qu'auprès du fournisseur. Cet enchaînement apparaît ainsi comme l'une des justifications de la nouvelle procédure d'enquête que l'article 108 du présent projet de loi propose d'instituer.

Rendant possible une confrontation directe des données déclarées par les fournisseurs et leurs clients, le système d'échange d'information donne ainsi aux Etats membres l'indispensable instrument permettant de détecter rapidement une partie des anomalies de facturation dans un régime de T.V.A. intracommunautaire désormais totalement déclaratif. Toutefois, il est évident que l'efficacité globale d'un mécanisme de recoupement faisant intervenir douze fichiers nationaux reste largement dépendante de la fiabilité de chacun de ses éléments.

3. Une nouvelle procédure d'investigation : l'enquête

Indispensable, le dispositif de confrontation des données collectées par chaque Etat membre demeure cependant insuffisant pour éliminer tout risque de développement des fraudes. Fondé sur un recensement des factures, il permet en effet de relever un éventuel décalage entre les montants déclarés par le fournisseur et ceux avancés par ses clients communautaires. En revanche, il s'avère peu adapté pour mettre en évidence des montages reposant sur un accord entre les participants, tel les facturations fictives, les fausses déclarations portant sur la valeur ou la nature des produits, et bien évidemment, les ventes sans factures.

Actuellement, le passage en douane, accompagné en principe d'un contrôle des marchandises et des documents d'accompagnement, limite ce type de fraudes dans nos échanges avec l'extérieur. Certes, en pratique, les vérifications matérielles ne portent que sur une faible part des flux échangés, mais leur existence a, sous nul doute, un effet dissuasif. Sans mesure de compensation, la disparition de la frontière ferait donc courir le risque d'une démultiplication des trafics frauduleux entre les différents Etats membres, au grand préjudice des finances publiques.

Il est toutefois de la responsabilité de chaque pays de prendre au plan intérieur, les mesures nécessaires pour prévenir, et détecter ces trafics, le système d'échange d'informations pouvant ensuite être utilisé pour suivre les filières découvertes dans un Etat membre.

Au plan de la méthode, il est évident que la recherche de ces infractions suppose des constats matériels. Dans ce contexte, le présent projet de loi propose donc de doter l'administration des moyens de contrôle adaptés à cet objectif bien particulier : la procédure d'enquête.

- Le premier volet de ce dispositif doit permettre l'analyse de la cohérence entre les factures émises ou reçues par une entreprise, et le stock de marchandises qu'elle détient. Il se traduit par l'institution d'un moyen d'investigation spécifique : le droit d'enquête.

D'emblée, on peut s'interroger sur la nécessité de créer une nouvelle procédure, alors que l'administration dispose déjà, aujourd'hui, de moyens de contrôle non négligeables. Toutefois, il importe de souligner que les procédures actuelles de nature fiscale demeurent relativement lourdes à manier, et n'offrent donc pas la souplesse, voire la spontanéité indispensable pour lutter contre des trafics qui risquent d'être hautement volatils. Mais surtout, elles conduisent nécessairement à opérer une vérification de l'ensemble de la comptabilité de l'entreprise, avec toutes les conséquences que comporte une telle démarche ; or, tel n'est pas l'objectif recherché au cas particulier.

De surcroît, l'administration doit être en mesure de répondre aux demandes de niveau 3 formulées par un autre Etat membre, sans pour autant procéder au véritable contrôle fiscal chez le fournisseur.

La création du droit d'enquête résulte de ces contraintes. Elle donne à l'administration l'instrument lui permettant d'intervenir de manière inopinée dans une entreprise afin de procéder au seul contrôle des règles de facturation.

Strictement limité dans son objet, ce nouveau droit d'enquête ne s'apparente donc pas à une procédure de contrôle fiscal. Les éventuels manquements relevés dans son cadre feront l'objet d'un procès-verbal, et non de sanction immédiate, toute possibilité de redressement s'appuyant sur ces faits étant subordonnée à la mise en oeuvre ultérieure d'une procédure de droit commun.

- Le second volet du dispositif concerne une procédure plus "traditionnelle", mais en adapte le champ et la finalité.

En effet, actuellement l'administration des douanes dispose d'un droit de contrôle de la circulation qu'elle peut exercer pour s'assurer de la régularité des marchandises transportées au regard de la réglementation sur les échanges extérieurs. Dans la perspective du Grand Marché européen, il est désormais proposé d'utiliser ce droit en vue de prévenir les manquements aux règles de facturation de la T.V.A. Mis en oeuvre dans une optique fiscale et non plus douanière, et portant alors sur les véhicules de transport à usage professionnel, cette procédure a ainsi pour but d'appréhender les flux. Elle demeure le complément indispensable d'un droit d'enquête qui,

en tout état de cause, ne peut porter que sur des intervenants dont l'existence est connue de l'administration.

III - LA CIRCULATION INTRACOMMUNAUTAIRE DES PRODUITS SOUMIS A ACCISE

A - LA SPECIFICITE DES DROITS D'ACCISES

1. Une fiscalité ancienne

Dans tous les pays de la CEE, les droit d'accises font partie des premières contributions mises en place. Ils sont donc le fruit de traditions économiques, sociales, politiques et culturelles anciennes, le plus souvent spécifiques à chaque pays.

Cette origine explique en grande partie les difficultés rencontrées pour parvenir à une harmonisation communautaire de ces droits.

2. Une taxation qui touche aujourd'hui trois secteurs sensibles et importants

Trois catégories de produits sont actuellement soumis à accise dans tous les pays de la Communauté européenne : les tabacs, les alcools et les produits pétroliers.

Il s'agit de produits "*sensibles*", strictement réglementés, tant en matière de détention que de circulation et, en conséquence, faisant l'objet de contrôles importants.

En effet, chacune de ces catégories de produits répond à des considérations jugées stratégiques et prioritaires : la **sécurité** pour les hydrocarbures, liée au problème de l'indépendance énergétique des pays européens, la **santé publique** pour les alcools et les tabacs, l'**environnement** pour les produits pétroliers.

En outre, chacun de ces trois secteurs a un **poids économique** important qui, selon les pays ou régions de la Communauté, peut même atteindre une position dominante.

Ainsi, le secteur pétrolier représente un chiffre d'affaires considérable qui, pour la France notamment, se traduit par une très

lourde facture énergétique Celle-ci est principalement la cause du développement difficilement contrôlable de la consommation du secteur des transports.

La culture du tabac et la production nationale de tabacs manufacturés représentent également une part non négligeable des économies européennes, en particulier des pays du Sud de la Communauté.

Enfin, le secteur des boissons alcooliques est particulièrement développé en France où il compte près de 500 000 actifs répartis dans la plupart des régions du territoire national. Par ailleurs, les vins et alcools contribuent de façon importante au commerce extérieur avec un solde excédentaire de plus de 30 milliards de francs en 1991.

3. Un rendement non négligeable

Dans tous les pays de la Communauté, les droits d'accises correspondent à des recettes fiscales non négligeables, même si l'on peut constater des variations importantes entre les douze pays. Si la moyenne se situe autour de 10 %, le Luxembourg ne tire des accises qu'1,41 % de ses recettes, tandis que l'Irlande y trouve 16,74 % de ses recettes fiscales.

Au sein de ce produit, l'essentiel est représenté par la taxe intérieure sur les produits pétroliers, soit 117,7 milliards de francs, le reste étant réparti entre le droit de consommation sur les tabacs pour 23,4 milliards de francs et les droits sur les alcools pour 11,9 milliards de francs.

B- LES TENTATIVES D'HARMONISATION COMMUNAUTAIRE

L'objectif initial du Traité de Rome, concrétisé par la décision de mettre en place, le 1er janvier 1993, un espace européen sans frontières intérieures dans lequel la libre circulation des marchandises, des personnes, des capitaux et des services est assurée exigeait, en principe, une harmonisation des droits de consommation intérieurs : TVA et accises.

De fait, dès le début des années 1970, la Commission a fait des propositions visant à harmoniser les assiettes, les règles de circulation et les taux relatifs aux droits d'accise.

Mais, peu de progrès ont pu être accomplis en raison des grandes différences de structure, ainsi que de taux, constatées dans les différents Etats membres.

Une première proposition de directive, au mois d'août 1987, a établi des taux uniques d'accise, produit par produit, pour toute la Communauté. Le plus souvent, le taux choisi était la moyenne arithmétique des taux appliqués dans les différents Etats membres.

Cette approche a fait l'objet d'une opposition quasi-générale des gouvernements nationaux.

La Commission s'est alors orientée vers une approche plus "flexible", en proposant, au mois d'octobre 1989, la définition de taux minima pour chaque produit, ainsi que la détermination de taux objectifs constituant une *"orientation de convergence à plus long terme"*.

Ces propositions ont fait l'objet de projets de directives actuellement en cours de discussion. Toutefois, comme l'a indiqué Mme Christiane Scrivener, devant la Commission des finances du Sénat (1), les directives relatives, d'une part à la structure et, d'autre part aux taux des accises, devraient être adoptées avant la fin de l'année 1992.

Néanmoins, d'ici là et pour permettre la mise en place du grand marché intérieur, une directive relative à la circulation des produits soumis à accise a été adoptée le 25 février 1992.

Il s'agit là d'une harmonisation très réduite qui préserve les divers intérêts des Etats membres et en particulier leurs intérêts budgétaires en ne bouleversant pas l'équilibre de leurs recettes fiscales.

C - LE NOUVEAU REGIME DE DROITS D'ACCISES

1. Le contenu de la directive du 25 février 1992

La directive n° 92/12/CEE du Conseil du 25 février 1992 relative au régime général, à la détention, à la circulation et aux contrôles des produits soumis à accise repose sur quelques principes de base :

- **le fait générateur de l'accise est déplacé au moment de la production, ou de l'importation sur le territoire communautaire, ce qui marque bien l'empreinte communautaire du dispositif ;**

- **l'exigibilité de l'accise a, en revanche, un caractère national puisque le principe adopté est l'acquittement de la taxe au moment de "la mise à la consommation", soit au dernier stade de la distribution, ce qui préserve bien le principe de la territorialité fiscale et ce qui permet, par voie de conséquence, aux Etats membres de conserver l'essentiel de leurs recettes ;**

- **la liberté de circulation de ces produits pour les particuliers qui pourront s'approvisionner pour leurs besoins propres, dans n'importe quel Etat membre, les produits soumis à accise étant alors taxés selon les modalités de l'Etat membre où ils sont acquis ;**

- **pour les opérations commerciales, la circulation en suspension de taxe jusqu'au lieu de consommation : cette circulation en suspension de droits s'effectue entre entrepositaires agréés dont les obligations sont précisément définies par la directive. En outre, d'autres catégories d'opérateurs peuvent intervenir : les opérateurs enregistrés et les opérateurs non enregistrés, également soumis à un certain nombre d'obligations. Dans tous les autres cas, les produits ayant déjà été mis à la consommation dans un Etat membre seront également soumis à accise dans le pays de destination. La directive prévoit toutefois le remboursement de l'impôt payé dans le pays de départ dans quelques cas très précis ;**

- **la circulation intracommunautaire des produits se fait sous le couvert d'un document d'accompagnement afin de suivre précisément les mouvements des produits.**

Enfin, il convient de noter qu'un régime provisoire de maintien de l'exonération des produits vendus dans les

boutiques hors taxes a été prévu jusqu'au 30 juin 1999 pour les achats effectués lors de voyages intracommunautaires.

Cette période doit, conformément à la directive, être utilisée par les Etats membres pour "prendre les mesures nécessaires pour pallier à la fois les répercussions sociales dans les secteurs concernés et les difficultés régionales, notamment dans les régions frontalières, qui pourraient naître du fait de la suppression des taxations à l'importation et des exonérations à l'exportation pour les échanges entre les Etats membres".

On remarquera que cette exonération devrait également s'appliquer aux comptoirs de vente qui seront situés dans l'enceinte des deux terminaux d'accès au tunnel sous la Manche.

2. Les adaptations de la réglementation française

Les principales modifications de la réglementation française relative aux droits d'accise, effectuées par les dispositions du titre II du présent projet de loi, sont :

- **une modification des notions d'importation et d'exportation, désormais applicables uniquement aux opérations extracommunautaires. Toutefois, les départements d'outre-mer qui ont été exclus du territoire communautaire, à la demande du Gouvernement français seront assimilés à des pays tiers et ces notions leur seront donc toujours applicables. En revanche, la Corse qui bénéficiait d'un régime particulier pour les tabacs, fait désormais explicitement partie du territoire communautaire, ce qui explique la modification de certaines dispositions législatives la concernant ;**

- **une adaptation à la marge de la législation relative aux boissons alcooliques. En effet, les nouvelles règles communautaires s'avèrent pratiquement neutres pour les principaux opérateurs concernés - marchands en gros et débitants de boissons. En outre, les divers titres de mouvement utilisés pour la circulation interne de ces produits resteront obligatoires, le document d'accompagnement ne les remplaçant que pour la circulation intracommunautaire ;**

- **le maintien du monopole de l'Etat pour la fabrication et la vente au détail des tabacs manufacturés, ainsi que pour l'importation ou la commercialisation des tabacs en provenance de pays tiers. En revanche, l'importation et la commercialisation de tabacs en provenance d'Etats membres de la Communauté pourront**

être effectuées par des fournisseurs ayant la qualité d'entrepôts agréés. Par ailleurs, la vente à distance de tabacs est interdite ;

- le maintien du régime d'autorisation de l'importation de produits pétroliers, avec toutefois la possibilité pour de nouveaux opérateurs de recevoir des hydrocarbures en suspension de taxes. Par ailleurs, pour des raisons de sécurité, il ne sera pas possible à des particuliers d'aller s'approvisionner en carburants dans d'autres pays de la Communauté au-delà d'une certaine limite, à moins de payer une double accise : dans le pays d'achat et en France. Enfin, les documents actuellement utilisés pour la circulation interne de ces produits seront fusionnés avec le document d'accompagnement communautaire.

En dernier lieu, on rappellera que le contrôle de la gestion des droits indirects relèvera, dès le 1er janvier 1993, de la direction générale des douanes et des droits indirects, conformément à la nouvelle répartition des compétences décidée au sein des services administratifs fiscaux et douaniers.

EXAMEN DES ARTICLES

ARTICLE PREMIER

Application en droit français des directives du Conseil des Communautés Européennes

Commentaire : Le présent article a pour objet de préciser la référence des directives communautaires dont le présent projet de loi est tenu d'assurer la transposition en droit interne.

Il a été supprimé par l'Assemblée nationale, en raison de son absence de contenu normatif.

L'article premier du présent projet de loi précise la référence des directives communautaires dont celui-ci est tenu d'assurer la transposition en droit interne, c'est-à-dire :

- *la directive du Conseil des Communautés Européennes n° 91/680/CEE du 16 décembre 1991, complétant le système commun de la taxe sur la valeur ajoutée et modifiant, en vue de l'abolition des frontières fiscales, la directive du Conseil n° 77/388/CEE du 17 mai 1977, relative au système commun de taxe sur le chiffre d'affaires ;*
- *la directive du Conseil n° 92/12/CEE du 25 février 1992 relative au régime général, à la détention, à la circulation et aux contrôles des produits soumis à accise.*

L'inclusion de cette référence résulte du texte même des directives, lequel précise ⁽¹⁾ que les dispositions adoptées par les États membres doivent "*contenir une référence*" à ces textes ou "*être accompagnées d'une telle référence lors de leur publication*".

Rappelant que de telles dispositions avaient essentiellement pour objet "*pragmatique*" de faciliter pour la Commission des Communautés Européennes le suivi de la mise en oeuvre des directives par les différents États membres, la Commission des finances de l'Assemblée nationale a estimé que leur absence de

1. Article 3 de la directive n° 91/680/CEE.

Article 37 de la directive n° 92/12/CEE.

contenu normatif ne justifiait pas leur inscription dans un texte législatif, et a proposé la suppression de l'article.

Celle-ci a été adoptée par l'Assemblée nationale avec l'avis favorable du Gouvernement, qui a tenu à préciser que la formule de l'inscription dans l'article avait été *"fortement suggérée par le Conseil d'Etat"*(1).

Cette suppression paraît souhaitable dès lors, en effet, que le texte des directives envisage lui-même précisément la possibilité que les textes législatifs portant adaptation des normes communautaires *"soient accompagnés"* de la référence à ces textes lors de leur publication, il est loisible de préférer cette solution.

Il reste que la mention des textes de référence communautaires dans le titre même du projet de loi -choix retenu par le Gouvernement- se traduit par un alourdissement non négligeable.

On peut se demander si une référence dans le seul exposé des motifs -certes dépourvu de valeur législative- n'aurait pas été suffisante, étant entendu que, en tout état de cause, la hiérarchie des normes juridiques définie à l'article 55 de la Constitution prévoit expressément la supériorité des engagements internationaux sur la loi.

Article 55 de la Constitution

"Les traités ou accords régulièrement ratifiés ou approuvés ont, dès leur publication, une autorité supérieure à celle des lois, sous réserve, pour chaque accord ou traité, de son application par l'autre partie."

Cette suprématie des traités et des accords internationaux sur la loi a été pleinement confirmée par le Conseil d'Etat (2).

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter conforme la suppression de cet article.

1. JO. Débats Assemblée nationale - 2e séance du 26 mai 1992, p. 1672.

2 - Arrêt Nicolo - 20 octobre 1989 : une loi postérieure au traité de Rome ne peut être en contradiction avec celui-ci.
- Arrêt Boidet - 24 septembre 1990 : le règlement communautaire a valeur prépondérante sur la loi nationale.
- Arrêt Société Rothmans International France et SA Philipp Morris France et arrêt Société Arizona Tobacco Products et Philipp Morris France - 28 février 1992 : la directive communautaire a valeur prépondérante sur la loi nationale.

Valeur normative des textes communautaires

1. La directive : *"lie tout Etat membre destinataire quant aux résultats à atteindre, tout en laissant aux instances nationales la compétence quant à la forme et aux moyens".*

• L'absence de caractère général et réglementaire justifie que ces actes soient dispensés de publication, même s'ils sont adressés à l'ensemble des Etats-membres.

• En réalité, il est d'autant plus difficile de définir des critères permettant de distinguer avec certitude "moyens" et "résultats" que les institutions communautaires ont eu tendance à adopter des rédactions de plus en plus précises.

NB. Schéma d'élaboration des directives

(article 99 du Traité de Rome pour les questions relatives aux taxes sur les chiffres d'affaires, aux droits d'accises et aux impôts indirects).

• La Commission des Communautés européennes élabore des propositions de directives.

• Celles-ci sont remises au Conseil des Ministres (Conseil Ecofin) **qui statue à l'unanimité.**

2. Le règlement :

- *"portée générale"*
- *"obligation en tous ses éléments"*
- *"directement applicable dans tout Etat-membre".*

3. La décision : *"est obligatoire en tous ses éléments pour les destinataires qu'elle désigne"*

Elle peut ne pas concerner tous les Etats membres, mais elle est obligatoire dans tous ses éléments, y compris les moyens d'atteindre le résultat imposé.

4. Les recommandations et avis

Ils se distinguent de l'ensemble des autres instruments en ce qu'ils ne "lient pas" les destinataires.

Ils n'ont pas force contraignante.

Les recommandations de la Commission et du Conseil peuvent être considérées comme des "directives non obligatoires".

La Cour de Justice européenne estime que les recommandations sont pas dépourvues de tout effet juridique et que les juges nationaux sont tenus de les prendre en considération lorsqu'elles éclairent l'interprétation de dispositions nationales ou ont pour objet de compléter les dispositions de droit communautaire ayant un caractère contraignant (*Grimaldi*, 13 décembre 1989).

Processus de décision communautaire en matière de fiscalité indirecte

**ARTICLE 99 du TRAITE DE ROME
modifié par l'article 17 de
L'ACTE UNIQUE EUROPEEN**

Le Conseil, statuant à l'unanimité sur proposition de la Commission et après consultation du Parlement européen, arrête les dispositions touchant à l'harmonisation des législations relatives aux taxes sur les chiffres d'affaires, aux droits d'accises et autres impôts indirects, dans la mesure où cette harmonisation est nécessaire pour assurer l'établissement et le fonctionnement du marché intérieur dans le délai prévu à l'article 8 A.

TITRE PREMIER
DISPOSITIONS RELATIVES A
LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE

ARTICLE 2

Opérations soumises à la TVA

Commentaire : Le présent article propose une nouvelle rédaction de l'article 256 du code général des impôts qui définit désormais comme opérations imposables au titre de la TVA les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel. Cette nouvelle rédaction apporte en outre une modification et deux innovations :

- la délivrance d'un travail à façon n'est plus définie comme une prestation de services mais comme une livraison de biens,

- les transferts de biens intracommunautaires à l'intérieur d'une même entreprise sont dorénavant assimilés à une livraison de biens, et donc, sous certaines conditions, exonérés,

- enfin, les commissionnaires qui agissent en leur nom propre mais pour le compte d'autrui seront désormais considérés comme des acheteurs et non plus comme de simples intermédiaires,

I - NOUVELLE DEFINITION DE LA LIVRAISON DE BIENS

**A. MAINTIEN DU PRINCIPE DE SOUMISSION A LA TVA ET
ADAPTATION DE LA DEFINITION DE LA LIVRAISON
DE BIENS**

Le principe de la soumission à la TVA des livraisons de biens et prestations de services relevant d'une activité économique et

effectué, à titre onéreux, par un assujetti agissant en tant que tel ne subit aucun changement (*paragraphe I*). 3

Un amendement voté par l'Assemblée nationale a supprimé la notion de biens "meubles" qui ne figurait pas dans la directive pour la définition du champ d'application de la taxe. Le champ d'application est général pour les biens meubles, mais pas pour les biens immeubles dont la cession, sous certaines conditions, peut ne pas entrer dans le champ d'application de la TVA. La suppression proposée par l'Assemblée nationale risquait de rendre le champ d'application également général pour les biens immeubles. L'adoption d'un amendement de cohérence du Gouvernement a levé cette ambiguïté.

En revanche, la définition de la "livraison" d'un bien (*paragraphe II*) est modifiée conformément à celle retenue par l'article 5 de la 6e directive modifiée.

L'existence d'une livraison est désormais reconnue dès lors qu'il y a transfert du pouvoir économique, et non plus dans le seul cas du "transfert de propriété", prévu par l'actuel *article 256 du code général des impôts*. Outre le souci de reprendre exactement la définition proposée par la 6ème directive, ce changement permet de rapprocher le droit fiscal national de la jurisprudence nationale et européenne existante. Cette modification n'aura donc pas d'incidence pratique car elle correspond déjà à la pratique administrative.

Cette notion de livraison vaut pour les échanges intérieurs, mais remplace également la notion d'exportation, dès lors qu'il s'agit d'échanges intracommunautaires à partir de la France.

Le 2° du *paragraphe II* reprend l'énumération des biens assimilés par la 6e directive à des biens meubles corporels (gaz, électricité, chaleur, froid, biens similaires). Un amendement présenté par le Gouvernement et adopté par l'Assemblée nationale a précisé que cette énumération n'était pas exhaustive.

B. LA DELIVRANCE D'UN TRAVAIL A FAÇON DEVIENT UNE LIVRAISON DE BIEN

Le 3° du *paragraphe II* reprend pour l'essentiel l'énumération existante des opérations assimilées à des livraisons de biens. Il s'agit :

- du transfert de propriété opéré en vertu d'une réquisition de l'autorité publique ;

- de la remise d'un bien en vertu d'un contrat de location vente ou qui comporte une clause de réserve de propriété.

Par ailleurs, la délivrance d'un travail à façon, actuellement considérée comme une "prestation de service", change de catégorie et rentre dans celle des livraisons de biens.

La délivrance d'un travail à façon est définie par le présent article selon des termes identiques à ceux de l'*article 5* de la *6e directive*. Pour qu'il y ait "travail à façon", il faut que le façonnier travaille sur des matériaux qui lui sont remis par son client.

La délivrance du travail à façon s'entend exclusivement comme la prestation réalisée. Les matériaux, qui demeurent du début à la fin de l'opération la propriété de l'assujetti, rentrent dans le régime des transferts.

Le changement de qualification juridique de cette opération n'était pas une obligation pour la France, l'*article 5* de la *6e directive* laissant aux Etats membres la possibilité de qualifier ces opérations de prestations de services ou de livraisons de biens.

En pratique, la plupart des Etats membres ont utilisé cette faculté. La requalification de ce type d'opération devrait permettre d'éviter à la fois les situations de double imposition et celles de non-imposition, auxquelles risqueraient d'être confrontés les opérateurs si la qualification des opérations de travail à façon différait d'un Etat membre à l'autre.

Cette requalification s'accompagne de mesures concernant la définition de l'assiette de la taxe sur le travail à façon ⁽¹⁾, ainsi que celle de la date d'exigibilité ⁽²⁾.

1.Cf. *article 21*.

2.Cf. *article 23*.

II - UNE INNOVATION : L'ASSIMILATION DES TRANSFERTS INTRACOMMUNAUTAIRES A L'INTERIEUR D'UNE ENTREPRISE A UNE LIVRAISON DE BIENS

A. DEFINITION DU TRANSFERT

L'article 28 bis de la directive du 16 décembre 1991 crée la notion de "transfert intracommunautaire de biens".

Le présent article reprend cette définition qui concerne les mouvements de biens effectués par un entrepreneur pour les besoins de son entreprise. Le transfert résulte d'un mouvement de biens entre deux Etats membres sans qu'il y ait vente, ou plus exactement transfert du pouvoir de disposer du bien comme un propriétaire. Le transfert ou l'expédition doivent être effectués par l'assujetti ou pour son compte. *L'article 5 de la 6e directive* prévoit la faculté pour les Etat membres d'assimiler ces transferts à une livraison à titre onéreux.

En l'état actuel des textes, de tels mouvements de biens constituent des importations. Ils donnent lieu à taxation dans tous les cas où les biens ne bénéficient pas d'une exonération dans le cadre d'un régime d'admission temporaire sous surveillance douanière.

B. DISPOSITIF PREVU

Le présent article propose d'assimiler les transferts de biens à une livraison intracommunautaire à titre onéreux. Le nouveau régime oblige donc les opérateurs, lorsqu'ils envoient des biens de l'autre côté de l'actuelle frontière, à se faire une livraison à soi-même.

La mise en place du régime intracommunautaire implique cette requalification du transfert en une livraison de bien. La taxation des transferts de biens d'investissement vise à éviter qu'un bien ayant ouvert un droit à déduction dans un Etat membre ne soit transféré par l'assujetti dans un autre Etat membre où il n'ouvrirait que partiellement ou pas du tout droit à déduction.

C. EXCEPTIONS

Conformément aux dérogations prévues par la 6ème directive, ne sont pas considérés comme des transferts, les livraisons à soi-même par un assujetti de :

- biens destinés à être utilisés temporairement dans le cadre de prestations de services ou qui bénéficieraient, s'il s'agissait d'une importation d'un pays tiers du régime douanier de l'admission temporaire (1). Il s'agit, par exemple, de la location de biens ou encore de certaines opérations de stockage lorsque les biens sont destinés à repartir vers leur point de départ ou vers un autre Etat membre,
- matériaux expédiés aux fins de l'exécution d'un travail à façon puis réexpédiés en France, une fois ce travail achevé. Il s'agit de matériaux dont l'exportation bénéficie aujourd'hui du régime de perfectionnement passif (2),
- biens destinés à être montés ou installés dans un autre Etat membre.

Ces dérogations ont pour objet de remédier à la suppression du régime des admissions temporaires, lequel n'existera plus que pour les importations à partir d'un pays tiers.

Compte tenu de ces dérogations prévues, les opérations de transfert taxables concerneront donc essentiellement certains mouvements de stocks et les biens d'investissement.

Les Etats membres ont ainsi voulu préserver le suivi fiscal de l'ensemble des stocks et installations présents sur leur territoire.

III - LES PRESTATIONS DE SERVICES

L'article 256-IV du code général des impôts définissait les opérations de prestations de services par opposition aux opérations de livraisons de biens. Est considérée comme une prestation de services toute opération qui ne constitue pas une livraison de biens ou une opération assimilée.

1. Régime d'admission temporaire : cf. encadré à l'article 18.

2. Régime de perfectionnement actif : cf. encadré à l'article 18.

La nouvelle rédaction du *paragraphe IV* proposée par le présent article conserve le principe de cette définition, qui est celui de *l'article 6 de la 6e directive* en incluant certaines modifications à la catégorie des prestations de services explicitement définies .

Ainsi, la notion d'"opérations de façon" disparaît, ce qui est la conséquence directe de leur nouvelle appartenance à la catégorie des livraisons de biens (*paragraphe II*), ainsi que celle d'opérations de commission (voir *paragraphe V*).

En revanche, les livraisons de biens meubles incorporels sont maintenues dans la catégorie des prestations de services, le terme de livraison étant toutefois remplacé par ceux de cession et de concession, termes employés dans la directive et qui permettent d'éviter toute confusion avec la livraison de biens.

En outre, un nouveau type d'opérations visé par la 6ème directive est explicitement considéré comme une prestation de services.

Il s'agit des obligations à ne pas faire ou à tolérer un acte ou une situation.

Ces opérations, déjà taxables au titre de la TVA (*article 259 B du code général des impôts*), ont pour base imposable la rémunération correspondant à ces engagements.

Il s'agit notamment :

- de la rémunération versée par une entreprise à une agence de publicité en contrepartie de la renonciation de cette dernière à effectuer de la publicité pour le compte d'une entreprise concurrente,
- de la rémunération versée par une entreprise à son concessionnaire exclusif à l'occasion de ventes qu'elle effectue directement par dérogation au contrat d'exclusivité.

IV - LE NOUVEAU RÉGIME DES COMMISSIONNAIRES

Egalement justifiées par la mise en oeuvre de la TVA intracommunautaire, les dispositions du *paragraphe V* s'inscrivent cependant dans une perspective très particulière. Pour permettre l'application des principes définis dans la *directive du 16 décembre 1991*, elles opèrent une réforme fondamentale du régime des commissionnaires.

Les commissionnaires sont des personnes qui agissent sous leur propre nom, mais pour le compte d'autrui. En l'état actuel de la législation, ils sont soumis à un régime de TVA hybride.

Au terme des dispositions de l'*article 266-1 du code général des impôts*, ces intermédiaires "opaques" sont assujettis à la TVA sur le seul montant de leur rémunération lorsque quatre conditions sont satisfaites :

- ils agissent en vertu d'un mandat préalable,
- ils ne deviennent jamais propriétaires de la marchandise,
- ils rendent compte à leur commettant,
- ils sont rémunérés par une commission dont le taux est préalablement fixé.

Dans ce cas, et quelle que soit la nature de l'opération dans laquelle ils s'entremettent, ils sont traités comme des prestataires de services.

En revanche, si les conditions précédentes ne sont pas réunies, le commissionnaire acquitte la TVA sur le montant total de la transaction. Il en va de même s'il s'entremette dans une série d'opérations limitativement énumérées par la loi.

Le maintien de ce régime hybride s'avère strictement incompatible avec les principes qui régissent la TVA intracommunautaire. L'intervention de commissionnaires "opaques" soumis à la taxe sur le seul montant de leur rémunération introduirait de graves dysfonctionnements dans un dispositif où le vendeur doit connaître la qualité de son client pour déterminer le régime de TVA applicable à l'opération. Les développements consacrés à ce sujet dans l'exposé général mettent clairement en évidence les risques encourus.

Le paragraphe V tire les conséquences de ce constat et procède à une réforme radicale. Il dispose qu'un commissionnaire s'entremettant dans une transaction est réputé effectuer lui-même cette opération. En d'autres termes, le commissionnaire intervenant dans une vente ou une prestation de services prendra fiscalement la qualité d'acheteur-revendeur. Au regard de la TVA, il sera donc censé acquérir le bien ou le service avant de le revendre.

Dans ces conditions, le mécanisme instauré par la *directive du 16 décembre 1991* peut s'appliquer sans difficulté.

Satisfaisant dans l'optique intracommunautaire, la solution retenue pouvait toutefois créer de graves difficultés pour les commissionnaires concernés. Aussi, plusieurs dispositions du présent projet de loi prévoient-elles parallèlement d'établir des règles spécifiques de nature à gommer les différents effets de seuil dus au changement de régime fiscal.

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

ARTICLE 3

Soumission des acquisitions intracommunautaires à la TVA

Commentaire : Le présent article tire la conséquence de la disparition des concepts d'exportation et d'importation pour les échanges intracommunautaires. Sont désormais soumises à la TVA les opérations d'"acquisition intracommunautaire", qui ne supposent plus de franchissement de frontières. Il définit également le régime dérogatoire dont bénéficient certaines catégories de personnes, sous réserve du non-dépassement d'un seuil d'acquisition.

I - PRINCIPE GENERAL DE TAXATION DES ACQUISITIONS INTRACOMMUNAUTAIRES

Le présent article introduit un *article 256 bis* dans le *code général des impôts* visant à définir la nouvelle notion d'"acquisition intracommunautaire" comme opération soumise à la TVA.

Le dispositif prévu pour la TVA sur les échanges intracommunautaires est fondé sur la taxation des acquisitions. Dans le système actuel c'est le passage de la frontière qui constitue le fait générateur de l'imposition à la TVA.

Lorsqu'il y a importation du bien, le taux de la taxe qui est perçue est celui du pays d'arrivée. Lorsqu'il y a exportation du bien, le taux de la taxe appliquée à l'opération est égal à zéro.

Dès lors qu'il prévoit la libre circulation des marchandises à l'intérieur de la CEE à compter du 1er janvier 1993, l'Acte unique européen suppose la suppression des frontières et la disparition des notions d'exportation et d'importation entre les Etats membres .

Le système qui doit être mis en place amène à considérer le déplacement des marchandises au sein de la Communauté comme une opération économique unique, ainsi que peut l'être la vente d'un bien à l'intérieur d'un même pays.

Cette opération doit être analysée fiscalement en deux temps pour pouvoir déterminer le lieu de taxation.

Ainsi le vendeur opère une "livraison de bien" caractérisée par le transfert du pouvoir de disposer de ce bien. L'acheteur réalise une acquisition intracommunautaire, définie comme l'obtention du pouvoir de disposer de ce même bien.

A. DÉFINITION DE L'ACQUISITION INTRA-COMMUNAUTAIRE

Le *paragraphe I-3° du présent article* définit la notion d'acquisition intracommunautaire, conformément à l'*article 28 bis-1 de la 6e directive modifiée*.

Cette notion constitue la contrepartie de celle de livraison ⁽¹⁾ qui se caractérise également par le transfert du pouvoir économique.

Comme à l'*article 2*, le critère de transfert de propriété n'est pas retenu. En effet, même en l'absence de transfert de propriété, certains mouvements physiques de biens entre deux Etats membres sont assimilés à des *livraisons-acquisitions intracommunautaires* ; il en est ainsi par exemple des opérations de transferts des entreprises.

Les deux conditions à réunir pour qu'une opération commerciale entre deux assujettis soit considérée comme une opération intracommunautaire sont donc les suivantes :

- transfert du pouvoir de disposer d'un bien meuble corporel comme un propriétaire,
- expédition ou transport du bien entre deux Etats membres.

Le fait générateur de la TVA intracommunautaire sera donc désormais fondé sur un événement juridique et économique : *"le pouvoir de disposer du bien meuble corporel comme un propriétaire"* et non plus sur un événement matériel : le passage d'une frontière, notion qui n'impliquait pas, d'ailleurs, le changement de propriété du bien.

1. Cf. commentaire de l'article 2.

B. CARACTÉRISTIQUES DE L'ACQUISITION INTRA-COMMUNAUTAIRE

Pour qu'il y ait acquisition intracommunautaire il faut que l'opération d'achat remplisse les conditions suivantes :

- opération entre assujettis ou entre un vendeur assujetti et un acheteur personne morale non assujettie ;
- opération à titre onéreux portant sur des biens meubles corporels ;
- le vendeur ne doit pas bénéficier du régime de franchise des petites entreprises (défini dans la 6e directive).

En conséquence, les achats auprès de petites entreprises bénéficiant d'une franchise de TVA ne doivent pas donner lieu à taxation de l'acquisition.

Ainsi l'acquisition intracommunautaire de biens n'entre dans le champ du nouveau dispositif que lorsqu'elle est effectuée par certaines personnes :

- personnes assujetties redevables,
- personnes assujetties exonérées,
- assujettis non redevables,
- personnes morales non assujetties.

En principe, ne sont donc soumises à la T.V.A. que les acquisitions intracommunautaires qui ne sont pas réalisées par des particuliers.

Dans tous les cas où la TVA est due sur des acquisitions taxables, la TVA est due par l'acquéreur. Cette TVA sur acquisition sera donc due dans certains cas par des non redevables de la taxe sur leurs opérations intérieures (organismes assujettis non redevables comme les banques, assurances, ou personnes morales non assujetties comme les collectivités locales).

C. OPÉRATIONS ASSIMILÉES À DES ACQUISITIONS INTRACOMMUNAUTAIRES

Le paragraphe II du présent article est le corollaire des *paragraphes II et III de l'article 2* qui définissaient les opérations considérées comme des livraisons de biens ou assimilées à cette catégorie.

Ainsi les mêmes opérations qui donnaient lieu à des livraisons de biens deviennent, dans le cadre d'échanges intracommunautaires, des acquisitions pour les preneurs.

Il en est ainsi :

- De la réception d'un travail à façon, à condition que les biens devant faire l'objet du travail aient été expédiés ou transportés à partir du pays du donneur d'ordre.

Lorsque le bien à façonner est expédié du pays où est identifié le donneur d'ordre et lorsque le bien façonné repart vers ce pays, l'opération s'analyse en une livraison-acquisition intracommunautaire de biens.

En revanche, si les biens issus de la façon ne reviennent pas dans le pays du donneur d'ordre, l'opération suit un régime différent. On rentre alors dans le droit commun de toute livraison-acquisition intracommunautaire de bien, et le donneur d'ordre réalise une expédition de bien à partir du pays du façonnier.

- De l'affectation par un assujetti du bien transféré provenant de son entreprise pour ses propres besoins.

Par coordination avec le régime des livraisons, ne sont pas assimilés à une acquisition intracommunautaire les transferts correspondant à des opérations placées sous des régimes douaniers suspensifs, ceux portant sur les matériaux destinés à être façonnés puis réexpédiés à l'assujetti et ceux portant sur des biens devant être installés ou montés.

Par ailleurs, le *paragraphe II* prévoit explicitement que la réception en France par une personne morale non assujettie d'un bien importé dans un Etat membre est assimilée à une acquisition intracommunautaire.

Cette disposition reprend celle prévue à l'*article 28 bis de la directive du 16 décembre 1991* (point 3, 2e alinéa). Elle tend à éviter des distorsions de concurrence liées à des différences de taux.

En effet, si pour un assujetti une telle opération peut être qualifiée comme un transfert intracommunautaire, et donc être assimilée à une acquisition taxable, les personnes morales non assujetties pourraient être tentées de localiser la livraison de leurs acquisitions hors CEE dans l'Etat membre où le taux de TVA est le plus faible, puis de rapatrier librement ce bien en France, sans acquitter de taxe, puisque le régime des transferts n'est pas applicable à cette catégorie de personnes.

L'Assemblée nationale a adopté un amendement rédactionnel sur la référence la notion d'importation.

II - LES REGIMES DEROGATOIRES

A. CONDITIONS TENANT AUX PERSONNES

Sont en principe taxables pour l'ensemble de leurs opérations dans les conditions de droit commun les acquisitions intracommunautaires :

- des personnes morales non assujetties,
- des assujettis totalement exonérés tels que les professions médicales,
- des assujettis non redevables de la taxe ;
- des assujettis bénéficiant du régime forfaitaire de l'*article 25 de la 6e directive* (exploitants agricoles placés sous le régime du remboursement forfaitaire).

Il est prévu un régime dérogatoire pour certaines opérations d'acquisition des personnes susmentionnées qui dans ce cas peuvent être regroupées sous l'appellation générique de *personnes bénéficiant du régime dérogatoire (P.B.R.D.)*.

Le présent article prévoit que les acquisitions de ces catégories de personnes n'entrent dans le régime courant des acquisitions intracommunautaires qu'en fonction du montant des achats effectués dans l'ensemble des autres Etats membres.

Elles disposent toutefois d'une possibilité d'option à l'assujettissement afin d'éviter des effets de seuil (1).

B. CONDITIONS TENANT AUX OPERATIONS

Les personnes morales non assujetties, les assujettis totalement exonérés et les assujettis qui bénéficient du régime du remboursement forfaitaire peuvent être placés en dehors du champ du régime fiscal des acquisitions intracommunautaires et soumises au régime dérogatoire, si le montant de leurs acquisitions intracommunautaires n'a pas dépassé au cours de l'année civile précédente le seuil de 70.000 francs.

La dérogation s'applique aux acquisitions intracommunautaires jusqu'à concurrence d'un montant global d'acquisition hors taxes ayant donné lieu à des livraisons dans les autres Etats membres de la Communauté ne dépassant pas, dans l'année civile en cours, le seuil de 70.000 francs.

Les opérations *assimilées* à des acquisitions peuvent également bénéficier du régime dérogatoire, sous réserve de remplir les conditions précédentes et d'être destinées à des assujettis totalement exonérés, non redevables ou bénéficiant d'un régime forfaitaire (*paragraphe II*).

Certaines opérations effectuées par les personnes susmentionnées échappent en tout état de cause au régime dérogatoire et restent soumises à celui des acquisitions intracommunautaires taxables.

Il s'agit :

- de l'acquisition des biens soumis à accise (alcools, huiles minérales, tabacs) ;
- des acquisitions de véhicules de transport neufs (2).

Les personnes bénéficiant du régime dérogatoire sont considérées comme réalisant des acquisitions placées sous le régime applicable aux particuliers, c'est à dire taxées dans le pays de départ.

Au-delà de ce seuil, la taxation intervient dans l'Etat membre d'arrivée.

1. Cf. commentaire de l'article 16.

2. Cf. commentaire de l'article 44.

Le seuil de 70.000 francs fixé par le présent article correspond au montant minimum fixé par la directive (au moins 10.000 écus).

III - ACQUISITIONS INTRACOMMUNAUTAIRES FAISANT INTERVENIR UN COMMISSIONNAIRE

Le paragraphe III concerne à nouveau le cas particulier des commissionnaires, et s'inscrit dans le prolongement direct de la réforme prévue à l'article 2 du présent projet de loi.

Cette dernière disposition conduit en effet à placer les commissionnaires, c'est-à-dire les personnes qui agissent en leur nom mais pour le compte d'autrui, dans la situation d'un acheteur-revendeur. Concrètement, au regard des règles de TVA, ils seront réputés réaliser eux-mêmes l'opération à laquelle ils participent, la rétrocession du bien ou la fourniture du service à leur mandant s'analysant alors comme une seconde transaction.

Le paragraphe III tire donc la conséquence logique de cette nouvelle règle pour les acquisitions intracommunautaires. Il prévoit qu'un commissionnaire s'entremettant dans une telle opération est réputé acheter personnellement le bien, avant de le revendre à son mandant.

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

ARTICLE 4

Définition des assujettis à la TVA

Commentaire : Le présent article apporte deux modifications à l'article 256 A du code général des impôts qui définit la notion d'assujetti à la TVA.

Il supprime la notion d'assujetti du fait d'activités occasionnelles soumises à la TVA, et reprend le critère d'assujettissement lié à l'activité économique tel que défini par la 6ème directive.

I - SUPPRESSION DE LA REFERENCE AUX ACTIVITES OCCASIONNELLES

L'article 256 A du code général des impôts définit dans son premier alinéa la qualité d'assujetti à la TVA comme celle de toute personne effectuant de manière indépendante, à titre habituel ou occasionnel, des opérations qui entrent dans le champ d'application de la TVA.

La suppression au premier paragraphe de la référence à une activité occasionnelle ne découle pas tant de la volonté d'aligner le code général des impôts sur le texte de la 6e directive -celle-ci ne retient pas la notion d'activités occasionnelles (*article 4, point 1*) ; elle laisse néanmoins la faculté aux Etats membres de la maintenir dans leur législation (*article 4, 3*)- que de l'absence actuelle, dans la pratique administrative, de prise en compte de ce critère.

En effet, depuis *l'instruction du 15 février 1979*, le caractère habituel ou occasionnel des opérations réalisées est en principe sans influence sur l'attribution de la qualité d'assujetti aux personnes qui les effectuent.

Pour qu'une opération soit imposable, il n'est pas nécessaire qu'elle se situe dans le cadre d'une activité économique exercée d'une manière habituelle. L'acte isolé est, en principe, imposable dès l'instant où il relève d'une activité économique et qu'il est effectué à titre onéreux par un assujetti.

II - INTRODUCTION DU CRITERE D'ASSUJETTISSEMENT TIRE DE L'ACTIVITE ECONOMIQUE

Le *paragraphe I* du présent article propose une autre modification purement formelle. Il introduit par coordination avec le nouveau *paragraphe III* la notion d'"activité économique".

Le *paragraphe II* du présent article légalise la notion d'activité économique pour les opérations imposables à la TVA, notion qui était déjà appliquée par l'administration fiscale française. L'instruction du 15 février 1979 a déjà repris le texte même de l'*article 4, point 2* de la directive qui renvoie à cette notion.

Ainsi, depuis le régime entré en vigueur le 1er janvier 1979, sont imposables à la TVA, à titre général, les opérations relevant d'une activité économique qui sont effectuées par un assujetti et non plus les seules opérations relevant d'une activité industrielle ou commerciale, soit toute activité de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités libérales, agricoles et extractives.

L'Assemblée nationale a adopté un amendement comportant deux précisions rédactionnelles.

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

ARTICLE 5

Régime des prélèvements

Commentaire : Le présent article propose de compléter les dispositions relatives aux livraisons à soi-même, afin de les rendre strictement conformes au texte de la sixième directive.

La livraison à soi-même est l'opération par laquelle une personne obtient, avec ou sans le concours de tiers, un bien ou une prestation de services à partir de biens, d'éléments ou de moyens lui appartenant.

Pour éviter des distorsions de concurrence, le 8° de l'article 257 du code général des impôts soumet à la TVA certaines livraisons à soi-même. Cette règle permet ainsi de faire supporter aux opérations concernées une taxe identique à celle qui pèse sur les biens et prestations de services acquis à l'extérieur de l'entreprise. Parmi ces opérations, figurent notamment les prélèvements effectués pour les besoins de l'entreprise et qui concourent à la réalisation de biens exclus du droit à déduction.

Cette dernière catégorie recouvre en particulier les cadeaux faits par les entreprises, l'article 238 de l'annexe II du code général des impôts prévoyant en effet que la taxe grevant ces biens reste non déductible.

En réalité, cette exclusion connaît elle-même une exception. Sur le fondement des dispositions de la sixième directive, il a été admis que la règle de non déductibilité ne s'appliquait pas aux cadeaux de faible valeur (deux cents francs). Concernant de plein droit les cadeaux acquis auprès de fournisseurs, cette mesure de tempérament se trouve implicitement transposée aux produits de même nature directement prélevés sur les stocks de l'entreprise.

Le présent article propose de clarifier cette situation. Il complète les dispositions de l'article 257 du code général des impôts afin de préciser que les prélèvements effectués pour les besoins de l'entreprise en vue de donner des cadeaux de faible valeur n'entraînent pas l'exigibilité de la taxe.

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

ARTICLE 6

Localisation des livraisons de biens

Commentaire : Le présent article modifie les règles de détermination de la territorialité des livraisons de biens, pour tenir compte de l'apparition de la notion de "livraisons intracommunautaires".

Le critère de territorialité n'est plus lié à la localisation du lieu d'imposition de la livraison, mais à celle du lieu où la livraison est réputée se situer.

Le système d'échanges intracommunautaires est désormais ainsi défini :

- la livraison intracommunautaire de biens effectuée par le vendeur est taxée au taux zéro afin de permettre les déductions de droit commun,**
- l'acquisition intracommunautaire réalisée par l'acheteur devient le fait générateur de la taxation dans le pays d'arrivée.**

Pour fonctionner de façon correcte, ce système suppose des règles précises concernant la *localisation des livraisons de biens*.

En effet, la coexistence d'un système interne où le fait générateur de la taxation est la livraison et d'un système intracommunautaire où la livraison est exonérée, oblige à déterminer de façon incontestable, non pas le lieu d'imposition de ces opérations mais le lieu de leur réalisation. Tel est l'objet du présent article et des articles 7 et 8 ci-après. Une fois l'opération située, le fait qu'il s'agisse ou non d'une livraison intracommunautaire conduira soit à l'exonérer de TVA, soit à lui appliquer la TVA du lieu de livraison.

I - LES CONSEQUENCES DE L'HARMONISATION EUROPEENNE : DETERMINATION DES LIEUX DE LIVRAISON

La sixième directive modifiée détermine les lieux de livraison et d'acquisition en fonction des endroits de départ et d'arrivée de l'expédition ou du transport.

En règle générale, le lieu d'une "livraison" est situé à l'endroit du départ du transport, et le lieu d'"acquisition" à l'endroit d'arrivée du transport.

Ainsi, l'article 8 de la 6e directive définit ainsi le "lieu d'une livraison de biens" :

1. "Le lieu d'une livraison de biens est réputé se situer :

- a) dans le cas où le bien est expédié ou transporté soit par le fournisseur, soit par l'acquéreur, soit par une tierce personne : à l'endroit où le bien se trouve au moment du départ de l'expédition ou du transport à destination de l'acquéreur. Quand le bien fait l'objet d'une installation ou d'un montage avec ou sans essai de mise en service par le fournisseur ou pour son compte, le lieu de la livraison est réputé se situer à l'endroit où est fait l'installation ou le montage. Dans le cas où l'installation ou le montage est effectué dans un Etat membre autre que celui du fournisseur, l'Etat membre à l'intérieur duquel est effectué l'installation ou le montage prend les mesures nécessaires pour éviter une double imposition dans cet Etat ;**
- b) dans le cas où le bien n'est pas expédié ou transporté : à l'endroit où le bien se trouve au moment de la livraison ;**
- c) dans le cas où la livraison d'un bien est effectuée à bord d'un bateau, d'un avion ou d'un train, au cours d'un transport dont le lieu de départ et le lieu d'arrivée sont situés sur le territoire de la communauté : à l'endroit où les biens se trouvent au moment du départ du transport.**

2. par dérogation au paragraphe 1 point a), lorsque le lieu du départ de l'expédition ou du transport des biens se trouve dans un territoire tiers, le lieu de la livraison effectuée par l'importateur au sens de l'article 21 point 2 ainsi que le lieu d'éventuelles livraisons subséquentes sont réputés se situer dans l'état membre d'importation des biens." Le "lieu de départ" se définit comme le lieu où commence effectivement le transport de biens, sans tenir compte des trajets effectués pour se rendre au lieu où se trouvent les biens.

Le lieu d'arrivée est le lieu où s'achève effectivement le transport des biens.

Parallèlement, *l'article 28 ter A, point 1* de cette même directive définit ainsi le "lieu d'une acquisition intracommunautaire":

1. "Le lieu d'une acquisition intracommunautaire de biens est réputé se situer à l'endroit où les biens se trouvent au moment de l'arrivée de l'expéditeur ou du transport à destination de l'acquéreur."

II - LA DETERMINATION DES REGLES DE TERRITORIALITE DES LIVRAISONS

Le paragraphe I de *l'article 258 nouveau du code général des impôts* pose les principes de territorialité afférents aux livraisons de biens en reprenant les règles édictées par la directive.

A. LA REGLE GENERALE

La règle de territorialité ne se caractérise plus par la définition de l'endroit de l'imposition, mais par la détermination du lieu où cette même livraison est située.

Ainsi, le lieu de livraison est réputé se situer en France si le bien est en France au moment du départ de l'expédition ou du transport à destination de l'acquéreur ; le fait que le transport soit effectué par le vendeur ou l'acquéreur ou pour leur compte n'altère pas cette règle.

Le débat qui a eu lieu à l'Assemblée nationale a permis de préciser l'interprétation qui doit être retenue pour la compréhension des termes "est réputé se situer".

En droit français, l'utilisation du terme est "réputé" renvoie à une simple présomption avec possibilité d'apporter la preuve contraire.

Or, il résulte clairement des intentions des auteurs de la directive et de celles des autorités françaises que la localisation d'une opération telle qu'elle est définie à cet article constitue une règle de

territorialité incontestable et donc une présomption irréfragable qui ne supporte pas la preuve contraire.

La même remarque vaut pour les articles suivants du présent projet de loi.

On notera que le texte du projet de loi n'établit pas de distinction entre les livraisons concernant des opérations internes et les livraisons intracommunautaires. Cette dernière est en effet une livraison de bien "ordinaire" mais caractérisée par le fait que ce bien est expédié dans un autre Etat membre de la Communauté économique européenne, où il donnera lieu à une acquisition intracommunautaire.

B. LA LIVRAISON DE BIENS DESTINES A ETRE MONTES

Le lieu de livraison se situe en France lorsque des biens, même s'ils viennent d'un autre Etat membre, sont montés ou installés par le vendeur ou pour son compte, en France. Il s'agit, en l'espèce, d'un déplacement du lieu de la livraison qui tend à éviter de placer l'acquisition dans le champ d'application de la T.V.A. et qui permet donc le maintien du régime actuel, lequel prévoit la taxation dans l'Etat membre où a lieu l'opération de montage.

Ainsi, ce type d'opération ne rentre pas dans le champ d'application des acquisitions-livraisons intracommunautaires.

C. LA LIVRAISON SANS TRANSPORT

Lorsque la mise à disposition du bien pour l'acquéreur ne donne lieu ni à transport, ni à expédition, le lieu de livraison est réputé se situer en France.

Il s'agit ici exclusivement des opérations commerciales internes, sans transport, les mises à disposition en France devant donner lieu à des mouvements intracommunautaires relevant des dispositions prévues au *paragraphe II a du nouvel article 258 du code général des impôts.*

D. LA LIVRAISON AU COURS D'UN VOYAGE INTRACOMMUNAUTAIRE

Les règles générales de territorialité concernent les livraisons au cours de voyages par voies aérienne, maritime ou ferroviaire, entre deux Etats membres. Pour ces voyages, si le lieu de départ est situé sur le territoire français, toutes les livraisons effectuées au cours du voyage sont réputées se situer en France.

Le *paragraphe II de l'article 19* du présent projet de loi, qui prévoit l'exonération des opérations effectuées dans les comptoirs de vente, constitue un régime dérogatoire aux règles générales de territorialité telles qu'elles sont définies à l'*article 6* du présent projet de loi.

E. LE CAS PARTICULIER DES LIVRAISONS VENANT D'UN ETAT TIERS

Enfin le dernier alinéa du *paragraphe I* complète par sécurité les règles de territorialité applicables aux livraisons de biens.

Il permet de réputer "*situé en France*" le lieu de certaines livraisons. Il en est ainsi notamment dans l'hypothèse où un bien, dont le lieu de départ du transport se situe dans un pays tiers, est importé en France et vendu par l'importateur avant ou au moment même de l'opération d'importation.

De même, cette disposition permet de réputer situé en France le lieu des livraisons successives de biens qui seraient intervenus avant leur entrée sur le territoire français. Ce cas existe notamment pour les cargaisons de pétrolier qui font fréquemment, au cours de leur transport, l'objet de plusieurs opérations d'achat et de vente. La disposition examinée permet de prendre en compte la dernière valeur marchande de la cargaison.

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

ARTICLE 7

Régime des ventes à distance pour les expéditions à destination d'un autre Etat membre de la CEE

Commentaire : Le présent article instaure une dérogation aux règles de territorialité régissant les livraisons, pour les ventes à distance partant de France. Le mécanisme retenu consiste à délocaliser le lieu de la livraison, pour le situer dans l'état d'arrivée de l'expédition de biens, sous réserve de certaines conditions, tenant aux acquéreurs et aux fournisseurs.

Le présent article, qui insère un *article nouveau 258 A* dans le *code général des impôts*, ainsi que l'*article 8*, apportent des dérogations aux règles de territorialité définies à l'*article 6*, s'agissant du lieu de livraison de biens meubles incorporels ayant fait l'objet d'une vente à distance.

Ces dispositions visent à éviter les délocalisations d'entreprises de vente à distance et les détournements de trafic qui en résulteraient.

En effet, il résulte de la combinaison des règles de localisation des livraisons prévues par l'*article 6* du présent projet de loi avec le régime de taxation applicable au particulier -les achats effectués par un particulier dans un autre Etat membre supporteront la seule TVA de cet Etat- que des entreprises de vente à distance pourraient trouver un intérêt à se localiser dans l'Etat membre où les taux sont les plus faibles.

En l'absence de tout correctif, les particuliers bénéficieraient alors, pour tous achats à distance, des taux en vigueur dans cet Etat membre.

Surtout, il s'agit d'éviter la délocalisation d'entreprises commerciales visant à tirer bénéfice du différentiel de taux en généralisant la pratique de la vente à distance.

Le présent article définit le régime des ventes à distance à destination d'un autre Etat membre, tandis que l'article suivant règle celui des ventes à distance à destination de France. L'importance de la vente, qui permet de définir l'application du régime dérogatoire, s'apprécie, en effet, par rapport à des niveaux définis

individuellement par chaque Etat membre, compte tenu d'un seuil minimum fixé par la direction communautaire.

I - LE PRINCIPE DE LA VENTE A DISTANCE

A. LES CARACTERISTIQUES DE LA VENTE A DISTANCE

Il y a "*vente à distance*" intracommunautaire dès lors que la vente donne lieu à un transport ou à une expédition de biens :

- par le vendeur ou pour son compte,
- dans un autre Etat membre de la CEE.

A contrario, ne sera pas considérée comme une vente à distance, une vente dont le transport est effectué par l'acheteur.

Ce régime dérogatoire ne peut s'appliquer à des biens soumis à accise, ni à des moyens de transport neufs. Ces deux catégories de biens font l'objet d'un régime spécifique.

B. LE DEPLACEMENT DU LIEU DE LIVRAISON

Plutôt que de soumettre l'acquisition intracommunautaire à la TVA, ce qui rapprocherait le régime des achats des particuliers et assimilés de celui des assujettis et se traduirait par la taxation dans l'Etat d'arrivée de la livraison, le présent article prévoit de déplacer le lieu de la livraison effectuée par le vendeur.

La livraison est considérée comme ayant lieu dans le pays d'arrivée. Elle est alors taxable dans ce pays comme une livraison en régime intérieur.

Cela revient à "délocaliser" le lieu de départ de la livraison, pour le fixer dans l'Etat d'arrivée de l'expédition ou du transport des biens.

Sans déroger aux principes du système de TVA intracommunautaire, ce dispositif permet de régler une difficulté en modifiant les règles de territorialité.

II - LES CONDITIONS

Pour que des opérations de vente à distance puissent bénéficier du régime dérogatoire, c'est-à-dire avoir un lieu de livraison réputé ne pas se situer en France, deux séries de conditions relatives d'une part à l'acquéreur, d'autre part au vendeur doivent être simultanément remplies.

A. CONDITIONS TENANT A L'ACQUEREUR

Seules les acquisitions faites par les personnes suivantes peuvent bénéficier de ce régime :

- personnes physiques,
- personnes bénéficiant du régime dérogatoire (P.B.R.D.).

Il s'agit des assujettis exonérés, des personnes morales non assujetties, ou des personnes bénéficiant du régime forfaitaire agricole, sous réserve qu'elles n'aient pas fait usage de leur faculté d'option sur le paiement de la taxe sur leurs acquisitions intracommunautaires et d'autre part que le montant de celles-ci n'ait pas excédé le seuil fixé par l'Etat membre d'appartenance (la directive a précisé que ce seuil ne peut être inférieur à 10 000 écus, soit environ 70 000 francs).

B. CONDITIONS TENANT AU VENDEUR

La livraison sera réputée ne pas se situer en France si, outre les conditions précédentes tenant à la situation juridique du destinataire, l'ensemble des livraisons du vendeur a dépassé un certain montant déterminé par l'Etat membre de destination.

Chaque Etat membre choisit ce niveau, en fonction de son appréciation des risques de distorsion de concurrence, entre 100 000 écus ou 35 000 écus. Une fois arrêté, ce seuil sera opposable aux

fournisseurs des autres Etats membres (*article 28 ter B-2 de la 6e directive modifiée*).

Le dépassement du seuil s'apprécie de deux manières :

- soit il a été dépassé au cours de l'année civile précédant la livraison ;

- soit il est dépassé pendant l'année civile en cours au moment de la livraison.

Cette condition de seuil n'entre pas en ligne de compte si le fournisseur opte pour une option qui lui permet "une délocalisation d'office" de ses livraisons.

C. LE REGIME OPTIONNEL

Ainsi défini, le dispositif peut créer des effets de seuil pour les ventes à distance des assujettis.

Aussi, le présent article, conformément à la *6e directive (article 28 ter B-3)* prévoit un régime optionnel.

Le vendeur peut opter pour le paiement de la taxe dans le pays de destination quel que soit le montant des ventes.

Cette option expire à l'issue d'une période de deux ans. La reconduction est définie comme étant tacite. La rédaction retenue est ambiguë car elle ne précise pas sous quelles conditions et dans quels délais doit se manifester le souhait de mettre fin à l'option.

Par analogie à la situation retenue dans des situations comparables, votre Commission estime souhaitable de préciser expressément le délai de dénonciation de l'option. Elle vous proposera un amendement en ce sens.

Le régime de vente à distance ainsi défini est d'application très large.

En effet, les seules livraisons qui en sont exclues sont celles faites à des particuliers ou à des P.B.R.D. n'ayant pas dépassé le seuil fixé dans leur pays, par des fournisseurs dont le montant global hors taxe des livraisons à destination de l'Etat membre d'arrivée n'a pas dépassé le seuil de 35 000 ou 100 000 écus retenu par cet Etat, et qui n'ont pas opté pour le régime optionnel.

III - L'EXCLUSION DES BIENS SOUMIS A ACCISE DU REGIME SPECIFIQUE DE LA VENTE A DISTANCE

S'agissant des produits soumis à accise, lorsque l'acheteur est un particulier, le lieu d'une livraison, à partir de la France et expédiée dans un autre Etat membre, n'est jamais localisé en France.

La livraison est toujours taxée dans l'Etat membre de destination des marchandises.

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article ainsi modifié.

ARTICLE 8

Régime des ventes à distance pour les expéditions à destination de la France

Commentaire : Le présent article définit le régime dérogatoire des ventes à distance à destination de la France. Le paragraphe I prévoit des dispositions symétriques à celles définies par le présent article pour les ventes à distance effectuées cette fois-ci à destination d'un autre Etat membre. Le paragraphe II règle le cas particulier de la vente à distance, par un assujetti communautaire, de biens provenant d'un pays tiers, en requalifiant le lieu de départ du bien.

I - LES VENTES A DISTANCE A DESTINATION DE LA FRANCE

Le présent article insère dans le *code général des impôts* u.l article 258 B nouveau visant à définir le régime dérogatoire des ventes à distance à destination de la France.

Pour les ventes à distance à destination de la France, le régime repose sur les mêmes principes que celui prévu pour les ventes à distance effectuées à partir de notre pays (1).

Les dispositions proposées sont identiques, sous réserve de la détermination des seuils qui sont ceux choisis par la France et qui figurent dans le présent article.

Concernant les acquisitions intracommunautaires réalisées par les personnes morales non assujetties, les assujettis exonérés ou non redevables, le seuil est fixé à 70.000 francs.

Concernant les livraisons réalisées par le vendeur en France, le seuil est fixé à 700.000 francs, soit le montant maximum prévu par la directive.

1. Cf. commentaire de l'article 7.

II - LES VENTES A DISTANCE IMPORTEES PREALABLEMENT D'UN ETAT TIERS

Le paragraphe II du nouvel article 258 B du code général des impôts règle le cas particulier des ventes à distance de biens importés préalablement d'un Etat tiers.

Les biens importés de pays tiers demeurent soumis à des obligations de déclaration en douane et sont taxés à la T.V.A. lors de leur importation.

Si ce régime, qui n'est pas modifié, ne pose pas de problème, une difficulté apparaît néanmoins dans sa combinaison avec le régime des ventes à distance intracommunautaires.

En effet, si un assujetti ressortissant d'un Etat membre vend à un particulier ressortissant d'un autre pays, un bien importé d'un pays tiers qu'il fait directement livrer dans le pays de son client, se pose la question de la localisation de la livraison.

En l'espèce, la combinaison des règles spécifiques de la vente à distance avec les règles générales de la territorialité de la livraison (lieu où se trouve le bien au départ de son expédition) peut rendre cette localisation impossible.

Ainsi, par exemple, dans le cas d'une vente à un particulier français par une société communautaire non française de vente à distance ayant effectué des livraisons en France pour un montant inférieur à 700.000 francs d'un bien importé d'un pays hors CEE, l'application des règles spécifiques de la vente à distance, conduit à considérer que le lieu de la livraison n'est pas réputé se situer en France.

Or, en l'absence d'une disposition spécifique, il ne se situe pas non plus dans le pays d'établissement de la société concernée.

Dès lors, la localisation de la livraison, qui est une donnée fondamentale du dispositif régissant les opérations commerciales intracommunautaires, peut s'avérer impossible. La difficulté résulte de la dissociation qui existe entre le mouvement physique et le mouvement financier.

Pour localiser aisément et sans contestation le lieu de la livraison, le *paragraphe II* du présent article établit comme règle la localisation de la livraison dans l'Etat membre d'importation.

Cette solution s'inscrit dans la logique du système communautaire de T.V.A. qui s'attache aux mouvements physiques de biens et non aux mouvements financiers pour localiser le lieu d'imposition.

L'Assemblée nationale a apporté une précision rédactionnelle au dernier alinéa de cet article.

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

ARTICLE 9

Localisation des acquisitions intracommunautaires

Commentaire : Le présent article définit les règles de territorialité applicables aux acquisitions intracommunautaires. Il complète l'article 6 qui définit les règles de territorialité des livraisons de biens.

I - LOCALISATION DES ACQUISITIONS INTRACOMMUNAUTAIRES DANS LE PAYS D'ARRIVEE DE L'EXPEDITION

Le présent article insère un *article 258 C nouveau* dans le *code général des impôts* qui précise les règles de territorialité applicables aux acquisitions intracommunautaires.

A. LA DÉTERMINATION DU LIEU DES ACQUISITIONS INTRACOMMUNAUTAIRES PAR LA DIRECTIVE

L'*article 28 ter A-1 de la 6e directive modifiée* définit ainsi le lieu des acquisitions intracommunautaires :

"Le lieu d'une acquisition intracommunautaire de biens est réputé se situer à l'endroit où les biens se trouvent au moment de l'arrivée de l'expédition du transport à destination de l'acquéreur."

B. LE DISPOSITIF PROPOSÉ PAR LE PROJET DE LOI

Le paragraphe I du présent article, reprenant le principe défini à l'*article 28 ter A-1 de la 6e directive modifiée*, précise le lieu d'une acquisition intracommunautaire lorsque le bien est expédié ou transporté vers la France à destination de l'acquéreur.

Ce lieu est réputé se situer en France lorsque les biens se trouvent en France au moment de l'arrivée de l'expédition ou du transport à destination de l'acquéreur.

Parallèlement, l'*article 6* du présent projet de loi a précisé que le lieu de livraison est réputé se situer dans le pays de départ de l'expédition (2).

II - DISPOSITIF QUI VISE A PREVENIR LES DELOCALISATIONS

L'application du principe général de localisation des acquisitions intracommunautaires énoncé ci-dessus, n'évite pas un risque de non imposition lorsque le pays de destination de l'acquisition n'est pas le pays du numéro d'identifiant qui a été donné par l'acquéreur.

Il est donc apparu nécessaire de régler le problème spécifique des opérations dans lesquelles la livraison est dissociée du transfert de propriété entre le fournisseur et le client (opérations dites "triangulaires"). La dissociation entre le transfert juridique et le transfert physique pourrait entraîner une non-imposition de l'opération.

A cet effet, le *paragraphe II* du présent article reprend le dispositif prévu par l'*article 28 ter A.2 de la 6e directive* modifiée.

C'est l'usage du numéro d'identification qui déterminera la localisation de l'acquisition intracommunautaire et donc le pays de taxation.

Le principe est le suivant : quelle que soit la destination effective du bien, l'acquisition est réputée se situer -et sera donc taxée- dans le pays qui correspond au numéro d'identification à la TVA donné par l'acquéreur, sauf si celui-ci apporte la preuve que l'acquisition a déjà fait l'objet d'une taxation dans l'Etat membre de la livraison.

Ainsi, si un bien part d'Allemagne pour être livré en Belgique à un acquéreur qui donne un numéro d'identifiant en France, il y aura, dans cette opération triangulaire, taxation de l'acquisition en France. Ce principe entraîne pour l'acquéreur l'impossibilité de déduire la TVA acquittée car le bien n'est pas

2. Cf. commentaire de l'article 6.

physiquement en France. Pour éviter cette forme de sanction, l'entreprise française aurait dû donner son numéro d'identifiant en Belgique, lieu effectif de destination de ses ventes.

L'absence de preuve de la taxation dans un autre Etat membre entraîne donc la taxation en France. Dans ce cas, si il apparaît qu'il y a taxation ultérieure dans cet autre Etat membre, la base d'imposition en France se verra diminuer de celle prise en compte dans cet autre Etat membre, afin d'éviter toute double imposition.

Toutefois, la rédaction proposée par le présent article, qui diffère de celle retenue à cet égard par la 6e directive, a pour effet de mettre à la charge de l'administration fiscale l'obligation de faire la preuve que l'acquisition effective s'est faite dans un autre Etat membre.

Ce dispositif risque de se traduire par une relative inefficacité du contrôle de l'administration. Afin de pallier ce risque, votre Commission vous propose d'adopter un amendement tendant à revenir au texte de la directive, qui prévoit que la charge de la preuve incombe à l'acquéreur.

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article ainsi modifié.

ARTICLE 10

Localisation des prestations de services

Commentaire : Le présent article adapte les règles de territorialité de la TVA applicables aux prestations de services, afin d'introduire le nouveau critère fondé sur une localisation géographique de l'opération.

L'article 259 du code général des impôts définit la règle de droit commun retenue en matière de taxation des prestations de services. Il dispose que celles-ci sont imposables en France lorsque le prestataire a, sur le territoire français, soit le siège de son activité, soit un établissement stable à partir duquel le service est rendu, soit, à défaut, son domicile ou sa résidence.

Or, l'approche globale retenue dans la directive du 16 décembre 1991 conduit désormais à définir le lieu de l'opération, et non plus celui de l'imposition.

Le présent article procède donc à cette substitution et localise sur le territoire français les prestations de services répondant aux caractéristiques précédentes.

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

ARTICLE 11

Localisation des prestations de transports intracommunautaires

Commentaire : Le présent article a essentiellement pour objet de définir les nouvelles règles de territorialité applicables aux prestations de transports intracommunautaires et prestations de services annexes. Par voie de conséquence, il restreint le champ d'application des règles actuelles aux opérations avec les pays tiers.

I - LE NOUVEAU REGIME DES PRESTATIONS DE TRANSPORTS INTRACOMMUNAUTAIRES

Les raisons qui justifient la mise en place de ces règles ont été détaillées dans l'exposé général du présent rapport. On rappellera donc simplement qu'aujourd'hui les prestations de services liées à une importation ou une exportation suivent, au regard de la TVA, le même régime que l'opération à laquelle elles se rapportent. Elles sont donc imposées dans le pays de destination du bien, lors du passage de la frontière et la taxe grevant l'ensemble de l'opération est acquittée par le déclarant en douane.

Or, un tel dispositif est inapplicable dans le nouvel espace européen. Chaque prestation redevient une opération distincte à laquelle il convient d'appliquer les règles de territorialité spécifiques prévues par la *directive du 16 décembre 1991*.

Ces nouvelles règles ne concernent bien évidemment que les prestations de transports intracommunautaires et les prestations annexes qui leur sont directement liées, et ne modifient en rien les principes applicables aux autres services. Elles reposent sur un enchaînement simple : le lieu de la prestation s'apprécie par référence à un fait matériel, sauf si le preneur fournit un numéro d'identification à la TVA dans un autre Etat membre. Sur cette base, il est cependant nécessaire de distinguer deux situations pour tenir compte de la différence de nature entre les catégories de prestations soumises à ce nouveau régime.

A. LES PRESTATIONS DE TRANSPORTS INTRACOMMUNAUTAIRES DE BIENS

En application du principe précédemment défini, la localisation de cette catégorie de prestation s'apprécie, dans un premier temps, par référence au lieu de départ du transport. Seront alors situées en France, et donc imposables dans notre pays, les prestations de transports intracommunautaires :

- dont le lieu de départ est en France, sauf si le preneur fournit au prestataire un numéro d'identification à la TVA dans un autre Etat membre ;

- dont le lieu de départ se trouve dans un autre Etat membre, si et seulement si le preneur a fourni au prestataire un numéro d'identification à la TVA dans notre pays.

Tout à fait logiquement, ces règles de territorialité s'appliquent dans les mêmes conditions aux prestations effectuées par des intermédiaires "*transparents*" intervenant dans la fourniture de prestations de transports intracommunautaires.

Dans l'ensemble, il est à noter que ce dispositif offre une certaine souplesse aux entreprises identifiées à la TVA dans plusieurs Etats membres. Elles seront alors en mesure de choisir le lieu de taxation de la prestation de transport, indépendamment de la destination réelle du bien. Si une telle pratique devait se développer, elle ne manquerait sans doute pas de poser quelques problèmes.

B. LES PRESTATIONS ACCESSOIRES AUX TRANSPORTS INTRACOMMUNAUTAIRES DE BIENS

Cette catégorie recouvre en fait tous les services complémentaires directement liés au transport du bien : chargement, manutention, location d'emballages, etc...

Au regard de la territorialité de l'impôt, la règle de principe demeure identique. Mais la localisation de la prestation s'apprécie alors, dans un premier temps, par référence au lieu de sa réalisation matérielle. En conséquence, seront situées en France les prestations accessoires :

- matériellement réalisées en France, sauf si le preneur fournit un numéro d'identification à la TVA dans un autre Etat membre ;

- matériellement réalisées dans un autre Etat membre, si le preneur a donné un identifiant TVA français.

II - LE CAS DES INTERMEDIAIRES TRANSPARENTS INTERVENANT DANS LES AUTRES OPERATIONS PORTANT SUR DES BIENS MEUBLES

La mise en place du régime des transports intracommunautaires permet, parallèlement, de corriger une imperfection de la législation actuelle. Reprenant également les termes de la *directive du 16 décembre 1991*, le nouveau 6° de l'article 259 A du code général des impôts fixe les règles de territorialité applicables au cas particulier des prestations rendues par des intermédiaires transparents qui interviennent dans les autres opérations portant sur des biens meubles (expertise, travaux par exemple).

En application de la législation actuelle, la territorialité des opérations concernées est déterminée par leur lieu matériel d'exécution. En revanche, la prestation de l'intermédiaire transparent demeure localisée au lieu d'installation de cet intervenant.

Le nouveau dispositif prévu par la directive, et repris dans le présent article, propose d'aligner ces règles en faisant systématiquement référence au lieu d'exécution de l'opération. En conséquence, la prestation de l'intermédiaire transparent sera, à l'avenir, localisée en France :

- lorsque le lieu de l'opération à laquelle elle se rapporte est situé en France, sauf si le preneur fournit au prestataire un identifiant TVA dans un autre Etat membre,

- lorsque le lieu de l'opération est situé dans un autre Etat membre, mais que le prestataire a donné au preneur un numéro d'identification en France.

III - DEUX MESURES DE CONSEQUENCE

Les autres dispositions du présent article s'analysent essentiellement comme des mesures de conséquence ou de coordination.

- Le *paragraphe I* introduit le principe du nouveau critère de territorialité, fondé sur la localisation de l'opération et non plus sur celle de l'imposition, pour l'ensemble des prestations visées à l'*article 259 A du code général des impôts*.

- Le *paragraphe III* restreint le champ d'application des règles actuellement prévues pour les transports internationaux de marchandises aux seules opérations avec les États non membres de la Communauté.

Sur le fond, le présent article retrace fidèlement les principes définis par la *directive du 16 décembre 1991*. Dans la forme, il appelle cependant une adaptation formelle. Il procède en effet à la codification des dispositions précédentes en créant un *paragraphe I* dans le corps de l'*actuel article 259 A du code général des impôts*. Or, ce même article du code ne comporte pas de *paragraphe II*. De fait, il s'avère donc nécessaire de supprimer toutes les références à une structure qui n'a pas lieu d'être.

Votre Commission vous propose un amendement en ce sens.

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article ainsi modifié.

ARTICLE 12

Localisation des prestations de services immatériels

Commentaire : Le présent article introduit trois modifications techniques dans la définition et les règles de territorialité de ce qu'il est convenu d'appeler les prestations "immatérielles".

Les opérations relevant de cette catégorie sont énumérées par l'article 259 B du code général des impôts. Pour l'essentiel, il s'agit de la cession ou la concession de droits d'auteurs, des prestations de publicité, ainsi que celles effectuées par les ingénieurs ou les bureaux d'études, du traitement de données et de la fourniture d'informations et des opérations bancaires ou financières. Par assimilation, les prestations des intermédiaires qui interviennent dans la fourniture de ces différents services suivent le même régime.

Par dérogation au principe posé à l'article 259 du code général des impôts, ces prestations immatérielles sont soumises, en matière de TVA, à des règles de territorialité spécifiques. En effet :

- elles sont imposables en France lorsque le bénéficiaire a sur le territoire français le siège de son activité ou un établissement stable, et ceci quel que soit le lieu d'installation du prestataire ;

- en revanche, elles ne sont pas imposables en France, même si le prestataire est établi sur le territoire français, lorsque le bénéficiaire est installé hors de la Communauté économique européenne ou assujetti à la TVA dans un autre Etat membre.

Dans ce cadre, et au-delà d'indispensables aménagements de nature relationnelle, le présent article introduit trois modifications directement liées aux principes retenus dans la directive du 16 décembre 1991.

- D'une part, il adapte la règle de territorialité de l'impôt en définissant le lieu de la prestation et non plus celui de l'imposition.

- D'autre part, il exclut du champ d'application de ces règles les prestations effectuées par des intermédiaires qui agissent en leur propre nom, mais pour le compte d'autrui.

Une telle restriction s'inscrit en fait dans le vaste mouvement de "toiletage" du code initié par la requalification, au regard de la TVA, des services rendus par les commissionnaires. Ces interventions sont désormais assimilées à une opération d'achat-revente d'un bien ou d'un service. En conséquence, il est nécessaire d'expurger les dispositions relatives aux prestations de services de toutes les mentions les concernant.

- Enfin, il propose de remplacer la ~~notion~~ notion de "bénéficiaire" de la prestation par celle de "preneur" qui est utilisée dans la directive.

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

ARTICLE 13

Définition du preneur de la prestation de services

Commentaire : Supprimé par l'Assemblée nationale, le présent article avait pour objet de donner un contenu précis à la notion de "preneur" d'une prestation de services, concept qui se substitue désormais à celui de "bénéficiaire".

Dans le texte initial du Gouvernement, le preneur était donc défini comme *"le client direct du prestataire, quelle que soit la personne qui en définitive pourrait recueillir le service rendu"*.

Il importe d'ailleurs de préciser qu'une telle définition ne résulte pas des directives communautaires, mais se trouvait justifiée par le souci, a priori légitime, de donner une qualification juridique précise à un terme nouveau dans notre législation fiscale.

En fait, l'Assemblée nationale a considéré qu'une telle disposition était inutile et dangereuse.

Inutile tout d'abord, car il est exact que, dans l'immense majorité des cas, la détermination du preneur est évidente.

Dangereuse ensuite car la définition envisagée par le Gouvernement, et qui en définitive, désignait le client "apparent", pouvait alors inciter les véritables bénéficiaires à interposer un simple prête-nom afin d'obtenir un régime de TVA plus avantageux.

Les raisons avancées par l'Assemblée nationale s'avèrent fortes. En effet, dans un dispositif intracommunautaire où le régime applicable dépend de la qualité du cocontractant au regard de la TVA, il paraît préférable de ne pas insérer la notion de preneur dans une définition trop stricte, et donc de laisser au juge, le cas échéant, l'opportunité d'apprécier la réalité au vu des éléments de fait.

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose de maintenir la suppression de cet article.

ARTICLE 14

Localisation de certaines prestations de services effectuées par des intervenants installés hors de la Communauté économique européenne

Commentaire : Le présent article introduit le nouveau critère de territorialité de la TVA dans les dispositions spécifiques applicables aux prestations de services immatérielles, effectuées par des intervenants installés hors de la Communauté au bénéfice de non assujettis installés en France.

Dans ce cas, et en application de *l'article 259 C du Code général des impôts*, la prestation est imposable en France si le service est utilisé dans notre pays.

Conformément à la ligne générale retenue dans la sixième directive modifiée, le présent article adapte le critère de territorialité afin de définir le lieu de la prestation, et non plus celui de l'imposition.

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

ARTICLE 15

Champ de l'option exercée par les banques

Commentaire : Cet article procède à une adaptation rédactionnelle dans les dispositions relatives aux possibilités d'assujettissement à la TVA de certaines opérations réalisées par les banques. Il tend ainsi à éviter que la modification du concept "d'exportation", induite par la directive du 16 décembre 1991, se traduise par un élargissement du champ de l'option ouverte aux établissements bancaires.

En effet, et bien qu'exonérées de TVA, certaines opérations effectuées par les banques peuvent faire l'objet d'une option pour le paiement de la taxe. Cette faculté porte toutefois sur un domaine limité, l'article 260 C du code général des impôts énumérant une série d'activités qui, en tout état de cause, ne peuvent pas entrer dans le champ d'application de l'option.

Parmi ces exclusions figurent notamment *"les opérations bancaires afférentes au financement d'exportations ou d'affaires faites hors de France"*.

Or, à partir du 1er janvier 1993, la notion d'exportation ne couvrira plus que les ventes effectuées en direction de pays non membres de la CEE, celles réalisées avec les Etats membres répondant, au regard de la TVA, à l'appellation de livraisons intracommunautaires.

Pour éviter que cette transformation sémantique entraîne une extension du champ de l'option, le présent article procède à la modification rédactionnelle qui s'impose, et précise que la restriction actuelle s'appliquera également aux livraisons intracommunautaires exonérées de TVA.

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

ARTICLE 16

Possibilité pour les personnes bénéficiant du régime dérogatoire d'opter pour le paiement de la TVA sur leurs acquisitions intracommunautaires

Commentaire : Conformément à la règle posée par la directive du 16 décembre 1991, le présent article offre aux "personnes bénéficiant d'un régime dérogatoire" la possibilité d'opter pour le paiement de la TVA sur l'ensemble de leurs acquisitions intracommunautaires.

La notion de "*personnes bénéficiant d'un régime dérogatoire*" (P.B.R.D.) ayant été définie, tant dans l'exposé général que dans le commentaire de l'article 3, votre rapporteur ne la détaillera pas à nouveau.

En principe, et compte tenu du seuil retenu par la France, les P.B.R.D. sont soumises aux règles applicables aux particuliers si le montant annuel de leurs acquisitions intracommunautaires reste inférieur au seuil de 70.000 francs. Dans ce cas, la taxe est facturée par le vendeur, au taux en vigueur dans le pays de départ du bien.

Une telle formule n'est pas nécessairement avantageuse, notamment pour une P.B.R.D. qui s'approvisionnerait dans un Etat pratiquant des taux élevés. En outre, l'existence d'une limite annuelle fixée en valeur crée automatiquement un effet de seuil lors de son dépassement.

Pour ces motifs, la *directive du 16 décembre 1991* prévoit donc que les Etats membres accordent aux P.B.R.D. le droit d'opter intégralement pour le régime normal des acquisitions intracommunautaires, tout en précisant que cette option doit alors couvrir deux années civiles.

Le présent article transpose cette mesure dans notre droit interne et en définit les modalités d'application.

L'option prend donc effet le premier jour du mois au cours duquel elle est exercée et couvre une période intégrant deux années civiles complètes. Elle est renouvelable, par tacite reconduction, pour des périodes de deux ans.

En dépit de l'indispensable clarification introduite par l'Assemblée nationale, le texte qui nous est soumis reste quelque peu ambigu. De surcroît, il ne précise pas dans quelles conditions et sous quel délai l'option doit être dénoncée pour éviter une reconduction tacite. Or, les modalités de cette dénonciation revêtent une certaine importance, dans la mesure où elles doivent permettre à l'administration d'adapter en conséquence les données figurant dans le fichier des personnes identifiées à la TVA. Dans ce contexte, il serait donc souhaitable d'introduire par amendement les précisions qui s'imposent.

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article ainsi modifié.

ARTICLE 17

Régime des biens usagés

Commentaire : Le présent article introduit une modification rédactionnelle dans le régime de TVA applicable aux biens usagés, afin d'éviter que la portée du dispositif actuel se trouve indirectement modifiée pour des motifs sémantiques.

En application du premier alinéa du paragraphe 3° a) de l'article 261 du code général des impôts, les ventes de biens usagés faites par les personnes qui les ont utilisés pour les besoins de leur exploitation sont exonérées de TVA.

La portée de cette mesure de principe reste cependant très limitée. Le deuxième alinéa du même texte précise, en effet, que l'exonération ne s'applique pas aux biens ayant ouvert droit à déduction de la taxe lors de *"leur acquisition, importation, ou livraison à soi-même"*.

L'introduction dans notre droit du concept *"d'acquisition intracommunautaire"*, et corrélativement, la modification du contenu de la notion d'importation, pouvaient cependant donner à la rédaction actuelle un caractère incertain. Pour éviter toute difficulté d'interprétation susceptible d'entraîner une modification du champ de l'exonération, le présent article propose donc de supprimer le terme générique d'*"acquisition"* et de faire référence aux *"achats"* et aux *"acquisitions intracommunautaires"*.

Dans la rédaction initiale du gouvernement, le texte visait en fait les achats en France. L'Assemblée nationale a estimé que cette précision était superflue, voire ambiguë, compte tenu des règles de territorialité de la TVA.

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

ARTICLE 18

Modification du champ d'application du régime des exportations

Commentaire : Le présent article a essentiellement pour objet de réduire la notion d'exportation aux seules opérations effectuées en direction de pays non membres de la Communauté. De fait, il exclut du régime de la TVA douanière l'ensemble des ventes, prestations de services annexes et transferts de biens réalisés à destination d'autres Etats membres de la Communauté. Accessoirement, il introduit quelques aménagements techniques dans le régime de TVA applicable aux exportations, afin d'assurer leur parfaite conformité avec les règles retenues dans les directives européennes.

I - UNE "DEFINITION" DES EXPORTATIONS

Actuellement, il n'existe pas de définition de la notion d'exportation, ce concept recouvrant, de façon intuitive, toute expédition ou transfert de biens à destination d'un pays étranger.

En application de *l'article 262 du code général des impôts*, les exportations et les prestations de services qui leur sont liées, restent exonérées de TVA.

Dans ce contexte, le *paragraphe I* du présent article adopte une approche "*a contrario*". Il définit les opérations qui, à compter du 1er janvier 1993, ne seront plus considérées comme des exportations.

Aux termes du texte adopté par l'Assemblée nationale, il s'agit des *"livraisons de biens expédiés ou transportés à destination du territoire d'un autre Etat membre de la Communauté économique européenne entrant dans le champ d'application de la directive n° 77/388/CEE du Conseil des Communautés européennes"*.

Cette formulation complexe traduit en fait une difficulté, liée à l'existence de zones géographiques intégrées au territoire national des Etats membres, mais n'entrant pas dans le champ d'application de la 6e directive. D'un point de vue fiscal, les relations

avec ces zones restent assimilées à des exportations ou des importations, mais bénéficient, le cas échéant, de régimes spécifiques.

Pour éviter toute ambiguïté, l'Assemblée nationale a décidé d'introduire une référence explicite à l'aire géographique couverte par la 6e directive. Cette précision donne ainsi un contenu précis à l'expression "*territoire d'un Etat membre*" employée, tant dans le présent article, que dans les autres dispositions du projet de loi.

Sous réserve de cette précision, le *paragraphe I* du présent article revient donc à exclure du champ d'application de l'*article 262 du code général des impôts* l'ensemble des biens expédiés dans un autre Etat membre. En conséquence, et à partir du 1er janvier 1993, le régime des exportations ne concernera plus que les livraisons de biens en direction de pays extérieurs à la Communauté.

Ce changement fondamental s'accompagne d'une conséquence ponctuelle : la suppression des règles spécifiques prévues pour les biens transportés, sous le régime de la franchise, par des résidents de la CEE.

II - DES ADAPTATIONS TECHNIQUES

Désormais limité dans son champ d'application, le régime des exportations fait, en outre, l'objet de quelques aménagements de nature technique ou rédactionnelle.

Tel est l'objet du *paragraphe II*, qui comporte quatre séries de dispositions :

- il redéfinit les prestations de services assimilées à des exportations, en reprenant la rédaction retenue dans la *directive du 16 décembre 1991* ;

- il exonère de TVA les prestations de transport de biens effectuées en provenance, ou à destination, des Açores et de Madère, conformément aux dispositions de la directive ;

- il procède à une réécriture complète des dispositions concernant les biens placés sous un régime suspensif de nature douanière ou fiscale (cf. encadré). Il importe toutefois de préciser qu'à partir du 1er janvier 1993, ces différentes procédures ne s'appliqueront donc plus qu'aux biens provenant d'un pays extérieur à la Communauté, ou destinés à être exportés vers un tel pays ;

- enfin, il étend l'exonération de TVA aux livraisons de biens placés sous un régime d'admission temporaire, de transit externe, ou de transit intracommunautaire interne, transposant ainsi dans notre législation une mesure prévue par la 6e directive modifiée.

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

REGIMES DOUANIERS

Perfectionnement actif

Régime permettant d'effectuer en France, en suspension de taxe, des opérations d'ouvrage, de réparation, de façon, de montage... sur des biens en provenance d'un territoire tiers à la Communauté.

Entrepôt d'importation

Régime permettant l'entrée et l'entreposage en France en suspension de taxe de biens qui, par la suite, seront importés ou réexportés.

Entrepôt d'exportation

Biens pris sur le marché intérieur et entreposés avant leur sortie du territoire. Les biens en provenance d'un territoire tiers peuvent également être placés en entrepôt d'exportation.

Admission temporaire

Ce régime permet d'introduire temporairement en France certains biens en provenance d'un pays tiers et destinés à être réexportés en l'état après avoir fait l'objet d'une utilisation. Ces biens sont essentiellement :

- des matériels professionnels,
- des marchandises destinées à être présentées ou utilisées dans les foires, salons, expositions.

Conduite en douane

Procédure permettant d'autoriser la circulation des marchandises de la frontière au bureau de douanes (dans les deux sens).

A cet effet, la douane est informée par des moyens, notamment informatiques, de l'arrivée ou de la sortie des marchandises.

Magasins et aires de dépôts temporaires

Marchandises placées sous surveillance douanière en attendant de recevoir leur régime définitif (exportation ou importation, régime économique).

Transit externe

Régime utilisé pour des biens en provenance d'un territoire tiers et qui sont dédouanés dans un bureau des douanes situé à l'intérieur du territoire français après avoir transité éventuellement par un autre Etat membre.

Transit communautaire interne

Régime utilisé pour des biens en provenance des territoires nationaux qui font partie du territoire douanier de la Communauté mais qui sont exclus du champ d'application de la sixième directive.

ARTICLE 19

Exonération des livraisons intracommunautaires

Commentaire : Le présent article définit le régime général d'exonération des livraisons intracommunautaires, qui constitue la contrepartie de la soumission des acquisitions intracommunautaires à la TVA.

Il prévoit également l'exonération de certaines acquisitions intracommunautaires, et maintient, jusqu'en 1999 le régime de l'exonération des ventes effectuées dans les boutiques "hors taxes".

I - LE REGIME GENERAL D'EXONERATION POUR LES LIVRAISONS INTRACOMMUNAUTAIRES DE BIENS

A. EXONERATION DE TOUTES LES LIVRAISONS INTRACOMMUNAUTAIRES ENTRE ASSUJETTIS

L'exonération des livraisons de biens intracommunautaires entre assujettis constitue la contrepartie de la soumission à la TVA des acquisitions intracommunautaires, prévue à l'article 3 du présent projet.

Le présent article pose deux conditions pour qu'il y ait livraison intracommunautaire, et corrélativement, exonération de celle-ci. Ces conditions sont les suivantes :

- il doit s'agir d'une opération entre assujettis ou à destination d'une personne morale non assujettie, sous réserve que le montant de ses achats intracommunautaires ait dépassé le seuil en-deçà duquel intervient le régime dérogatoire,**
- il faut qu'il y ait mouvement physique du bien entre deux Etats membres.**

Enfin, pour permettre l'exonération de la livraison d'un bien, il faut que, par ailleurs, l'acquisition intracommunautaire de ce bien soit incluse dans le champ d'application de la TVA.

Ainsi, par exemple, les transferts intracommunautaires assimilés à des livraisons aux termes de *l'article 2* du présent projet sont exonérés. L'exonération du transfert est en effet la contrepartie de l'assujettissement de l'affectation de ce transfert (assimilée à une acquisition intracommunautaire).

En revanche, le présent article prévoit que, s'agissant des personnes susceptible de bénéficier du régime dérogatoire, l'exonération de la livraison des biens ne peut exister que si leurs acquisitions intracommunautaires ont dépassé un certain seuil au moins égal à 10.000 écus. En effet, en-dessous de ce seuil, leurs achats ne rentrant pas dans le champ d'application des acquisitions intracommunautaires, il est normal que la livraison soit taxée.

Un amendement adopté par l'Assemblée nationale a permis de rendre cette symétrie complète, en excluant pour les mêmes raisons toute exonération pour des livraisons effectuées par des vendeurs bénéficiant de la franchise applicable aux petites entreprises. Cette exclusion est la conséquence logique de la règle définie à *l'article 3* du présent projet selon laquelle l'acquisition intracommunautaire ne peut être taxée si le vendeur est soumis au régime de la franchise des petites entreprises.

Cette exclusion était d'ailleurs explicitement prévue par *l'article 28 quater A a) de la 6e directive*.

B. EXONERATION DE CERTAINES ACQUISITIONS INTRACOMMUNAUTAIRES

La 6^e directive prévoit l'exonération de certaines acquisitions intracommunautaires (*article 28 quater B*).

Cette dérogation concerne :

- les acquisitions dont la livraison en France est exonérée (ex. : produits sanguins, produits et navires de pêche, déchets neufs d'industrie...);
- les acquisitions dont l'importation est exonérée en application de *l'article 292 du Code général des impôts*. Il s'agit notamment des biens suivants :
 - . biens placés sous régimes douaniers à leur importation et qui seront exportés,
 - . oeuvres d'art originales destinées à des musées ;
 - . objets d'occasion, de collection ou d'antiquités importés en vue d'une vente aux enchères publiques ;
- les acquisitions réalisées par une personne qui n'est pas établie en France et qui n'y exerce pas d'activité imposable mais qui aurait droit, en application de la 6^e directive, au remboursement de la TVA acquittée sur ses acquisitions.

II - MAINTIEN PROVISOIRE DU REGIME DES COMPTOIRS DE VENTE HORS TAXES

La suppression des frontières aurait dû conduire à la disparition des zones d'achats hors taxes dont peuvent actuellement bénéficier, pour leurs achats, les particuliers, dans le cadre d'un voyage en avion ou d'une traversée maritime intracommunautaire.

Le paragraphe II de l'article 19, qui vise à insérer un article 262 quater nouveau dans le code général des impôts, prévoit le maintien du régime existant pour ce type de vente.

En effet, un dispositif transitoire doit être mis en place jusqu'au 30 juin 1999.

Ce dispositif constitue une dérogation par rapport au régime général des achats intracommunautaires des particuliers qui repose sur le principe de la taxation de la livraison.

Ainsi, continueront à être exonérées jusqu'au 30 juin 1999 les livraisons remplissant les conditions suivantes, :

• Conditions tenant aux lieux de livraison

Les lieux de livraison sont limités aux comptoirs de vente situés dans :

- l'enceinte d'un aéroport,**
- l'enceinte d'un port,**
- à bord d'un bateau ou d'un avion au cours d'une livraison intracommunautaire,**
- dans l'enceinte du terminal du tunnel sous la Manche.**

Ce dernier point est la conséquence directe d'une des dispositions du traité franco-britannique relatif au tunnel sous la Manche qui prévoit une égalité de traitement entre les différentes formes de liaison (maritime, souterraine).

L'exigence du titre de transport, prévu par le projet de loi, pour le trajet entre les deux terminaux doit permettre d'attester du mouvement intracommunautaire du voyageur.

• Conditions tenant aux objets de la livraison

Le régime prévu s'apparente à celui des franchises dont bénéficient les voyageurs entre les pays tiers et la Communauté économique européenne.

Seuls les biens emportés dans les bagages personnels d'un voyageur peuvent bénéficier de ce régime. Cette expression ne se limite pas aux seuls bagages à main et peut comprendre des marchandises contenues dans les coffres ou habitacles des voitures de tourisme (1).

Les livraisons de biens sont limitées en valeur et, pour les biens soumis à accise, (alcools, tabacs) en quantité.

- montant maximal

Le montant qui sera applicable est celui de la franchise-voyageur dont bénéficie actuellement une personne arrivant d'un pays tiers. Il est fixé à 300 francs pour un voyageur de plus de quinze ans et à 150 francs pour un voyageur de moins de quinze ans, par voyage.

- volume maximal pour les biens soumis à accise

La limite quantitative concerne les biens soumis à accise (alcools, tabacs), ainsi que le parfum, les eaux de toilette, le café et le thé. La valeur afférente à la livraison de ces biens ne s'impute pas sur la valeur globale autorisée.

Désignation des produits	Voyageurs de plus de 15 ans	Voyageurs de moins de 15 ans
A. Produits divers :		
- parfum	50 g	50 g
- eaux de toilette	1/4 de l	1/4 de l
- cafés,	500 g	500 g
- thé	100 g	100 g
B. Produits du tabac :		
- cigarettes	200 p (1)	Néant
- ou cigarillos	100 p	-
- ou cigares	50 p	-
- ou tabac à fumer	250 g	
C. Alcools et boissons alcooliques :		
- vins tranquilles	2 l	Néant
- alcools plus de 22 %	1 l	-
- boissons moins de 22 %	2 l	-

(1) Pour les cigarettes, cigarillos et cigares, les quantités sont exprimées en nombre de pièces (p).

Pour qu'il y ait livraison de biens exonérés, deux conditions sont nécessaires.

Il faut qu'il s'agisse d'une opération entre deux assujettis et que le bien ait fait l'objet d'un transfert communautaire. Le décret prévu par le présent article devrait préciser notamment les modalités de contrôle auprès des vendeurs, destinées à s'assurer qu'il y a bien eu mouvements physiques des biens, les pièces justificatives étant constituées, par exemple, par des bons de transport.

Il ne serait pas opportun que le pouvoir réglementaire, à l'occasion de ce décret, édicte des conditions supplémentaires pour définir une livraison exonérée.

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

ARTICLE 20

Exonération des prestations rendues par des intermédiaires transparents

Commentaire : Le présent article précise que le bénéfice de l'exonération de TVA pour les prestations de services rendues par des intermédiaires ne concerne que les exportations ou opérations réalisées hors C.E.E., et qu'il est réservé aux intermédiaires "transparents", c'est-à-dire à ceux qui agissent au nom et pour le compte d'autrui.

Le présent article, qui modifie le premier alinéa de l'article 263 du code général des impôts, apporte certaines restrictions à l'exonération des prestations de services effectuées par des intermédiaires.

Actuellement, l'article 263 du code général des impôts prévoit l'exonération des prestations de services qui sont effectuées, dans le cadre d'opérations d'exportation, par des mandataires. Sont, en conséquence, exonérées aussi bien les opérations d'exportation intracommunautaire que celles à destination de pays tiers.

Une précision et deux restrictions sont apportées à ce régime.

I - SUBSTITUTION DE LA NOTION D'INTERMEDIAIRE A CELLE DE MANDATAIRE

Cette modification reprend la terminologie plus large utilisée dans la 6^e directive en substituant la notion d'"intermédiaire" à la notion de "mandataire", laquelle n'est qu'une catégorie de la première. Le terme d'intermédiaire permet de faire référence à toutes les situations où il y a interposition d'une personne entre l'acheteur et le vendeur.

II - PRISE EN COMPTE DES SEULS INTERMEDIAIRES TRANSPARENTS

Le champ d'application du présent article est limité aux seuls intermédiaires transparents. Est considéré comme tel un intermédiaire qui agit au nom et pour le compte d'autrui.

A l'opposé, les intermédiaires non transparents qui agissent sous leur propre nom ne sont plus considérés comme des intermédiaires mais comme effectuant eux-mêmes la prestation de services (1).

III - CONSEQUENCES DE LA REDEFINITION DE LA NOTION D'EXPORTATION

Le présent article précise que l'exonération ne concerne que des prestations portant soit sur des opérations d'exportation à partir de la C.E.E., soit sur des opérations réalisées en dehors de la C.E.E. Les prestations de services intracommunautaires effectuées par des intermédiaires ne sont donc pas exonérées (2).

C'est la conséquence logique de la modification de la notion d'exportation qu'a entraînée la 6ème directive modifiée qui ne traite plus les acquisitions intracommunautaires comme des exportations.

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

1. Cf. commentaire de l'article 2.

2. Cf. commentaire de l'article 16 sur la définition des règles de territorialité.

ARTICLE 21

Base d'imposition à la TVA

Commentaire : Le présent article introduit des modifications rédactionnelles dans les règles de détermination de la base d'imposition à la TVA. Ces modifications visent essentiellement à tenir compte de la nouvelle catégorie des opérations intracommunautaires.

1 - REDEFINITION GENERALE DE LA BASE D'IMPOSITION A LA TVA

L'article 266 du code général des impôts précise que la base d'imposition à la TVA est constituée, "pour les livraisons de biens et les prestations de services, par toutes les sommes et valeurs, biens ou services reçus ou à recevoir par le fournisseur ou le prestataire en contrepartie de la livraison ou de la prestation".

Le présent article ajoute la catégorie des acquisitions intracommunautaires aux opérations pour lesquelles il y a lieu de définir la base d'imposition à la TVA.

Cette disposition constitue une simple mesure de coordination entraînée par la création de cette nouvelle catégorie d'opérations.

En revanche, l'inclusion dans la base d'imposition des subventions directement liées au prix constitue une novation.

L'article 11 de la 6e directive modifiée prévoit explicitement l'inclusion de ces subventions dans la base d'imposition. Sa retranscription dans le code général des impôts permettra de rendre la législation française à la fois conforme aux dispositions communautaires et à la pratique de l'administration qui se prévalait déjà des dispositions communautaires pour fixer sa doctrine.

II - REDEFINITION DES OPERATIONS EFFECTUEES PAR DES INTERMEDIAIRES

A. DISPOSITIF PROPOSE

Le paragraphe II du présent article propose une nouvelle définition des opérations effectuées par des intermédiaires, en précisant qu'il s'agit de toute opération réalisée par un intermédiaire tel qu'il a été défini à l'*article 3-III* du présent projet. Cette modification permet de tenir compte de la redéfinition de la catégorie des intermédiaires et de la modification de leur régime fiscal (1).

B. PROPOSITION DE LA COMMISSION

Le maintien du *cinquième alinéa du b) de l'article 266 du code général des impôts*, qui concerne les intermédiaires intervenant dans des opérations d'exportation, implique, pour ces intermédiaires, s'ils sont transparents, une taxation de ces opérations sur le montant total de la transaction.

Or, les mêmes intermédiaires effectuant des opérations sur le seul territoire national ne sont redevables de la TVA que sur le seul montant de leurs prestations. Le maintien d'un tel dispositif entraînerait l'existence d'une discrimination entre les opérations intracommunautaires et les opérations nationales réalisées par ces intermédiaires.

C'est la raison pour laquelle votre Commission vous propose d'adopter un amendement supprimant le maintien de la taxation sur le montant total de la transaction intracommunautaire

1. Cf. commentaire de l'article 26.

III - ADAPTATION DES REGLES RELATIVES A LA BASE D'IMPOSITION DU TRAVAIL A FACON.

Le paragraphe III adapte les règles afférentes à la base d'imposition du travail à façon. En effet, celui-ci n'étant plus défini comme une prestation de services, mais comme une livraison de biens, en l'absence de toute précision, la base imposable serait constituée à la fois par le bien confié et par le montant de la prestation effectuée.

Le présent paragraphe, en précisant que la base d'imposition se limite à la valeur constituant la contrepartie du travail fourni, permet, malgré le changement de catégorie juridique, de ne pas augmenter l'assiette de la TVA de ces opérations et donc de maintenir le niveau de taxation antérieur pour les entreprises de travail à façon.

IV - DEFINITION DE LA BASE D'IMPOSITION D'UNE OPERATION REALISEE DANS UNE DEVISE ETRANGERE

Le paragraphe VI définit la valeur du change qui doit être retenue pour déterminer la base d'imposition d'une opération commerciale effectuée dans une devise autre que le franc français. La valeur précédemment prise en compte était déterminée par un règlement communautaire qui la fixait au cours moyen enregistré au cours de la semaine précédente.

Si cette définition correspond au dispositif prévu à l'article 11-C-2 de la 6e directive modifiée, la rédaction retenue par le présent article appelle deux remarques de forme.

En premier lieu, la référence à "*une monnaie étrangère*" exclut la prise en compte de transactions effectuées en Ecus, lequel inclut le franc français dans sa définition, ce qui serait regrettable, compte tenu du développement souhaité des opérations libellées en Ecus. Par ailleurs, il apparaît préférable, et plus conforme à l'esprit du traité de Maastricht, de ne pas assimiler une devise communautaire à une "*monnaie étrangère*".

En second lieu, la référence au dernier cours fixé, ne tient pas compte de la suppression de la procédure dite du "*fixing*" sur le marché des changes de la Bourse de Paris, la cotation ayant dorénavant lieu en continu.

Votre Commission vous proposera donc deux amendements de nature rédactionnelle.

Le premier vise à remplacer la notion de "*monnaie étrangère*" par la notion de "*monnaie autre que le franc français*".

Le deuxième vise à remplacer la notion de "*cours fixé*" par la notion de "*dernier cours vendeur enregistré*".

Les paragraphes IV et V sont d'ordre rédactionnel et adaptent la terminologie utilisée par le code général des impôts au nouveau régime de la taxation des échanges commerciaux intracommunautaires.

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article ainsi modifié.

ARTICLE 22

Régime des débours

Commentaire : Cet article apporte deux modifications de nature pratiquement rédactionnelle dans le régime des débours, défini à l'article 267 du code général des impôts. Il permet ainsi d'assurer une transposition stricte des termes retenus dans la sixième directive.

Selon les dispositions de *l'article 267 du code général des impôts*, les intermédiaires, autres que les agences de voyages, n'ont pas à soumettre à la TVA les sommes que leur remboursent leurs commettants, dès lors que celles-ci correspondent à des dépenses répondant à trois conditions :

- elles sont engagées *"sur l'ordre"* et *"pour le compte"* du commettant,
- elles donnent lieu à une reddition de compte précise,
- elles sont justifiées tant dans leur nature que dans leur montant.

Le présent article introduit, dans ce dispositif, deux corrections techniques directement reprises de la directive de 1977.

- D'une part il précise que les intermédiaires doivent agir *"au nom"* et pas seulement *"sur l'ordre"* de leur commettant, la nouvelle rédaction étant celle du texte européen.

- D'autre part il subordonne l'application du régime des débours au respect d'une condition formelle supplémentaire : les dépenses engagées par l'intermédiaire pour son commettant doivent apparaître en comptabilité sur un compte de passage. Selon les informations transmises à votre Rapporteur, cette dernière notion recouvre en fait les comptes de tiers.

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

ARTICLE 23

Fait générateur et exigibilité de la taxe sur la valeur ajoutée

Commentaire : Le présent article vise à adapter les règles relatives à la détermination du fait générateur et à l'exigibilité de la taxe actuellement définies par l'article 269 du code général des impôts. D'une part, il fixe le fait générateur de la taxe due par les commissionnaires au moment de réalisation de la livraison ou de la prestation. D'autre part, il dispose que la TVA est exigible en principe le 15 du mois qui suit celui au cours duquel le fait générateur s'est produit.

I - FAIT GENERATEUR

Le *paragraphe I* précise que le fait générateur se produit au moment où s'effectue la livraison, l'acquisition intracommunautaire ou la prestation de service.

Outre l'affirmation de cette règle et la référence à l'"*acquisition intracommunautaire*", conséquence directe de l'assujettissement à la TVA prise en compte de cette nouvelle catégorie d'opération, le *paragraphe a)* nouveau ne fait que procéder à des adaptations de terminologie.

- Le *paragraphe a) bis* nouveau correspond à la stricte reprise des dispositions actuelles du code général des impôts.

- Le *paragraphe a) ter* détermine le fait générateur de la taxe due par les commissionnaires. Il fixe ce dernier au moment de réalisation de la livraison ou de la prestation.

Dès lors que le nouveau régime d'échanges commerciaux intracommunautaires conduit à considérer les commissionnaires comme réalisant eux-mêmes les livraisons ou les acquisitions, il était en effet nécessaire de déterminer le fait générateur de la taxe dont ceux-ci deviennent redevables.

- Les alinéas 2 et 3 du paragraphe I ne comportent que des modifications de terminologie consécutives à la définition du nouveau régime de taxation des échanges intracommunautaires.

II - EXIGIBILITE DE LA TAXE

Le paragraphe II du présent article aménage des dispositions relatives à l'exigibilité de la taxe.

- Le premier alinéa du présent paragraphe apporte un correctif aux principes généraux relatifs à l'exigibilité de la taxe, s'agissant de la délivrance de travaux à façons.

En effet, cette opération étant désormais définie comme une livraison de bien, l'application de la règle générale sur les livraisons de biens conduirait à exiger la taxe au moment de la livraison.

Comme en matière de définition de l'assiette de la taxe, un aménagement a été prévu pour que le traitement fiscal du travail à façon ne soit pas modifié, malgré son changement de qualification juridique.

Ainsi, le présent article prévoit que la date d'exigibilité pour la délivrance d'un travail à façon demeurera celle applicable aux prestations de services (exigibilité lors de l'encaissement).

- Le second alinéa du présent paragraphe détermine la date d'exigibilité.

Le principe général est que la TVA sera exigible le 15 du mois qui suit celui au cours duquel est intervenu le fait générateur.

Des exceptions existent :

En cas de délivrance de la facture avant cette date, la date d'exigibilité peut être avancée à la date de délivrance ou bien à la date du fait générateur.

En tout état de cause, le texte proposé remédie à une ambiguïté de la directive car il exclut la possibilité de retenir une date d'exigibilité antérieure au fait générateur.

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

ARTICLE 24

Modalités d'exercice du droit à déduction

Commentaire : Le présent article opère une large réécriture des dispositions de nature législative qui régissent l'exercice du droit à déduction en matière de TVA.

Elément central du régime de TVA, le principe d'un droit à déduction est posé par le *paragraphe 1 de l'article 271 du code général des impôts*. En revanche, et conformément à l'habilitation donnée par le législateur, les modalités d'exercice de ce droit ont été fixées par décret en Conseil d'Etat et se trouvent actuellement codifiées à *l'article 223 de l'annexe II du code précité*.

Héritée du passé, une telle situation n'est pas satisfaisante d'un point de vue juridique. Aussi pour éviter toute ambiguïté, le *paragraphe I réintroduit les règles actuelles dans la partie législative du code général des impôts, tout en les complétant pour prendre en compte les spécificités du mécanisme de TVA intracommunautaire*.

• Dans un premier temps, l'insertion d'un nouveau *paragraphe 1 bis dans l'article 271 du Code général des impôts permet de définir la taxe déductible*.

Il s'agit :

- de la taxe figurant sur les factures d'achats,
- de la taxe perçue à l'importation,
- de la taxe acquittée par les redevables eux-mêmes lors de l'achat ou de la livraison à soi-même de biens ou de services,
- et enfin, de la taxe qui correspond aux factures d'acquisitions intracommunautaires délivrées par le vendeur, sous réserve que le montant de ces acquisitions apparait sur la déclaration périodique déposée par le redevable.

Les trois premières références n'appellent pas d'observations particulières, et ne font que reprendre les dispositions réglementaires actuellement en vigueur. La dernière présente en revanche un caractère innovant, mais reste une donnée logique, et essentielle de tout le mécanisme mis en place par la *directive du 16 décembre 1991*.

On notera cependant que la déduction de la taxe afférente à une acquisition intracommunautaire est subordonnée au respect d'une condition. Loin d'être formelle, celle-ci est fondamentale. En effet, l'ensemble du dispositif repose sur le principe d'une autoliquidation de la TVA correspondante : il est donc impératif que l'acquéreur acquitte la taxe due, avant d'envisager de la déduire.

• **La réécriture du 2° de l'article 271 du Code général des impôts revient à établir les modalités d'exercice du droit à déduction.**

D'une manière générale, la déduction n'est possible que si le redevable dispose des factures ou documents permettant d'établir qu'il a effectivement acquitté la taxe en amont.

Toutefois, les acquisitions intracommunautaires font à nouveau l'objet d'une mesure particulière. La déduction de la taxe reste subordonnée à la condition que l'acquéreur ait fait figurer, sur sa déclaration périodique, toutes les données permettant de constater le montant de la taxe due, c'est-à-dire en pratique, le montant de l'acquisition intracommunautaire et le taux applicable.

D'un point de vue rédactionnel, on notera que l'Assemblée nationale a fort opportunément remplacé la notion de "*contribuable*" par celle de "*redevable*". Il serait toutefois nécessaire de persévérer dans cette voie, mais également de modifier, par amendement, un renvoi qui paraît inadapté.

• **La nouvelle rédaction du 3° de l'article 271 du Code général des impôts précise les conditions à respecter en cas de rectification de facture.**

Elle ne fait que reprendre les règles posées par l'article 223 de l'annexe II du code général des impôts, mais nécessiterait là encore un amendement de coordination pour remplacer la notion de "*contribuable*" par celle de "*redevable*".

Le paragraphe II retrace quant à lui trois aménagements de conséquence, dont l'un a cependant une importance primordiale. Dans un premier temps, il procède à deux modifications rédactionnelles rendues nécessaires par la nouvelle définition des exportations. Mais surtout, il maintient la déductibilité de la taxe grevant les produits utilisés pour réaliser une livraison intracommunautaire, bien que ces ventes soient elles-mêmes exonérées de TVA. En pratique, il transpose donc aux livraisons intracommunautaires la règle dite du "taux zéro", aujourd'hui en vigueur pour les exportations.

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article ainsi modifié.

ARTICLE 25

Modalités d'exercice du droit à déduction pour les opérations portant sur les métaux non ferreux

Commentaire : Le présent article introduit une modification rédactionnelle dans le régime de déduction spécifique prévu pour les opérations portant sur des métaux non ferreux. Il tend ainsi à éviter que la nouvelle définition des importations conduise implicitement à modifier le champ du dispositif actuel.

Suivant les dispositions de *l'article 276 septies du code général des impôts*, la règle du décalage d'un mois ne s'applique pas aux opérations, y compris les importations, portant sur les métaux non ferreux et leurs alliages.

La transposition de la *directive du 16 décembre 1991* dans le droit interne français conduit désormais à distinguer les acquisitions intracommunautaires et les importations, cette dernière notion ne recouvrant plus que les biens provenant de pays non membres de la Communauté.

Le présent article tire les conséquences de cette évolution sémantique. Pour maintenir inchangé le champ d'application actuel de *l'article 273 septies du code général des impôts*, il en étend formellement les dispositions aux acquisitions intracommunautaires de métaux non ferreux.

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

ARTICLE 26

Non application de la règle du décalage d'un mois aux commissionnaires assimilés à des acheteurs-revendeurs

Commentaire : Cet article apparaît comme le dernier élément de la réforme du régime des commissionnaires. Pour éviter que les intervenants concernés ne se trouvent dans une situation financière difficile, il propose de supprimer, pour eux et pour eux seuls, la règle du décalage d'un mois en matière de déduction de TVA.

Mise en place par *l'article 2* du présent projet de loi, la réforme du régime des commissionnaires conduit certains intervenants, aujourd'hui soumis à la TVA sur leur seule rémunération, à acquitter la taxe sur l'ensemble de l'opération dans laquelle ils s'entremettent. D'un point de vue fiscal, l'intervention du commissionnaire va en effet se décomposer en deux séquences théoriques : un achat de biens ou services, suivi d'une vente.

Dans ce contexte, la TVA collectée lors de la vente doit être versée au Trésor. Symétriquement, la taxe grevant l'achat devient intégralement déductible.

En masse, il est évident que seule reste à la charge du commissionnaire la TVA correspondant au prix de son service. Mais cet enchaînement "*vertueux*" se heurte à un problème temporel, lui-même dû à la règle du décalage d'un mois.

En l'absence de mesure correctrice, le changement de régime de TVA susciterait, le premier mois, une crise de trésorerie particulièrement aiguë chez les opérateurs concernés.

Le présent article a donc pour objet d'éviter cet écueil et propose, de façon relativement exceptionnelle, de supprimer la règle du décalage d'un mois pour les commissionnaires touchés par la réforme.

Dès lors, le système s'équilibre dans le temps, la taxe déductible au titre de l'achat pouvant s'imputer directement sur celle qui est collectée au titre de la vente.

Toutefois, aujourd'hui, tous les commissionnaires ne sont pas considérés comme prestataires de services, et donc certains d'entre eux acquittent déjà la TVA sur l'ensemble de la transaction à laquelle ils participent. Or, pour ceux-ci, la suppression de la règle du décalage d'un mois n'est pas envisagée.

Pour organiser ce passage sans sortir du cadre fixé, le présent article procède en trois étapes.

- **D'une part, il supprime la règle du décalage d'un mois pour les commissionnaires.**

Conformément à l'objectif de la mesure, cette adaptation ne concerne que la taxe afférente aux biens ou services faisant l'objet de l'opération d'entremise.

- **D'autre part, il subordonne l'application de cette dérogation au respect d'une série de conditions.**

Celles-ci reviennent, en fait, à reprendre tous les critères actuellement exigés pour que le commissionnaire soit considéré comme prestataire de services.

- **Enfin, il exclut de façon expresse les trois grandes catégories de commissionnaires que la législation actuelle assimile déjà, en tout état de cause, à des acheteurs-revendeurs.**

Il s'agit en fait de ceux qui opèrent sur les déchets neufs d'industrie, ceux qui s'entremettent pour acquérir des produits imposables auprès de non redevables, et enfin ceux qui interviennent dans la livraison de biens ou prestations de services par des commettants établis hors de France.

Strict décalque de la législation actuelle, l'exclusion de cette dernière catégorie de commissionnaires pose en fait un véritable problème. Agissant à l'importation, ces intervenants effectuent en effet leurs opérations sous douane, et de ce fait, n'acquittent donc pas personnellement la TVA. L'ensemble de la taxe, y compris celle

portant sur la rémunération de l'intermédiaire, est supporté par le client français.

La suppression des frontières fiscales dans les échanges intracommunautaires remet en cause ce dispositif. Or, parallèlement, les intervenants concernés sont bien évidemment touchés par la réforme du régime des commissionnaires, et devront à l'avenir acquitter eux-mêmes la TVA sur l'ensemble de l'opération. Refuser la déduction immédiate de la taxe qui grève leurs achats les placerait alors dans une situation financière difficilement supportable.

Pour éviter cet enchaînement, il est donc indispensable de supprimer, par amendement, l'exclusion qui les concerne et donc d'ouvrir à cette catégorie de commissionnaires la possibilité de bénéficier de la suppression de la règle du décalage d'un mois.

Décision de la Commission . Votre Commission vous propose d'adopter cet article ainsi modifié.

ARTICLE 27

Régime des franchises

Commentaire : Le présent article propose une nouvelle rédaction de l'article 275 du code général des impôts relatif au régime des franchises. Il prévoit que le régime d'acquisitions en franchise en-deçà d'un contingent annuel pour les assujettis réalisant des exportations reste applicable aux acquisitions de biens destinés à l'exportation, ainsi qu'aux achats de biens destinés à faire l'objet d'une vente dans un autre Etat membre.

Actuellement, *l'article 275 du code général des impôts* prévoit que les assujettis réalisant des exportations peuvent acquérir en franchise de TVA les biens, acquis en France ou importés, qu'ils destinent à l'exportation.

Ce régime n'est applicable que dans la limite d'un contingent annuel d'acquisition qui est égal au montant des ventes à l'exportation de produits taxables réalisé au cours de l'année précédente.

Le présent article prévoit que ce régime sera dorénavant également applicable aux acquisitions de biens destinés :

- à une livraison intracommunautaire exonérée (1),
- à une livraison effectuée par un comptoir hors taxes (2),
- à une livraison exonérée dans le cadre du régime des ventes à distance (3).

1. Cf. commentaire de l'article 19 (paragraphe I).

2. Cf. commentaire de l'article 19 (paragraphe II).

3. Cf. commentaire des articles 7 et 8.

Ces dispositions permettent de maintenir la franchise applicable aux opérations intracommunautaires, la référence à l'exportation ne concernant plus dorénavant que les échanges avec des pays tiers.

Le second alinéa du *paragraphe I du nouvel article 275 du code général des impôts* maintient les dispositions existantes concernant l'attestation qui comporte l'engagement d'acquitter la TVA au cas où les biens et les services ne recevraient pas la destination qui a motivé la franchise.

Le rapprochement des dispositions contenues dans le présent article avec celles examinées à l'article précédent révèle une difficulté pour les entreprises qui effectuent des exportations ou des livraisons communautaires par l'intermédiaire d'un commissionnaire.

Lors des débats qui ont eu lieu à l'Assemblée nationale, le gouvernement a indiqué qu'il adresserait aux services concernés des instructions visant à confirmer que :

"les entreprises qui exportent des biens par l'intermédiaire d'un commissionnaire exportateur agissant en son nom propre continueront à bénéficier de la procédure d'achats en franchise prévue par l'article 275 du code général des impôts"(1).

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

ARTICLE 28

Prise en compte des acquisitions intracommunautaires pour déterminer le champ d'application des taux de TVA

Commentaire : Le présent article s'analyse également comme une mesure de coordination rédactionnelle. Il complète différents articles définissant le champ d'application des taux réduits ou super réduits de TVA, afin d'introduire l'acquisition intracommunautaire parmi les faits générateurs de la taxation.

A cet effet, le texte proposé vise quatre dispositions du *code général des impôts*, à savoir :

- les *articles 278 bis, 278 quater et 278 quinquies* qui disposent respectivement que les produits alimentaires, les médicaments et les appareillages pour handicapés relèvent du taux réduit de 5,5 %,

- *l'article 281 octies*, qui définit les médicaments soumis au taux super-réduit de 2,1 %.

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article sans modification

ARTICLE 29

Détermination du redevable de la TVA

Commentaire : Le présent article retrace l'une des pièces essentielles du dispositif mis en place par la directive du 16 décembre 1991. En effet, il détermine le redevable de la TVA afférente aux acquisitions intracommunautaires de biens et à certaines prestations de services liées aux échanges de marchandises entre les Etats membres.

Un rappel bref et schématique des différentes phases techniques du processus suivi permet de situer les enjeux. *L'article 3* du présent projet définit la notion d'acquisitions intracommunautaires et assujettit cette nouvelle catégorie d'opérations à la TVA. *Les articles 9 et 11* procèdent à la localisation "géographique" de ces acquisitions, et des prestations de services annexes, démarche qui revient ainsi à déterminer le pays d'imposition et donc le taux applicable. Le présent article permet de franchir la dernière étape et précise la personne chargée de collecter la taxe en vue de la reverser à l'Etat où l'opération est localisée.

A cet effet, le texte proposé distingue deux situations :

• **Les prestations de services liées aux transports intracommunautaires de marchandises**

En application des règles définies à *l'article 11* du présent projet, ces prestations sont localisées en France :

- si le lieu de départ du transport, ou l'exécution matérielle de la prestation, se situe en France et que le preneur n'a pas fourni un identifiant TVA dans un autre Etat membre ;
- quel que soit le lieu de réalisation de la prestation si le preneur a donné un identifiant à la TVA en France.

Sur ces bases, les règles de droit commun peuvent s'appliquer si le prestataire est lui-même établi en France ou si le preneur n'est pas identifié à la TVA dans un autre Etat membre. Réalisant une opération localisée en France, le prestataire reste redevable de la TVA et la facture donc au preneur.

En revanche, le *paragraphe 1* du présent article traite du cas où le prestataire est établi hors de France. Conformément à la règle retenue dans la *directive du 16 décembre 1991*, il dispose que le redevable est alors le preneur. En pratique, celui-ci sera donc conduit à autoliquider la taxe.

Toutefois, et afin d'éviter toute "fuite" dans le dispositif, le présent article propose également d'utiliser une faculté ouverte par la *directive du 16 décembre 1991*. Il prévoit, en effet, que le prestataire est solidairement tenu au paiement de la taxe avec le vendeur.

• Le cas des acquisitions intracommunautaires

Par définition, l'acquisition intracommunautaire est un "événement" fiscal localisé dans le pays d'arrivée du bien.

Le *paragraphe 2* du présent article assure alors la cohérence globale de ce dispositif qui constitue le coeur du mécanisme transitoire de TVA intracommunautaire.

Il rend l'acquéreur redevable de l'impôt.

En pratique, l'entreprise réceptionnant une marchandise acquise dans un autre Etat membre devra donc s'autofacturer la TVA, au taux en vigueur en France.

Par analogie à la solution retenue pour les prestataires de services, le texte initial prévoyait d'utiliser là encore une faculté offerte par la directive. Il instituait une solidarité générale entre le vendeur et l'acquéreur pour le paiement de la taxe.

Lors du débat devant l'Assemblée nationale, le gouvernement a cependant accepté de limiter le champ de cette règle. De fait, le nouveau schéma s'avère plus équilibré que le précédent et vise exclusivement le cas de biens livrés en France à une entreprise qui, tout en disposant d'un identifiant TVA dans notre pays, n'y possède pas d'installation stable.

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

ARTICLE 30

Obligations déclaratives des opérateurs du commerce intracommunautaire

Commentaire : Le présent article prévoit trois nouvelles obligations déclaratives, pour tenir compte des spécificités du mécanisme intracommunautaire.

Il s'insère d'ailleurs dans un ensemble beaucoup plus vaste qui, indéniablement, soumet les opérateurs à une série de nouvelles contraintes. Les raisons de ce choix ont été développées dans l'exposé général. Aussi rappellera-t-on simplement que ces obligations constituent la contrepartie logique, et indispensable, d'un régime de TVA intracommunautaire entièrement déclaratif, bien que fondé sur des mouvements de marchandises.

En outre, les opérateurs concernés voient simultanément disparaître un ensemble de formalités douanières qui, aujourd'hui, génère des coûts financiers et administratifs non négligeables.

Globalement, ce double mouvement devrait donc s'avérer largement bénéfique pour les entreprises, même si dans un premier temps, il peut se traduire par une phase d'adaptation quelque peu délicate.

I - DECLARATION DES P.B.R.D. CESSANT DE BENEFICIER DU REGIME DEROGATOIRE

Le régime des P.B.R.D. a été détaillé dans le commentaire de l'article 3. Tout opérateur de ce type se trouve placé sous le régime des assujettis si, en cours d'année, le montant de ses acquisitions intracommunautaires dépasse le seuil de 70.000 francs.

Le *paragraphe 1* prévoit une mesure de conséquence. Il impose aux P.B.R.D. de se déclarer dès qu'elles cessent de remplir les

conditions qui leur permettent de bénéficier du régime des particuliers.

Les modalités exactes de cette déclaration ne sont d'ailleurs pas précisées, et devraient être définies par la voie réglementaire. Le texte initial du Gouvernement prévoyait le recours à un arrêté ministériel. L'Assemblée nationale a préféré retenir le principe d'un décret en Conseil d'Etat.

II - IDENTIFICATION DES OPERATEURS

Toute la logique du système intracommunautaire suppose que le fournisseur soit en mesure d'apprécier la qualité de son client au regard de la TVA. A cet effet, la *directive du 16 décembre 1991* impose aux divers Etats membres d'identifier chaque assujetti par un numéro individuel spécifique, mais standardisé.

Introduit par le paragraphe II du présent article, le *nouvel article 286 ter du code général des impôts* pose donc le principe de cette identification des assujettis à la TVA.

Le texte proposé reprend d'ailleurs les dispositions de *l'article 22-1-a de la directive du 17 mai 1977 modifiée*, telles qu'elles résultent elles-mêmes de la *directive du 16 décembre 1991*. Doivent donc être identifiés :

- tous les assujettis qui effectuent des opérations ouvrant droit à déduction, à l'exclusion des assujettis occasionnels et du cas très particulier des prestataires de services non redevables de la taxe,

- toutes les P.B.R.D. ne bénéficiant plus du régime des particuliers, soit en raison du montant de leurs acquisitions intracommunautaires, soit à la suite d'une option pour le régime des assujettis.

S'agissant de la France, on notera cependant que le principe d'une identification des assujettis à la TVA ne constitue pas en soi une nouveauté. Chaque redevable dispose en effet déjà d'un numéro qu'il doit apposer sur ses factures. L'innovation consiste donc à assurer une normalisation de ces identifiants, afin de les rendre conformes aux critères européens, et comparables à ceux qui seront attribués aux entreprises des autres Etats membres. Dans cette optique, la France a donc choisi de retenir le numéro SIREN, précédé d'une clé et du préfixe FR.

III - DEUX REGISTRES SPECIFIQUES

Par dérogation aux règles de principe, certains transferts de biens entre deux États membres ne sont pas qualifiés d'acquisition intracommunautaire, et de fait, échappent donc au régime de TVA correspondant. En contrepartie, la *directive du 16 décembre 1991* prévoit des obligations déclaratives spécifiques qui doivent permettre d'assurer le suivi des biens concernés.

Egalement inséré dans la législation française par le *paragraphe II* du présent article, le *nouvel article 286 quater du code général des impôts* fixe ces nouvelles obligations en s'inspirant largement des termes de la directive.

La première obligation a une portée générale.

Tout assujetti doit tenir un registre mentionnant les biens expédiés dans un autre État membre en vue d'être utilisés temporairement pour les besoins de l'entreprise ou de faire l'objet d'un travail à façon. En effet, conformément aux dispositions commentées aux *articles 2 et 3*, ces transferts n'entrent pas dans le champ d'application de la TVA intracommunautaire.

La seconde obligation concerne les seuls façonniers. Dans cette optique, le présent article propose d'ailleurs de regrouper, dans un cadre unique, les contraintes spécifiques qui pèsent sur cette catégorie d'intervenants. Dans un premier temps il rappelle donc que tout façonnier doit tenir un registre indiquant l'identité de ses donneurs d'ordre et la nature des matériaux utilisés. Cette formalité est actuellement exigée par *l'article 1649 ter C du code général des impôts*. En outre, les façonniers seront désormais conduits à identifier, par une mention particulière, les matériaux expédiés par un donneur d'ordre assujetti à la TVA dans un autre État membre, ainsi que les produits livrés à ces mêmes intervenants.

Enfin, l'introduction d'un nouvel article L.96 B dans le Livre des procédures fiscales permet d'organiser le contrôle de l'administration.

Sur demande, celle-ci pourra obtenir communication des deux registres précédents.

Décision de la Commission : Votre commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

ARTICLE 31

Modification du contenu de la déclaration périodique de recettes

Commentaire : Le présent article aménage le contenu de la déclaration périodique de TVA déposé par les redevables, afin d'introduire dans ce document les mentions relatives aux opérations intracommunautaires.

Impôt collecté par le redevable, la TVA est liquidée en principe chaque mois au vu d'une déclaration normalisée (déclaration CA3). Prévu par *l'article 287 du code général des impôts*, ce document retrace le montant total des opérations effectuées au cours du mois précédent, ainsi que le détail des opérations taxables.

L'apparition d'opérations intracommunautaires, taxables ou exonérées suivant les situations, mais nécessitant un suivi rigoureux, conduit naturellement à modifier le contenu de cette déclaration. Le principe d'une individualisation de ces catégories d'opérations résulte d'ailleurs de la *directive du 16 décembre 1991*. Le texte européen dispose que les assujettis fournissent "*toutes les données nécessaires pour constater le montant de la taxe exigible et celui des déductions à opérer*", mais détermine en outre les mentions qui en tout état de cause doivent figurer sur la déclaration.

Le présent article se contente donc de reprendre ces dispositions, afin de les intégrer dans notre législation.

En conséquence, deux éléments nouveaux devront apparaître de manière distincte sur la déclaration périodique de l'assujetti :

• **Le montant total, hors taxes, des livraisons faites en France mais ne donnant pas lieu à imposition dans notre pays.**

Il s'agit donc des livraisons intracommunautaires exonérées, mais également de celles fiscalement localisées dans un autre Etat membre en application des règles de territorialité de la TVA. Cette seconde catégorie recouvre en fait les biens destinés à faire l'objet d'un montage ou d'une installation dans un autre pays de la Communauté, et les ventes à distance, qui compte tenu du seuil

retenu par la législation locale, s'avèrent imposables dans le pays de destination.

• Le montant total, hors taxes, des livraisons faites dans d'autres Etats membres, mais imposables en France du fait de la législation.

Sont donc visées les opérations symétriques de celles qui viennent d'être énumérées, à savoir :

- les acquisitions intracommunautaires,
- les livraisons de biens faisant l'objet d'un montage ou d'une installation en France,
- les ventes à distance effectuées, à partir d'un autre Etat membre, par un fournisseur ayant réalisé, dans notre pays, des livraisons excédant le seuil annuel de 700.000 francs.

Dans ce contexte, l'Assemblée nationale a introduit une précision en indiquant de façon explicite qu'il convenait de retenir le montant total de chacune des deux catégories d'opérations.

Paradoxalement, l'introduction de ces mentions supplémentaires s'accompagne d'une simplification de la déclaration périodique déposée par les redevables français. En effet, le Gouvernement a saisi cette occasion pour refondre totalement un document qui était devenu, au fil du temps, particulièrement complexe.

On ne peut que se féliciter d'une telle initiative.

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

ARTICLE 32

Modification des règles de facturation

Commentaire : Largement complété par l'Assemblée nationale, le présent article a pour objet d'adapter les règles de facturation, afin de prendre en compte les prescriptions communautaires.

Plus encore qu'aujourd'hui, la facture va devenir l'élément de base permettant à l'Administration de vérifier le bien-fondé du régime de TVA appliqué à une opération intracommunautaire et, le cas échéant, d'opérer les recoupements nécessaires. Avec la disparition de la frontière et des formalités douanières, ce document délivré par le fournisseur reste le principal témoignage écrit de la transaction et de ses caractéristiques.

De fait, la nécessité d'organiser le contrôle des opérations soumises à la TVA intracommunautaire conduit à renforcer les règles de facturation et à compléter la liste des indications figurant sur ces documents. La *directive du 16 décembre 1991* détaille de façon très précise les nouveaux principes retenus en ce domaine. Le présent article se propose donc de les intégrer dans la législation française et, dans cette optique, procède à une réécriture complète des dispositions de *l'article 289 du code général des impôts*.

- **Le paragraphe I pose le principe d'une facturation obligatoire**

En l'état actuel de la législation, une facture est obligatoire pour toute transaction entre assujettis.

Reprenant la rédaction de la *directive du 16 décembre 1991*, le présent article prévoit d'étendre formellement cette obligation à trois nouvelles catégories d'opérations :

- les livraisons de biens ou prestations de services effectuées au bénéfice de personnes morales non assujetties ;
- les livraisons intracommunautaires de biens exonérés de TVA ;
- les livraisons de biens effectuées en France, mais imposables dans un autre Etat membre en application des règles de territorialité de la TVA.

Parallèlement, il est expressément prévu que l'assujetti doit conserver un double des factures qu'il émet.

- **Le paragraphe II définit les mentions qui doivent nécessairement figurer sur une facture**

Dans son texte initial, le Gouvernement envisageait de fixer ces caractéristiques par décret en Conseil d'Etat.

L'Assemblée nationale n'a pas retenu cette approche. Elle a estimé que l'importance des obligations nouvelles prévues dans la directive justifiait le recours à un texte législatif. Mais surtout, elle a fait remarquer qu'il était difficilement acceptable d'instaurer une procédure spécifique -le droit d'enquête- pour rechercher des manquements à des obligations fixées par la voie réglementaire. Dans ces conditions, l'Assemblée nationale a jugé préférable de reprendre, dans la loi, les différents éléments expressément prévus par la directive.

De fait, le texte proposé précise tout d'abord que la facture fait apparaître, de façon distincte, le prix hors taxe et la taxe correspondante pour chaque taux.

Les autres indications dépendent de la nature de l'opération effectuée. Ainsi, la facture doit comporter :

- l'identifiant TVA du vendeur et de l'acquéreur pour les livraisons intracommunautaires exonérées, étant précisé qu'une mention spécifique doit alors rappeler le principe de l'exonération ;

- l'identifiant TVA du prestataire de services et du preneur dans le cas des prestations de transports intracommunautaires et des services qui leur sont liées ;

- les caractéristiques du moyen de transport neuf, en cas de livraison d'un tel bien.

Un renvoi à un décret en Conseil d'Etat reste cependant prévu pour fixer les autres éléments. Selon les informations transmises à votre Rapporteur général, il s'agirait de la date de facturation, du numéro de la facture, du lieu d'arrivée du bien livré et, le cas échéant, du rabais consenti.

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

ARTICLE 33

Représentation fiscale

Commentaire : Le présent article adapte les règles de la représentation fiscale pour tenir compte des nouvelles situations pouvant apparaître dans le cadre des opérations intracommunautaires.

Actuellement, en application de l'article 289 A du code général des impôts, les personnes redevables de la TVA en France, mais ne disposant pas d'un établissement dans notre pays, sont tenues de faire accréditer un représentant fiscal auprès de l'Administration.

Dans le cadre du système intracommunautaire, il peut cependant arriver qu'un intervenant étranger soit soumis à des obligations déclaratives dans notre pays sans être redevable de la taxe.

Dans cette situation, le présent article prévoit donc à nouveau le recours à un représentant fiscal. Parallèlement, il propose de conforter la doctrine actuelle en exigeant que ce représentant soit lui-même un assujetti.

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

ARTICLE 34

Création d'un état récapitulatif

Commentaire : Largement aménagé par l'Assemblée nationale, cet article introduit la formalité déclarative la plus contraignante prévue par la directive du 16 décembre 1991. Il impose aux entreprises de déposer, périodiquement, un état récapitulatif de leurs opérations intracommunautaires.

L'intérêt de ce document ainsi que sa place dans le dispositif de contrôle de la TVA ont déjà été évoqués dans l'exposé général. On rappellera donc brièvement que l'état récapitulatif des clients intracommunautaires identifiés à la TVA est le support permettant d'assurer une information régulière de l'administration et fournir à cette dernière les données indispensables pour répondre aux demandes de renseignements formulées par d'autres Etats membres. Il apparaît ainsi comme la principale contrepartie administrative de la suppression des frontières fiscales, puisqu'il revient à collecter, auprès de l'entreprise, des informations aujourd'hui obtenues par le biais des formalités douanières.

Vecteur de l'information, l'état récapitulatif n'est cependant pas un document de contrôle fiscal et les éventuelles inexactitudes, voire omissions, qu'il pourrait comporter n'entraînent pas d'elles-mêmes une sanction. Toutefois, ce document n'est évidemment pas neutre au regard de ce contrôle. Si le recoupement des données met en lumière des anomalies ou des opérations non déclarées, l'administration sera naturellement conduite à approfondir ses investigations dans le cadre des procédures autorisées par la loi.

Dans sa rédaction initiale, le présent article se contentait de poser un principe, l'ensemble des modalités d'application et notamment la définition du contenu de la déclaration étant renvoyé globalement au pouvoir réglementaire. L'Assemblée nationale a estimé, là encore, que cette procédure n'était pas la plus adaptée et elle a décidé de préciser, dans la loi, les différents éléments qui devront figurer sur l'état récapitulatif.

Ce dispositif prend donc place dans un *nouvel article 289 B du code général des impôts*, qui se structure désormais autour de deux paragraphes.

- **Le paragraphe I pose le principe du dépôt régulier d'un état récapitulatif des acquéreurs identifiés à la TVA dans un autre État membre**

Cette obligation a une portée générale. Elle concerne tous les assujettis identifiés à la TVA, conformément d'ailleurs à la disposition prévue par la *directive du 16 décembre 1991*. En pratique, il s'agit de toutes les entreprises, quelle que soit leur forme, ayant une activité entrant dans le champ d'application de la TVA, mais également les P.B.R.D. ne bénéficiant plus du régime des particuliers.

- **Introduit par l'Assemblée nationale, le paragraphe II définit les éléments d'information qui devront figurer sur l'état récapitulatif**

De fait, il reprend l'ensemble des indications prévues par la directive, c'est-à-dire :

- l'identifiant TVA utilisé par l'assujetti pour réaliser ses livraisons de biens ;
- le numéro par lequel chaque client est identifié à la TVA dans l'Etat membre d'arrivée des biens, une mention particulière devant signaler les cas où l'assujetti a délivré un travail à façon ;
- pour chaque acquéreur, le montant global des livraisons effectuées par l'assujetti ;
- pour les transferts, le numéro d'identification de l'assujetti dans l'Etat membre d'arrivée des biens, ainsi que la valeur de ces derniers ;
- le montant des régularisations effectuées ;
- enfin, pour les biens expédiés en vue de faire l'objet d'un travail à façon, l'identifiant du donneur d'ordre, celui du façonnier, et une mention signalant la nature de l'opération.

Dans la forme, on notera que le texte voté par l'Assemblée nationale comporte une légère erreur de codification qu'il conviendrait donc de corriger par amendement.

Sur le fond, le présent article ne comporte aucune mention fixant la périodicité de cette nouvelle obligation déclarative, alors que la directive retient le principe d'un dépôt trimestriel. En fait, cette absence résulte de l'option retenue par la France. Afin d'alléger les formalités imposées aux entreprises, le Gouvernement souhaite réunir, en un seul document, l'état récapitulatif des clients et l'état statistique mensuel destiné à assurer la collecte des informations relatives au commerce extérieur. Les aspects pratiques de cette fusion seront donc évoqués dans le cadre du commentaire de *l'article 109 ter* du présent projet de loi.

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article ainsi amendé.

ARTICLE 35

Définition de l'importation

Commentaire : Le présent article modifie l'article 291 du code général des impôts relatif au régime d'importation. Dorénavant, la notion d'"importation" vise deux situations :

- **l'entrée en France d'un bien en provenance d'un pays tiers ou d'un territoire d'un Etat membre de la CEE qui n'entre pas dans le champ d'application de la 6ème directive,**
- **la mise à la consommation d'un bien provenant d'un pays tiers mais placé, lors de son entrée, sous un régime suspensif.**

I - NOUVELLE DEFINITION DE L'OPERATION D'IMPORTATION

La nouvelle définition de l'opération d'importation découle directement de l'article 7 de la 6ème directive modifiée.

Jusqu'à présent, l'opération d'importation découlait de l'entrée sur le territoire français, que les biens concernés bénéficient ou non d'un régime suspensif.

Dorénavant, l'"importation" vise deux situations :

- 1. L'entrée en France d'un bien soit originaire ou en provenance d'un pays tiers et qui n'a pas été mis en "libre pratique", soit d'un bien en provenance d'un territoire d'un Etat membre de la Communauté économique européenne n'entrant pas dans le champ d'application de la 6ème directive.**

Cette situation vise deux types de territoires :

- **les territoires nationaux en dehors du territoire douanier : île Helgoland et territoire de Brüsingen en Allemagne ; Ceuta et Mellila en Espagne ; Livignio,**

Campione d'Italia et les eaux italiennes du lac de Lugano en Italie ;

- les territoires nationaux compris dans le territoire douanier de la Communauté économique européenne, mais en dehors du champ d'application de la 6e directive : *Canaries, Mont Athos et D.O.M. français (1).*

Le champ d'application de la 6ème directive exclut certains territoires nationaux de "l'intérieur du pays", c'est-à-dire des "territoires des Etats membres".

En outre, sont assimilées à des "territoires tiers" les *Iles Anglo-normandes* en raison de leur statut spécifique au regard des règles institutionnelles britanniques.

2. La sortie, c'est-à-dire la mise à la consommation d'un bien, d'un des régimes douaniers prévus par la réglementation communautaire. Il s'agit

- soit de biens placés sous un régime douanier spécifique : conduite en douane, magasins et aires de dépôts temporaires, entrepôts d'importation ou d'exportation, perfectionnement actif, admission temporaire, exonération totale des droits à l'importation,

- soit de biens placés sous procédures de transit externe ou du transit communautaire interne.

1. La définition de ces territoires telle qu'elle figure dans la directive du Conseil du 16 décembre 1991 n'a pas été modifiée par rapport à la 6e directive. Seul le Groënland, qui était expressément exclu en 1977, a disparu de cette directive : il ne fait, en effet, plus partie de la Communauté. Il n'était donc pas nécessaire de préciser qu'il est exclu du champ d'application de la 6e directive modifiée.

II - MODIFICATIONS RELATIVES AUX EXONERATIONS A L'IMPORTATION

Les articles 291-II et 291-III du code général des impôts prévoient l'exonération de certaines importations. Cette exonération est liée :

- soit à la nature des produits concernés : notamment sang, produits d'origine humaine, devises et billets de banque, minerais d'or, déchets neufs d'industrie, matières de récupération...
- soit à la qualité de l'importateur : notamment produits de la pêche importés par les entreprises de pêche maritime, prothèses dentaires importés par les dentistes ou prothésistes dentaires...
- soit à la nature du régime sous lequel les biens sont importés : notamment l'importation par la personne qui les a exportés de biens dans l'Etat où ils ont été exportés et qui bénéficient de la franchise des droits de douane ; réimportation, par la personne qui les a exportés, de biens ayant fait l'objet dans un autre Etat membre d'une réparation à façon soumise à la TVA dans cet Etat membre...

Les modifications apportées à ce régime sont essentiellement rédactionnelles.

Elles ont pour objet :

- de préciser le régime de l'exonération temporaire pour les biens placés sous le régime de l'admission temporaire pour vente éventuelle et pour ceux placés sous des régimes douaniers non communautaires (2).
- de modifier, pour les mettre en conformité avec la rédaction de la *directive du 16 décembre 1991*, les dispositions relatives à la réimportation,
- de préciser que sont exonérées les importations qui, au terme d'un transfert physique à l'intérieur de la CEE, donneront lieu à une livraison exonérée. Cette disposition doit permettre d'éviter le remboursement de la taxe acquittée à l'importation au moment de la livraison intracommunautaire.

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

2. Régimes fiscaux qui suspendent la perception de la TVA mais pas celle des droits de douane : entrepôts à l'importation et à l'exportation, perfectionnement actif national (concerne essentiellement les biens provenant des DOM).

ARTICLE 36

Régime de l'importation temporaire

Commentaire : Le présent article apporte des adaptations mineures aux régimes d'exportation temporaire et de sortie des régimes suspensifs.

Le premier alinéa du texte proposé par cet article pour l'article 293 du code général des impôts précise que le régime des exportations temporaires n'existe plus que pour les biens qui sortent temporairement de la CEE pour faire l'objet d'une réparation, d'une transformation.

Le second alinéa précise la base d'imposition à la TVA, en cas de sortie d'un régime douanier suspensif. Cette précision est rendue nécessaire par la redéfinition de l'importation qui, désormais, se définit également par la sortie d'un régime suspensif.

Enfin, la suppression des règles spécifiques prévues actuellement pour les non assujettis ou assujettis partiels s'expliquent par la caducité de ces dispositions, dès lors que l'entrée sur le territoire français n'est plus le fait générateur de l'exigibilité pour les échanges intracommunautaires.

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

ARTICLE 37

Détermination du fait générateur de la taxe à l'importation

Commentaire : Le présent article apporte un aménagement technique aux règles d'exigibilité de la TVA, dans le cas où l'importation a lieu au moment de la sortie d'un régime suspensif.

La modification du premier alinéa de l'*article 293 A du code général des impôts* vise à préciser que la taxe devient exigible au moment où le bien est considéré comme importé, au sens de l'*article 35-I* du présent projet de loi, c'est-à-dire lorsque le bien est mis à la consommation à la sortie d'un régime douanier suspensif, cas qui ne rentre pas dans le champ actuel de définition de l'importation.

En outre, le présent article calque les modalités d'exigibilité de la TVA sur les règles applicables en matière de dette douanière.

Enfin, il maintient le déclarant en douane comme redevable de la taxe.

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

ARTICLE 38

Remboursement de la taxe acquittée à l'importation en cas d'expédition ultérieure dans un pays membre de la CEE

Commentaire : Le présent article prévoit un dispositif permettant d'éviter la double imposition d'une importation taxée comme une acquisition intracommunautaire lors de son transfert dans un autre Etat membre.

Le présent article introduit un *article 293 A bis nouveau* dans le code général des impôts qui transpose le dispositif prévu à l'*article 28 bis 3. 2ème alinéa de la 6e directive modifiée*. Le dispositif prévu tend à prévoir le remboursement de la TVA acquittée par une personne morale lors du transfert d'un bien dans un autre Etat membre, si elle apporte la preuve que l'importation initiale du bien a été taxée.

Les personnes morales non assujetties pourraient être tentées de localiser la livraison de leurs acquisitions hors CEE dans le pays communautaire où le taux de TVA est le plus faible, puis de rapatrier librement ce bien en France, sans acquitter de taxe car le régime des transferts n'est pas applicable à cette catégorie de personnes.

C'est la raison pour laquelle l'*article 3* du présent projet de loi, prévoit que la réception en France, par une personne morale non assujettie, d'un bien qu'elle a importé sur le territoire d'un autre Etat membre de la CEE, est assimilée à une acquisition intracommunautaire.

Néanmoins, un tel dispositif, s'il limite les risques de détournement de trafics, conduit également à une double imposition. Le bien sera, en effet, taxé une première fois à l'importation, puis une seconde fois lors du rapatriement dans le pays de l'acquéreur.

Il ne permet donc plus l'importation d'un bien par une personne morale non assujettie dans un autre pays, sans qu'elle en supporte un désavantage.

En conséquence, le présent article prévoit que l'Etat où le bien est importé peut accorder un remboursement de la TVA acquittée si la personne morale apporte la preuve que la réception du

bien dans l'Etat d'arrivée a été taxée au titre d'une acquisition intracommunautaire.

Le texte initial prévoyait la fixation par arrêté des modalités du remboursement. Cette disposition a été supprimée par l'Assemblée nationale au motif qu'il s'agissait d'une "mention inutile" (3).

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

ARTICLE 39

Non application de la franchise en base aux livraisons de moyens de transport neufs

Commentaire : Le présent article prévoit que la franchise en base (dispense du paiement de la TVA pour les livraisons ou prestations de services d'assujettis ayant réalisé un chiffre d'affaires annuel inférieur à 70.000 francs) n'est pas applicable aux opérations intracommunautaires portant sur des véhicules neufs qui font l'objet d'un régime spécial.

Le présent article, qui complète l'article 293 C du code général des impôts, a pour objet d'étendre aux livraisons de véhicules neufs l'exclusion de la franchise en base prévue à l'article 293 B de ce même code, conformément aux dispositions de l'article 28 decies de la 6e directive modifiée.

L'article 293 B du code général des impôts prévoit que les assujettis qui ont réalisé un chiffre d'affaires d'un montant n'excédant pas 70.000 francs au cours de l'année précédente et dont le chiffre d'affaires ne dépasse pas le montant de 100.000 francs pour l'année en cours, bénéficient d'une franchise qui les dispense du paiement de la TVA sur leurs livraisons de biens et leurs prestations de services.

Or, le régime mis en place pour les livraisons intracommunautaires de véhicules neufs revient pour l'essentiel à assimiler les opérations réalisées par des particuliers à des opérations entre assujettis conduisant à une livraison exonérée et à une acquisition taxable (4).

Dès lors, les particuliers, à partir du moment où l'opération porterait sur un véhicule valant moins de 70.000 francs, pourraient bénéficier du système de franchise en base, et seraient ainsi dispensés du paiement de la TVA.

Le présent article prévoit, en conséquence, une exception à l'application de la franchise en base, en précisant qu'elle n'est pas applicable à une livraison de moyens de transport neufs.

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

4. Cf. commentaire de l'article 44.

ARTICLE 40

Adaptation du champ d'application des taux de TVA en Corse

Commentaire : Le présent article procède à une adaptation rédactionnelle dans les dispositions relatives aux taux de TVA applicables en Corse. Il introduit la notion d'acquisition intracommunautaire parmi les opérations donnant lieu à l'exigibilité de la taxe.

Dans sa rédaction actuelle, le 2 de l'article 297 du code général des impôts précise que les taux spécifiques en vigueur dans l'Ile sont applicables aux importations. Or, dans le cadre du dispositif européen, ce dernier concept ne recouvre plus que les achats effectués dans des pays non membres de la CEE. Par coordination, et pour assurer la cohérence du dispositif, il est donc nécessaire de faire figurer les acquisitions intracommunautaires parmi les opérations taxables.

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

ARTICLE 41

Adaptation du régime de la TVA sur les produits pétroliers

Commentaire : Le présent article s'inscrit dans la même démarche que la disposition précédente, mais concerne la TVA applicable aux produits pétroliers.

En conséquence, il complète différents paragraphes de l'article 298 du code général des impôts afin d'introduire, au côté de la notion d'importation, celle d'acquisition intracommunautaire.

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

ARTICLE 42

Adaptation du régime de remboursement forfaitaire agricole

Commentaire : Le présent article a pour objet d'adapter le régime du remboursement forfaitaire de la TVA dont bénéficient les agriculteurs à l'existence des opérations intracommunautaires.

I - LE RÉGIME ACTUEL DE LA TVA AGRICOLE

A l'instar des autres activités économiques, les productions agricoles font partie du champ d'application de la TVA. Les exploitants sont donc placés dans le champ d'application de cet impôt.

Cependant, l'article 298 bis du code général des impôts prévoit des modalités d'assujettissement particulières aux opérations agricoles.

• En règle générale, les exploitants agricoles sont placés sous le régime du remboursement forfaitaire. Ce remboursement a pour objet de compenser la charge de la TVA ayant grevé les achats des exploitants agricoles qui ne sont pas redevables de la TVA.

Pratiquement, le remboursement consiste en un versement d'argent par l'Etat aux exploitants agricoles, dont le montant résulte de l'application d'un pourcentage aux ventes ou livraisons de produits faites à des redevables de la TVA ou à l'exportation et à certaines ventes ou livraisons d'animaux vivants de boucherie ou de charcuterie. Les taux applicables diffèrent selon la nature des produits et leur méthode de commercialisation.

Ils sont fixés à :

- 3,75 % pour les ventes d'animaux de boucherie et de charcuterie définis à l'article 65-A de l'annexe III du code général des impôts ;

- 3,65 % pour les oeufs, les animaux de basse-cour et le lait ;

- 2,55 % pour les autres produits.

Lorsque les produits étaient commercialisés par l'intermédiaire de certains groupements de producteurs, les taux suivants étaient applicables jusqu'au 31 décembre 1991 :

- 4,85 % pour les oeufs, animaux de basse-cour et les porcs ;

- 3,05 % pour les ventes de vins, fruits et légumes et produits de l'horticulture et des pépinières.

En 1991, 323 329 agriculteurs ont bénéficié du remboursement forfaitaire, dont le coût total a dépassé 1 milliard de francs, à raison de :

- 5,4 millions de francs au titre du taux de 4,85 % ;

- 663,4 millions de francs au titre du taux de 3,65 % ;

- 90,7 millions de francs au titre du taux de 3,05 % ;

- 285,2 millions de francs au titre du taux de 2,55 %.

• Le régime du remboursement forfaitaire de la TVA est le régime de droit commun auquel les agriculteurs sont soumis. Ils échappent à ce régime s'ils ont opté pour leur imposition d'après le régime simplifié de l'agriculture, ou si le régime simplifié leur est obligatoirement applicable.

Sont obligatoirement imposables à la TVA d'après le régime général :

- la livraison des produits de l'exploitation agricole lorsqu'elle est réalisée dans une installation commerciale permanente ; la transformation et la mise en conserve de produits ne provenant pas de l'exploitation agricole, des ventes de produits achetés en l'état ou après transformation ; les locations ou gardiennage d'animaux et les opérations réalisées par des courtiers en saillie, qui relèvent d'une activité industrielle ou commerciale (article 256 du code général des impôts) ;

- les opérations réalisées par les coopératives (*article 257 du même code*) ;

- les prestations de services de nature commerciale rendues à des tiers.

Sont soumis de plein droit au régime simplifié prévu au I de l'article 298 bis du code général des impôts :

1° Les exploitants agricoles dont les activités sont, par leur nature ou leur importance, assimilables à celles exercées par des industriels ou des commerçants, même si ces opérations constituent le prolongement de l'activité agricole ;

2° Pour leurs opérations de vente d'animaux vivants de boucherie et de charcuterie, les exploitants agricoles qui, en raison des caractéristiques de leur exploitation, exercent une influence notable sur le marché local de ces animaux ;

3° Pour leurs activités agricoles, les personnes qui effectuent des opérations commerciales d'achat, d'importation, de vente, de commission et de courtage portant sur des animaux vivants de boucherie et de charcuterie ;

4° Les personnes qui effectuent des opérations commerciales d'importation, de vente, de commission et de courtage portant sur des animaux vivants de boucherie et de charcuterie ;

5° Les exploitants agricoles, lorsque le montant moyen des recettes de l'ensemble de leurs exploitations, calculé sur deux années civiles consécutives, dépasse 300.000 francs.

Pour les groupements agricoles d'exploitation en commun dont tous les associés participent effectivement et régulièrement à l'activité du groupement par leur travail personnel, la moyenne des recettes est fixée à 60 % de la limite prévue pour les exploitants individuels, multipliée par le nombre d'associés.

6° Les bailleurs de biens ruraux ;

7° Pour les prestations de services rendues à leurs sociétaires, les coopératives d'utilisation de matériel agricole et les coopératives d'insémination artificielle.

Par ailleurs, l'article 298 bis précité ouvre aux exploitants agricoles, qui ne sont pas soumis à titre obligatoire au régime simplifié d'imposition, la possibilité d'opter pour ce régime.

Au titre de l'année 1990, 454.531 agriculteurs relevant du régime simplifié ont déposé au moins une déclaration, répartis environ pour moitié entre ceux qu'une disposition expresse a obligatoirement soumis à la TVA et ceux qui se sont placés sur option sous le même régime simplifié agricole.

La TVA qu'ils ont acquittée s'est élevée, la même année, à 3,4 milliards de francs.

II - LES MODIFICATIONS INTRODUITES PAR LE PRESENT PROJET DE LOI

• **Le présent projet de loi ne concerne pas l'agriculture en tant que telle. En particulier, le régime simplifié de l'agriculture n'est pas modifié par l'introduction en droit français des dispositions relatives à l'abolition des frontières fiscales à l'intérieur de la communauté en matière de TVA.**

De même, le principe du "*régime commun forfaitaire des producteurs agricoles*" a été confirmé par l'article 25 de la sixième directive TVA 77/388 du 17 mai 1977, modifiée par la directive 91/380 du 16 décembre 1991. Cet article dispose notamment que "*les Etats membres prévoient que le versement des compensations forfaitaires s'effectue.... b) soit par les pouvoirs publics*".

Le remboursement forfaitaire est donc maintenu, sous réserve d'adaptations techniques tenant compte des principes généraux posés par le présent projet de loi. Il en est de même pour les diverses taxes spéciales sur le chiffre d'affaires pesant sur l'agriculture : redevances sanitaires d'abattage et de découpage (article 46 du présent projet de loi) ; taxe forestière (article 49) ; taxe sur les betteraves (article 50) ; taxe sur le produit des exploitations forestières (article 51) ; taxe sur les huiles (article 52) et taxe sur les tabacs fabriqués (article 53).

On observera simplement que, dans le dispositif résultant du présent projet de loi, certaines acquisitions intracommunautaires ne sont pas effectivement taxées, en considération de la qualité de l'acquéreur. Cette disposition vise notamment les agriculteurs qui bénéficient du remboursement forfaitaire, dès lors que leurs acquisitions intracommunautaires (de biens autres que des moyens de transports et autres que des produits soumis à accise) n'ont pas dépassé le seuil de 70.000 francs au cours de l'année précédente.

• **Le présent article prévoit donc des ajustements techniques qui tiennent compte de la nouveauté juridique que constituent les acquisitions et livraisons intracommunautaires.**

Le paragraphe I dispose que l'exigibilité de la TVA due à raison des acquisitions intracommunautaires par les agriculteurs ayant opté pour leur imposition d'après le régime simplifié, intervient dans les conditions fixées au d) du 2 de l'article 269 du code général des impôts. D'autre part, il étend l'application de plein droit de ce régime aux acquisitions intracommunautaires réalisés :

- pour leurs activités agricoles, par les personnes qui effectuent des opérations portant sur les animaux vivants de boucherie et de charcuterie ;

- par les personnes qui effectuent des opérations commerciales portant sur des animaux vivants de boucherie et de charcuterie.

Le paragraphe II du présent article adapte le système de liquidation du remboursement forfaitaire à l'ouverture des frontières fiscales intracommunautaires. Aujourd'hui liquidé sur le montant des livraisons de produits agricoles faites à des redevables de TVA ou à l'exportation, le remboursement forfaitaire le sera désormais, outre sur les exportations réalisées par les agriculteurs concernés, en fonction du montant :

- des livraisons de produits agricoles faites à des assujettis, autres que les agriculteurs qui bénéficient en France du remboursement forfaitaire ;

- des livraisons de produits agricoles faites à des personnes morales non assujetties qui réalisent des acquisitions intracommunautaires imposables dans l'Etat membre de la CEE d'arrivée de l'expédition ou du transport des produits agricoles.

Enfin, le présent paragraphe étend aux livraisons intracommunautaires le champ des décrets en Conseil d'Etat qui fixent les bases de calcul du remboursement forfaitaire dans le cas d'exportation d'animaux vivants.

Le paragraphe III du présent article abroge le troisième alinéa de l'article 290 bis du code général des impôts qui permettait aux commissionnaires de délivrer, aux lieu et place des acheteurs de produits auprès d'exploitants agricoles bénéficiaires du remboursement forfaitaire, un bulletin d'achat ou un bon de livraison pour tout paiement correspondant à des achats. L'incompatibilité du régime des commissionnaires et du système de TVA intracommunautaire ayant conduit à une transformation du régime

fiscal des intéressés (*articles 2 et 26* du présent projet de loi), cette disposition était devenue sans objet.

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

ARTICLE 43

Adaptation du régime du remboursement forfaitaire agricole (suite)

Commentaire : Le présent article complète les adaptations techniques apportées au régime du remboursement forfaitaire agricole par l'article 42 du présent projet de loi afin de tenir compte des opérations intracommunautaires.

L'article 298 quinquies du code général des impôts prévoit que le remboursement forfaitaire bénéficie aux exploitants agricoles qui vendent des animaux de boucherie et de charcuterie, soit à une personne redevable de la TVA au titre de ces mêmes animaux, soit en vue de l'abattage, à une personne redevable de la TVA au titre de la vente des viandes provenant de ces animaux, soit à l'exportation.

Afin de tenir compte de l'abolition des frontières fiscales à l'intérieur de la Communauté, le présent article étend le bénéfice du remboursement forfaitaire aux ventes réalisées par ces agriculteurs à des personnes morales non assujetties qui réalisent des acquisitions intracommunautaires imposables dans l'Etat membre de la CEE où arrive le bien expédié ou transporté.

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

ARTICLE 44

Régime des véhicules de transport neufs

Commentaire : Le présent article prévoit que, par dérogation au régime général de taxation des achats intracommunautaires des particuliers, les acquisitions intracommunautaires, par des particuliers ou assimilés, de moyens de transport neufs sont soumises à la TVA dans le pays d'immatriculation de ces biens.

Le présent article, qui introduit un nouvel *article 298 sexties* dans le *code général des impôts*, a pour objet de créer un régime particulier de taxation pour les échanges intracommunautaires concernant des moyens de transport neufs.

Ce régime prévoit que tous les achats de ce type de biens seront directement taxés dans l'Etat membre de destination. Cette exception aux règles générales applicables au régime de taxation des achats des particuliers, lequel prévoit au contraire la taxation dans le pays de départ ou pays d'achat, a été instituée dans le but d'éviter les distorsions de concurrence et les pertes de revenus pour les Etats membres qui seraient susceptibles de résulter des différences qui subsistent entre les taux de TVA.

I - DÉFINITION DES MOYENS DE TRANSPORT NEUFS

La définition des moyens de transport neufs figure à l'*article 28 bis 2 a) et b) de la 6e directive*. Elle est reprise sans modification au paragraphe III du présent article.

Sont considérés comme des "*moyens de transport*":

- les bateaux de plus de 7,50 mètres,
- les avions dont le poids au décollage excède 1,55 tonne,
- les véhicules terrestres à moteur de plus de 48 cm³ ou d'une puissance de plus de 7,2 kilowatts, destinés au transport de personnes ou de marchandises.

En sont exclus :

- les navires de commerce maritime,
- les bateaux utilisés pour l'exercice d'une activité industrielle en haute mer,
- les bateaux affectés à la pêche professionnelle maritime, les bateaux de sauvetage et d'assistance en mer,
- les aéronefs utilisés par des compagnies de navigation aérienne dont les services à destination ou en provenance de l'étranger ou des TOM-DOM, à l'exclusion de la France métropolitaine, représentent au moins 80 % des services qu'elles exploitent.

On peut s'étonner de cet *"inventaire à la Prévert"*, mais l'accumulation de ces critères objectifs tente de répondre à la diversité des préoccupations des différents Etats membres.

Elle aboutit néanmoins à exclure un certain nombre de bateaux qui peuvent être plus que de simples barques ou encore les ULM.

Lorsque ces conditions ne sont pas remplies, l'engin n'est pas considéré comme un moyen de transport. Dès lors, il ne ressort pas du régime spécifique et est soumis au droit commun applicable aux acquisitions de particuliers ou de personnes bénéficiant du régime dérogatoire (P.B.R.D.), c'est-à-dire à la taxation dans le pays de départ.

Pour être considérés comme *"neufs"*, les moyens de transport doivent satisfaire à l'une des deux conditions suivantes (conditions alternatives) :

- la livraison est effectuée moins de trois mois après la date de la première mise en service ;
- le moyen de transport a :
 - parcouru moins de 3 000 kilomètres, s'il s'agit d'un véhicule terrestre
 - navigué moins de 100 heures, s'il s'agit d'un bateau,
 - volé moins de 40 heures, s'il s'agit d'un aéronef.

Si le véhicule ne peut être considéré comme neuf, sa livraison sera soumise aux règles générales applicables aux ventes de biens d'occasion. Ces dispositions sont actuellement en cours d'examen par le Conseil Ecofin et doivent faire l'objet d'une directive.

En l'état actuel des négociations, la livraison serait taxée, dans le pays de départ, sur la marge du vendeur.

Ce régime de taxation peut s'avérer, en cas d'écart de taux, nettement plus favorable pour l'acheteur. Dès lors, le risque existe de voir se multiplier par exemple les ventes de véhicules terrestres de quatre mois ayant à peine plus de 3 000 kilomètres et qui, en fait, correspondent à des "véhicules neufs", à défaut de l'être en droit.

II - MODALITÉS DE TAXATION

A. L'ACHETEUR

Par dérogation aux principes fondamentaux du nouveau régime de TVA, le *paragraphe I du nouvel article 298 sexies du code général des impôts* prévoit que seront taxés dans le pays de destination tous les achats intracommunautaires de moyens de transport neufs effectués par des particuliers ou par toute autre personne qui ne serait pas normalement susceptible d'être assujettie dans l'Etat membre de destination.

Il s'agit en l'espèce des P.B.R.D., c'est-à-dire des personnes morales non assujetties, des assujettis exonérés ou bénéficiant du forfait agricole, dont le montant total des acquisitions intracommunautaires n'a pas excédé un plafond qui ne peut être inférieur à 10.000 Écus.

B. LE VENDEUR

Corrélativement, les livraisons de moyens de transport neufs expédiés ou transportés dans un autre Etat membre sont exonérées, quelle que soit la qualité du client.

Le *paragraphe II* ne mentionne que les livraisons effectuées par des assujettis, mais les dispositions du *paragraphe IV*

assimilent les vendeurs à des opérateurs assujettis, qu'ils soient des personnes physiques ou des personnes normalement non assujetties.

Ainsi, toute personne, quelle que soit sa situation fiscale au regard de la TVA (particulier, assujetti exonéré, assujetti non redevable, personne morale non assujettie, assujetti ordinaire) qui effectue à titre occasionnel la livraison d'un moyen de transport neuf expédié sur le territoire d'un autre Etat membre est considéré comme un assujetti. La détermination de la personne qui prend en charge le transport est indifférente.

Si le vendeur n'est pas assujetti à la TVA, le *paragraphe V* prévoit des dispositions lui permettant de récupérer la TVA qu'il a acquittée dans son Etat membre sur l'achat du moyen de transport. Cette déduction sera opérée au moment de la revente du moyen de transport.

En outre, la TVA récupérable sera limitée à la TVA qu'il acquitterait sur la vente du moyen de transport dans son Etat membre. Par exemple, s'il achète une voiture au prix de 10.000 écus, pour laquelle il acquitte une TVA de 15 %, soit 1.500 écus, et qu'il la revend à un acheteur dans un autre Etat membre, alors que la voiture est toujours considérée comme un moyen de transport neuf, pour la somme de 8.000 écus, il ne pourra récupérer que 1.200 écus (8 000 x 15 %).

Au total, le régime prévu par le présent article conduit à assimiler toutes les opérations d'échanges intracommunautaires portant sur des véhicules neufs à des opérations réalisées entre assujettis, quelle que soit la situation juridique des parties. En conséquence, la livraison du véhicule est exonérée alors que l'acquisition intracommunautaire est taxable dans le pays d'arrivée.

Ce régime dérogatoire s'explique essentiellement par le fait que l'automobile occupe une place très importante dans la consommation des particuliers et représente, en conséquence, une assiette fiscale considérable pour les Etats membres.

Quoi qu'il en soit, l'existence de ce régime particulier, associé à celui concernant les ventes par correspondance ⁽¹⁾, aboutit à vider le régime général applicable aux particuliers d'une grande partie de sa substance.

1. cf. commentaire des articles 7 et 8.

Enfin, le présent article prévoit qu'un décret en Conseil d'Etat précisera les procédures de déclaration et de paiement de la TVA portant sur ces opérations.

Dans le cas des véhicules automobiles, il est probable que les pouvoirs publics choisiront de lier la déclaration et le paiement de la TVA aux procédures existant en matière d'immatriculation des véhicules.

Un amendement adopté par l'Assemblée nationale a supprimé une précision concernant le contenu du décret.

En premier lieu, même si cette précision allait de soi et ne nécessitait pas d'être explicitement mentionnée, il est préférable de faire figurer dans le texte législatif une mention relative au contenu du décret prévu.

En second lieu, une telle mention pouvait apporter une solution au problème délicat des véhicules compris entre 48 et 79 cm³ qui, en France, ne sont pas soumis à une obligation d'immatriculation, ce qui empêche d'effectuer des contrôles systématiques et pourrait conduire à des cas de non imposition puisque la livraison dans un autre Etat membre sera exonérée.

Votre Commission vous propose donc d'adopter un amendement tendant à revenir au texte initial du projet de loi, qui définit précisément le contenu du décret prévu au présent article.

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article ainsi modifié.

ARTICLE 45

Adaptation du régime des ventes de papier de presse

Commentaire : Le présent article apporte un aménagement technique à la détermination des règles d'exigibilité de la TVA pour les ventes de publications ou de papier de presse par la Société professionnelle des papiers de presse.

L'article 298 nonies du code général des impôts détermine les règles d'exigibilité de la TVA pour les ventes de publications et les ventes de papier de presse effectuées par la société professionnelle des papiers de presse (S.P.P.P.) (1).

Le présent article complète *l'article 298 nonies du code général des impôts* en précisant les règles d'exigibilité de TVA pour les acquisitions intracommunautaires des biens susmentionnés.

L'exigibilité de la taxe est calquée sur les règles fixées à *l'article 23* du présent projet de loi. Elle aura donc lieu, en principe, le 15 du mois suivant celui au cours duquel s'est produit le fait générateur.

Certes, la règle générale prévue pour tous les biens était applicable aux publications et papiers de presse, *l'article 34* du présent projet de loi ayant prévu que les principes d'exigibilité étaient d'application générale. Cependant le rappel explicite des règles applicables aux ventes de publications ou de papiers de presse par la S.P.P.P., à *l'article 298 nonies du code général des impôts*, permet de trouver dans le code précité un ensemble cohérent et complet de l'ensemble des dispositions fiscales concernant la presse.

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

1. La Société professionnelle des papiers de presse est une union de coopératives. Elle réunit les coopératives d'approvisionnement en papier journal de la presse quotidienne, hebdomadaire et magazine. Une convention en date du 12 juin 1990 établie à partir de celle de 1961 qui a été révisée, consacre son rôle d'organisme préférentiel de la presse française en matière d'approvisionnement et de distribution des papiers de presse et lui reconnaît une mission de service public.

ARTICLE 46

Adaptation du régime de la redevance sanitaire d'abattage et de la redevance sanitaire de découpage

Commentaire : Le présent article adapte le régime de la redevance sanitaire d'abattage et de la redevance sanitaire de découpage aux modifications d'ensemble introduites par le présent projet de loi.

L'article 55 de la loi n° 89-936 du 29 décembre 1989 portant loi de finances rectificative pour 1989, a :

- remplacé la taxe de protection sanitaire et d'organisation des marchés des viandes par une redevance sanitaire d'abattage perçue en francs par animal abattu ;

- institué une redevance sanitaire de découpage en contrepartie des inspections sanitaires réalisées en atelier de découpe. Cette redevance est calculée sur le poids de la viande à découper.

Ces taxes spéciales sur le chiffre d'affaires sont constatées et recouvrées suivant les mêmes règles, sous les mêmes garanties, privilèges et sanctions qu'en matière de taxe sur la valeur ajoutée. En 1990, 2.217 personnes en ont été redevables et leur produit s'est élevé à 287,4 millions de francs en 1991.

Ces taxes constituaient la traduction en droit français de la *directive n° 85/73/CEE du 29 janvier 1985*, qui prévoyait des règles harmonisées de financement des inspections et contrôles sanitaires des viandes fraîches et des volailles. C'est pourquoi, l'*article 302 bis Q du code général des impôts* indique que la redevance sanitaire d'abattage est perçue à l'importation des viandes en provenance des pays autres que ceux de la CEE.

Le *paragraphe I* du présent article procède à la suppression de cette précision désormais sans objet.

Pour des raisons identiques, le *paragraphe III* supprime la même précision, inscrite à l'*article 302 bis V du code général des impôts* en ce qui concerne la redevance sanitaire de découpage.

Par ailleurs, le *paragraphe II* du présent article modifie le champ d'application de la même redevance.

Actuellement, la redevance sanitaire de découpage n'est pas due :

- lorsque les viandes sont acquises par des organismes d'intervention ;

- lorsque les viandes sont exportées vers les pays tiers ou expédiées vers les Etats membres de la CEE sans avoir fait l'objet d'une opération de découpage et qu'il est justifié de l'exportation.

Le présent paragraphe étend cette dernière disposition aux livraisons exonérées et aux livraisons intracommunautaires.

Parallèlement, alors qu'actuellement la redevance sanitaire de découpage est due, outre à l'importation des pays extérieurs à la CEE, lors de l'introduction de viandes avec os à découper en provenance des pays membres de la CEE, le présent paragraphe établit qu'elle est également perçue sur les acquisitions intracommunautaires correspondantes. Dans ce cas, la redevance est due par la personne qui réalise l'acquisition intracommunautaire de telles viandes lors de l'acquisition.

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

ARTICLE 47

Adaptation du régime de la taxe sur la publicité télévisée

Commentaire : Le présent article a pour objet d'aligner le régime de la taxe sur la publicité télévisée sur celui de la taxe parafiscale perçue au profit d'un fonds de soutien à l'expression radiophonique.

En effet, la taxe sur la publicité télévisée, régie par les dispositions de l'article 564 *nonies* du code général des impôts, est «établie et recouvrée... selon les règles, conditions, garanties et sanctions prévues en matière de contributions indirectes».

Au contraire, l'article 365 C de l'annexe II du code général des impôts prévoit que la taxe parafiscale perçue au profit d'un fonds de soutien à l'expression radiophonique est «assise, liquidée et recouvrée... selon les mêmes règles, garanties et sanctions que celles qui sont prévues pour la taxe sur la valeur ajoutée».

Le texte du présent article a pour but de mettre fin à cette dichotomie qui découle indirectement du présent projet de loi, puisque la suppression des frontières fiscales entraîne une nouvelle répartition des compétences entre la direction générale des douanes et la direction générale des impôts.

Le maintien des textes en l'état ferait que, dans le premier cas ce serait la direction générale des douanes qui serait responsable, et dans le second cas ce serait la direction générale des impôts.

La question se posait néanmoins de savoir si cette mesure était neutre pour le redevable.

**Conséquences de la modification des modalités de recouvrement,
de contrôle et de sanctions de la taxe sur la publicité télévisée
prévue à l'article 564 nonies du code général des impôts**

	Législation applicable en matière de contributions indirectes	Législation applicable en matière de taxe sur le chiffre d'affaires
Franchise en base	n'existe pas	n'est pas applicable
Seuil de recouvrement	aucun	aucun
Modalités de recouvrement	dépôt d'une déclaration spontanée le 25 du mois suivant	idem
Prescription	Le droit de reprise s'exerce jusqu'au 31 décembre de l'année suivant celle du fait générateur. Toutefois si l'administration agit par procès-verbal, le délai de constatation est de 3 ans comme en matière de délits.	Le droit de reprise s'exerce jusqu'à la fin de la troisième année suivant celle au cours de laquelle la taxe est devenue exigible
Modalités de contrôle	- recherches sur la voie publique - recherches ailleurs que sur la voie publique (droit de visite) - contrôle de comptabilité et droit de communication	- contrôle de la comptabilité et droit de communication - contrôle sur pièces du dossier
Procédure de contrôle	- notification de redressements (procédure de redressement contradictoire) ou - procès-verbal (cas le plus fréquent)	- notification de redressements (procédure de redressement contradictoire ou taxation d'office en cas de non dépôt de la déclaration)
Conséquences	- transaction ou - recours au tribunal correctionnel	- acceptation des redressements ou - saisine de la Commission des impôts directs et taxes sur le chiffre d'affaires Réclamation Tribunal administratif (contentieux fiscal)
Sanctions	- paiement de l'indemnité transactionnelle (droits + pénalités résultant de la transaction) (intérêts de retard...) Tribunal = il peut prononcer : - amende fiscale de 100 à 5.000 F - paiement des droits éludés (toujours dus) - pénalités de 1 à 3 fois le montant des droits En cas de récidive, les sanctions sont doublées	- paiement des droits éludés - intérêt de retard 0,75 % par mois - majoration en cas de taxation d'office pour défaut de déclaration ou de mauvaise foi - application des pénalités de mauvaise foi en cas de récidive

Le tableau ci-dessus montre que le passage du régime des contributions indirectes à celui de la T.V.A. n'apporte pas de modification substantielle.

Elle apporte néanmoins une simplification pour le redevable, à savoir, dans un cas comme dans l'autre, les personnes qui assurent la régie des messages de publicité, lesquelles risqueraient, à compter du 1er janvier 1993 d'avoir deux interlocuteurs.

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

ARTICLE 48

Adaptation du régime de la taxe affectée au Fonds national du livre

Commentaire : Le présent article adapte les dispositions concernant la redevance sur l'édition des ouvrages de librairie et la redevance sur l'emploi de la reprographie aux prescriptions de la 6e directive modifiée afin de maintenir dans la base d'imposition de ces redevances, la catégorie des opérations commerciales intracommunautaires (1).

Le présent article modifie les *articles 1609 decies B et 1609 decies C du code général des impôts* pour tenir compte de la nouvelle catégorie d'opérations fiscales que constituent les échanges intracommunautaires qui, dorénavant, n'appartiennent plus à la catégorie des opérations d'importation ou d'exportation.

Ces deux articles définissent l'ensemble des opérations qui sont passibles de la redevance sur l'édition des ouvrages de librairie et de celle sur l'emploi de la reprographie.

Les aménagements apportés sont purement techniques. Ils prévoient que ces redevances, qui actuellement ne sont pas perçues sur les exportations, ne le seront ni sur les exportations, ni lors des livraisons intracommunautaires, ou lors des livraisons qui, par application des règles de la vente à distance, ne seront pas localisées en France.

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

1. Le produit de ces deux redevances est exclusivement affecté au Centre national des lettres et porte en recettes à un compte d'affectation spécial du Trésor intitulé "Fonds national du livre". Le Fonds national du livre a été créé par l'article 22 de la loi de finances pour 1976, pour financer les aides aux auteurs, à l'édition et à la diffusion des livres.

ARTICLE 49

Adaptation du régime de la taxe forestière

Commentaire : Le présent article aménage les dispositions relatives à la taxe forestière en application de l'abolition des frontières fiscales à l'intérieur de la CEE.

Afin de reconstituer la forêt française, la *loi n° 46-2172 du 30 septembre 1946* a institué un Fonds forestier national. Ce compte spécial du Trésor était alimenté par la taxe sur les produits des exploitations forestières - à l'exclusion du bois de chauffage - et sur les produits des scieries. Une deuxième taxe était perçue au profit du budget annexe des prestations sociales agricoles.

Le régime de ces taxes a été modifié par l'*article 36 de la loi n° 90-1168 du 29 décembre 1990* portant loi de finances pour 1991, car le système antérieur n'était pas conforme à la réglementation communautaire, qui avait conduit la Commission des Communautés à engager des procédures d'infraction contre la France.

La *loi de finances pour 1991*, tout en répondant aux critiques émises par les instances communautaires, a permis de maintenir une contribution des industriels de la filière bois au renouvellement de la forêt. Elle a institué, à compter du 1er janvier 1991 :

- une taxe forestière sur certains produits issus du travail mécanique de bois, sur les papiers et les cartons fabriqués ou importés en France métropolitaine, perçue au profit du Fonds forestier national ;

- une taxe forestière sur les produits des exploitations forestières (grumes et rondins de trituration) livrés en France métropolitaine, importés ou exportés, perçue au profit du BAPSA.

Ces taxes sont assises et recouvrées par le service des douanes selon les mêmes règles, sous les mêmes garanties et les mêmes sanctions qu'en matière de droits de douane.

L'adaptation de la taxe forestière perçue au profit du Fonds forestier national fait l'objet du présent article, celle de la taxe sur les produits des exploitations forestières perçue au profit du BAPSA est contenue dans l'*article 51* du présent projet de loi.

Actuellement sont redevables de la taxe forestière, d'une part les industriels ou autres professionnels qui fabriquent eux-mêmes ou en ayant recours à un prestataire de services un ou plusieurs des produits taxables, d'autre part les importateurs de ces mêmes produits. 4.725 exploitants l'ont acquittée en 1991, pour un produit de 254,5 millions de francs.

Le *paragraphe I* du présent article, par coordination avec les dispositions générales du présent projet de loi, prévoit que la taxe est désormais due sur les produits faisant l'objet d'une acquisition intracommunautaire.

Le *paragraphe II* du présent article précise, quant à lui, le champ des opérations imposables. La taxe forestière est due en France métropolitaine par les entreprises qui fabriquent et par les personnes qui importent un des produits taxables. Le présent paragraphe étend le champ d'assujettissement de la taxe aux personnes qui réalisent des acquisitions intracommunautaires portant sur ces mêmes produits.

S'agissant des exportations, la taxe forestière n'est pas perçue à l'occasion :

- des exportations directes par les fabricants de produits taxables ;

- des livraisons par les fabricants de produits taxables à des exportateurs qui les exportent en l'état ou après transformation.

Afin de tenir compte des adaptations rendues nécessaires par l'abolition des frontières fiscales intracommunautaires et notamment de l'exonération des livraisons (cf *article 19* du présent projet de loi), le présent paragraphe précise que la taxe n'est pas due pour les livraisons faites à des personnes qui effectuent des livraisons intracommunautaires ou pour des livraisons dans un lieu situé dans un autre Etat membre de la CEE en application du régime des ventes à distance prévu à l'*article 7* du présent projet de loi.

Par ailleurs, il détermine l'assiette de la taxe en cas d'acquisitions intracommunautaires. De même que pour les livraisons réalisées actuellement, cette assiette est constituée par toutes les sommes, valeurs, biens en services reçus ou à recevoir par le vendeur de la part de l'acheteur.

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

ARTICLE 50

Adaptation du régime de la taxe sur les betteraves

Commentaire : Le présent article modifie le champ d'application de la taxe sur les betteraves afin de tenir compte des opérations intracommunautaires.

Les betteraves livrées à la sucrerie ou à la distillerie sont frappées d'une taxe destinée au financement du budget annexe des prestations sociales agricoles. Le montant de cette taxe s'est élevé à 197,2 millions de francs en 1991.

Le taux de cette taxe est fixé à 4 % du prix de base à la production des betteraves. *L'article 10 de la loi n° 91-1407 du 31 décembre 1991 modifiant et complétant les dispositions du code rural et de la loi n° 90-85 du 23 janvier 1990 relatives aux cotisations sociales agricoles et créant un régime de préretraite agricole* précise que ce taux peut être réduit par décret dans la mesure où cette réduction n'affecte pas d'équilibre financier du BAPSA.

Le présent article n'a pas pour objet de poursuivre le démantèlement de la taxe sur les betteraves, auquel le Gouvernement s'est engagé en contrepartie de la modification de l'assiette des cotisations sociales payées par les exploitants agricoles (passage du revenu cadastral au revenu professionnel) et auquel votre Haute assemblée avait contribué lors de l'examen du projet de loi de finances pour 1992. S'agissant d'une disposition rendue nécessaire par l'abolition des frontières fiscales à l'intérieur de la Communauté, il vise uniquement à tenir compte des opérations intracommunautaires.

Actuellement perçue sur les betteraves exportées directement, la taxe sur les betteraves le sera également sur les livraisons intracommunautaires et sur les livraisons réalisées en application du régime communautaire des ventes à distance.

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

ARTICLE 51

**Adaptation du régime de la taxe
sur le produit des exploitations forestières**

Commentaire : Le présent article modifie le champ d'application de la taxe sur les produits des exploitations forestières afin de tenir compte de l'existence des livraisons et acquisitions intracommunautaires.

La taxe sur les produits des exploitations forestières est due par les personnes qui exploitent des coupes de bois, soit 3.948 redevables en 1991. Le produit de cette taxe a représenté, pour le BAPSA, une recette de 108,1 millions de francs l'année dernière.

La taxe est acquittée pour le compte des exploitants par :

- les industriels et les transformateurs qui effectuent la première utilisation de ces produits ;

- les personnes qui importent ou exportent ces produits.

Les opérations imposables se répartissent en trois catégories :

- les utilisations en France métropolitaine de produits taxables lorsque l'industriel ou le transformateur est également exploitant forestier ;

- les livraisons en l'état, en France métropolitaine, des produits des exploitations forestières effectuées par un exploitant forestier à un industriel, un transformateur ou un exportateur ;

- les importations en France métropolitaine ainsi que les exportations à partir du même territoire des produits des exploitations forestières.

Le présent article procède à l'adaptation de ces règles en prévoyant que :

- la taxe est due sur les produits qui font l'objet d'une livraison intracommunautaire ou d'une livraison dans un autre État membre de la CEE en application du régime des ventes à distance ;

- la taxe est acquittée par les personnes qui effectuent de telles livraisons ainsi que par celles qui réalisent des acquisitions intracommunautaires de ces produits ;

- l'assiette de la taxe est, dans ces cas, déterminée dans les mêmes conditions que pour les livraisons faites en France, c'est-à-dire qu'elle est constituée par la valeur d'achat bord de route, nette de toutes taxes, des bois façonnés ;

- la taxe est perçue lors de la livraison ou de l'acquisition.

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

ARTICLE 52

Adaptation du régime de la taxe sur les huiles

Commentaire : Le présent article adapte les règles de la taxe spéciale sur les huiles destinées à l'alimentation humaine afin de tenir compte des opérations intracommunautaires.

Les huiles végétales, fluides ou concrètes, effectivement destinées, en l'état ou après incorporation dans d'autres produits, à l'alimentation humaine, font l'objet d'un prélèvement au profit du BAPSA en France métropolitaine.

Cette taxe a représenté une recette de 583,5 millions de francs en 1991.

Outre les importations, la taxe frappe les ventes et les livraisons à soi-même effectuées par ceux qui obtiennent des produits imposables, c'est-à-dire les utilisations d'huiles dans la fabrication de produits alimentaires. Les huiles exportées en l'état ainsi que les huiles incorporées dans des produits alimentaires exportés sont exonérés de la taxe spéciale.

Le présent article procède à l'adaptation des règles régissant cette taxe pour tenir compte de l'existence des livraisons et acquisitions intracommunautaires. Il prévoit que :

- la taxe est due pour les huiles qui font l'objet d'une acquisition intracommunautaire lors de l'acquisition ;

- pour les produits alimentaires qui font l'objet d'une telle acquisition, la taxation est effectuée selon les quantités et les natures d'huile entrant dans la composition ;

- la taxe n'est pas due à raison des livraisons exonérés ou de celles réalisées en application du régime des ventes à distance.

A cet effet, les normes particulières et prescriptions d'ordre comptable nécessaires pour que la taxe ne soit pas supportée seront fixées par décret.

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

ARTICLE 53

Adaptation du régime de la taxe sur les tabacs fabriqués

Commentaire : Le présent article complète les dispositions relatives à la taxe sur les produits fabriqués pour tenir compte de la nouvelle terminologie des opérations intracommunautaires.

Calculée au taux de 0,762 %, et portant sur les seuls tabacs fabriqués, cette taxe additionnelle à la TVA est versée au budget annexe des prestations agricoles. Aux termes de *l'article 1618 sexies du code général des impôts*, elle est perçue *"sur les produits fabriqués à l'intérieur et sur les produits importés"*.

L'apparition d'une nouvelle terminologie pour les opérations effectuées entre Etats membres de la Communauté conduit nécessairement à adapter cette rédaction.

A cet effet, le présent article prévoit que la taxe est également due sur les produits faisant l'objet d'une acquisition intracommunautaire ou d'une vente à distance localisée en France.

Théoriquement indispensable, cette seconde référence s'avère en pratique superflue. En effet, compte tenu des dispositions de *l'article 89* du présent projet de loi, le monopole de la SEITA sur la distribution du tabac en France n'est pas remis en cause. La vente à distance de tels produits en direction de notre pays reste donc impossible.

Pour éviter d'alourdir une législation déjà complexe, il paraît donc souhaitable de supprimer, par amendement, cette référence inutile.

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article ainsi modifié.

ARTICLE 54

Adaptation du régime des déductions des auto-écoles

Commentaire : Le présent article introduit une modification rédactionnelle dans le régime spécifique prévu pour les véhicules d'auto-école, afin de tenir compte de la nouvelle terminologie des opérations intracommunautaires.

L'article 13 de la loi du 26 juillet 1991 portant diverses dispositions d'ordre économique et financier autorise les auto-écoles à déduire immédiatement, et donc sans respecter la règle du décalage d'un mois, la taxe qui grève leurs achats ou importations de véhicules affectés exclusivement à l'enseignement de la conduite.

Compte tenu de l'évolution du concept d'importation, le présent article précise que la déduction immédiate reste possible lorsque le véhicule provient d'un autre Etat membre de la Communauté, et donc entre dans le cadre d'une opération qualifiée d'acquisition intracommunautaire.

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

ARTICLE 55

Adaptation du régime des échanges de tabacs manufacturés entre la France continentale et la Corse

Commentaire : Le présent article adapte le régime de TVA applicable aux échanges de tabacs manufacturés entre la France continentale et la Corse, afin de soumettre ces opérations aux principes européens sans remettre en cause les règles spécifiques actuellement en vigueur dans l'île.

En effet, contrairement à la législation applicable sur le continent, la Corse vit sous le régime de la liberté de distribution du tabac. Le prix de vente est donc fixé par les opérateurs qui sont alors soumis aux mécanismes habituels de la TVA.

Pour éviter que cette spécificité ait des conséquences sur l'ensemble du territoire, les échanges de tabacs manufacturés entre le continent et l'île sont actuellement soumis à un régime douanier et donc assimilés à des importations ou des exportations. Ils suivent ainsi des règles identiques à celles en vigueur pour les opérations de même nature avec les départements d'outre-mer.

Défini à l'article 298 quinquies du code général des impôts, ce dispositif est cependant contraire aux principes européens, et ne peut donc subsister dans le cadre du marché unique. Il s'avère cependant impossible de transposer sans précautions les règles normales du régime de TVA aux opérations concernées. Compte tenu du régime de liberté des prix en vigueur sur l'île, l'application stricte du mécanisme de droit commun reviendrait à donner aux distributeurs corses un avantage concurrentiel important par rapport aux distributeurs installés sur le continent.

Pour organiser le changement de régime sans créer de perturbation, le présent article pose donc le principe d'une intégration de ces échanges dans le dispositif intérieur de TVA, mais détermine parallèlement une base d'imposition spécifique. Ainsi :

- pour les livraisons de la France continentale vers l'Ile, la TVA sera perçue sur le prix de vente aux marchands corses ;

- en revanche, pour les livraisons de l'Ile vers la France continentale, la base d'imposition sera constituée par le prix de vente hors taxe sur le continent.

De ce fait, l'équilibre actuel pourra être maintenu.

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

TITRE II

DISPOSITIONS RELATIVES AUX DROITS INDIRECTS

ARTICLE 56

Nature des dispositions du titre II

Commentaire : le présent article a pour objet de distinguer, au sein du titre II, deux types de dispositions : celles qui transposent en droit interne la directive du 25 février 1992 relative aux droits d'accise, et celles qui, en conséquence de cette nouvelle réglementation, modifient certains articles du code général des impôts et du code des douanes.

En tête des dispositions du titre II relatif aux droits indirects, l'article 56 du présent projet de loi apporte une précision sur la nature des mesures inscrites dans chacun des articles.

Il mentionne les *articles 57 à 59 et 61 à 76* ce qui, a contrario, permet de placer les articles 60 et 77 à 105 dans une catégorie différente.

- les articles 57 à 59 et 61 à 76

L'article 56 dispose que *"les articles 57 à 59 et 61 à 76 ne s'appliquent qu'aux opérations d'échanges entre Etats membres de la Communauté économique européenne"*.

En effet, ces articles constituent la transposition en droit interne de l'essentiel de la *directive n° 92/12/CEE du Conseil du 25 février 1992 relative au régime général, à la détention, à la circulation et aux contrôles des produits soumis à accise.*

Ils ne s'appliquent donc ni aux échanges avec des pays tiers, ni à la circulation interne des produits soumis à accise, mais ont pour effet de réglementer la circulation intracommunautaire de ces produits.

- les articles 77 à 105

Les autres dispositions du titre II sont la conséquence de cette nouvelle législation. Elles adaptent le code général des impôts et le code des douanes aux nouvelles règles de circulation intracommunautaire des produits soumis à accise, en fonction de la réglementation propre à chacune des trois catégories de contributions indirectes.

Les articles 77 à 88 modifient les dispositions du code général des impôts relatives aux alcools, boissons alcooliques et produits alcooliques.

Les articles 89 à 97 effectuent une modification du même code pour les tabacs manufacturés.

Enfin, les articles 98 à 105 modifient les dispositions du code des douanes relatives aux huiles minérales et produits pétroliers.

- l'article 60

Seul l'article 60 du projet de loi échappe à la distinction précédente.

En effet, il fait partie de la première partie du titre II, c'est-à-dire de la série d'articles relatifs à la transposition en droit interne des règles communautaires.

Toutefois, en proposant une nouvelle définition de *"l'exportation"*, il s'applique aux mouvements de produits sortant de France, *"à destination de pays ou territoires non compris dans le territoire communautaire"*, et ne concerne donc pas les *"opérations d'échanges entre Etats membres de la Communauté économique européenne"*.

C'est pour cette raison que le présent article l'a exclu de l'ensemble des dispositions relatives aux seuls échanges intracommunautaires.

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

ARTICLE 57

Produits et accises soumis aux nouvelles règles de circulation

Commentaire : le présent article a pour objet d'une part de définir les produits auxquels s'appliquera le nouveau régime de circulation intracommunautaire, d'autre part de préciser les droits indirects (ou accises) concernés par ce nouveau régime.

Cet article a essentiellement pour objet de transposer et préciser les dispositions de *l'article 3 de la directive du 25 février 1992*.

- Les produits concernés

Le premier alinéa de l'article donne la liste des produits concernés par cette nouvelle réglementation. Il s'agit, conformément à *l'article 3 de la directive*, des produits suivants :

- les huiles minérales,
- les alcools, les boissons alcooliques et les produits alcooliques,
- les tabacs manufacturés.

Ces trois catégories de produits sont effectivement traditionnellement soumises à accises en France, comme dans les autres pays de la Communauté.

L'article 3 de la directive précise également que les Etats membres peuvent introduire ou maintenir des droits indirects sur d'autres produits que ceux qu'elle vise expressément mais à condition que "ces impositions ne donnent pas lieu dans les échanges entre Etats membres à des formalités liées au passage d'une frontière".

- Les accises visées

Le deuxième alinéa de l'article fournit la liste des droits indirects du système fiscal français qui entrent dans le champ d'application de la nouvelle réglementation.

Le accises visées dépendent de la catégorie des produits concernés :

- *pour les huiles minérales :*

il s'agit de la *taxe intérieure de consommation* (ou *taxe intérieure sur les produits pétroliers*) prévue aux articles 265 à 267 du code des douanes ;

- *pour les alcools, boissons et produits alcooliques :*

il s'agit de quatre accises différentes :

- *le droit de circulation* perçu sur les vins, cidres, poirés, hydromels et autres boissons similaires, prévu à l'article 438 du code général des impôts,
- *le droit de consommation* supporté par les spiritueux, eaux de vie, apéritifs, liqueurs et autres boissons alcooliques, en fonction de la quantité d'alcool pur qu'ils contiennent, conformément à l'article 403 du code général des impôts,
- *le droit spécifique* sur les bières prévu à l'article 520 A du code général des impôts,
- *le droit de fabrication* qui s'applique aux produits de parfumerie et de toilette, aux produits à base d'alcool ayant un caractère exclusivement médicamenteux et aux alcools impropres à la consommation en l'état mais utilisés pour l'élaboration de produits destinés à l'alimentation humaine, conformément à l'article 406 A du code général des impôts.

- *pour les tabacs manufacturés :*

il s'agit du *droit de consommation* prévu à l'article 575 du code général des impôts.

Par ailleurs, l'article 3 de la directive précise que les produits qu'elle vise peuvent faire l'objet d'autres impositions indirectes dès lors que celles-ci poursuivent des "finalités spécifiques" et à condition qu'elles respectent "les règles de taxation

applicables pour les besoins des accises ou de la taxe sur la valeur ajoutée”.

Ainsi, les taxes parafiscales applicables aux produits pétroliers, selon les mêmes règles que la taxe intérieure sur les produits pétroliers, pourront être maintenues.

Décision de la Commission : votre Commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

ARTICLE 58

Définition du territoire communautaire

Commentaire : le présent article a pour objet d'une part de préciser que, pour l'application des nouvelles règles de circulation intracommunautaire, la France s'entend de la seule métropole et, d'autre part, de définir le territoire communautaire.

Cet article transpose les dispositions de *l'article 2 de la directive du 25 février 1992 relative au champ d'application territorial de la nouvelle réglementation.*

- le territoire français concerné

Le premier alinéa de l'article dispose que, pour l'application du titre II du projet de loi, *"la France s'entend de la France métropolitaine"*.

Cette définition est conforme à celle qui est inscrite à *l'article 227 du Traité de Rome du 25 mars 1957 et reprise par l'article 2 de la directive.*

Cette précision est importante car elle inclut la Corse dans le territoire français. Or, celle-ci dispose actuellement d'un régime particulier en matière de tabacs.

La nouvelle réglementation devra donc s'appliquer à la Corse et les notions d'importation et d'exportation actuellement utilisées pour les échanges entre la Corse et le continent seront supprimées. C'est l'objet de *l'article 93* du présent projet de loi, examiné ci-dessous.

En revanche, les départements d'outre-mer conserveront leur régime particulier.

- le reste du territoire communautaire

Le deuxième alinéa de l'article définit le territoire communautaire. Si celui-ci a été, pour l'essentiel, délimité par l'article 227 du *Traité de Rome*, l'article 2 de la directive lui apporte quelques corrections, reprises dans le présent article.

En effet, certains territoires sont ajoutés. Il s'agit de *Jungholz* et de *Mittelberg* pour l'Allemagne, de l'*Ile de Man* pour le Royaume-Uni et de *Saint-Marin* pour l'Italie.

En effet, les communes autrichiennes de *Jungholz* et de *Mittelberg*, enclavées en Allemagne, et la *République de Saint-Marin* sont des territoires nationaux d'Etats non membres de la Communauté. Il était donc nécessaire de prévoir expressément leur inclusion dans le territoire communautaire pour leur rendre applicables les nouvelles règles de circulation.

En revanche, l'*Ile de Man* fait bien partie du territoire du Royaume-Uni mais elle avait été exclue des dispositions fiscales du *Traité* lors de l'adhésion du Royaume-Uni en 1972.

Enfin, l'article 2 de la directive cite également la principauté de Monaco dans la liste des territoires "ajoutés" à l'ensemble communautaire. Le présent article n'y fait toutefois pas référence car une convention fiscale franco-monégasque de 1963 a réglé les problèmes de TVA et d'accises dans les échanges entre les deux pays.

D'autres territoires sont exclus du territoire communautaire. Il s'agit de l'*Ile de Helgoland* et du territoire de *Busingen* pour l'Allemagne, de *Ceuta* et *Melilla* et des îles *Canaries* pour l'Espagne, de *Livigno*, *Campione d'Italia* et des *eaux italiennes du lac de Lugano* pour l'Italie, des îles *anglo-normandes* pour le Royaume-Uni, ainsi que des départements français d'outre-mer.

Tous ces territoires seront donc considérés comme des "pays tiers" à l'égard de la nouvelle réglementation.

Or, il en est déjà ainsi pour les départements français d'outre-mer. L'article 519 du code général des impôts dispose en effet :

"à l'égard des formalités à la circulation prévues par la réglementation des contributions indirectes, les départements de la Guadeloupe, de la Guyane, de la Martinique et de la Réunion, d'une part, et la France métropolitaine, d'autre part, sont considérés respectivement comme territoires d'exportation. Il en est de même pour

chacun de ces quatre départements par rapport aux trois autres".

Le maintien des départements d'outre-mer à l'extérieur du territoire communautaire leur permettra de conserver des régimes particuliers pour les produits pétroliers et les tabacs, ainsi que des droits de consommation réduits sur les alcools fabriqués sur place et consommés localement..

Toutefois, *l'article 2 de la directive* prévoit que ces exclusions pourront être révisées.

D'une part, la France pourra *"notifier par une déclaration"* que les directives relatives aux droits d'accises s'appliqueront aux départements d'outre-mer *"sous réserve de mesures d'adaptation à la situation de ces territoires"*.

D'autre part, il est prévu que si la Commission considère que ces exclusions ne sont plus justifiées, en particulier *"sur le plan de la neutralité concurrentielle"*, elle pourra présenter au Conseil *"les propositions appropriées"*.

L'Assemblée nationale a adopté un amendement rédactionnel supprimant le terme *"douanier"* qui était utilisé pour qualifier le territoire communautaire défini par le présent article. Votre Commission approuve cette modification.

Décision de la Commission : votre Commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

ARTICLE 59

Exigibilité de l'accise

Commentaire : Le présent article a pour objet, d'une part de poser le principe de l'exigibilité de l'accise lors de la mise à la consommation en France, d'autre part de prévoir que, dans certains cas, l'accise est également exigible en France, alors même que les produits ont déjà été mis à la consommation dans un autre Etat membre de la Communauté.

Cet article a essentiellement pour objet de transposer les dispositions des *articles 6 et 7 de la directive du 25 février 1992* relatifs aux règles d'exigibilité des accises.

• Le principe

L'article 6 de la directive dispose, dans son paragraphe premier, que *"l'accise devient exigible lors de la mise à la consommation ou lors de la constatation des manquants"*.

Cette règle a été reprise et précisée dans le paragraphe I du présent article dont la première phrase indique que *"l'impôt est exigible lors de la mise à la consommation en France métropolitaine"*.

La suite du paragraphe explicite la notion de *"mise à la consommation"* et distingue trois cas différents :

- la sortie du régime suspensif d'accise,
- l'importation en provenance de pays non compris dans le territoire communautaire,
- l'introduction de biens en provenance de départements ou territoires d'outre-mer.

L'Assemblée nationale a, par l'adoption d'un amendement de sa Commission des finances, fort justement réuni les deux derniers cas puisque, en vertu de l'article 227 du *Traité de Rome*, repris à l'article 58 du présent projet de loi, les départements et territoires d'outre-mer ne font pas partie du territoire communautaire et, qu'en

conséquence, tout bien provenant de ces territoires peut être assimilé à une importation.

Ainsi, la *"mise à la consommation"* a lieu dans deux cas :

- lors de la sortie du régime suspensif d'accise, c'est-à-dire, dans la plupart des cas, lorsque les produits sont distribués, soit à des particuliers, soit à des agents économiques qui n'ont pas qualité à recevoir des produits en suspension de droits d'accises ;

- à l'occasion de l'importation en France de ces produits, c'est-à-dire, conformément au présent article, lors *"de l'entrée en France en provenance de pays ou territoires non compris dans le territoire communautaire ou de la sortie d'un régime douanier suspensif"*. Il s'agit là de l'application de la règle habituelle en matière de contributions indirectes selon laquelle les importations sont taxées et les exportations exonérées. Il convient toutefois de souligner que la notion d'importation ne s'applique désormais qu'aux pays extérieurs à la Communauté, ainsi qu'aux départements et territoires français d'outre-mer comme cela a déjà été souligné.

Dans les deux cas, l'impôt est dû par la personne qui met à la consommation.

En outre, l'accise est également exigible *"lors de la constatation des manquants"*. Il s'agit là d'une règle habituelle, en particulier pour les alcools, car les manquants traduisent le plus souvent des sorties frauduleuses.

Toutefois, l'article 14 de la directive autorise une franchise pour les pertes *"dues à des cas fortuits ou à des cas de force majeure et établies par les autorités de chaque Etat membre"*, ainsi que pour les pertes *"inhérentes à la nature des produits durant le processus de production et de transformation, le stockage et le transport"*.

Le code général des impôts, dans ses articles 495 à 497, prévoit déjà un tel régime pour les alcools en admettant que seuls sont imposés les manquants *"en sus des déductions légales"*.

• Trois cas particuliers

Dans son paragraphe II, le présent article prévoit que, dans certains cas, l'accise est également exigible en France, alors que les produits concernés ont déjà été mis à la consommation dans un autre Etat membre de la Communauté européenne.

Trois cas sont visés, conformément à l'article 7 de la directive :

- la réception en France de produits "par un opérateur accomplissant de manière indépendante une activité économique ou par un organisme exerçant une activité d'intérêt général".

Dans ce cas, l'impôt est dû par l'opérateur ou l'organisme qui reçoit les produits. Il s'agit principalement du cas d'organismes tels que les hôpitaux, les sociétés d'HLM ou les écoles privées qui pourraient, par exemple, se fournir en produits pétroliers dans d'autres Etats membres ;

- la réception en France par des personnes autres que les différents opérateurs agréés de "produits expédiés ou transportés en France par le vendeur ou pour son compte".

Il s'agit là du cas des ventes à distance. Comme dans le cas précédent, le produit sera soumis à une double imposition : dans le pays de départ et en France. L'impôt est dû par le représentant fiscal du vendeur lors de la réception du produit en France, ce qui entraîne l'obligation, pour les entreprises de vente à distance, d'avoir un représentant fiscal en France (1) ;

- la détention en France de produits "à des fins commerciales alors qu'ils n'ont pas supporté l'impôt en France".

Il s'agit là principalement du cas de particuliers qui détiendraient des produits non pour leur seul usage personnel mais à des fins commerciales. En effet, en conséquence du libre marché intérieur, seuls les particuliers peuvent détenir des biens achetés à l'étranger et donc déjà mis à la consommation sans avoir à acquitter l'accise en France. L'article 9 de la directive établit des niveaux indicatifs minima pour les alcools et tabacs, constituant une présomption de preuve qu'au-delà de ces seuils, la détention de ces produits est réalisée à des fins commerciales. L'impôt est alors dû par le détenteur des produits.

1. L'Assemblée nationale a, sur proposition de sa Commission des finances, fort opportunément adopté un amendement de portée rédactionnelle pour remplacer certains termes de la définition du régime de la vente à distance, inscrits au b du paragraphe II, par la formulation plus précise de l'article 10 de la directive.

Dans ces trois cas, les produits sont soumis au paiement d'une double accise : celle du pays de départ et l'imposition française.

Toutefois, dans les deux premiers cas, la directive prévoit la possibilité du remboursement de l'accise payée au moment de la mise à la consommation, selon des modalités fixées dans son *article 22*, reprises et précisées à l'*article 72* du présent projet de loi examiné ci-après.

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

ARTICLE 60

Exonération des exportations

Commentaire : Le présent article a pour objet d'une part de préciser que l'exportation des produits soumis à accise s'effectue en exonération d'impôt, d'autre part de donner une nouvelle définition de la notion d'exportation.

Désormais et conformément à une règle bien établie en France, l'exportation des produits soumis à accise s'effectue en exonération d'impôt.

En effet, les droits d'accise sont toujours considérés comme des droits intérieurs à la consommation. Pour les produits qui leur sont soumis, on continuera donc d'appliquer la règle générale de taxation des importations et d'exonération des exportations.

Toutefois, la mise en place du grand marché intérieur et l'abolition des frontières fiscales et douanières entre les pays membres de la Communauté, nécessite une redéfinition des notions d'importation et d'exportation.

En effet, celles-ci ne s'entendent plus qu'à l'égard des "pays tiers" de la Communauté.

Plus précisément, le deuxième alinéa du présent article définit l'exportation comme *"la sortie de France à destination de pays ou territoires non compris dans le territoire communautaire ou du placement sous un régime douanier suspensif à destination de ces mêmes pays ou territoires"*.

Il s'agit donc, d'une part de la livraison de produits hors du territoire communautaire tel qu'il a été défini à l'article 58 du présent projet de loi, d'autre part du maintien provisoire de ces produits dans un régime douanier suspensif lié au stockage temporaire de ces produits dans des zones franches ou des entrepôts douaniers.

Il convient de noter que cette nouvelle définition de la notion d'exportation entraîne obligatoirement une modification de certaines dispositions du code général des impôts. Les *articles 78, 80 et 91* ci-après ont précisément pour objet d'effectuer ces modifications.

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

ARTICLE 61

Maintien temporaire de l'activité intracommunautaire des boutiques hors taxes

Commentaire : le présent article a pour objet de maintenir jusqu'au 30 juin 1999 l'exonération des produits vendus dans les boutiques hors taxes à l'occasion des déplacements intracommunautaires.

Cet article transpose les dispositions de *l'article 28 de la directive du 25 février 1992*, fruit d'une longue négociation entre les différents Etats membres et la Commission. Les professionnels concernés, dont les intérêts en jeu étaient importants, ont d'ailleurs soumis l'ensemble de ces autorités à une intense pression au cours de ces négociations.

En effet, le chiffre d'affaires réalisé par les comptoirs de vente hors taxes, c'est-à-dire aussi bien les boutiques situées dans les aéroports ou dans les ports, que les ventes effectuées à bord d'avions ou de bateaux, est considérable et représente des sommes parfois très importantes pour les aéroports et les ports européens, ainsi que pour certaines compagnies aériennes et maritimes.

Or, l'exemple des boutiques hors taxes françaises montre que près de la moitié du chiffre d'affaires réalisé provient de ventes effectuées à l'occasion de déplacements intracommunautaires.

Cela explique, pour l'essentiel, que la suppression de ces ventes, qui aurait été normale en raison de la disparition des frontières intracommunautaires et de la mise en place du marché unique, ait été retardée.

Les flux commerciaux actuels ne devraient donc pas être modifiés entre le 1er janvier 1993 et le 30 juin 1999, soit pendant une période de 6,5 ans.

En outre, il a été décidé d'y ajouter une nouvelle catégorie de comptoirs de vente : ceux qui se trouveront dans l'enceinte des deux terminaux d'accès au tunnel sous la Manche. Ces boutiques bénéficieront du même statut que les boutiques hors taxes des ports ou des aéroports.

Toutefois, le présent article prévoit également une limite à ces exonérations en précisant que *"le bénéfice de ces dispositions ne s'applique qu'aux livraisons de biens portant sur des quantités n'excédant pas, par personne et par voyage, les limites prévues par les dispositions communautaires en vigueur dans le cadre du trafic de voyageurs entre les pays tiers et la Communauté"*.

En effet, il existe actuellement deux catégories de franchises, déterminées par les instances communautaires : l'une accordée aux voyageurs à destination de "pays tiers", l'autre, plus favorable, pour les voyageurs à destination des autres pays de la Communauté.

En décidant que le régime de la franchise intracommunautaire sera aligné sur celui de la franchise avec les pays tiers, le présent article -parfaite transposition du 2) de l'article 28 de la directive- met d'ores et déjà en place un régime un peu plus restrictif.

Franchises autorisées dans le cadre du trafic de voyageurs entre les pays tiers et la Communauté européenne

Produits	Quantités
1. TABACS	
Cigarettes (unités) ou Cigarillos (unités) ou Cigares (unités) ou Tabacs à fumer (grammes)	200 100 50 250
2. BOISSONS ALCOOLISEES	
Vins tranquilles (litres) et soit Boissons de plus de 22° (litres) soit Boissons de 22° ou moins (litres)	2 1 2
3. PARFUMS (grammes)	50
4. EAUX DE TOILETTES (litres)	0,25
5. CAFE (grammes) ou Extraits et essences de café (grammes)	500 200
6. THE (grammes) ou Extraits et essences de thé(grammes)	100 40

Enfin, le dernier alinéa du présent article indique qu' "un décret fixe les modalités d'application de ces dispositions".

Il s'agit de permettre au pouvoir réglementaire de mettre en place un système de contrôle plus strict que celui qui est actuellement en vigueur et qui, de plus, est appliqué avec une grande souplesse. Ce nouveau régime de contrôle pourrait d'ailleurs être en partie confié aux boutiques hors taxes elles-mêmes.

En effet, le paragraphe 3) de l'article 28 de la directive incite les pays de la Communauté à prévoir de tels dispositifs. Il

précise que "les Etats membres prennent les mesures nécessaires pour assurer l'application correcte et simple des exonérations prévues au présent article et prévenir toute fraude, évasion et abus éventuels".

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

ARTICLE 62

Régime applicable aux entrepositaires agréés

Commentaire : Le présent article fixe le régime des entrepositaires agréés. Il prévoit notamment que cette catégorie juridique est seule habilitée à recevoir, détenir et expédier en provenance ou à destination d'un autre Etat membre de la Communauté des produits en suspension de droits d'accises.

Le présent article et les deux suivants adaptent en droit français les concepts communautaires définis par l'article 4 de la directive du 25 février. La disparition des frontières, et donc de la règle de l'imposition des accises au passage de la douane, dès le 1er janvier 1993, impose la mise en place d'un régime des transports intracommunautaires des produits soumis à accise et l'introduction dans celui-ci du principe de l'acquittement le plus tardif possible des droits dus dans un sens protecteur des intérêts des commerçants et des industriels. Il convient donc de préciser les obligations imparties aux personnes physiques ou morales désireuses de bénéficier de ce principe dans le cadre de leur activité intracommunautaire.

Pour l'essentiel, les catégories définies par le droit communautaire correspondent à des notions déjà définies par le droit interne français. La première d'entre elles, c'est-à-dire celle offrant la plus grande capacité en matière de trafic intracommunautaire de produits en suspension des droits, est la catégorie des entrepositaires agréés.

L'article 4 de la directive précitée définit l' "entrepositaire agréé" comme :

"la personne physique ou morale autorisée par les autorités compétentes d'un Etat membre, dans l'exercice de sa profession, à

produire, transformer, detenir, recevoir et expedier des produits soumis à accise en suspension de droits d'accises dans un entrepôt fiscal".

Le présent article envisage les conséquences pour le droit interne français de la mise en place de cette notion :

- création d'une procédure d'agrément auprès de l'administration française pour les personnes satisfaisant aux exigences définies ci-dessous ;

- autorisation donnée à l'entrepositaire agréé en France d'expédier ou de recevoir à destination ou en provenance d'un autre Etat membre de la CEE des produits en suspension de droits ;

- possibilité de detenir ces produits dans les mêmes conditions.

La directive définit, en outre, le concept d'**entrepôt fiscal** également défini par l'article 4 comme : *"tout lieu où sont produites, transformées, détenues, reçues ou expédiées par l'entrepreneur agréé dans l'exercice de sa profession, en suspension de droit d'accises, des marchandises soumises à accise sous certaines conditions fixées par les autorités compétentes de l'Etat membre où est situé cet entrepôt fiscal".*

Si le terme d'entrepôt fiscal n'est pas aujourd'hui utilisé en droit interne français, la réalité qu'il recouvre est matérialisée d'ores et déjà sous diverses dénominations. Plusieurs lieux de stockage pourront, en effet, recevoir la qualification d'entrepôt fiscal.

Ainsi, s'agissant des hydrocarbures, les produits importés sont pour l'essentiel reçus dans des **usines exercées par la douane**. Ces établissements, régis par l'article 163 du code des douanes, sont des lieux de transformation, des raffineries en particulier (1), détenus par les compagnies pétrolières mais à l'intérieur desquels la douane est présente et peut exercer tous les contrôles qu'elle souhaite.

La mise en place de ce régime vise à permettre la suspension des droits de douane sur la plupart des produits qualifiés d'huiles minérales, importés des pays tiers, placés et transformés à leur entrée en France dans ces usines. Surtout elle permet dans tous les cas leur détention et leur expédition jusque chez les utilisateurs, notamment les pompistes, en suspension des droits d'accises.

1. L'article 165 du code des douanes précise que doivent être obligatoirement placés sous le régime de l' "usine exercée" les installations ou les établissements qui procèdent au traitement ou au raffinage des huiles brutes de pétrole ou de minéraux bitumineux et des gaz de pétrole et autres hydrocarbures gazeux, pour obtenir des produits pétroliers et assimilés

A ce titre, les usines exercées seront donc considérées comme des entrepôts fiscaux pour les produits provenant du trafic intracommunautaire.

Pour les tabacs et les alcools, les produits peuvent être, le cas échéant, placés en **entrepôts douaniers** au moment de leur importation sur le sol français. Ainsi que le précise l'*article 140 du code des douanes*, la mise en entrepôt suspend l'application des droits de douane pour les produits en provenance de pays tiers et des taxes fiscales dont les droits d'accises et la TVA (1). L'entrepôt privé, détenu en propre par un marchand de gros, la SEITA ou un fournisseur en gros de tabac et placé sous le régime de l'entrepôt de douane devrait donc également être considéré comme un entrepôt fiscal au sein du droit communautaire pour le stockage de produits en provenance ou à destination d'un autre Etat de la Communauté.

Tous les lieux précités sont places d'ores et déjà sous le contrôle de l'administration des douanes qui a vocation à gérer, à l'avenir, l'ensemble du régime des contributions indirectes.

A ce descriptif nécessairement incomplet, il faut ajouter les **magasins** dans lesquels les marchands de gros pour les boissons et la SEITA pour les tabacs stockent les produits issus de la fabrication nationale en suspension de droits, sous le contrôle de l'une ou l'autre des administrations chargées du recouvrement des indirects. Ces magasins ont ainsi vocation à recevoir la qualification d'entrepôts fiscaux au sens communautaire, placés sous le contrôle de l'administration des douanes.

Le premier alinea du *paragraphe II* du présent article précise ensuite les modalités de l'obtention de la qualité d'entrepôt agréé auprès de l'administration française.

L'impétrant doit, en premier lieu, remplir les conditions énumérées à l'*article 73* du présent projet de loi. Conformément au régime des obligations dévolues à l'entrepôt agréé par l'*article 13* de la directive, elles sont relatives à la tenue d'une comptabilité précise des stocks et des mouvements de produits par entrepôt, c'est-à-dire d'une **comptabilité matière**.

Votre rapporteur remarque que cette contrainte pèse déjà sur la plupart des professionnels installés en France et qui seront amenés à prendre la qualité d'entrepôt agréé afin d'assurer la poursuite de leur activité de réception et d'expédition de produits

1. Cet article indique également que le régime de l'entrepôt de douane consiste dans la faculté de placer des marchandises dans des établissements soumis au contrôle de l'administration des douanes

soumis à accise en provenance ou à destination d'autres Etats de la CEE. Ainsi les marchands de gros, pour les boissons, sont-ils tenus, en vertu des dispositions de l'article 486 du code général des impôts, de souscrire une déclaration préalable de profession indiquant les "quantités, espèces et qualités des boissons qu'ils possèdent dans le lieu de leur domicile et dans le canton et les communes limitrophes du canton dans lequel sont situés leurs établissements". En outre, les articles 490 et 491 les astreignent à la tenue d'un compte d'entrée et de sortie pour les différentes catégories de boissons.

Des contraintes similaires sont imposées aux fournisseurs en gros d'hydrocarbures et de tabacs. La question du contrôle de la régularité des opérations de réception et d'expédition ou de détention de ces produits se pose toutefois en termes différents puisque l'administration des douanes, d'une part, est présente dans les entrepôts pétroliers et les usines exercées et que, d'autre part, le monopole de la distribution des tabacs aux détaillants est confié à la SEITA, société dont le capital est entièrement détenu par l'Etat.

En vertu des dispositions fixées à l'article 73 du présent texte, elles-mêmes conformes au texte de l'article 13 de la directive, l'entrepoteur agréé devra également présenter les produits à toute réquisition (1).

Enfin, le présent article, s'appuyant toujours sur les dispositions de l'article 13 de la directive, ajoute l'obligation pour l'entrepoteur agréé de fournir une caution solidaire garantissant le paiement des droits dûs.

1. Ce point est plus particulièrement détaillé dans les commentaires sous les articles de la troisième partie du présent projet de loi.

Votre Commission souligne, à nouveau, l'existence de régimes similaires en droit interne français appliqués aux professionnels qui se livrent déjà au trafic intracommunautaire de produits soumis à accise ou qui souhaiteraient y participer. Ainsi, le second alinéa de l'article 486 du code général des impôts précise-t-il qu'en "*souscrivant sa déclaration de profession, tout marchand en gros doit présenter une caution solvable, qui s'engage solidairement avec lui à payer les droits constatés à sa charge*".

Quant aux importateurs de produits pétroliers et de tabacs, ils sont soumis au régime général de l'article 112 du code des douanes qui prévoit que, dans le cadre des opérations de dédouanement, "*les redevables peuvent être admis à présenter des obligations dûment cautionnées, à quatre mois d'échéance, pour le paiement des droits et taxes recouvrés par l'administration des douanes*".

Le second alinéa du paragraphe II fixe, enfin, le régime des sanctions applicables à l'entrepositaire agréé qui n'aurait pas respecté les obligations qui lui étaient faites. L'administration décide alors, en opportunité, de maintenir ou de retirer l'agrément.

La même possibilité de sanction, dont la mise en oeuvre relève du libre choix de l'administration, est envisagée en cas de défaillance de la caution ou de dénonciation par cette caution de son engagement.

En fait l'administration appréciera l'incidence du non-respect des règles ou de la disparition de la caution sur le respect par l'entrepositaire agréé de la réglementation fiscale en matière d'accise et sur les possibilités de contrôle qui restent ouvertes aux douanes en ce domaine.

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

ARTICLE 63

Régime applicable aux opérateurs enregistrés

Commentaire : Le présent article fixe le régime des opérateurs enregistrés. Il prévoit notamment que l'avantage conféré par l'adoption de ce statut est réduit à la possibilité de recevoir -mais non de détenir ou d'expédier- des produits en suspension de droits en provenance d'un autre Etat de la CEE.

L'article 4 de la directive du 25 février 1992 définit l'opérateur enregistré comme "la personne physique ou morale qui n'a pas la qualité d'entrepôt agréé, autorisée par les autorités compétentes d'un Etat membre à recevoir dans l'exercice de sa profession des produits soumis à accise en suspension de droits d'accises en provenance d'un autre Etat membre. Néanmoins cet opérateur ne peut ni détenir ni expédier les produits en suspension de droits d'accises".

Le présent article vise l'introduction en droit interne français de cette catégorie nouvelle de commerçants au sens large recourant au trafic intracommunautaire pour les besoins de leur activité. Le premier alinéa crée le principe d'une procédure d'agrément par l'administration fiscale des personnes et des entreprises désireuses d'adopter la qualité d'opérateur enregistré et situées sur le territoire français préalablement à l'exercice de leur activité.

Il est possible de distinguer schématiquement trois cas de figure susceptibles d'entrer dans ce régime de demande préalable :

- les *débitants de boisson* ont, en régime de trafic interne, des possibilités similaires à celles de l'opérateur enregistré. Ils reçoivent les produits alcoolisés venant des marchands de gros en suspension des droits d'accises et acquittent les taxes à la livraison.

Il est vraisemblable qu'un certain nombre d'entre eux auront dorénavant intérêt à demander un agrément auprès de l'administration pour pouvoir bénéficier des mêmes avantages sur la réception de produits en provenance de marchands de gros ou assimilés situés dans un autre Etat membre de la CEE ;

- les *professionnels qui recourent à l'utilisation de produits alcoolisés à un endroit quelconque de leur chaîne de fabrication* sont placés dans la même situation que les débitants de boisson. Eux aussi pourront, le cas échéant, éprouver la nécessité de se fournir en suspension des droits d'accises auprès d'un grossiste situé dans un pays limitrophe au sein de la CEE ;

- enfin, *certaines personnes morales de droit public*, notamment les organismes de HLM, pourront dorénavant s'approvisionner de manière régulière en fuel domestique de l'autre côté de la frontière en suspension des droits. Ce flux de trafic existe déjà mais deviendra en conséquence plus facile (1).

En revanche, le détaillant, propriétaire d'un débit de tabac, reste soumis au monopole de distribution reconnu à la SEITA. La directive elle-même n'a pas entendu revenir sur ce monopole (2). Ainsi le débitant de tabac ne pourra-t-il pas s'approvisionner directement auprès d'un grossiste situé dans un autre Etat membre en adoptant le statut d'opérateur enregistré.

L'opérateur enregistré doit, pour conserver les capacités que lui autorise son statut, se soumettre à deux séries de contraintes, proches de celles imparties aux entrepositaires agréés.

L'opérateur enregistré doit, tout d'abord, remplir les obligations prévues à l'article 74 du présent projet de loi qui fait lui-même application des dispositions de l'article 16 de la directive du 25 février 1991. Il doit ainsi tenir une comptabilité des livraisons des produits et la présenter à toute réquisition.

Ce régime est toutefois légèrement moins contraignant que celui applicable aux entrepositaires agréés. Il correspond, en effet, exactement aux nécessités du contrôle spécifique pesant sur les opérateurs qui ne doit porter que sur les flux d'entrée en suspension des droits et non sur les flux de sortie et sur les stocks puisque les taxes auront déjà été prélevées à ces niveaux.

S'agissant des obligations déjà imparties aux professionnels susceptibles de prendre la qualité d'opérateurs enregistrés, il faut noter que l'obligation de tenue d'une comptabilité des livraisons des produits n'est pas un nouveauté pour ceux qui seront concernés au premier chef, à savoir les débitants de boisson. Toute introduction de boissons dans un débit doit, en effet, être légitimée par une expédition régulière (article 502 du code général des

1. Voir commentaire sous l'article 65 du présent projet de loi.

2. Voir également commentaire sous les articles 89 et suivants du présent projet de loi.

impôts), et les titres de mouvement justifiant la réception des liquides imposables doivent être représentés aux employés lors de leurs visites (*article 506 du code général des impôts*).

Les obligations du débitant de boissons vont même plus loin puisqu'en vertu des dispositions de *l'article 502 du code général des impôts*, dans sa déclaration de profession, le déclarant doit, en outre, désigner les espèces et quantités de boissons qu'il a en sa possession dans les caves et celliers de sa demeure, ainsi que dans l'étendue du canton où est situé l'établissement et les communes limitrophes de ce canton. Il tient donc une comptabilité matière.

L'opérateur enregistré a, en second lieu, l'obligation de fournir une caution solidaire garantissant le paiement des droits. Cette précision est adaptée des dispositions de *l'article 16* qui prévoient que l'opérateur enregistré garantit le paiement des droits d'accise dans les conditions fixées par les autorités fiscales de son Etat membre.

Il s'agit là, en revanche, d'une contrainte nouvelle pour le détaillant français qui ne se procurait pas des boissons alcoolisées sur le marché communautaire et qui se montrerait, à l'avenir, désireux de le faire : l'obligation de caution n'existe, en effet, pas en droit interne pour les débitants de boissons. Toutefois l'importateur était, lui, déjà soumis au régime du cautionnement en vertu des dispositions de *l'article 512 du code des douanes*.

Il faut, enfin, noter que les dispositions de *l'article 65* du présent projet de loi ont pour objet d'exonérer les personnes morales de droit public de la fourniture de cette caution solidaire.

Le dernier alinéa du présent article fixe le principe selon lequel l'impôt est exigible dès la réception des produits. Son acquittement ne sera toutefois pas immédiat. *L'article 85* du présent projet de loi prévoit, en effet, la mise en oeuvre de facilités de paiement pour cette catégorie d'opérateurs, soit le règlement au début du mois de l'impôt dû au titre des réceptions du mois précédent.

Enfin, la précision selon laquelle l'impôt est acquitté par l'opérateur ou, le cas échéant, par le représentant fiscal de l'expéditeur -celui-ci ne pouvant être qu'un entrepositaire agréé- fait implicitement référence aux dispositions de *l'article 76* du présent projet de loi qui prévoient la faculté pour l'entrepositaire agréé établi dans un autre Etat membre de la Communauté de désigner en France un représentant fiscal chargé d'acquitter en son nom les droits que

l'opérateur n'aurait pu payer par suite de la défaillance de sa caution ou excédant les limites de la caution présentée par celui-ci.

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

ARTICLE 64

Régime applicable aux opérateurs non enregistrés

Commentaire : Le présent article fait application des articles 4 et 16 de la directive du 25 février 1992 qui créent la notion communautaire d'opérateur non enregistré, habilité à recevoir à titre occasionnel des produits en suspension des droits d'accises en provenance d'un autre Etat membre de la Communauté.

L'article 4 de la directive du 25 février 1992 définit l'opérateur non enregistré comme :

"la personne physique ou morale qui n'a pas la qualité d'entrepôt agréé, habilitée dans l'exercice de sa profession à recevoir à titre occasionnel des produits soumis à accise en suspension de droits d'accises en provenance d'un autre Etat membre. Cet opérateur ne peut ni détenir ni expédier les produits en suspension de droits d'accises".

Cette catégorie juridique n'a pas aujourd'hui d'équivalent en droit interne français. Elle ne vaudra donc que pour des opérateurs établis en France souhaitant faire venir à titre exceptionnel un produit d'un autre Etat membre de la Communauté.

Concrètement, selon les indications fournies à votre Rapporteur, seraient en particulier visées les grandes surfaces désireuses de s'approvisionner, occasionnellement, en fuel ou en alcools dans un pays voisin. On peut ainsi imaginer que la mise en oeuvre de ce nouveau concept facilitera les conditions dans lesquelles telle ou telle chaîne commerciale lancera une opération de promotion sur des boissons -whisky écossais par exemple- sur lesquelles elle aura obtenu un contrat d'exclusivité auprès du vendeur.

Le présent article vise donc, en premier lieu, la création d'un régime des opérateurs non enregistrés établis sur le territoire fiscal français. Il précise, en outre, les obligations et les règles de paiement des accises dont sont redevables les opérateurs enregistrés.

La différence principale entre les deux notions d'"opérateur enregistré" et d'"opérateur non enregistré" tient tout d'abord à la finalité qu'elles poursuivent : dans le premier cas, l'achat des produits a un caractère régulier, dans le second, la réception des produits en suspension des droits, même si elle doit normalement être rattachée à l'exercice de sa profession par l'opérateur non enregistré, n'a qu'un caractère occasionnel. Dès lors, il paraît normal de ne prévoir aucune obligation sur le long terme, telle la tenue d'un compte matière présenté à toute demande de réquisition de l'administration par l'opérateur non enregistré ou l'inscription, dans le cadre d'une comptabilité particulière, des livraisons qu'il a reçues.

Toutefois, l'absence de document comptable jointe à la mise en oeuvre d'un régime suspensif des droits d'accises jusqu'à la réception des produits posent le problème du contrôle de la régularité de l'opération par les agents des douanes.

L'article 16 de la directive du 25 février, dont le présent article est, de ce point de vue, le simple décalque, prévoit ainsi que l'opérateur qui n'a pas été enregistré pallie, en quelque sorte, ce défaut de déclaration générale préalable par l'obligation **d'effectuer, préalablement à l'expédition des marchandises, une déclaration auprès des autorités fiscales de l'Etat membre de destination.** En France, ces déclarations "au coup par coup" seront donc effectuées auprès des agents des douanes, dorénavant chargés de la gestion de l'ensemble des contributions indirectes.

En outre, l'opérateur devra, à cette occasion, garantir le paiement des droits d'accises. Le présent article, précisant les modalités que prendra en droit français cette garantie de paiement, prévoit que **le versement des droits dûs au titre de chaque opération sera consigné auprès de l'administration avant même l'expédition des produits.**

La suite logique de cette disposition figure à *l'article 69* du présent projet de loi : la consignation des droits se fera contre remise d'une attestation de la recette des douanes certifiant le versement des accises par le destinataire auprès de l'administration française. Ce document pourra alors être renvoyé à l'entrepoteur agréé expéditeur des produits qui le joindra ainsi au document d'accompagnement prévu pour le transport des marchandises. Il sera ainsi dispensé par sa propre administration du paiement des droits

dans le pays d'envoi, celle-ci ayant la preuve du paiement dans le pays de destination.

Les règles qui s'imposent aux opérateurs non enregistrés pour le paiement des accises dont ils sont redevables sont donc beaucoup plus contraignantes que celles incombant aux opérateurs enregistrés. Il s'y ajoute, enfin, le fait que l'impôt doit être acquitté par l'opérateur ou, le cas échéant, par le représentant fiscal de l'expéditeur dès la réception des produits, au vu d'une déclaration constituant le support du paiement. Il convient de rappeler qu'en vertu des dispositions de l'article 85 du présent projet de loi, l'opérateur enregistré ne doit, lui, acquitter les droits qu'au début du mois suivant celui de la livraison des produits quand bien même l'accise devient exigible dès leur réception.

Ce régime sévère est toutefois justifié par l'obligation où se trouve l'administration de s'assurer du paiement effectif des droits dus.

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

ARTICLE 65

Dispense de la garantie de paiement pour les personnes morales de droit public

Commentaire : Cet article tend à alléger les obligations financières imposées aux entrepositaires agréés et aux opérateurs enregistrés ou non enregistrés lorsque ceux-ci sont des personnes morales de droit public.

Les concepts communautaires précédemment étudiés d'"entrepositaire agréé", d'"opérateur enregistré" et d'"opérateur non enregistré" pourront permettre aux personnes de droit public qui les adopteront d'accomplir dans de meilleures conditions les missions de service public qui leur sont imparties.

L'utilisation de ces concepts au cas présent doit, en fait, offrir la possibilité aux collectivités locales frontalières ainsi qu'à leurs établissements publics et à ceux de l'Etat de s'approvisionner en hydrocarbures, l'expédition ayant lieu depuis l'Etat frontalier, en suspension de droit d'accises.

Selon les indications fournies à votre Rapporteur, les cas suivants pourraient être envisagés :

- une collectivité locale frontalière serait facilement amenée à prendre la qualité d'opérateur non enregistré afin de permettre, au cours d'un hiver exceptionnellement rude, l'alimentation en fuel venu d'un Etat voisin des établissements d'enseignement dont elle a la charge ;

- un organisme d'H.L.M. pourrait, de son côté, souhaiter prendre le statut d'opérateur enregistré pour assurer de façon régulière le chauffage des immeubles placés dans son parc à partir de fuel acheté dans un pays voisin (certains organismes le font déjà grâce à une licence d'importation) ;

- enfin quelques grands établissements publics de l'Etat, tels la S.N.C.F. ou l'E.D.F. qui disposent déjà d'entrepôts de stockage de produits pétroliers, pourraient prendre, pour assurer leur fonctionnement, la qualité d'entrepositaires agréés, l'acquittement de

l'impôt n'ayant lieu qu'au moment de la mise à la consommation, à la sortie des entrepôts.

Le présent article a pour objet de soustraire les personnes morales de droit public aux contraintes d'ordre financier qui pèsent sur les entrepositaires agréés et les opérateurs non agréés. Ainsi ces personnes seront-elles dispensées de la présentation d'une caution normalement exigée des entrepositaires agréés et des opérateurs enregistrés ainsi que de la consignation des droits dûs à laquelle sont soumis les opérateurs non enregistrés.

L'exception ainsi prévue est une dérogation importante au texte et à l'esprit de la *directive du 25 février 1992* qui n'en prévoit, précisément, aucune.

Toutefois, le procès-verbal annexé à la séance du Conseil des Communautés européennes qui a adopté cette directive fait mention de la possibilité pour les Etats de consentir des dérogations à la règle de la nécessaire garantie financière présentée par la personne désireuse de prendre la qualité d'entrepositaire agréé ou d'opérateur non agréé.

La France, en particulier, a fait reconnaître le cas original de ses collectivités publiques et de leurs établissements publics et le degré de confiance qui peut leur être accordé en matière du respect des règles fiscales et des procédures administratives qui les entourent. Sous ces réserves, le présent article n'enfreint donc pas le droit fixé par la directive.

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

ARTICLE 66

Pertes non soumises à accise

Commentaire : Cet article fait application du premier paragraphe de l'article 14 de la directive du 25 février 1992. Il étend à la circulation intracommunautaire les principes du régime de franchise appliqué en droit interne pour la taxation des manquants.

L'article 14 de la directive du 25 février 1992 impose à chaque Etat membre de la Communauté la mise en place d'un régime de déduction de l'assiette des produits soumis à accise au titre des manquants (1) constatés par l'administration. Il généralise ainsi la règle selon laquelle les manquants font l'objet d'une taxation immédiate, dès le moment où ils sont constatés, sous réserve toutefois de l'observation d'une certaine tolérance légale : une première franchise est ainsi accordée "pour les pertes intervenues en régime suspensif, dues à des cas fortuits ou à des cas de force majeure". Un autre régime de franchise est également prévu "pour les pertes inhérentes à la nature des produits durant le processus de production et de transformation, le stockage et le transport".

La directive stipule, en outre, que chaque Etat membre fixe les conditions dans lesquelles ces franchises sont accordées.

La France, pour sa part, a défini, dès le début du XIX^{ème} siècle, un régime protecteur pour le contribuable de franchise sur les manquants constatés soit sur les stocks des marchands de gros, soit en cours de transport en suspension de droits des boissons alcoolisées soumises à accise :

- en matière de détention de stocks en magasin par les marchands de gros, les articles 344, 495 et 496 du code général des impôts définissent le régime en vertu duquel les manquants ne sont imposés que dans la mesure où ils dépassent le montant des

1. "Manquants" : quantités perdues (quelle que soit la raison : fraude ou bonne foi) entre le moment où les boissons ont été livrées au marchand de gros et le moment où lui-même les a livrées au détaillant

déductions allouées par la loi pour tenir compte, d'une part, des déperditions inévitables dues au seul fait de la conservation de boissons en magasin (évaporation, affaiblissement de degré) et qu'il est équitable de prendre en considération et, d'autre part, des déchets provoqués par les manipulations diverses, la mise en bouteille notamment.

Ces déductions n'ont d'ailleurs pas le caractère d'une allocation forfaitaire dont les entrepositaires puissent disposer à leur gré. Elles sont attribuées à concurrence des manquants réellement constatés et elles constituent simplement une quotité maximum dans la limite de laquelle les manquants échappent à l'imposition.

- il existe par ailleurs un régime des pertes en cours de transport. En premier lieu, le creux de route, alloué en décharge seulement en matière de boissons de vendanges et de fruits à cidre ou à poiré, est la déperdition naturelle que subissent les produits du fait de leur déplacement. *L'article 456 du code général des impôts* précise, en son second alinéa que *"les déductions réclamées pour coulage de route sont réglées d'après les distances parcourues, l'espèce des liquides, les moyens employés pour le transport, sa durée, la saison pendant laquelle il est effectué et les accidents légalement constatés. L'administration se conforme à cet égard aux usages du commerce"*.

Toutefois, l'exonération des droits dont le soumissionnaire d'un acquit-à-caution est tenu à raison d'un manquant peut uniquement lui être accordée s'il établit que ce manquant est dû à un cas de force majeure, c'est-à-dire à un événement imprévisible et insurmontable.

Enfin, *l'article 454 du code général des impôts* prévoit les cas de pertes liées à un accident. Il appartient, en effet, au transporteur de faire immédiatement constater les pertes accidentelles au cours du déplacement par les agents ou par le receveur local de la localité où l'événement se produit. A défaut, il ne pourra obtenir la décharge ou le remboursement des droits.

Des régimes similaires de déductions pour pertes inhérentes à la nature des produits, consécutives à leur manipulation et pour pertes constatées en cours de transport ont également été mis en place, par voie d'arrêtés ministériels, pour les produits pétroliers.

L'objet du présent article n'est donc pas d'instituer, en France, un régime des franchises de manquants pour produits détenus ou transportés en suspension des droits d'accise. La directive, après avoir précisé les principes sur lesquels doit reposer ce régime, se contente de renvoyer au droit interne pour la définition de leurs modalités d'application : la France respectait ces principes et

souscrivait à cette obligation dès avant l'adoption du droit communautaire.

Le rappel des règles mises en oeuvre par le droit français, et dorénavant par le droit communautaire, a, en réalité, un caractère formel. *Les articles 62 et 76* du présent projet de loi ont, en effet, pour objet de définir l'ensemble du régime applicable, en France, au trafic intracommunautaire de biens soumis à accise. En l'absence d'un rappel, dans ce cadre précis, de l'applicabilité des règles du droit français des pertes en cours de transport aux constatations de manquants effectuées sur une opération de transport intracommunautaire, l'administration fiscale pourrait, à la limite, invoquer le silence de la loi régissant leur activité pour opposer aux assujettis le refus de leur accorder le bénéfice d'un paiement des droits sur les seuls manquants constatés supérieurs aux déductions définies en droit interne.

Votre Rapporteur souligne, enfin, que même si elles ne reçoivent pas une traduction en droit interne français dans le cadre du présent article, les dispositions du deuxième paragraphe de *l'article 14 de la directive* trouveront à s'appliquer dès le 1er janvier 1993.

Ainsi, les pertes intervenues en cours de transport intracommunautaire de produits circulant en régime suspensif des droits d'accises devront-elles être, à compter de cette date, établies suivant les règles de l'Etat membre de destination. En conséquence, si des manquants sont constatés en France sur des biens expédiés en suspension de droits de notre pays vers un autre Etat membre de la Communauté, ils ne seront déductibles que dans les limites fixées par la réglementation du pays de destination et à la condition que les procédures élaborées par celle-ci pour leur établissement aient été respectées par l'administration française.

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

ARTICLE 67

Règles de circulation intracommunautaire

Commentaire : Le présent article fixe les conditions requises afin d'écartier les produits faisant l'objet d'un transport intracommunautaire d'une mise à la consommation lorsqu'ils se trouvent sur le territoire fiscal français.

Cet article fait application des *articles 15 (premier alinéa) et 16 (premier alinéa) de la directive du 25 février 1992*, l'un et l'autre fixant les règles générales concernant la circulation des produits en suspension de droits d'accises sur le territoire communautaire. Conformément à la démarche suivie par l'ensemble du projet de loi, n'est toutefois envisagé ici que le régime des produits se trouvant en France, en provenance ou à destination d'un autre Etat membre de la CEE. Cette optique particulière permet de comprendre l'apparente dissymétrie du texte proposé.

La suspension des droits d'accises n'est ainsi accordée, pour un produit en trafic intracommunautaire, que dans deux cas de figure, sous réserve toutefois de l'application de la réglementation relative aux manquants ⁽¹⁾ :

1. Voir commentaire de l'article 66.

- ce produit circule sur le sol français en provenance ou à destination d'un autre Etat membre de la Communauté et est expédié ou reçu par une personne ayant la qualité d'entrepoteur agréé ;
- le produit est expédié depuis le territoire fiscal français par un entrepoteur agréé à destination d'une personne située dans un autre Etat membre de la Communauté, ayant elle-même la qualité d'entrepoteur agréé, ou celle d'opérateur enregistré ou d'opérateur non enregistré.

Les possibilités ouvertes par les régimes fixés aux *articles 62, 63 et 64* du présent projet de loi et touchant, selon les cas, l'autorisation de recevoir, de détenir ou d'expédier en suspension des droits d'accises des produits en provenance ou à destination d'autres Etats membres de la Communauté découlent, en fait, du principe de base fixé au présent article.

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter le présent article sans modification.

ARTICLE 68

Document d'accompagnement

Commentaire : Le présent article fait application des articles 7 et 18 de la directive du 25 février 1992 qui prévoient la mise en place d'un document communautaire d'accompagnement pour tous les produits circulant entre différents Etats de la CEE à des fins commerciales.

La mise en oeuvre d'un régime de circulation intracommunautaire de produits en suspension des droits d'accises et les conséquences attachées à sa réalisation -suppression des frontières douanières entre les Etats membres et adaptation des règles d'exigibilité- supposent la conception de nouvelles modalités de contrôle sur les marchandises transportées. Il s'agit, en effet, de permettre aux administrations concernées de s'assurer de la situation des produits à l'égard de l'impôt. Il est également nécessaire de prévoir les conditions d'apurement du régime suspensif⁽¹⁾.

L'article 18 de la directive dispose ainsi que "tout produit soumis à accise, circulant en régime de suspension entre les territoires des différents Etats membres, est accompagné d'un document établi par l'expéditeur".

Le premier alinéa du présent article transpose très exactement les obligations ainsi créées en droit interne français. Il précise, en effet, que les produits en suspension de droits en provenance ou à destination d'un autre Etat membre de la Communauté circulent sous couvert d'un document d'accompagnement établi par l'expéditeur -par définition un entrepositaire agréé- et permettant de vérifier leur situation au regard de l'impôt.

1. Voir définition des différents régimes douaniers dans le commentaire de l'article 18.

Référence est toutefois faite dans le même texte aux produits placés sous un régime suspensif douanier pour lesquels le document d'accompagnement ne sera pas nécessaire. Il convient, en effet, de préciser que les marchandises importées de pays tiers dans un Etat membre de la Communauté circulent aujourd'hui sous couvert d'un document administratif unique appelé T1 ou T2, selon que le produit n'acquitte pas ou, au contraire, acquitte à son arrivée les droits de douane communautaires.

Le document T2 accompagne ainsi les marchandises devenues communautaires du fait de l'acquittement des droits de douane dans un Etat membre de la Communauté et de leur mise en libre pratique. Ce document n'aura plus de raison d'être toutes les fois que les produits mis en libre pratique dans un Etat membre de la Communauté seront expédiés en suspension des droits d'accises par un entrepositaire agréé vers un autre Etat membre de la Communauté du fait de la mise en place du document communautaire sur lequel devraient être consignées, à l'avenir, les informations transcrites jusqu'à présent sur T2.

En revanche le document communautaire de l'article 18 ne pourra pas se substituer au document T1 qui est utilisé pour les produits qui n'ont pas acquitté de droits de douane, en particulier du fait qu'ils ne font que transiter par les Etats membres de la Communauté. Les limites apportées à l'usage du document communautaire s'expliquent par son objet qui est de permettre la vérification de la régularité du régime de suspension des droits accordé au transport de certaines marchandises à l'intérieur même du territoire douanier de la CEE. Il ne saurait non plus être adjoint à T1 pour les mêmes raisons.

L'article 7 (quatrième paragraphe) de la directive prévoit également que les produits soumis à accise ayant déjà été mis à la consommation dans un Etat membre et livrés dans un autre Etat membre à un opérateur accomplissant de manière indépendante une activité économique, pour ses besoins, ou à un organisme de droit public, également pour ses besoins, circulent entre les territoires des différents Etats membres sous le couvert d'un document d'accompagnement qui mentionne les éléments principaux du document visé à l'article 18 de ladite directive.

Le deuxième alinéa du présent article prévoit donc simplement l'extension de la procédure du document d'accompagnement définie à l'alinéa précédent à l'expédition d'un Etat membre de la CEE vers la France de produits en droits acquittés, à la condition que les destinataires en soient un opérateur accomplissant de manière indépendante une activité économique ou un organisme exerçant une activité d'intérêt général.

On notera qu'outre la fusion du document de l'article 18 et de celui de l'article 7 de la directive, la législation française est allée plus loin que le texte communautaire en remplaçant la notion d'"organisme de droit public" par celle, plus large, d'organisme d'intérêt général (1).

L'article 19 de la directive a, enfin, aménagé les règles d'établissement du document communautaire en vue de permettre l'information de l'administration et donc de faciliter la mise en oeuvre du régime suspensif des droits ou, le cas échéant, le remboursement des accises déjà acquittées dans le pays de départ des produits.

Ce document sera ainsi établi en, au moins, quatre exemplaires :

- un à conserver par l'expéditeur,
- un pour le destinataire, un destiné au renvoi à l'expéditeur pour apurement et un destiné aux autorités compétentes de l'Etat membre de destination. Un cinquième exemplaire peut être prévu par les autorités compétentes de l'Etat membre d'expédition pour leur propre usage.

Votre rapporteur renvoie à ses commentaires sous les articles 71 et 75 pour l'analyse des conditions de l'apurement de l'envoi en régime suspensif des droits d'accises et de remboursement de l'accise payée dans le pays d'expédition lorsque le destinataire est un opérateur indépendant ou un organisme d'intérêt général.

1. De ce point de vue, le présent article reprend la formulation déjà utilisée à l'article 59 du présent projet de loi. Voir commentaire de l'article 59.

Le dernier alinéa du présent article renvoie à un décret en Conseil d'Etat la fixation des mentions à porter sur le document d'accompagnement ainsi que les conditions d'utilisation de ce document. Toutefois, l'*article 18 de la directive* précise bien que la forme et le contenu du document devront faire l'objet d'une harmonisation au plan communautaire grâce à la mise en place d'un "comité des accises" placé auprès de la Commission de Bruxelles et chargé de donner son avis sur les mesures proposées par la Commission.

Par ailleurs, l'*article 18* prévoit que l'harmonisation devra porter notamment sur le caractère administratif ou, au contraire, strictement commercial du document communautaire d'accompagnement. La portée de ce choix ne sera pas neutre sur l'utilisation des autres titres de mouvement de portée fiscale en vigueur jusqu'à présent pour la circulation intérieure :

- L'*article 99* du présent projet de loi a pour objet d'identifier les régimes interne et intracommunautaire de circulation des produits pétroliers sur le territoire français. En conséquence, seul le document d'accompagnement de l'*article 18 de la directive* sera dorénavant exigé pour le transport de cette catégorie de produits et ce quel que soit le point de départ et celui d'arrivée du produit transporté, que ces deux points soient situés en France ou l'un d'entre eux seulement.

- Pour les autres biens, tabacs et boissons alcoolisées, selon que le document communautaire aura ou non une portée fiscale et pourra se substituer à eux, les différents titres de mouvement (acquits-à-caution, congés, laissez-passer, passavants) ou les factures-titres de mouvement en tenant lieu ainsi que, dans le seul domaine des vins, les capsules représentatives de droits, disparaîtront pour les produits faisant l'objet d'un trafic communautaire ou, au contraire, subsisteront sur la portion du trajet située en France.

Toutefois, selon les indications fournies à votre rapporteur, l'administration française souhaite, dans un souci d'allègement des formalités, la suppression de l'obligation de présentation des titres de mouvement prévus en droit interne pour les produits à destination ou en provenance d'un autre Etat membre de la Communauté. Ne subsisterait donc en principe, à l'avenir, pour la portion du trajet située en France, que le document de l'*article 18 de la directive* à l'exclusion de ceux restant en vigueur pour la circulation intérieure.

- Enfin, toujours selon la Direction générale des Impôts, les documents communautaires qui accompagnent d'ores et déjà, à la circulation, les produits viti-vinicoles ne seront pas confondus avec le

document de l'article 18 de la directive, dans la mesure où ce dernier aura un caractère administratif et une portée fiscale.

Les documents accompagnant les produits viti-vinicoles circulant sur l'ensemble du territoire de la CEE -y compris lorsqu'ils sont transportés d'un point à un autre du seul territoire français- n'ont, en effet, qu'un objet commercial ainsi que l'indique leur dénomination exacte : il s'agit, selon le cas, du "*document commercial agréé*" (DCA) ou du "*document commercial*"⁽¹⁾.

L'article 29 de la directive du 25 février précise bien d'ailleurs que les Etats membres pourront dispenser les petits producteurs de vin des obligations ici décrites, liées à la circulation et au contrôle. Toutefois, lorsque ces petits producteurs effectueront eux-mêmes des opérations intracommunautaires, ils devront -est-il indiqué- respecter notamment les obligations relatives à la présentation du document commercial d'accompagnement des produits viti-vinicoles.

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter le présent article sans modification.

1. Règlement CEE n° 986/89 de la Commission du 10 avril 1989, modifié par les règlements n° 2600/89 du 25 août 1989 et 2246/90 du 31 juillet 1990.

ARTICLE 69

Obligations des opérateurs non enregistrés

Commentaire : Le présent article fait application du paragraphe 3 de l'article 18 de la directive du 25 février 1992. Il aménage les conséquences administratives de l'obligation pour l'opérateur non enregistré destinataire d'un produit envoyé en suspension de droits, d'adresser à l'expéditeur situé dans un autre Etat membre de la Communauté une attestation prouvant qu'il a acquitté les droits dus, celle-ci devant être jointe au document d'accompagnement.

La création du concept communautaire d'"opérateur non enregistré" pose le problème du contrôle par l'administration de la régularité des opérations effectuées au regard du droit fiscal. En effet, l'opérateur non enregistré ne se livre qu'occasionnellement à l'importation de biens provenant d'un autre pays de la Communauté en suspension de droits. Il n'est, de ce fait, pas soumis à l'obligation de tenir une comptabilité des produits qu'il reçoit à ce titre.

A défaut d'une déclaration générale préalable à l'exercice de son activité d'importation auprès de l'administration, il doit donc respecter une procédure de déclaration *"au coup par coup"* qui prend l'aspect formel d'une consignation des droits dus au titre de chaque opération. Cette procédure lourde, prévue pour être exceptionnelle, permet d'assurer l'application du principe de l'acquittement des droits indirects au lieu de mise à la consommation réelle.

Corrélativement, la qualité d'opérateur non enregistré, et par conséquent la possibilité d'un transport en suspension de droits, ne peut être prouvée dans le pays de départ du bien exporté que par la production d'un document attestant de la consignation des taxes dues dans le pays de destination. Ainsi, l'article 18 (paragraphe 3) de la directive prévoit-il qu'au cas où le destinataire est un opérateur non enregistré, devra être adjoind au document communautaire d'accompagnement ⁽¹⁾ *"un document attestant du paiement des droits d'accises dans l'Etat membre de destination ou du respect de toute autre modalité assurant la perception de ces droits suivant les conditions fixées par les autorités compétentes de l'Etat membre de destination"*.

1. Cf. commentaire de l'article 68

Le présent article a ainsi pour objet de fixer les modalités d'une procédure dont la finalité est d'assurer la régularité au plan fiscal de la circulation intracommunautaire de produits d'un entrepositaire agréé vers un opérateur non enregistré.

Le premier alinéa envisage le cas où la France est le pays de destination. L'opérateur non enregistré situé en France doit donc envoyer préalablement à l'expéditeur une attestation de la recette des douanes établissant que l'impôt a été acquitté ou qu'une garantie de son paiement a été acceptée. L'administration des douanes prend en charge, en effet, à compter du 1er janvier prochain, le recouvrement des contributions indirectes (1).

Selon les indications fournies à votre rapporteur, la garantie du paiement sera matérialisée par un formulaire attestant la consignation de l'impôt auprès de l'administration.

Le second alinéa du présent article vise la situation réciproque de la précédente : celle où l'entrepositaire agréé est situé en France, l'opérateur non enregistré se trouvant dans un autre Etat-membre de la Communauté. En ce cas, l'expéditeur, après avoir reçu l'attestation délivrée par l'autorité compétente de l'Etat de destination la joint au document d'accompagnement. L'administration française peut alors autoriser le transfert des biens en suspension de droits, l'assurance étant donnée que les accises ont bien été acquittées ou leur paiement garanti dans le pays d'arrivée.

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

1. Voir l'exposé général en introduction à l'étude des articles du titre III du présent projet de loi

ARTICLE 70

Renvoi du document d'accompagnement à l'expéditeur

Commentaire : Le présent article fixe les modalités du renvoi à l'expéditeur de produits transportés en suspension des droits d'accises de l'exemplaire du document d'accompagnement communautaire établi aux fins d'apurement du régime suspensif.

Le quatrième paragraphe de l'article 15 de la directive du 25 février 1992 précise que la responsabilité de l'entrepôt agréé expéditeur ne peut être dérogée que par la preuve de la prise en charge des produits par le destinataire, notamment par le renvoi de l'exemplaire du document d'accompagnement communautaire destiné à l'expéditeur pour apurement, prévu à l'article 19 du même texte.

Celui-ci dispose, en effet, (deuxième paragraphe) que *"dans le cas où les produits soumis à accise circulent en régime suspensif à destination d'un entrepositaire agréé, d'un opérateur enregistré ou non enregistré, un exemplaire du document administratif d'accompagnement ou une copie du document commercial dûment annoté est renvoyé par le destinataire à l'expéditeur pour apurement, au plus tard dans les quinze jours qui suivent le mois de la réception par le destinataire"*. Il s'agit, bien sûr, par ce moyen d'écartier les risques de fraude en permettant à l'administration du pays de provenance des produits de s'assurer que l'accise a bien été payée dans le pays de destination (1).

L'article 19 de la directive précitée prévoit, enfin, que l'Etat membre de destination peut fixer la règle selon laquelle l'exemplaire destiné au renvoi à l'expéditeur pour apurement sera certifié ou visé par ses propres autorités.

1. Cf. commentaire de l'article 71 où la même question est traitée du point de vue de l'expéditeur alors qu'elle l'est ici du point de vue du destinataire.

Le premier alinéa du présent article reprend presque mot pour mot la rédaction de la directive en la transposant en droit interne français. Il précise toutefois que l'exemplaire renvoyé à l'expéditeur aux fins d'apurement ne sera visé par l'administration française qu'"en tant que de besoin".

Selon les indications fournies à votre Rapporteur, la procédure devrait effectivement être différente selon les catégories de produits soumis à accise. Dans les cas de réception de produits pétroliers, l'exemplaire sera renvoyé sans visa de l'administration. Le contrôle permanent exercé par le service des douanes dans les usines et les entrepôts où sont reçus les envois de l'extérieur est, en effet, considéré comme suffisant aujourd'hui.

En revanche, les renvois d'exemplaires aux fins d'apurement seront visés dans les cas de réception de produits alcoolisés et de tabacs. Il est toutefois vraisemblable que cette formalité sera très sensiblement allégée grâce à la faculté offerte aux marchands de gros de boissons alcooliques et aux fournisseurs de tabacs en provenance de la Communauté économique européenne d'utiliser les machines à timbrer installées dans leurs locaux professionnels et qui leur permettent la certification des différents titres de circulation qu'ils reçoivent ou qu'ils envoient, dont les acquits-à-caution, et ce sans intervention effective de l'administration. A défaut, le destinataire de l'envoi en suspension des droits devra se rendre au bureau de douane compétent.

Enfin, le dernier alinéa du présent article prévoit, conformément aux dispositions de l'article 19 (premier paragraphe) de la directive du 25 février 1992, qu'un autre exemplaire du document d'accompagnement adressé à l'expéditeur sera remis, par celui-ci, à l'administration française.

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

ARTICLE 71

Apurement du régime suspensif

Commentaire : Le présent article fait application des articles 19 et 20 de la directive du 25 février 1992 qui fixent les modalités d'apurement du régime suspensif des droits d'accises sous lequel sont placés les produits expédiés par un entrepositaire agréé à destination d'un entrepositaire agréé, d'un opérateur enregistré ou d'un opérateur non enregistré situés dans un autre Etat membre de la Communauté.

- Le *paragraphe 1* du présent article fixe le principe général selon lequel la responsabilité de l'entrepositaire agréé expéditeur au regard des règles d'acquittement de l'accise ne peut être dérogée que par l'apurement du régime suspensif. La procédure ainsi dérogée vise à assurer le respect de la règle inscrite à l'*article 15 (quatrième paragraphe)* de la directive du 25 février 1992, qui dispose que la responsabilité de l'entrepositaire agréé expéditeur ne peut être dérogée que par la preuve de la prise en charge des produits par le destinataire.

Le même paragraphe prévoit en conséquence la procédure à suivre par l'entrepositaire agréé désireux d'apurer le régime suspensif sous lequel il a expédié les produits. Celui-ci doit produire devant l'administration française :

- soit l'exemplaire du document d'accompagnement communautaire rempli par le destinataire et destiné, conformément aux dispositions de l'*article 19 de la directive*, au renvoi à l'expéditeur pour apurement. La démarche à suivre par le destinataire est décrite dans le commentaire de l'article précédent : votre Rapporteur ne peut que rappeler ici que la procédure prévue devrait effectivement permettre un contrôle très strict du paiement de l'accise dans le pays de mise à la consommation (1);

1. Cet alinéa fait application du troisième paragraphe de l'article 19 de la directive

- soit l'exemplaire du document d'accompagnement communautaire comportant la certification par un bureau de douane du placement en régime suspensif douanier ou de la sortie du territoire douanier (1).

L'article 60 du présent projet de loi dispose, en effet, que l'exportation hors du territoire de la Communauté de produits placés sous régime suspensif des droits d'accises s'effectue en exonération d'impôt. Concrètement, en ce cas, l'exemplaire du document d'accompagnement sera renvoyé à l'expéditeur après avoir été visé par le service des douanes.

- Le paragraphe II précise les conséquences du défaut d'apurement pour l'expéditeur.

Le projet de loi fixe tout d'abord une obligation d'information de l'administration par l'expéditeur en cas de défaut d'apurement dans un délai de deux mois et demi à compter de la date d'expédition. S'agissant du laps de temps imparti à l'expéditeur avant déclaration à l'administration, le cinquième paragraphe de l'article 19 de la directive se contentait de préciser :

"qu'en cas de défaut d'apurement, l'expéditeur est tenu d'en informer les autorités fiscales de son Etat membre dans un délai à fixer par lesdites autorités fiscales. Ce délai ne peut néanmoins excéder trois mois après la date d'expédition des marchandises".

Le projet de loi présenté devant l'Assemblée nationale avait initialement fixé ce délai à deux mois. La Commission des finances, estimant celui-ci trop court, avait exprimé le souhait de le porter à trois mois. Le résultat soumis aujourd'hui à votre examen provient d'une transaction effectuée en séance entre le Gouvernement et le rapporteur de la Commission. Il réalise un certain équilibre entre les intérêts de l'expéditeur et ceux de l'administration qui devra, entre la date où elle est informée du défaut d'apurement et celle où l'impôt est exigible (quatre mois), chercher les causes de l'inobservation de la règle fixée au précédent paragraphe.

1. Cet alinéa fait application du quatrième paragraphe de l'article 19 de la directive.

Le *second alinéa du paragraphe II* fixe, ensuite, les règles d'exigibilité de l'accise due par l'expéditeur en cas de défaut d'apurement du régime suspensif. Conformément aux dispositions du troisième paragraphe de l'article 20 de la directive, l'impôt est exigible au terme d'un délai de quatre mois calculé, là encore, à compter de la date d'expédition.

Toutefois, la directive, adaptée ici dans le droit français, prévoit deux cas où l'accise ne sera pas payée par l'expéditeur auprès des douanes françaises :

1°. A l'intérieur du délai de quatre mois, l'expéditeur apporte la preuve de la régularité de l'opération. Autrement dit, les produits soumis à accise ne sont, certes, pas arrivés à destination mais aucune fraude n'a été commise ni aucune infraction. Ce cas vise l'accident survenu en cours de transport et ayant entraîné la perte des produits ou encore le vol.

Un régime similaire existe d'ailleurs, en droit interne, pour les marchands de gros de boissons alcooliques sous réserve toutefois de l'établissement d'un procès-verbal par le receveur de la localité où a eu lieu l'accident ou le vol ⁽¹⁾.

2°. L'article 20 (*premier paragraphe*) de la directive précise, d'autre part, que *"lorsqu'une irrégularité ou une infraction a été commise en cours de circulation entraînant l'exigibilité de l'accise, l'accise est due dans l'Etat membre où l'irrégularité ou l'infraction a été commise"* auprès de l'entrepôtaire agréé expéditeur ou de son représentant fiscal. Toutefois, le troisième paragraphe du même article prévoit que *"lorsqu'il n'est pas possible d'établir le lieu de l'infraction ou de l'irrégularité, cette infraction ou cette irrégularité est réputée avoir été commise dans l'Etat membre de départ"*.

Le même paragraphe envisage ensuite le cas où le lieu de l'infraction d'abord ignorée de l'administration du pays de départ est finalement établi dans le délai de quatre mois courant pour l'exigibilité de la taxe et apparaît situé dans un autre Etat membre de la Communauté : c'est alors la règle fixée au premier paragraphe - acquittement de l'accise dans le pays où l'infraction a été effectivement commise - qui s'applique logiquement.

Le présent paragraphe adapte ce régime d'exigibilité en fonction du lieu où l'infraction a été commise en droit interne. Ainsi, si dans le délai de quatre mois susmentionné il est établi que

1 Cf. commentaire de l'article 66

l'infraction qui a entraîné la constatation de manquants a été commise hors de France, l'entrepôtaire agréé expéditeur n'acquittera pas l'accise en France mais dans l'Etat membre dans lequel l'infraction a été commise.

Si, enfin, la détermination du lieu exact de l'infraction commise dans un autre Etat membre de la CEE est postérieure au délai de quatre mois mais antérieure au délai de trois ans fixé au *paragraphe III* du présent article, l'entrepôtaire agréé devra, dans un premier temps, acquitter la taxe en France, puis, dans un second temps, dans le pays où l'infraction a été commise, avant de pouvoir demander le remboursement des droits initialement versés dans le pays où il est établi.

• En effet, le *paragraphe III* du présent article fait application des dispositions du *quatrième paragraphe de l'article 20 de la directive* relatif aux conditions de recouvrement de l'accise dans le cas où l'Etat membre où l'infraction ou l'irrégularité a effectivement été commise vient à être déterminé postérieurement au-delà des quatre mois visés ci-dessus. L'Etat membre concerné dispose d'un délai de trois ans à compter de la date d'établissement du document d'accompagnement pour procéder au recouvrement de l'accise au taux en vigueur à la date d'expédition des marchandises. Dans ce cas, ajoute la directive, dès que la preuve de ce recouvrement est fournie, l'accise initialement perçue est remboursée.

Le présent paragraphe adapte la directive et envisage les deux positions dans lesquelles l'administration française pourrait se trouver eu égard aux prescriptions qu'elle contient :

1) L'infraction a été commise en France au cours de la circulation d'un produit provenant d'un autre Etat membre de la Communauté. En tout état de cause, l'administration française dispose d'un délai de trois ans à compter de la date d'expédition figurant sur le document d'accompagnement communautaire pour mettre en recouvrement les droits consécutifs à l'infraction et ce, même si les droits ont déjà été acquittés dans l'Etat de départ des produits, l'établissement de l'infraction sur le sol français n'ayant pu être prouvé dans les quatre mois suivant la date d'expédition.

2) L'administration française a mis en recouvrement l'accise puisque la preuve n'a pu être établie, dans le délai de quatre mois suivant la date d'expédition, que l'infraction avait été commise dans un autre Etat de la Communauté. Toutefois cet autre Etat recouvre, dans le délai de trois ans, l'accise, après qu'il a été établi que l'infraction a été commise sur son territoire. En ce cas, la France rembourse les droits initialement acquittés auprès de son administration par l'expéditeur.

Au-delà du délai de trois ans à compter de la date d'expédition figurant sur le document d'accompagnement, l'impôt est donc définitivement acquis au pays d'expédition du produit.

Le dernier alinéa du présent paragraphe rappelle le principe, d'ailleurs inscrit à l'article 20 (*premier paragraphe*) de la directive selon lequel le régime de recouvrement défini ci-dessus s'applique sans préjudice des actions pénales prévues par chaque pays et que l'administration pourrait décider d'exercer à l'encontre de ceux qui ont commis l'infraction ⁽¹⁾.

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

1. Cf. articles 1805 et suivants du code général des impôts relatifs à la responsabilité des expéditeurs en matière d'infractions et les sanctions pénales qui s'y rattachent.

ARTICLE 72

Remboursement de l'accise

Commentaire : Le présent article fixe les principes relatifs au remboursement par l'administration française de l'accise acquittée par l'opérateur professionnel qui, dans le cadre de son activité, a expédié des produits effectivement consommés dans un autre Etat membre de la Communauté.

• *L'article 9 de la directive du 25 février 1992 a posé le principe de base selon lequel l'accise devient exigible lorsque les produits mis à la consommation dans un Etat membre sont détenus à des fins commerciales dans un autre Etat membre, quand bien même les droits indirects auraient été acquittés une première fois dans le pays de provenance des produits. Ce dispositif a pour objet de décourager les flux de trafic qui ne seraient motivés que par les différences entre les taux pratiqués dans les douze pays de la Communauté européenne.*

Toutefois, la directive, adaptée en droit français par le présent projet de loi, aménage deux exceptions à cette règle :

- *l'article 7 prévoit ainsi que lorsque des produits déjà mis à la consommation dans un Etat membre sont livrés, destinés à être livrés ou affectés à l'intérieur d'un autre Etat membre aux besoins d'un opérateur accomplissant de manière indépendante une activité économique ou aux besoins d'un organisme de droit public, l'accise est exigible dans cet autre Etat membre. L'Etat membre de départ doit en conséquence procéder au remboursement de l'accise qui a été acquittée ;*

- *l'article 10 prévoit également que les personnes réalisant des opérations de vente à distance à destination de clients situés dans un autre Etat membre de la Communauté que celui où elles sont établies, acquittent l'accise dans cet autre Etat membre et en obtiennent obligatoirement le remboursement auprès de l'administration de leur pays d'établissement.*

En dehors de ces deux régimes particuliers, l'un visant des opérations effectuées au profit de certaines catégories d'acheteurs, l'autre s'appliquant à un type particulier de vente, *l'article 22 (premier paragraphe) de la directive a prévu le cas général selon lequel "les produits soumis à accise et mis à la consommation peuvent, dans des cas appropriés et à la demande d'un opérateur dans l'exercice de sa profession, faire l'objet d'un remboursement de l'accise par les autorités fiscales de l'Etat membre où a lieu la mise à consommation, lorsqu'ils ne sont pas destinés à être consommés dans cet Etat membre"*.

Le texte proposé fait de cette faculté ouverte à chaque administration une obligation pour l'administration française. Le premier alinéa du présent article pose ainsi le principe selon lequel l'impôt supporté par des produits mis à la consommation en France est remboursé à l'opérateur professionnel qui, dans le cadre de son activité, les a expédiés dans un autre Etat membre de la CEE.

Si cette formulation vise tous les opérateurs professionnels se livrant à la vente de produits, les conditions mises au remboursement visent, en assurant la régularité de la demande effectuée par l'opérateur, à interdire à celui-ci de renouveler trop souvent l'expérience. Les modalités inscrites dans le projet de loi sont, de ce point de vue, très exactement reprises du texte de la directive.

L'expéditeur doit satisfaire aux trois conditions suivantes :

- avoir présenté sa demande de remboursement avant l'expédition des produits hors de France ;
- justifier, par tout moyen, qu'il a acquis les produits tous droits acquittés en France et qu'il a, ainsi, bien payé l'accise. Aucun formalisme particulier n'est requis pour ce faire : la présentation d'une simple facture pourrait ainsi suffire ;
- présenter un exemplaire du document d'accompagnement annoté par le destinataire qui prouve que les produits ont bien été reçus ainsi qu'une attestation fiscale du pays de destination qui certifie que l'accise a bien été payée dans cet Etat membre ou qu'aucun impôt n'était dû au titre de la livraison en cause. Cette dernière précision est nécessaire et vise notamment les expéditions de vin sur le sol italien où l'accise est pour l'instant appliquée au taux zéro sur ce type de produit.

• Au-delà du rappel des principes et de la fixation des conditions de remboursement de l'accise, le présent article précise également, dans son cinquième alinéa, les modalités du reversement des droits déjà acquittés en France par l'opérateur professionnel.

Tout d'abord, en vertu d'une disposition insérée par l'Assemblée nationale sur proposition de sa Commission des finances, un délai d'un an est assigné à l'administration pour déférer à l'obligation de remboursement après que l'opérateur se sera soumis aux obligations susmentionnées.

Ensuite, le présent alinéa pose le principe selon lequel l'accise sera remboursée au taux en vigueur à la date de l'acquisition des produits par l'expéditeur. Cette précision a, bien sûr, son importance en cas de changement des tarifs entre-temps.

Le projet de loi prévoit toutefois, à l'intérieur de cette règle, d'ordre général, un aménagement afin de tenir compte des situations dans lesquelles l'expéditeur ne serait pas en mesure d'individualiser le produit envoyé dans son stock. Ce cas de figure risque de se produire, en particulier, pour les bouteilles de vin. En cette circonstance, le taux de remboursement appliqué sera celui en vigueur à la date d'acquisition des produits qui sont depuis le plus longtemps dans le stock. Cette disposition s'inspire nettement de la règle du "*premier entré premier sorti*" (FIFO) déjà utilisée pour l'évaluation des stocks des entreprises (1).

• Le dernier alinéa du présent article fait application des dispositions du d) du deuxième paragraphe de *l'article 22 de la directive* qui pose l'obligation de la destruction des marques fiscales apposées sur les produits envoyés préalablement à leur expédition. Cette règle, qui s'ajoute aux conditions imposées à l'opérateur désireux de se faire rembourser l'accise acquittée en France, est aussi la conséquence du principe du paiement définitif de l'accise -et donc, le cas échéant, de l'apposition des marques fiscales- dans l'Etat membre où le produit est effectivement mis à la consommation.

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

1. cf. article 38-3 du code général des impôts.

ARTICLE 72 bis

Entrepositaires agréés réalisant des opérations de vente à distance

Commentaire : Le présent article tend à exonérer l'entrepositaire agréé du paiement de l'accise en France lorsque celui-ci effectue des opérations de vente à distance.

Cet article a été inséré dans le présent projet de loi par l'Assemblée nationale sur proposition de sa Commission des finances. Il apporte une précision utile dans le cadre du nouveau régime des accises acquittées sur les produits faisant l'objet d'un trafic intracommunautaire et respecte tant la lettre que l'esprit de la *directive du 25 février 1992*.

Votre Rapporteur ne rappellera pas ici les règles applicables en matière d'exigibilité de l'accise sur les produits expédiés sous le régime de la vente à distance ⁽¹⁾. Le vendeur, en ce cas, acquitte une première fois l'impôt dans le pays de mise à la consommation puis, une seconde fois, dans le pays dans lequel est établi le consommateur final du produit. L'accise est alors considérée comme exigible dans le seul pays de réception des marchandises et le vendeur obtient donc le remboursement de l'accise acquittée initialement en France après avoir fait la preuve de son paiement dans l'autre Etat membre de la Communauté. Ce verrouillage très strict est le seul possible en l'absence de circulation sous régime suspensif des droits d'accise puisque seul ce régime permet à l'administration d'exercer un contrôle réellement efficace.

1. Cf. commentaire de l'article 72.

A ce titre précisément, l'article 22 (quatrième paragraphe) a prévu que *"dans les cas où le vendeur a la qualité d'entrepôt agréé, les Etats membres peuvent prévoir que la procédure de remboursement est simplifiée"*.

En effet, les contraintes pesant sur l'exercice de leur activité par les entrepositaires agréés, notamment les contrôles systématiques auxquels ils sont soumis de la part de l'administration des douanes en matière de respect de la réglementation des indirects, justifient sans aucun doute que la procédure très lourde imposée aux opérateurs réalisant des ventes à distance soit allégée dans leur cas.

L'Assemblée nationale a ainsi souhaité dispenser l'entrepôt agréé expéditeur du versement de l'accise en France. Toutefois, le bénéfice de cette disposition ne lui sera acquis que sous réserve du respect de la procédure, définie plus haut, de présentation à l'administration française des pièces attestant de l'acquittement de l'impôt par lui-même dans le pays de destination.

Votre Commission vous propose de suivre l'Assemblée dans cette démarche.

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

ARTICLE 73

Obligations des entrepositaires agréés

Commentaire : Le présent article fixe les obligations auxquelles sont soumis les entrepositaires agréés en vue de permettre à l'administration fiscale d'exercer les contrôles nécessités par le régime suspensif des droits d'accises dont jouit cette catégorie.

Cet article reprend, dans son premier alinéa, l'obligation inscrite à *l'article 13 de la directive du 25 février 1992* pour l'entrepositaire agréé de tenir une comptabilité des stocks et des mouvements de produits par entrepôt fiscal ainsi que celle de présenter les produits lors de toute réquisition. Votre Rapporteur a déjà souligné dans son commentaire de *l'article 62* la très grande similitude existant entre ces contraintes et celles définies en droit interne français à l'encontre des marchands de gros pour les boissons alcooliques et des importateurs de produits pétroliers. Il renvoie donc sur l'ensemble de ce sujet à l'analyse qu'il a faite plus haut.

La Commission des finances de l'Assemblée nationale avait souhaité, à juste titre, que fussent retirés du texte du présent article les deux derniers alinéas tels qu'ils figuraient dans le projet de loi initial.

Le dernier alinéa fixant le principe de l'obligation pour les représentants fiscaux des entrepositaires agréés par un autre Etat membre de la Communauté de tenir un registre des opérations effectuées en France par la personne qu'il représente a effectivement été supprimé au motif qu'il formait une redondance avec la disposition de *l'article 76* du présent projet de loi qui définit l'ensemble du régime applicable aux représentants fiscaux établis en France. Acte est donné par votre Commission des finances de ce souci d'allègement et de simplification.

En revanche le gouvernement a demandé au rapporteur du présent texte devant l'Assemblée nationale de retirer l'amendement portant suppression de l'actuel second alinéa.

Celui-ci vise à soumettre les entrepositaires agréés en France à l'ensemble des contrôles prévus en droit interne. S'agissant des marchands de gros, d'importateurs de produits pétroliers ou de la SEITA, la Direction générale des Douanes et la Direction générale des Impôts s'accordent à reconnaître que la précision insérée dans cet article va de soi dès lors que ces futurs entrepositaires agréés, au sens communautaire du terme, se livrent également à un trafic interne sur le seul territoire français.

En réalité, les personnes physiques ou morales visées ici relèvent du cas d'école suivant conçu par l'administration fiscale : un entrepositaire agréé établi en France mais ne se livrant qu'à un trafic intracommunautaire, c'est-à-dire ne recevant et n'expédiant de produits en suspension des droits d'accise qu'en provenance ou qu'à destination d'autres Etats membres de la Communauté mais jamais de France, ne pourrait-il pas s'opposer, en l'absence de toute précision législative, à ce que les douanes opèrent des contrôles dans ses entrepôts fiscaux sur le seul fondement de textes et de procédures de droit interne ?

Outre l'aspect très théorique du cas envisagé, on doit en outre déplorer le caractère trop général de la rédaction proposée par le gouvernement pour cet alinéa qui ne vise pas précisément les articles du code général des impôts, du livre des procédures fiscales et du code des douanes relatifs aux contrôles effectués sur les marchands de gros ou les importateurs de produits pétroliers.

Le gouvernement s'est toutefois engagé devant l'Assemblée nationale à tenir compte du caractère imparfait de la rédaction proposée et semble décidé à en élaborer une autre.

Votre Commission souhaite que cette nouvelle version soit soumise à votre examen mais vous propose toutefois de maintenir tel quel le texte voté à l'Assemblée nationale dans le cas où un correctif n'aurait encore pu être trouvé. En tout état de cause, en effet, il paraît préférable de ne laisser aucune chance, aussi minime fût-elle, de non-application des dispositions du présent texte de loi.

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

ARTICLE 74

Obligations des opérateurs enregistrés

Commentaire : Le présent article complète la liste des prescriptions auxquelles doivent se conformer les opérateurs enregistrés en prévoyant qu'ils devront tenir une comptabilité des livraisons de produits et la présenter à toute réquisition.

La qualité d'opérateur enregistré confère à celui qui l'a adoptée la possibilité de recevoir des produits en suspension de droits mais non celle de les détenir sous régime suspensif. La *directive du 25 février 1992* prévoit donc logiquement un dispositif de contrôle allégé sur l'activité exercée par ces opérateurs. Le deuxième paragraphe de *l'article 16 de la directive* les soumet ainsi au respect de quatre prescriptions :

- la garantie des paiements des droits d'accise. L'article 63 du présent projet de loi a précédemment fixé les conditions dans lesquelles cette garantie pouvait être fournie par l'opérateur enregistré, soit sous la forme d'une caution solidaire ;
- la tenue d'une comptabilité des livraisons des produits ;
- la présentation des produits lors de toute réquisition. Le régime est fixé en la matière par les dispositions figurant sous le titre III du présent projet de loi ;
- la participation à tout contrôle ou recensement. Là aussi, les dispositions du titre III ont pour objet de fixer les modalités de ces contrôles et recensements.

Le présent article fait donc application de la deuxième obligation définie ci-dessus et prévoit, conformément aux dispositions du dernier tiret, la présentation de la comptabilité des livraisons des produits à toute réquisition.

Votre rapporteur a déjà souligné plus haut (1) le fait que les personnes qui avaient vocation à prendre le statut d'opérateurs enregistrés étaient d'ores et déjà soumises, en droit interne, aux obligations inscrites à l'article 16 de la directive. L'application du présent article ne devrait donc pas poser de problème spécifique.

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

1. cf. commentaire de l'article 63.

ARTICLE 75

Obligations des opérateurs professionnels recevant des produits déjà mis à la consommation dans un autre Etat membre

Commentaire : Le présent article complète la liste des prescriptions auxquelles doivent se conformer les opérateurs accomplissant de manière indépendante une activité économique et les organismes d'intérêt général destinataires de produits déjà soumis à accises dans le pays de provenance. Il prévoit pour ces personnes l'obligation d'une déclaration préalable à l'expédition ou au transport des marchandises qui leur sont destinées auprès de l'administration ainsi qu'une procédure de garantie du paiement de l'impôt.

L'article 7 de la directive du 25 février 1992 prévoit que lorsque des produits déjà mis à la consommation dans un Etat membre sont livrés dans un autre Etat membre, pour ses besoins, à un opérateur accomplissant de manière indépendante une activité économique ou, également pour ses besoins, à un organisme de droit public, l'accise devient exigible dans cet autre Etat membre. La rédaction retenue dans le deuxième paragraphe de cet article emporte comme conséquence le remboursement obligatoire de l'accise versée dans l'Etat membre où le produit a été, à l'origine, mis à la consommation et d'où il a été expédié.

L'article 22 (troisième paragraphe) de la directive précise ainsi, tirant les conclusions du principe d'exigibilité de la taxe dans le pays où le bien sera effectivement consommé, que "dans les cas visés à l'article 7, l'Etat membre de départ doit procéder au remboursement de l'accise qui a été acquittée à la seule condition que l'accise a déjà été acquittée dans l'Etat membre de destination selon la procédure prévue à l'article 7 paragraphe 5".

Il convient donc que soit mise en oeuvre une procédure efficace de contrôle permettant à l'Etat membre de départ de vérifier que l'accise a effectivement été payée dans l'Etat de destination. On notera, au passage, que lorsque le produit envoyé bénéficie d'un taux

zéro au titre des accises dans le pays où est établi le destinataire, le remboursement ne peut avoir lieu dans le pays de départ. Ce sera le cas notamment des vins expédiés de France vers l'Italie qui n'impose pas ce type de produits.

L'article 7 de la directive (cinquième paragraphe) a donc prévu que l'opérateur accomplissant de manière indépendante une activité économique ou l'organisme public, l'un ou l'autre désireux de recevoir des produits soumis à accise en provenance d'un autre Etat membre, devront "effectuer, préalablement à l'expédition des marchandises, une déclaration auprès des autorités fiscales de l'Etat membre de destination et garantir le paiement de l'impôt" afin de permettre à l'expéditeur le remboursement des frais exposés dans son propre pays au titre des accises sur les produits envoyés.

La procédure mise en oeuvre permettra ainsi à l'administration concernée d'exercer les contrôles nécessaires en se retournant vers l'administration du pays de destination afin de s'assurer de la régularité de la demande de reversement.

Le présent article reprend à la lettre la prescription inscrite dans la directive et n'appelle, à ce titre, aucun commentaire particulier.

Concrètement les opérateurs et organismes destinataires devront informer l'administration fiscale française au moment où ils passeront leur commande.

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

ARTICLE 76

Représentant fiscal

Commentaire : Le présent article fixe les règles touchant la désignation en France d'un représentant fiscal par l'entrepôtaire agréé ou par l'opérateur professionnel réalisant des opérations de vente à distance établis, l'un et l'autre, dans un autre Etat membre de la Communauté. Il précise en outre les obligations auxquelles sont soumis les représentants fiscaux en prévoyant un régime similaire à celui appliqué, dans le pays de provenance, à leurs mandants.

Les deux premiers paragraphes du présent article précisent les conditions de désignation en France d'un représentant fiscal par un expéditeur situé dans un autre Etat membre de la CEE :

• *Le paragraphe I* dispose qu'un entrepôtaire agréé établi dans un autre Etat membre de la CEE qui expédie des produits en France à destination d'une personne autre qu'un entrepôtaire agréé peut y désigner un représentant fiscal. Cette formulation reprend celle de *l'article 17 de la directive* qui dispose qu'un "représentant fiscal peut être désigné par l'entrepôtaire agréé expéditeur".

Ce régime facultatif est conforme aux règles d'exigibilité et d'acquittement des accises fixées dans la directive. *L'article 59* du présent projet de loi qui adapte ces règles en droit français prévoit, en effet, que lorsque le produit expédié cesse de bénéficier du régime suspensif d'accise, il est considéré comme mis à la consommation. En ce cas, l'impôt est dû par la personne qui met à la consommation, c'est-à-dire l'opérateur enregistré ou non enregistré. Celui-ci a dû, conformément aux dispositions des *articles 63 et 64* ci-dessus, garantir à l'avance le paiement des droits auprès de l'administration française. La présence d'un représentant fiscal de l'expéditeur ne peut donc avoir d'utilité qu'au cas, fort improbable, où la caution demandée se révélerait défailante ou encore insuffisante.

L'autre cas envisagé par *l'article 59* et par *le paragraphe I* du présent article est celui de l'expédition de produits déjà soumis à accise dans le pays d'établissement de l'entrepôtaire agréé et livrés à des opérateurs économiques indépendants ou des organismes d'intérêt général. Ces deux catégories ont de toute façon, elles aussi,

l'obligation de garantir le paiement des accises dues dans le pays de mise à la consommation effective. La présence d'un représentant fiscal de l'expéditeur dans ces conditions peut ne revêtir qu'un aspect facultatif.

• En revanche, le *paragraphe II* fait obligation aux entreprises de vente à distance situées dans un autre État de la Communauté de désigner en France un représentant fiscal.

***L'article 59* du présent projet de loi, portant application de l'article 10 (troisième paragraphe) de la directive, a en effet prévu que lors de la réception en France par une personne autre qu'un opérateur accomplissant de manière indépendante une activité économique ou qu'un organisme exerçant une activité d'intérêt général, de produits expédiés ou transportés en France par le vendeur ou pour son compte ⁽¹⁾, l'impôt est exigible auprès du vendeur. L'accise est donc obligatoirement acquittée en son nom par le représentant fiscal de celui-ci, lors de la réception des produits dans le pays d'arrivée.**

Le caractère logique de l'obligation prévue par le *paragraphe II* apparaissait déjà dans l'article 10 (troisième paragraphe) de la directive qui précise que "les Etats membres peuvent prendre des dispositions prévoyant que l'accise est due par un représentant fiscal, autre que le destinataire des produits", instituant ainsi la faculté pour les Etats de créer un régime obligatoire de désignation de représentants fiscaux pour les opérations intracommunautaires de vente à distance.

• Le *paragraphe III* fixe, ensuite, les obligations auxquelles sont communément soumises les deux catégories de représentants fiscaux définis ci-dessus.

Votre Rapporteur note, à titre liminaire, que cette communauté de régime n'est pas expressément prévue par la directive. Celle-ci demeure, en effet, laconique s'agissant des règles applicables aux représentants fiscaux désignés par les personnes réalisant des opérations de vente à distance. En fait, la totalité de ce régime unique est celui détaillé par l'article 17 de la directive pour les représentants fiscaux désignés facultativement par les entrepositaires agréés expéditeurs.

La rédaction opportunément retenue par l'Assemblée nationale sur proposition de sa Commission des finances permet de distinguer entre ces contraintes celles qui sont générales et celles auxquelles les représentants fiscaux sont soumis pour chacune des opérations qu'ils réalisent.

1. Il s'agit de la définition de la vente à distance.

L'agrément de l'administration française est ainsi lié à la condition que le représentant fiscal soit domicilié en France et qu'il fournisse une caution solidaire garantissant le paiement des droits. On notera sur ce dernier point que ses obligations rejoignent celles incombant aux termes des *articles 62 et 63* aux entrepositaires agréés et aux opérateurs enregistrés établis en France. La directive s'était, en effet, contentée dans les trois cas de fixer le principe de la garantie apportée par l'opérateur en matière d'acquittement de l'impôt, laissant aux Etats membres le choix des modalités destinées à faire respecter cette obligation.

La similitude entre les contraintes générales imposées aux représentants fiscaux et celles fixées pour les opérateurs professionnels qu'ils représentent se retrouve lorsque l'on compare les obligations déclaratives auxquelles les premiers sont astreints. C'est ainsi que le présent article fixe le principe selon lequel les représentants fiscaux garantissent le paiement des droits et acquittent l'impôt à la place des redevables. De même doivent-ils tenir une comptabilité des livraisons qu'ils sont tenus de présenter à toute réquisition de l'administration française.

Enfin, le présent texte, reprenant une nouvelle fois sur ce point la formulation de la directive, complète ce dispositif de contrôle en indiquant que le représentant fiscal doit déclarer à l'administration le lieu de livraison des marchandises ainsi que le nom et l'adresse des destinataires.

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

ARTICLE 77

Modification de l'article 349 du code général des impôts

Commentaire : Le présent article a pour objet de substituer à la notion d'"importation" celle d'"introduction sur le territoire national", dans le cadre de dispositions relatives aux produits de parfumerie et de toilette.

L'article 349 du code général des impôts prévoit que les produits de parfumerie et de toilette à base d'alcool "ne peuvent être fabriqués, importés, transportés, détenus en vue de la vente, mis en vente ou vendus que si leur titre alcoométrique atteint au moins 50 % volumique à la température de 20 ° Celsius".

Cette disposition se justifie essentiellement par le souci d'éviter la fraude sur la fabrication de ces produits.

En application des dispositions arrêtées notamment à l'article 59 ci-dessus et résultant de la mise en oeuvre du marché unique, le présent article prévoit de substituer les mots "introduits sur le territoire national" au mot "importés".

En effet, les dispositions du code général des impôts devront continuer de s'appliquer aussi bien aux produits en provenance de pays tiers qu'aux produits venant de pays de la Communauté européenne.

L'objet du présent article est donc d'effectuer cette modification.

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

ARTICLE 78

Modification de l'article 406 du code général des impôts

Commentaire : Le présent article a pour objet, d'une part de supprimer la mention expresse, dans l'article 406 du code général des impôts, de l'exonération de droit de consommation des alcools exportés, d'autre part d'abroger une disposition du même article devenue obsolète.

L'article 60 du présent projet de loi a prévu, de façon générale, l'exonération des opérations d'exportation des produits soumis à accise.

Il apparaît donc inutile que cette règle figure dans les dispositions particulières relatives à l'une ou l'autre des accises visées par l'ensemble du projet de loi.

C'est pourquoi, il est proposé de supprimer le premier alinéa de *l'article 406 du code général des impôts* qui prévoyait que les alcools enlevés à destination de l'étranger et des territoires d'outre-mer étaient exemptés du droit de consommation.

Par ailleurs, le troisième alinéa de ce même article prévoyait que *"les alcools envoyés de l'étranger à titre de dons ou de secours aux prisonniers de guerre internés en France"* étaient également exemptés de droit de consommation.

Cette disposition étant devenue obsolète, il est proposé, à l'occasion de l'examen de ce texte, de la supprimer.

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

ARTICLE 79

Modification de l'article 412 du code général des impôts

Commentaire : Le présent article a pour objet d'adapter le régime du vinage des vins destinés à l'étranger au nouveau régime de circulation intracommunautaire.

L'article 412 du code général des impôts permet d'effectuer des opérations de "vinage", c'est-à-dire une addition d'alcool pour augmenter le degré alcoométrique, en franchise de droits, pour les vins destinés "à l'étranger, aux territoires d'outre-mer ou aux Etats membres de la Communauté".

Le nouveau régime de circulation intracommunautaire, ainsi que la nouvelle définition de la notion d'exportation nécessitent une modification de ces derniers termes.

Le projet de loi proposait de les remplacer par les mots "*à être exportés*" ce qui aurait autorisé, en franchise de droits, les opérations de vinage pour les vins destinés aux pays ou territoires non inclus dans le territoire communautaire, c'est-à-dire d'une part les "pays tiers" à la Communauté, d'autre part les départements et territoires français d'outre-mer.

Cette rédaction ne permettait pas d'envisager le cas des opérations de vinage de vins destinés à d'autres Etats membres de la Communauté.

En effet, la réglementation communautaire sur les vins prévoit la possibilité de viner les vins mais à condition qu'ils ne puissent donner lieu à consommation et soient seulement utilisés dans les distilleries de l'Etat-membre de destination.

Aussi, l'Assemblée nationale, sur proposition de sa Commission des finances, a adopté un amendement autorisant le vinage pour les vins destinés "*à être exportés ou expédiés à destination d'un autre Etat membre de la Communauté économique européenne*".

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

ARTICLE 80

Modification de l'article 442 du code général des impôts

Commentaire : Le présent article a pour objet, d'une part de supprimer la mention expresse dans l'article 442 du code général des impôts, de l'exonération de droit de circulation des vins, cidres, poirés et hydromels exportés, d'autre part d'abroger une disposition du même article devenue obsolète.

Cet article a le même objet que *l'article 78* ci-dessus examiné, mais au lieu de s'appliquer aux alcools, il concerne les vins, cidres, poirés et hydromels, ces deux catégories de boissons alcoolisées n'étant pas soumises aux mêmes accises.

L'article 60 du présent projet de loi a prévu que, de façon générale, l'exportation des produits soumis à accise serait exonérée.

Aussi, il apparaît inutile de faire figurer cette règle de façon explicite dans les dispositions du code général des impôts relatives à l'une ou l'autre des accises visées par l'ensemble du projet de loi.

C'est pourquoi il est proposé de supprimer le premier alinéa de *l'article 442 du code général des impôts* qui prévoyait que les alcools enlevés à destination de l'étranger et des territoires d'outre-mer étaient exemptés du droit de consommation.

Par ailleurs, le troisième alinéa de ce même article disposait que *"les alcools envoyés de l'étranger à titre de dons ou de secours aux prisonniers de guerre internés en France"* étaient également exemptés de droit de consommation.

Cette disposition étant devenue obsolète, il est proposé, à l'occasion de l'examen de ce texte, de la supprimer.

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

ARTICLE 81

Exemption pour les produits circulant en intracommunautaire des formalités prévues pour la circulation interne

Commentaire : Le présent article a pour objet de préciser que les formalités prévues pour la circulation interne des alcools ne s'appliqueront pas à la circulation intracommunautaire de ces produits.

L'article 68 du présent projet de loi a prévu que les produits circulant entre les territoires des différents Etats membres de la Communauté seraient munis d'un "document d'accompagnement", conformément aux dispositions de la directive du 25 février 1992.

Toutefois, ce document ne sera pas fusionné avec les divers titres de mouvement actuellement en vigueur pour la circulation interne des alcools : congés, passavants et laissez-passer, acquits-à-caution.

Le présent article a en effet pour objet de préciser que les titres de mouvement utilisés pour la circulation interne des alcools ne seront pas nécessaires pour la circulation intracommunautaire de ces produits qui, elle, se fera sous le couvert de "documents d'accompagnement".

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

ARTICLE 82

Modification de l'article 445 du code général des impôts

Commentaire : Le présent article a pour objet de modifier l'article 445 du code général des impôts relatif aux titres de mouvement accompagnant la circulation des alcools pour tenir compte de la nouvelle définition du territoire communautaire.

Le présent article modifie l'une des dispositions de l'article 445 du code général des impôts concernant les acquits-à-caution.

En effet, les acquits-à-caution sont les titres de mouvement utilisés pour la circulation des alcools en suspension de droits. A cette fin, ils accompagnent notamment les boissons enlevées à destination *"de l'étranger, des départements et territoires d'outre-mer et des Etats de la Communauté"*.

Ces dispositions ne sont pas conformes à la nouvelle réglementation, tant en ce qui concerne les règles de circulation intracommunautaire qu'à l'égard de la nouvelle définition du territoire communautaire.

C'est pourquoi il est proposé que, désormais, les acquits-à-caution accompagneront seulement les boissons enlevées à destination *"de pays et territoires non compris dans le territoire communautaire défini par l'article 58"*(1).

On rappellera que cette définition place les départements et territoires français d'outre-mer à l'extérieur du territoire communautaire et qu'il n'est donc pas utile de les mentionner expressément dans le texte du code.

Par ailleurs, il convient également de rappeler que la circulation intracommunautaire des alcools et boissons alcoolisées se fera sous le couvert d'un document d'accompagnement, conformément à l'article 68 du présent projet de loi.

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

1. Cette formulation résulte d'un amendement rédactionnel présenté par la Commission des finances de l'Assemblée nationale, plus précis que le texte initial du projet de loi.

ARTICLE 83

Modification de l'article 455 du code général des impôts

Commentaire : Le présent article a pour objet d'ajouter à la liste des titres de mouvement, dont tout transporteur de boissons alcooliques doit être muni, le document d'accompagnement prévu pour la circulation intracommunautaire de ces produits.

Les différents titres de mouvement définis aux *articles 443 et suivants du code général des impôts*, c'est-à-dire les acquits-à-caution, les passavants, les laissez-passer et les congés, doivent accompagner tout mouvement de boissons alcooliques à l'intérieur du territoire national.

Ces documents, dont les transporteurs doivent être munis à tout moment, comportent un certain nombre d'indications précises sur le chargement, la date et le lieu de l'enlèvement, le lieu de destination ou encore le délai de livraison.

Si un incident survient en cours de route et entraîne une interruption du transport, *l'article 455 du code général des impôts* prévoit que le conducteur du chargement est tenu d'en faire la déclaration au bureau de déclarations de la direction générale des impôts et que celle-ci conserve les différents titres de mouvement accompagnant le chargement jusqu'à la reprise du transport.

Le présent article propose d'ajouter à la liste des divers titres de mouvement susceptibles d'être conservés par les agents des impôts le **document d'accompagnement** prévu pour la circulation intracommunautaire, conformément à *l'article 68* du présent projet de loi.

En conséquence, si le transport d'un chargement de boissons alcooliques doit être interrompu sur le territoire français, les mêmes règles de contrôle s'appliqueront au transporteur, qu'il s'agisse d'une circulation nationale ou d'une circulation intracommunautaire.

Sur proposition de sa Commission des finances, l'Assemblée nationale a adopté un amendement rédactionnel pour rectifier une erreur matérielle du projet de loi.

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

ARTICLE 84

Modification de la définition du marchand en gros

Commentaire : Le présent article a pour objet de proposer une nouvelle définition du marchand en gros, conforme à la réglementation communautaire issue de la directive du 25 février 1992.

L'article 484 du code général des impôts dispose que :

"Est considéré comme marchand en gros :

1° Celui qui reçoit et expédie des alcools, ou des vins, cidres, poirés et hydromels par quantités supérieures à 60 litres, soit pour son compte, soit pour le compte d'autrui, ou qui revend de ces mêmes boissons d'achat ;

2° Le débitant de boissons qui, en tous lieux, procède dans ses magasins, caves ou celliers, au coupage, au collage ou au filtrage des vins, cidres, poirés et hydromels. Est réputé prodéder à ces manipulations le commerçant qui, se livrant à la vente au détail desdites boissons, autrement qu'à consommer sur place, possède des cuves, foudres et tous autres récipients d'une capacité supérieure à 12 hectolitres."

Le présent article propose une nouvelle rédaction pour le premier alinéa de l'article 484, afin de tenir compte des niveaux indicatifs définis à l'article 9 de la directive du 25 février 1992 concernant la détention de boissons alcooliques.

Ainsi, sera désormais considéré comme marchand en gros :

"Celui qui détient des alcools ou des vins, cidres, poirés et hydromels qu'il a reçus ou achetés et qui sont destinés à l'expédition ou à la revente par quantités qui, pour le même destinataire ou le même acquéreur, sont supérieures à dix litres s'il s'agit d'alcools ou à quatre-vingt-dix litres dans les autres cas".

On remarquera que le deuxième alinéa de l'article n'est pas modifié par les présentes dispositions.

Outre son harmonisation avec la réglementation communautaire, cette nouvelle définition présente plusieurs avantages. En particulier elle rend plus claires des dispositions qui avaient donné lieu à de nombreuses divergences d'interprétation.

En effet, dans la précédente rédaction, aucun seuil minimum ne paraissait avoir été fixé pour la livraison d'alcools. Or, la Cour de Cassation a estimé que le seuil de 60 litres prévu pour les vins, cidres, poirés et hydromels s'appliquait également aux alcools.

Désormais, il ne devrait plus y avoir d'ambiguïté. Deux seuils particuliers sont définis : 10 litres pour les alcools, 90 litres pour les autres boissons.

Par ailleurs, était considéré comme marchand en gros toute personne qui revendait des boissons alcooliques. Désormais, pour obtenir cette qualification, il faudra que les quantités revendues franchissent les seuils de 10 litres et 90 litres.

Enfin, il convient de noter deux précisions supplémentaires apportées par cette nouvelle rédaction : les limites de 10 litres et 90 litres s'appliqueront aux boissons alcooliques destinées à un même destinataire ou à un même acquéreur ; en outre, on introduit la notion de "*détention*" des produits afin de rapprocher la définition du marchand en gros de celle de l'entrepoteur agréé, au sens de la directive.

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

ARTICLE 85

Facilités de paiement pour les opérateurs enregistrés

Commentaire : Le présent article a pour objet de définir le système de paiement de l'impôt applicable aux opérateurs enregistrés.

La *directive du 25 février 1992* a défini, outre les particuliers, trois catégories d'agents ayant la possibilité de produire, transformer, détenir, recevoir ou expédier des produits soumis à accise : les entrepositaires agréés, les opérateurs enregistrés et les opérateurs enregistrés.

Chacune de ces catégories d'intervenants est précisément définie à l'*article 4 de la directive* dont les principales dispositions ont été reprises dans les *articles 62, 63 et 64* du présent projet de loi.

Pour chacun de ces opérateurs, il existera un régime d'exigibilité des droits d'accises différent.

Ainsi :

- les **entrepositaires agréés** n'acquitteront l'impôt que lors de la sortie du régime suspensif d'accise, c'est-à-dire lors de la mise à la consommation des produits (*article 59* ci-dessus) ;

- les **opérateurs non enregistrés** devront acquitter l'impôt dès la réception des produits (*article 64* ci-dessus) ;

- enfin, les **opérateurs enregistrés**, conformément au présent article "*devront déposer auprès de l'administration, avant le 5 de chaque mois, une déclaration indiquant le montant de l'impôt dû au titre des réceptions du mois précédent*" et acquitter l'impôt lors de cette déclaration.

Le présent article procède donc à la transposition, sous forme d'article nouveau du code général des impôts, des dispositions de l'*article 16 de la directive* aux termes duquel, pour les opérateurs enregistrés, "*les droits d'accises sont exigibles lors de la réception des*

marchandises et sont acquittés selon les modalités fixées par chaque Etat membre".

L'activité régulière de cette catégorie d'opérateurs justifie en effet le système de paiement mensuel instauré par le présent article. Il ne se justifierait pas pour la catégorie des opérateurs non enregistrés dont les activités sont plus occasionnelles.

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

ARTICLE 86

Modification de l'article 502 du code général des impôts

Commentaire : Le présent article précise les dispositions de l'article 502 du code général des impôts relatives au régime des débitants de boissons. Il les aménage également pour tenir compte des nouvelles règles de circulation intracommunautaire.

Actuellement, les débitants de boissons, c'est-à-dire, aux termes de l'article 502 du code général des impôts, *"les cabaretiers, aubergistes, traiteurs, restaurateurs, maîtres d'hôtels garnis, cafetiers, liquoristes, buvetiers, débitants de vin, concierges et autres donnant à manger au jour, au mois ou à l'année, et, en général, les personnes qui veulent se livrer à la vente au détail d'alcools ou à celle de boissons ne provenant pas de leur récolte"* sont tenus de s'approvisionner auprès de marchands en gros.

En outre, le troisième alinéa de ce même article précise que toute introduction de boissons chez un détaillant *"doit être légitimée par une expédition régulière"*.

Cette formulation a donné lieu à un certain nombre de divergences d'interprétation sur la signification exacte de l'expression *"expédition régulière"*.

C'est pourquoi le présent article propose de la remplacer par le mot *"congé"*. Celui-ci est le titre de mouvement qui accompagne les boissons à la sortie des entrepôts des marchands en gros, puis pendant leur transport, et qui atteste du paiement de l'accise.

Par ailleurs, il est proposé d'y ajouter la notion de *"quittance attestant du paiement du droit"*. En effet, pour tenir compte des nouvelles règles de circulation intracommunautaire, et en particulier du fait que les débitants de boissons pourront s'approvisionner auprès d'opérateurs situés dans d'autres pays de la Communauté européenne, il convenait de préciser la nature du document d'accompagnement qui attestera du paiement de l'accise.

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

ARTICLE 87

Abrogation de l'article 503 du code général des impôts

Commentaire : Le présent article abroge l'article 503 du code général des impôts qui autorisait les détaillants de boissons à livrer des quantités de vins, cidres, poirés et hydromels inférieures à celles que livrent les marchands en gros.

L'article 503 du code général des impôts dispose que "les détaillants peuvent livrer, sans être assujettis aux obligations des marchands en gros, des quantités de vins, cidres, poirés ou hydromels pouvant atteindre 60 litres par destinataire".

Il est la conséquence de l'article 484 du même code qui définit le statut de marchand en gros.

Or, l'article 84 du présent projet de loi a modifié l'article 484 du code général des impôts pour tenir compte des seuils indicatifs visés à l'article 9 de la directive du 25 février 1992.

Désormais, sera considéré comme marchand en gros celui qui détiendra ou livrera plus de 10 litres d'alcool ou plus de 90 litres d'autres boissons alcooliques.

Il était donc nécessaire de modifier également, par voie de conséquence, l'article 503 du code général des impôts. Toutefois, comme ses dispositions apparaissent redondantes avec celles de l'article 484, le présent article propose, en bonne logique, de les abroger.

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

ARTICLE 88

Modification de l'article 514 bis du code général des impôts

Commentaire : Le présent article a pour objet d'adapter aux nouvelles règles de circulation intracommunautaire l'article 514 bis du code général des impôts relatif aux essences pouvant servir à la fabrication de boissons alcooliques.

L'article 514 bis du code général des impôts prévoit que "des décrets pris en conseil des ministres fixent les conditions dans lesquelles les essences pouvant servir à la fabrication de boissons alcooliques, telles que les essences d'anis, de badiane, de fenouil, d'hysope, ainsi que les essences d'absinthe et produits assimilés ou susceptibles de les suppléer, peuvent être importés, fabriqués, mis en circulation, détenus ou vendus".

Or, compte tenu des dispositions du présent projet de loi et conformément à la directive du 25 février 1992, le terme "importés" ne désigne plus que les mouvements de produits en provenance de territoires ou pays extérieurs au territoire communautaire.

C'est pourquoi le présent article propose de substituer au terme "importés" l'expression "introduits sur le territoire national"⁽¹⁾, identique à la formulation retenue pour l'article 77 du présent projet de loi.

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

1. Sur présentation d'un amendement de sa Commission des finances, l'Assemblée nationale a préféré cette formulation à celle du projet de loi initial, dans un souci d'harmonisation des dispositions figurant dans le présent texte.

ARTICLE 89

Maintien du monopole sur les tabacs

Commentaire : Le présent article a pour objet d'assurer le maintien du monopole d'État sur les tabacs manufacturés.

S'agissant de la circulation des tabacs manufacturés et assimilés, il exclut l'application :

- des nouvelles dispositions relatives aux opérateurs enregistrés (article 63) et aux opérateurs non enregistrés (article 64) ;

- des nouvelles dispositions relatives à l'exigibilité des droits d'accise pour les produits mis à la consommation dans un autre État de la CEE avant d'être transmis en France (article 59-II).

Les tabacs ne pourront donc circuler en suspension des droits que par l'intermédiaire d'un entrepositaire agréé (article 62).

Ces dispositions dérogatoires sont conformes à la *directive du 25 février 1992* susvisée qui prévoit que les États membres peuvent "*fixer des modalités spécifiques d'application (...) pour les produits soumis à accise faisant l'objet d'une réglementation nationale particulière de distribution*".

• En France, l'État détient le monopole en matière de fabrication et de vente au détail des tabacs manufacturés ainsi qu'en matière d'importation et de commercialisation en gros des tabacs provenant de pays autres que la CEE.

En revanche, pour l'importation et la commercialisation en gros des tabacs provenant de la CEE, toute personne physique ou morale peut effectuer ces opérations à condition toutefois d'être agréée par l'Administration.

Le monopole d'État est confié à la Société Nationale d'Exploitation Industrielle des Tabacs et Allumettes (SEITA) pour ce

qui concerne la fabrication, l'importation et la commercialisation en gros des tabacs.

Le monopole de la vente au détail est confié aux débitants agréés pour le compte de l'Administration des Impôts.

• **Le dispositif proposé** consiste à écarter l'application de certaines dispositions du projet de loi pour tous les tabacs manufacturés et produits assimilés (produits à fumer, à priser ou à mâcher) tels qu'ils sont définis à l'article 564 *decies* du code général des impôts.

Les trois dispositions non applicables sont les suivantes :

- le *II* de l'article 59 *ci-dessus* prévoyant que l'impôt est exigible pour les produits déjà mis à la consommation dans un autre Etat membre lorsqu'ils sont acquis à des fins professionnelles commerciales.

L'objectif est de prohiber l'achat par un débitant de tabac français de tabacs manufacturés chez un opérateur situé dans un autre Etat membre de la Communauté, ainsi que la vente à distance de tabacs.

Ne se trouve donc maintenu que le *c)* du *III* de l'article 59 qui précise que l'impôt est dû par le détenteur de tabacs manufacturés lorsque le produit, mis à la consommation dans un Etat de la CEE, est détenu en France à des fins commerciales et qu'il n'a pas supporté d'impôt en France.

- l'article 63 *ci-dessus* qui autorise les opérateurs enregistrés, mais non agréés par l'administration, à acquérir des produits en suspension de droit sous réserve d'une caution ;

- l'article 64 *ci-dessus* qui autorise des opérateurs non enregistrés à acquérir des produits, en régime suspensif de droits, sous réserve du paiement préalable des droits dus en France.

La non-application des deux *articles 63* et *64* précités a pour conséquence que les débitants de tabac français ne pourront s'approvisionner qu'auprès des entrepositaires agréés par l'Etat français, c'est-à-dire, en pratique, la SEITA et les importateurs agréés de tabacs en provenance d'Europe.

Ces deux dérogations sont conformes à la *directive du 25 février 1992* qui a prévu la possibilité de tenir compte de l'existence d'une réglementation nationale de distribution de produits soumis à accise, tant en ce qui concerne le paiement de l'accise dans l'Etat membre de destination (*article 10 de la directive précitée*) que l'expédition de produits soumis à accise à des opérateurs professionnels n'ayant pas la qualité d'entrepôt agréé (*article 16 de la directive*).

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

ARTICLE 90

Modification de l'article 565 du code général des impôts

Commentaire : Le présent article vise à tirer les conséquences de l'institution du marché intérieur sur les dispositions relatives à l'application du monopole d'Etat en matière de tabacs manufacturés provenant de la CEE en remplaçant le terme "importation" par le terme "introduction".

L'Etat détient en France le monopole de la production et de la commercialisation en gros des tabacs manufacturés.

Toutefois, aux termes de *l'article 565 du code général des impôts, "l'importation et la commercialisation en gros"* de tabacs manufacturés originaires et en provenance des Etats membres de la CEE peut être effectuées par tout fournisseur respectant les conditions fixées par décret en Conseil d'Etat.

Le fournisseur se voit délivrer un numéro d'identification par la Direction générale des impôts sous réserve qu'il puisse exercer une profession commerciale et fournir une caution solvable. Il doit respecter les obligations générales prévues par le code général des impôts en matière de vente aux débitants de tabac (*articles 276 à 279 de l'annexe II du code général des impôts*).

La réalisation du grand marché intérieur prévu par l'Acte unique implique la disparition des concepts d'"importation" et d'"exportation" dans les échanges commerciaux entre les pays de la CEE.

Le présent article tire les conséquences terminologiques de cette situation en visant les *"introductions de tabacs manufacturés"* aux lieu et place des *"importations de tabacs manufacturés"*.

En effet, le terme *"importation"* doit être réservé à l'acquisition de produits par un opérateur français auprès d'un pays extérieur à la CEE.

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

ARTICLE 91

Modification de l'article 575 B du code général des impôts

Commentaire : Par coordination avec les dispositions, à caractère général, prévues à l'article 60 du projet de loi en matière d'exportation de produits soumis à accises, le présent article abroge les dispositions particulières actuellement en vigueur pour les tabacs manufacturés qui deviendraient superflues.

Le présent article supprime le *deuxième alinéa de l'article 575 B du code général des impôts* qui prévoit que *"les tabacs destinés à l'exportation sont exonérés du droit de consommation"*.

Or *l'article 60 du projet de loi* définit la notion d'"exportation" entendue dans le cadre de la réalisation du grand marché intérieur : l'exportation correspond à la sortie de France du produit soumis à accise à destination de pays ou de territoires non compris dans le territoire communautaire, ou à son placement sous un régime douanier suspensif à destination de ces mêmes pays ou territoires.

Le même article prévoit, de manière générale, pour tous les produits soumis au nouveau régime d'accise (huiles minérales, alcools, et tabacs manufacturés) que l'exportation met fin au bénéfice du régime suspensif d'accise et s'effectue en exonération d'impôt.

De même que pour les alcools (*article 78 du projet de loi*) et les vins (*article 80 du projet de loi*), le présent article vise à abroger les dispositions particulières, actuellement prévues dans le code général des impôts, relatives à l'exportation de tabacs manufacturés.

Les dispositions du premier alinéa de *l'article 575 B précité* précisant que, pour les tabacs manufacturés importés, il est fait abstraction des droits de douane acquittés pour le calcul du droit de consommation, demeurent en vigueur : elles s'appliquent à

l'introduction de produits en provenance de pays ou de territoires extérieurs au territoire communautaire. Le projet de loi ne prévoit pas de dispositions générales en matière d'importation de produits soumis à accise.

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

ARTICLE 92

Modification de l'article 575 C du code général des impôts

Commentaire : Le présent article vise :

- d'une part, à apporter les précisions rédactionnelles rendues nécessaires par la nouvelle définition de la notion d'importation dans le cadre du marché intérieur en matière d'exigibilité du droit de consommation sur les tabacs manufacturés ;

- d'autre part, à préciser que ces droits, lorsqu'ils sont perçus sur les produits en provenance d'un État membre de la CEE ou mis en pratique dans celui-ci, seront recouverts non plus comme en matière de douane mais comme en matière de contributions indirectes.

Ces dispositions appliquent *l'article 62 de la directive européenne du 25 février 1992* qui prévoit que les conditions d'exigibilité et le taux de l'accise sont ceux en vigueur dans l'État membre où s'effectue la mise à la consommation et que les modalités de perception et de recouvrement sont les mêmes pour les produits nationaux et ceux des États membres.

I - LE DISPOSITIF PROPOSÉ

• *L'article 575 C du code général des impôts* prévoit actuellement que le fait générateur de l'exigibilité du droit sur les tabacs existe, *"soit à l'issue de la fabrication, soit à l'importation"*.

Le 1^o du présent article vise tout d'abord à substituer les termes *"mise à la consommation"* au mot *"importation"* dans la disposition susvisée. La définition générale de la notion de mise à la consommation (*article 59 du projet de loi*) vise les produits, soit importés de pays non compris dans le territoire communautaire, soit provenant de collectivités territoriales d'outre-mer, soit qui cessent de bénéficier d'un régime suspensif de droits.

• *L'article 575 C précité* prévoit par ailleurs que la liquidation du droit est effectuée le dernier jour du mois d'après la déclaration des quantités de tabacs manufacturés "sortis de la fabrication" ou "importés" au cours de ce mois.

Par coordination avec la rédaction adoptée plus haut, le présent article prévoit en matière de liquidation que celle-ci est effectuée le dernier jour de chaque mois d'après la déclaration de la quantité de tabacs manufacturés "issue de la fabrication" ou mise à la consommation.

• Enfin le 3° de l'article précise les modalités de recouvrement des droits de consommation sur les tabacs manufacturés.

Actuellement, *l'article 575 B du code général des impôts* prévoit que ce droit est recouvré selon les procédures et sous le bénéfice des sûretés prévues en matière de contributions indirectes pour les tabacs "fabriqués dans les départements de France continentale". Les droits sur les tabacs importés sont recouverts comme en matière de douanes.

Le présent article étend le régime de recouvrement relatif aux contributions indirectes non seulement aux tabacs fabriqués dans les départements de France continentale, mais également aux tabacs fabriqués dans un autre Etat membre ou mis en libre pratique dans l'un de ces Etats.

Il convient de remarquer que le champ d'application de cette disposition continue à couvrir **uniquement les tabacs fabriqués en France continentale** : le droit de consommation sur les tabacs fabriqués en Corse devrait donc *a contrario* être recouvré comme en matière douanière comme c'est le cas actuellement en vertu de *l'article 268 bis-2 du code des douanes*.

Toutefois, cette disposition ne ressort pas expressément du Code général des impôts.

II - LES MODIFICATIONS APPORTÉES PAR L'ASSEMBLÉE NATIONALE

Dans un souci de parallélisme des formes et pour transposer exactement la rédaction actuelle de *l'article 575 B susvisé*, la Commission des finances de l'Assemblée nationale a adopté un amendement prévoyant que la liquidation du droit serait effectuée à

partir des quantités de tabacs "*sortis de la fabrication*" (et non pas "*issues de la fabrication*") ou mis à la consommation.

Lors de l'examen du présent article l'Assemblée nationale a finalement retenu un amendement déposé par le Gouvernement mentionnant uniquement que le droit de consommation est exigible "*à la mise en consommation*", ce qui facilite ainsi la gestion des stocks détenus en suspension de droits par la SEITA.

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

ARTICLE 93

Droit de consommation sur les tabacs applicable dans les départements d'outre-mer et en Corse

Commentaire : le présent article a pour objet de modifier, par suite de l'intégration de la Corse dans le territoire communautaire, les dispositions actuellement applicables en matière de droit de consommation sur les tabacs manufacturés en Corse et dans les départements d'outre-mer (DOM).

Tout d'abord, il définit les règles d'exigibilité et d'affectation du produit du droit de consommation dans les DOM, ainsi que le régime des échanges entre la France et ces départements (article 575 E du code général des impôts).

Ensuite, le présent article, par dérogation au régime applicable en France métropolitaine, confirme le maintien d'un taux spécifique pour le calcul du droit de consommation en Corse (article 575 E bis du code général des impôts).

I - LE DISPOSITIF PROPOSÉ

Le régime des droits de consommation sur les tabacs manufacturés est actuellement régi pour la Corse et pour les DOM par l'article 575 E du code général des impôts.

Le présent article reprend quasi totalement les dispositions de l'article 575 E en les limitant aux DOM et insère un article 575 E bis nouveau relatif au droit spécifique de consommation applicable en Corse.

• Concernant les DOM, l'article 575 E introduit par le présent article reprend les dispositions particulières afférentes aux échanges commerciaux entre la France métropolitaine et ces départements qui ne relèvent pas du monopole d'Etat sur les tabacs.

Il prévoit que le droit de consommation sur les tabacs, liquidé et perçu comme en matière douanière, est exigible, soit à l'importation, soit à l'issue de la fabrication par les usines locales.

Il précise que les échanges entre la France et les DOM sont assimilés à des importations ou des exportations. Il maintient l'affectation du produit des droits en question aux collectivités locales concernées en vertu des "*répartitions en vigueur antérieurement au 1er janvier 1977*". Cette date correspond en fait à l'année de la codification dans le code général des impôts des dispositions en question.

Deux différences apparaissent par rapport au texte d'origine :

- dans la mesure où le projet de loi confirme par ailleurs la nouvelle compétence du service des douanes en matière de perception des droits indirects, le projet d'*article 575 E* ne reprend pas la mention, devenue superflète, selon laquelle le droit de consommation est liquidé et "*perçu par le service des douanes*";

- par ailleurs, l'*article 575 E*, par souci d'exhaustivité, devient applicable aux échanges de tabacs manufacturés entre départements d'outre-mer.

• Concernant la Corse, la situation nouvelle est plus complexe. La Corse faisant partie intégrante du territoire communautaire pour l'application de la *directive du 25 mai 1992*, les échanges entre la Corse et la France métropolitaine ou un autre Etat membre de la CEE ne doivent plus être qualifiés comme des exportations ou des importations ⁽¹⁾.

La rédaction nouvelle proposée par l'*article 575 E bis* prévoit donc que le droit de consommation sur les tabacs manufacturés en Corse est perçu sur "*les produits expédiés en Corse ou qui y sont fabriqués*".

En revanche, le dispositif proposé maintient le taux spécifique utilisé pour le calcul du droit de consommation dans l'île.

En effet, par dérogation au *décret impérial de 1811* qui supprime la perception des droits indirects en Corse, pour réduire les coûts de fonctionnement de l'administration fiscale, la loi de finances pour 1968 a introduit la perception du droit de consommation sur les tabacs dans l'île. Toutefois celui-ci est fixé à un niveau qui permet la vente au détail au deux-tiers du prix pour les cigarettes et à 85 % de celui pour les cigares ou cigarillos.

1.cf. commentaire de l'article 58.

Le présent article maintient l'existence d'un taux spécifique pour la région de Corse égal au taux actuellement en vigueur dans l'île.

Par ailleurs, il confirme les modalités d'affectation de cette ressource appliquées aujourd'hui. La Corse bénéficie en effet du produit des droits de consommation sur les tabacs qui reviennent en principe à l'Etat.

Aux termes de *l'article 20 de la loi de finances pour 1968*, le produit a été affecté à raison d'un-quart au département de la Corse (à l'époque unique) et pour le solde à un compte spécial du Trésor dénommé *"Fonds d'expansion économique de la Corse"*. Ce compte spécial a été clos par *l'article 24 de la loi du 30 juillet 1982 portant statut particulier de la région de Corse*. 75 % de la taxe est alors versé à la Région Corse. Ce produit représentait 70,9 millions de francs en 1991.

L'article *575 E bis* proposé par le présent article prévoit également, comme pour les départements d'outre-mer, que les paquets de cigarettes doivent *"porter les mentions prescrites par l'Administration"*.

Aux termes de *l'article 56 AQ de l'annexe IV du Code général des impôts*, il doit être inscrit, de manière apparente, que le produit est réservé à la vente *"dans les départements de la Corse"*.

Il convient de rappeler à cet égard que le monopole d'Etat sur la fabrication et la commercialisation en gros et en détail du tabac manufacturé ne s'applique qu'en *"France métropolitaine continentale"*.

Toutefois, en vertu de *l'article 268 bis du Code des douanes*, le droit de consommation spécifique à la Corse s'applique aux produits *"destinés à être consommés en Corse"* ce qui exclut, *a priori*, l'expédition du tabac en question en France continentale.

II - LES MODIFICATIONS ADOPTÉES PAR L'ASSEMBLÉE NATIONALE

L'Assemblée nationale a apporté une précision sur le régime de l'affectation des droits de consommation sur les tabacs en Corse.

Le présent article reprend en effet la rédaction actuelle de *l'article 575 E*, résultant de la *loi n° 76-448 du 24 mai 1976 portant*

aménagement du monopole des tabacs manufacturés, qui fait référence à l'affectation de ces droits en vigueur dans les départements concernés (Corse et outre-mer) antérieurement à la mise en application de ladite loi, soit au 1er janvier 1977.

Concernant la Corse, pour tenir compte des évolutions législatives ultérieures, l'Assemblée nationale a précisé les références législatives exactes des dispositions relatives à l'affectation des droits de consommation en Corse qui ont été modifiées à la suite de la *loi du 24 mai 1976 précitée*.

III - LES MODIFICATIONS PROPOSÉES PAR VOTRE COMMISSION

- **Le premier amendement proposé vise, par symétrie avec le dispositif adopté concernant la Corse à l'Assemblée nationale, à reprendre les références législatives exactes des dispositions ayant autorisé les départements de la Guyane et de la Réunion à inscrire en recettes le produit du droit de consommation spécifique sur les tabacs perçu dans ces départements.**

Le régime du droit de consommation à taux réduit dans les départements d'outre-mer et en Corse résulte de textes d'origine différente :

- Le premier texte est la *loi n° 66-1011 du 28 décembre 1966 portant réforme du régime fiscal particulier des tabacs consommés dans les départements de la Guyane, de la Martinique et de la Réunion*.

Ce texte ne vise pas la Guadeloupe : en 1966, cette dernière était le seul département d'outre-mer où le monopole d'Etat jouait dans des conditions analogues à celui de la France continentale. Les détaillants s'approvisionnaient dans les entrepôts de la SEITA de Pointe-à-Pitre et de Basse-Terre. Le droit de consommation était perçu au taux normal dans ce département.

- Concernant la Corse, comme on l'a vu ci-dessus, le droit de consommation réduit a été instauré par la *loi de finances pour 1968*.

- Enfin, la *loi n° 76-448 du 24 mai 1976 portant aménagement du monopole des tabacs manufacturés (article 14)* a été étendu à la Guadeloupe le régime du taux réduit prévu pour les trois autres départements d'outre-mer.

Le présent article vise à maintenir les dispositions spécifiques qui autorisent l'attribution du produit du droit de consommation réduit, non pas à l'Etat, mais au département lui-même. Deux départements d'outre-mer sont concernés par cette mesure :

- La Réunion en vertu du 4 de l'article 1er de la *loi n° 66-1011 du 28 décembre 1966* précité.

La Guyane en vertu de l'article 9 de la *loi de finances rectificative pour 1974 (n° 74-1114 du 27 décembre 1974)*.

La loi précitée du 24 mai 1976 portant aménagement du monopole des tabacs manufacturés avait confirmé le caractère de recette départementale du produit du droit de consommation dans les départements de Guyane et de la Réunion sous une formule générale prévoyant que "*le droit reçoit l'affectation en vigueur dans ces départements à la mise en application de la présente loi*".

La codification de la loi précitée explique la référence faite à la date du 1er janvier 1977 à l'article 575 E du code général des impôts dans sa rédaction actuelle. Cette date a été reprise dans le présent article.

De même que pour la Corse, il paraît plus clair de faire expressément référence aux deux dispositions législatives qui déterminent l'affectation du produit en Guyane et à la Réunion, plutôt que de reprendre la date circonstancielle du 1er janvier 1977 qui n'a plus lieu d'être en 1992.

Tel est l'objet du premier amendement proposé par notre Commission.

• Par ailleurs, votre Commission vous propose d'adopter un amendement au présent article visant à préciser explicitement dans le code général des impôts que le droit de consommation sur les tabacs manufacturés en Corse est liquidé et perçu selon les règles et garanties applicable en matière douanière.

Actuellement, cette disposition se déduit de l'*article 268 bis du code des douanes* et, *a contrario*, de la rédaction retenue pour l'*article 575 C (4ème alinéa)* par l'*article 92* du projet de loi.

Mentionner expressément ces modalités ne peut être considéré comme redondant : le code général des impôts prévoit déjà expressément le recouvrement du droit de consommation sur les tabacs "*comme en matière de douanes*" sur les importations alors que celles-ci relèvent bien *a priori* du champ d'application du code des douanes.

En outre, l'*article 575 E* relatif aux DOM introduit par le présent article reprend bien les modalités de recouvrement du droit de consommation dans les DOM prévues, par ailleurs, à l'*article 268-3 du code des douanes*.

Le silence du code général des impôts à l'égard du mode de liquidation et de perception du droit de consommation sur les tabacs en Corse paraît donc de nature à introduire une confusion qui doit être levée.

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article ainsi modifié.

ARTICLE 94

Modification de l'article 575 M du code général des impôts

Commentaire : Le présent article, par coordination avec l'article 93 examiné plus haut, vise à préciser que les infractions à la législation relative au droit de consommation sur les tabacs manufacturés en Corse, telle qu'elle résulte du nouvel article 575 E bis du code général des impôts, sont sanctionnées comme en matière de douane.

Le second alinéa de l'article 575 M du code général des impôts précise actuellement que les infractions commises en matière de droits sur les tabacs en Corse et dans les départements d'outre-mer sont recherchées, constatées, poursuivies et réprimées comme en matière de douane.

A l'article 93 ci-dessus, les dispositions en question ont été scindées en deux articles distincts, l'un relatif à la Corse (*article 575 E bis nouveau*) et l'autre aux DOM (*article 575 E nouveau*) : le présent article assure la mise à jour des références législatives en résultant.

Le droit de consommation est liquidé et perçu comme en matière douanière dans les DOM et, comme en matière de contributions indirectes, en France métropolitaine continentale.

En ce qui concerne la Corse, l'amendement proposé par votre Commission à l'article 93 ci-dessus, reste à préciser qu'il convient de faire usage des règles douanières.

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

ARTICLE 95

Validation du document d'accompagnement

Commentaire : Le présent article prévoit que le document d'accompagnement, qui permettra le contrôle de la circulation intracommunautaire des biens dans le grand marché intérieur, devra être, pour ce qui concerne les biens soumis à accise, validé par l'administration avant l'expédition de ces produits hors de France ou lors de leur réception en France et comporter les précisions requises par voie réglementaire.

I - LE CADRE LEGAL

L'abolition des frontières intracommunautaires n'entraînera pas la disparition des titres de mouvements actuellement requis sur le territoire national pour surveiller la situation des produits soumis à accise au regard du paiement de l'impôt⁽¹⁾.

Ces documents sont :

- pour le tabac :
 - l'**acquit à caution** pour la circulation du tabac en suspension de droits entre les entrepôts de la SEITA ;
 - le **laissez-passer** pour la circulation du tabac vendu au détail au-delà de deux kilogrammes,
- pour les boissons alcooliques :
 - les **congés** pour les produits destinés à la consommation intérieure,
 - les **acquits-à-caution** pour les déplacements sans livraison immédiate à la consommation,

1. Sauf en ce qui concerne les produits pétroliers ; cf. article 99 ci-après.

- les **passavants** ou **laissez-passer** pour les produits ayant déjà acquitté l'accise ou qui en sont dispensés.

Il n'en est pas de même pour les opérations commerciales extérieures. L'importation ou l'exportation de ces produits est assortie de la présentation des documents douaniers. La suppression des obligations douanières au niveau communautaire prévue par le présent projet de loi entraîne le remplacement de ces documents par le document communautaire d'accompagnement institué par *l'article 68*.

Cet article prévoit l'existence de ce document d'accompagnement établi par l'expéditeur

- pour les produits en suspension de droits en provenance ou à destination de l'Europe, sauf s'ils sont placés en régime suspensif douanier (c'est-à-dire s'ils sont en transit sur le territoire européen)
- pour les produits déjà mis à la consommation dans un Etat de la Communauté.

L'article 68 précise, en outre, qu'un décret fixe les mentions obligatoires du document d'accompagnement et ses conditions d'utilisation.

Enfin, *l'article 70* du présent projet de loi prévoit que pour les produits circulant en suspension de droit, le destinataire doit impérativement retourner dans les 15 jours qui suivent le mois de la réception l'exemplaire du document d'accompagnement à l'expéditeur et à l'administration, exemplaire "*dûment annoté et visé en tant que de besoin par l'administration*".

II - LE DISPOSITIF PROPOSÉ

Le présent article complète ce dispositif en insérant dans le *code général des impôts* un article nouveau dans la section I "*formalités générales à l'enlèvement*" au sein des dispositions communes à l'ensemble des contributions indirectes (*chapitre V du titre III du code général des impôts*);

- Il prévoit, tout d'abord, que le document d'accompagnement communautaire, en cas de livraison et d'acquisition d'un produit soumis à accise en Europe, devra obligatoirement être validé avant l'expédition du produit hors de France ou lors de la livraison de celui-ci.

La validation sera effectuée par l'administration des douanes, qui deviendra compétente d'une manière générale pour toutes les infractions en matière de contributions indirectes.

Cette disposition est conforme à *l'article 17 de la directive du 25 février 1992* qui prévoit que dans le cas où les produits soumis à accise circulent en suspension de droit, un exemplaire du document d'accompagnement, "*dûment annoté*", doit être renvoyé par le destinataire à l'expéditeur.

• Ensuite, le présent article dispose que les conditions d'établissement, de validation et d'annotation du document sont fixées par décret. Cette disposition est particulièrement importante puisque dans le régime actuel, le contrôle du document douanier permet un contrôle de la quantité vendue à l'exportation et indirectement du respect des normes fixées en matière d'appellations contrôlées.

Le gouvernement a précisé en première lecture à l'Assemblée nationale que le document d'accompagnement, qui sera défini par le comité des accises, composé de représentants des Etats membres (*articles 24 et 25 de la directive du 25 mai 1992*), comporterait les mentions suivantes :

- nom et adresse de l'expéditeur et du destinataire,
- moyen de transport utilisé,
- date de départ et durée du transport,
- nature du produit et quantité expédiée, exprimée en alcool pour les boissons alcooliques, en volume pour le pétrole et en poids pour les tabacs,
- attestation d'origine ou de qualité,
- visa pour le pays destinataire.

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

ARTICLE 96

Application aux expéditions intracommunautaires de certaines dispositions d'apurement prévues en régime interne

Commentaire : Cet article visait à appliquer pour le contrôle des documents d'accompagnement des produits soumis à accise, les dispositions applicables existant déjà, dans le code général des impôts, en matière d'apurement des titres de mouvement requis pour la circulation des boissons alcoolisées en France.

Cet article a été supprimé par l'Assemblée nationale en raison du caractère contradictoire ou redondant de ses dispositions avec celles déjà prévues en matière d'apurement par le projet de loi à l'article 71 ci-dessus.

Lorsqu'un produit circule en suspension de droits, il existe une présomption de créances à l'encontre de l'expéditeur, jusqu'à présentation par celui-ci d'un "*certificat de décharge*" prouvant la livraison effective du produit au destinataire et apurant ainsi la créance.

Diverses dispositions sont prévues par le *code général des impôts* pour l'apurement des acquits-à-caution délivrés pour la circulation, sans paiement de droits, des boissons alcoolisées non livrables immédiatement à la consommation. Il s'agit notamment, pour reprendre les dispositions visées au présent article :

- de l'engagement de l'expéditeur à rapporter le certificat d'arrivée dans un délai déterminé (*article 615 du code général des impôts*),
- de la reconnaissance matérielle des marchandises transportées, préalablement à l'obtention du certificat de décharge, en cas de non paiement du droit à l'arrivée par le destinataire (*article 616 du code précité*),

- du non-paiement du droit par l'expéditeur dans l'hypothèse de la perte de l'expédition après décharge régulièrement enregistrée (*article 617*),
- du paiement de droits sur les quantités manquantes ou sur les quantités déchargées en excédent par rapport aux quantités envoyées (*article 618*),
- du contrôle de l'intégrité des scellés (*article 620*),
- du délai de six mois pour délivrer un avis de mise en recouvrement à compter de l'expiration du délai pour le transport imposé à l'administration (*2° de l'article 621*),
- du remboursement des sommes perçues en cas de présentation d'un certificat de décharge en bonne et due forme dans les six mois qui suivent l'expiration des délais (*article 622*).

Le présent article rendrait ces dispositions applicables aux expéditions intracommunautaires de produits soumis à accise, effectués en suspension de droit, sous couvert du document communautaire d'accompagnement prévu à l'article 68 du présent projet de loi.

Celui-ci prévoit déjà diverses mesures au titre de l'apurement des mouvements intracommunautaires en suspension de taxe.

En ce qui concerne l'apurement des produits à accise circulant en régime suspensif, *l'article 20 de la directive du 25 mai 1992*, prévoit que, lorsqu'une irrégularité ou une infraction a été commise en cours de circulation entraînant l'exigibilité de l'accise, l'accise est due dans l'Etat où l'infraction a été commise par la personne qui a garanti le paiement du droit. En revanche, lorsque les produits n'arrivent pas à destination, l'infraction est réputée avoir été commise dans l'Etat membre de départ. Par ailleurs, un délai de trois ans est fixé pour procéder au recouvrement des droits non acquittés ou pour permettre la régularisation de la situation.

L'article 71 du projet de loi confirme que l'expéditeur en suspension de droits est déchargé de sa responsabilité par l'apurement qui doit intervenir dans les quatre mois de la date d'expédition.

L'Assemblée nationale a supprimé cet article pour les raisons suivantes :

Les dispositions auxquelles il se réfère en matière de régularisation dans un délai maximum de six mois ne sont pas strictement conformes à celles prévues par *l'article 71* ci-dessus (délai de quatre mois), lui-même compatible avec la directive européenne du 25 mai 1992.

Par ailleurs, les autres dispositions mentionnées par cet article, concernant notamment la constatation des manquants, seraient déjà couvertes par *l'article 71*.

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter conforme la suppression de cet article.

ARTICLE 97

Contrôle des opérateurs professionnels dans le domaine des boissons alcooliques

Commentaire : Le présent article vise à soumettre diverses catégories d'opérateurs, habilités par la loi à recevoir des produits soumis à accise, à des mesures particulières de contrôle et de visite dans leurs bâtiments commerciaux, par analogie avec les mesures actuellement prévues pour les débitants de boissons.

L'article L.35 du livre des procédures fiscales s'applique aux débitants de boissons.

Il précise que l'intervention des agents de l'administration des impôts peut avoir lieu dans les caves, magasins et dans tous les locaux affectés au commerce pendant le jour, du "lever au coucher du soleil", et, de nuit, "pendant tout le temps que le débit est ouvert au public".

En outre, ces agents peuvent procéder aux prélèvements nécessaires pour la lutte contre la fraude commerciale ou la fraude fiscale.

Le présent article dispose que ces mesures de contrôle peuvent être appliquées à certaines catégories d'opérateurs commerciaux prévus dans le projet de loi en matière de circulation des produits soumis à accises (alcools, tabacs et pétrole), à savoir :

- les opérateurs économiques indépendants ou les organismes d'intérêt général qui reçoivent des produits déjà mis à la consommation dans un autre Etat membre (et pour lesquels l'impôt est exigible en France) (*article 59-II-a du projet de loi*) ;
- les détenteurs à des fins commerciales de produits mis à la consommation dans un autre Etat membre (*article 59-II-c du projet de loi*) ;

- les **opérateurs enregistrés** habilités à recevoir des produits en suspension de droits (*article 63 du projet de loi*) ;

- les **opérateurs non enregistrés** qui peuvent également recevoir des produits en suspension de droits (*article 64 du projet de loi*).

Ne sont pas visés en revanche, au titre des mesures de contrôle :

- les **représentants fiscaux d'un opérateur de la Communauté** expédiant des produits en France pour son compte (cf. *article 59-II-b ci-dessus*) : en effet, ces derniers sont déjà tenus de présenter la comptabilité des livraisons à toute réquisition de l'Administration (cf. *article 76 ci-dessus*). Ils ne disposent, au demeurant, pas directement des locaux destinés à entreposer les marchandises, soumises à accise, de la personne qu'il représente ;

- les **entrepôts agréés** qui sont déjà tenus de "*présenter les produits à toute réquisition*" (*article 72 du projet de loi*).

En pratique, le **champ d'application des mesures de contrôle prévues par cet article ne concerne que les boissons alcoolisées.**

En effet, pour ce qui concerne les **tabacs manufacturés**, seuls les **entrepôts agréés** et, le cas échéant, les **représentants fiscaux en France d'entrepôts agréés dans d'autres Etats de la Communauté** peuvent recevoir ces produits en provenance de l'Europe (*article 89 du projet de loi*).

S'agissant ensuite des **produits pétroliers**, ces derniers sont soumis à des contrôles spécifiques prévus dans le code des douanes (cf. *article 158 B du code des douanes introduit par l'article 100 ci-dessous*).

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

ARTICLE 98

Déclaration exigée des opérateurs dans le domaine des produits pétroliers

Commentaire : Le présent article vise à imposer dans le code des douanes des obligations déclaratives spécifiques en cas de mouvements d'entrée ou de sortie de produits pétroliers dans un entrepôt fiscal, au sens défini par le projet de loi ou en cas de détention de produits pétroliers, en provenance d'un pays de la CEE, par un particulier.

Aux termes de la *loi du 10 janvier 1925*, l'importation des hydrocarbures est réservée aux personnes autorisées à cet effet par la puissance publique, soumises à une réglementation et à des normes spécifiques, qui peuvent stocker ces produits exclusivement dans des "entrepôts douaniers" ou dans des "usines exercées par la douane" (c'est-à-dire des raffineries dotées d'un service de douane).

Le présent projet de loi, s'agissant de la circulation intracommunautaire des produits soumis à accise, tels que les produits pétroliers, crée la notion "d'entrepôt fiscal".

L'entrepôt fiscal est le bâtiment dans lequel les entrepositaires agréés sont habilités à recevoir, en suspension de droits, des produits en provenance d'un autre Etat membre de la Communauté.

Le présent article applique pour les produits pétroliers stockés dans les entrepôts fiscaux des obligations comparables à celles déjà prévues pour les entrepôts douaniers.

Ces obligations porteront sur tous les mouvements de produits pétroliers effectués dans ces entrepôts : placement, sortie, mise à la consommation, exportation, expédition à destination des départements d'outre-mer.

Ces opérations devront donner lieu à des déclarations ponctuelles, globales ou récapitulatives.

Ces déclarations seront assorties de conditions de forme et de délai : ainsi, toutes les marchandises doivent faire l'objet d'une "déclaration en détail" (*article 84 du code des douanes*). La déclaration de détail doit être déposée au bureau douanier avant l'expiration d'un délai calculé à compter de l'arrivée des marchandises (*article 85 du code des douanes*).

La déclaration doit être faite par écrit de manière exhaustive dans les formes prévues par le code des douanes (*articles 95 à 100 du code des douanes*). La déclaration peut être détaillée pour chaque placement ou globale (*article 100 bis*).

Seraient également concernées par ce régime de déclaration toutes personnes recevant ou détenant en France des produits pétroliers provenant d'un Etat membre de la Communauté déjà mis à la consommation dans ce pays (*article 59-II ci-dessus*) ou encore le cas des carburants transportés par un particulier ou pour son compte autrement que dans le réservoir d'un véhicule ou dans un bidon de réserve (*article 267 bis du code des douanes introduit par l'article 103 ci-après*).

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

ARTICLE 99**Apurement du régime suspensif pour les produits pétroliers en circulation interne**

Commentaire : Le présent article vise à unifier les modalités de circulation des produits pétroliers en France sur celles de la circulation intracommunautaire des produits soumis à accise instaurées par le présent projet de loi.

Le présent article dispose que la circulation de produits pétroliers entre entrepôts fiscaux, en suspension de droits, s'effectuera sur le territoire national, sous couvert d'un document d'accompagnement analogue à celui prévu pour la circulation intracommunautaire.

Les dispositions relatives au document d'accompagnement, qui sera défini au niveau européen par le Comité des accises, sont prévues à l'article 68 ci-dessus.

Le dispositif ainsi proposé se différencie donc du principe du maintien des règles nationales applicables en matière de circulation des tabacs (*articles 575 F à 575 M du code général des impôts*) et des boissons alcoolisées (*articles 443 à 459 du code général des impôts*).

Concernant l'apurement du régime suspensif, le présent article renvoie aux conditions fixées par la présente loi ⁽¹⁾.

Sous réserve de certaines particularités, l'entrepoteur agréé serait déchargé de sa responsabilité en produisant le document d'accompagnement dûment rempli par le destinataire ou encore la certification du bureau des douanes en cas d'exportation du produit (*I de l'article 71*).

1. cf. commentaire de l'article 71

Les particularités sont les suivantes :

- l'entrepôt agréé destinataire doit renvoyer à l'expéditeur le document d'accompagnement dans les quinze jours qui suivent l'expédition (contre les quinze jours qui suivent le mois de la réception dans le régime intracommunautaire) ;

- au-delà des quatre mois qui suivent l'expédition, l'expéditeur est tenu d'acquitter l'impôt sans considération d'une régularisation éventuelle dans un délai de trois ans puisque cette dernière n'est possible que dans le cadre d'échanges intracommunautaires ;

- l'impôt est perçu comme en matière de douanes et non pas comme en matière de contributions indirectes.

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

ARTICLE 100**Entrepôt fiscal de stockage des produits pétroliers**

Commentaire : Le présent article insère trois articles nouveaux au sein du code des douanes relatifs aux entrepôts fiscaux de stockage des produits pétroliers qui portent respectivement sur la définition de ces entrepôts (article 198 A), les obligations des entrepositaires agréés responsables (article 158 B) et le régime fiscal des manquants (article 158 C).

Les trois articles nouveaux sont insérés dans le *titre V du code des douanes* relatif aux régimes douaniers économiques, à l'exportation temporaire et aux entrepôts spéciaux.

- *L'article 158 A* définit la notion d'entrepôt fiscal de stockage des produits pétroliers.

Ces entrepôts détiennent des produits pétroliers en suspension du paiement de la T.I.P.P., qu'il s'agisse du commerce intracommunautaire (*article 62 ci-dessus*) ou du commerce national de produits pétroliers qui devra être effectué, à l'avenir, sous couvert du document communautaire d'accompagnement (*article 99 ci-dessus*).

Ces entrepôts fiscaux correspondront aux entrepôts douaniers déjà existants, qui permettent de détenir des produits pétroliers importés ou à exporter en suspension de droit.

Seul un entrepositaire agréé pourra exploiter un entrepôt fiscal de stockage des produits agréés.

- *L'article 158 B* précise que l'autorisation de l'administration d'exploiter un entrepôt fiscal de stockage des produits pétroliers est accordée dans les conditions définies par décret.

Un arrêté fixera les opérations de manipulation autorisées de produits pétroliers (*1 et 2 du 158 B nouveau*).

L'article détermine par ailleurs les obligations des entrepositaires agréés en matière de tenue de la comptabilité, de contrôle sur place et de cession des produits pétroliers (*3, 4 et 5 du 158 B nouveau*).

- Enfin, *l'article 158 C* définit les conditions dans lesquelles les pertes de produits ne sont pas soumises à la TIPP, bien que l'entrepositaire soit redevable en principe de la taxe lors de la constatation des manquants.

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

ARTICLE 101**Usines exercées**

Commentaire : Le présent article définit, s'agissant des hydrocarbures, la notion d'"usine exercée", deuxième catégorie de locaux susceptibles de recevoir des produits pétroliers en suspension de taxe, après les entrepôts fiscaux de stockage examinées à l'article 100 ci-dessus. En pratique, les usines exercées sont des raffineries dans lesquelles le service des douanes est effectivement présent.

- Le *paragraphe I* de l'article modifie les dispositions de l'article 163 du code général des impôts qui réservait le terme "usine exercée" aux usines destinées à des produits pétroliers importés.

L'article 163, dans sa nouvelle rédaction, définit les usines exercées et les conditions de leur agrément (*article 163-1*). Ces usines disposent en suspension de droit des produits qui y sont admis (*article 163-2*).

Seuls les entrepositaires agréés (*cf. article 62 ci-dessus*) peuvent exploiter une usine exercée (*article 163-3*).

- Le *paragraphe II* de l'article précise que les hydrocarbures extraits dans l'usine exercée le sont en régime suspensif de paiement de la TIPP.

- Le *paragraphe III* supprime l'article 165 A du Code des douanes devenu redondant du fait des dispositions générales instaurées en matière d'exigibilité des accises par le présent projet de loi.

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

ARTICLE 102

Modification de l'article 267 du code des douanes

Commentaire : Le présent article complète l'article 267 du code des douanes relatif aux règles d'éligibilité des taxes diverses perçues par la douane afin de tenir compte non seulement de l'exigibilité de la taxe intérieure sur les produits pétroliers (TIPP) lors de la mise à la consommation sur le marché intérieur, mais également de l'exigibilité de cette taxe pour les produits mis à la consommation dans un autre État membre et introduits en France, soit à des fins professionnelles ou commerciales (*cf. II de l'article 59 ci-dessus*), soit par des particuliers pour leur consommation personnelle (*cf. article 103 ci-dessous*).

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

ARTICLE 103

Modalités particulières d'approvisionnement en produits pétroliers pour les particuliers

Commentaire : Le présent article pose une exception au principe du grand marché intérieur selon lequel un particulier peut acquérir pour son compte un produit soumis à accise avec paiement du droit uniquement dans le pays d'achat.

Cet article dispose qu'en cas d'acquisition de produits pétroliers par un ressortissant français dans un pays de la Communauté, le particulier doit successivement s'acquitter de l'accise dans le pays d'origine de mise à la consommation, puis en France sous réserve d'une franchise, pour les carburants.

L'article 59 du présent projet de loi dispose que le droit de consommation est dû lors de la mise à la consommation en France, pour les produits déjà mis à la consommation dans un autre Etat membre, dans les trois cas suivants :

- acquisition par un opérateur économique ou un organisme d'intérêt général,
- expédition en France par un vendeur étranger sous couvert d'un représentant fiscal,
- détention du produit à des fins commerciales.

Un particulier qui acquiert pour son compte un bien mis à la consommation dans un Etat de la Communauté et ayant, à ce titre, acquitté l'accise dans ce pays, n'est donc pas redevable de l'accise en France.

Le présent article impose une exception pour les achats de combustibles et carburants par des particuliers, pour des raisons de sécurité publique liées aux risques inhérents au transport d'hydrocarbures et pour éviter des détournements de recettes au détriment de certains Etats membres.

Les combustibles de chauffage liquides et autres produits pétroliers ou assimilés (*tableau B de l'article 265 du code des douanes*) seront donc soumis à la TIPP même s'ils sont acquis dans un Etat membre de la Communauté par un particulier résidant en France, pour sa consommation directe.

Il en est de même pour les acquisitions de carburant, sous réserve d'une franchise égale à la quantité contenue dans le réservoir du véhicule et dans un bidon de réserve. Cette franchise est prévue par *l'article 9 de la directive du 25 mai 1992*.

Le dernier alinéa dispose que l'impôt est exigible "*dès la réalisation du transport*" afin de permettre aux services des douanes d'effectuer des contrôles de véhicules sur route.

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

ARTICLE 104

Modification de l'article 268 ter du code des douanes

Commentaire : Le présent article, conformément à la directive du 25 février 1992 qui ne fixe pas de statut dérogatoire pour la Corse en matière de circulation de biens soumis à accise, modifie le code des douanes afin de supprimer la mention selon laquelle les échanges de tabacs manufacturés entre la France continentale et la Corse sont assimilés à des opérations d'importation ou d'exportation pour le paiement du droit de consommation.

Le présent article est le corollaire de *l'article 93 du présent projet de loi* qui a tiré les conséquences dans le code général des impôts de l'intégration de la Corse dans le territoire communautaire.

Jusqu'ici, la Corse bénéficiait, s'agissant des échanges de tabacs manufacturés, d'un statut particulier l'assimilant sur le plan douanier à un département d'outre-mer (1). Les échanges entre la France continentale et la Corse ou les DOM étaient assimilés à des importations ou des exportations (*articles 575 E du CGI et article 268 ter du Code des douanes*).

Or, *l'article 2 de la directive du 25 février 1992*, qui définit l'étendue géographique du territoire communautaire pour l'application du nouveau régime des produits soumis à accise, inclut bien la Région de Corse dans celui-ci. Concernant la République Française, seuls les départements d'Outre-Mer se voient accordés un statut dérogatoire.

L'article 93 a mis fin à la qualification d'"exportation" pour les expéditions de tabacs de France en Corse tout en maintenant un taux spécifique du droit à acquitter pour les tabacs mis à la consommation en Corse.

Pour les mêmes raisons, le présent article modifie *l'article 268 ter du code des douanes* en conséquence. Il indique que pour l'application du droit de consommation, les échanges entre la France

1. En Corse, comme dans les DOM, les droits de consommation sur les tabacs sont fixés à un niveau inférieur à celui de la métropole.

métropolitaine et chacun des DOM sont assimilés à des exportations ou des importations sans mentionner la Corse comme c'est actuellement le cas.

Il en est de même pour les échanges de tabacs entre DOM.

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

ARTICLE 105

Modification de l'article 268 bis du code des douanes

Commentaire : Le présent article vise à permettre l'envoi, en régime suspensif de droits, par un opérateur entrepositaire agréé installé en France métropolitaine, de tabacs manufacturés en Corse.

L'article 93 du présent projet de loi tire les conséquences de l'intégration de la Corse dans le "territoire communautaire" visé par la directive du 25 février 1992, mais maintient néanmoins un taux spécifique, pour les tabacs manufacturés mis à la consommation en Corse, inférieur à celui appliqué en France continentale.

Le présent article a pour objet de modifier l'article 268 bis du code des douanes relatif au droit de consommation appliqué en Corse.

L'article 268 bis précité fixe notamment les règles de calcul du taux appliqué aux tabacs "destinés à être consommés en Corse" selon qu'il s'agit de produits "fabriqués et vendus en France continentale" ou d'autres produits.

Le présent article complète la disposition prévoyant actuellement que le droit de consommation est exigible "soit à l'importation, soit à l'issue de la fabrication par les usines locales".

En effet, il résulte de la directive européenne du 25 février 1992 que la réception de tabac expédié de France continentale en Corse ne peut plus être considérée comme une "importation", ce terme devant être réservé dorénavant aux envois en provenance de pays extérieurs à la Communauté.

Le présent article insère une disposition rendant exigible le droit de consommation en Corse en cas de "cessation du bénéfice du régime suspensif d'accise", ce qui couvre le cas des tabacs expédiés de France en Corse en régime suspensif de droits par la SEITA.

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

TITRE III
DISPOSITIONS DIVERSES

ARTICLE 106

**Sanction du défaut de présentation ou de tenue des registres
concernant le travail à façon et les transferts de biens**

Commentaire : Cet article s'inscrit dans le prolongement de l'article 30 du présent projet de loi. Il détermine les sanctions applicables en cas de non respect des formalités déclaratives spécifiques auxquelles sont tenus les façonniers et les assujettis transférant, pour les besoins de leur entreprise, un bien dans un autre Etat membre.

Suivant les dispositions de *l'article 30*, tout façonnier a l'obligation de tenir un registre mentionnant l'identité de ses donneurs d'ordre, les caractéristiques des opérations effectuées pour leurs comptes et les matériaux reçus à cet effet. Il s'agit en fait d'une contrainte déjà ancienne dans son principe, mais qui se trouve renforcée par l'apparition de nouvelles données. Parallèlement, les assujettis qui transfèrent, pour les besoins de leur entreprise, un élément d'actif dans un autre Etat membre doivent également établir un registre destiné à assurer un suivi de ces biens.

Ces contraintes spécifiques se justifient par le fait que les opérations concernées bénéficient d'un régime particulier au regard de la TVA intracommunautaire. Dans ce contexte, les registres constituent des éléments de contrôle et doivent donc être présentés à l'administration sur simple demande.

Le présent article fixe les sanctions applicables en cas de non respect de ces obligations fiscales. Le défaut de présentation ou de tenue d'un des registres précédents donnera lieu à une amende de 5 000 francs. De même, chaque omission ou inexactitude dans les renseignements qui doivent figurer dans ces documents se trouvera sanctionnée par une amende de 25 francs.

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

ARTICLE 107

Sanction des factures de complaisance

Commentaire : Le présent article modifie sur deux points le dispositif de sanction prévu pour les factures de complaisance. En premier lieu, il en étend le champ d'application aux infractions de même nature portant sur les numéros d'identification à la TVA. D'autre part, il définit de manière plus précise les garanties accordées aux contribuables soumis à cette sanction, afin de prendre en compte une jurisprudence récente du Conseil constitutionnel.

L'article 1740 ter du code général des impôts prévoit une sanction particulièrement rigoureuse pour les factures de complaisance. Au terme de ce texte, "lorsqu'il est établi qu'une personne, à l'occasion de ses activités professionnelles, a travesti ou dissimulé l'identité de ses fournisseurs ou clients, ou sciemment accepté l'utilisation d'une identité fictive ou d'un prête nom, elle est redevable d'une amende fiscale égale à 50 % des sommes versées ou reçues au titre de ces opérations". De nature quasi répressive, ce dispositif s'applique donc lorsque le contribuable a eu l'intention de frauder.

Le paragraphe I du présent article propose d'étendre ce régime aux manoeuvres frauduleuses portant sur les identifiants TVA qui doivent figurer tant sur les factures que sur l'état récapitulatif déposé par les assujettis. Compte tenu du type d'infractions visées, une telle extension paraît justifiée. L'identifiant TVA apparaît désormais comme un élément fondamental de la facture, et a un rôle déterminant dans l'ensemble du système intracommunautaire.

Le paragraphe II s'inscrit dans une approche totalement différente. Il propose de préciser les garanties offertes aux contribuables dans le cadre du régime de l'article 1740 ter du code général des impôts.

Dans sa rédaction actuelle, ce dernier texte prévoit que l'amende est recouvrée suivant les procédures et sous les garanties prévues pour les taxes sur le chiffre d'affaires.

Or, dans sa *décision du 28 décembre 1990 sur la loi de finances pour 1991*, le Conseil constitutionnel a estimé qu'un tel renvoi était insuffisant et qu'il n'astreignait pas l'administration au respect des droits de la défense préalablement au prononcé de l'amende.

Le *paragraphe II* du présent article tire les conséquences de cette jurisprudence au cas particulier. Il complète donc les dispositions actuelles afin de préciser que l'amende ne peut être mise en recouvrement avant l'expiration d'un délai de trente jours à compter de la notification écrite de la sanction. Il précise en outre que ce document fait apparaître les motifs de la sanction et la possibilité, pour le contribuable, de formuler ses observations dans le même délai.

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

ARTICLE 108**Institution d'un droit d'enquête en entreprise et d'un droit de contrôle des véhicules à usage professionnel**

Commentaire : Le présent article retrace une des mesures les plus délicates du présent projet de loi. Il institue deux nouvelles procédures permettant respectivement de rechercher et de prévenir les manquements aux règles de facturations.

Le contexte dans lequel intervient cette mesure a déjà été largement évoqué dans l'exposé général. Votre Rapporteur rappellera donc brièvement que la frontière et ses formalités de franchissement constituent aujourd'hui autant d'instruments qui permettent de s'assurer de la réalité matérielle des opérations avec l'étranger.

Si l'abolition de ces contraintes douanières est l'essence même du Grand Marché Européen, force est de constater qu'elle pose un problème certain au regard du contrôle de la TVA. Uniquement fondé sur les déclarations des opérateurs, le système intracommunautaire offrira, à l'évidence, de nouvelles possibilités de fraude si l'administration n'est pas en mesure de vérifier ponctuellement la cohérence entre les factures émises ou reçues et le stock effectivement détenu par l'entreprise. De surcroît, dans le cadre des échanges de niveau 3, la France doit pouvoir collecter, dans les meilleurs délais, l'ensemble des renseignements demandés sans que cela se traduise inévitablement par une vérification globale de la situation fiscale des fournisseurs concernés.

Nécessaire, une approche ponctuelle par l'intérieur de l'entreprise demeure cependant, à elle seule, insuffisante pour maîtriser l'ensemble des nouveaux risques de fraude. Elle suppose, en effet, dans un premier temps que l'administration connaisse l'existence de l'opérateur, ce qui supprime tout impact à l'égard des entreprises clandestines ou des circuits "parallèles". Mais, de surcroît, et sauf dans les cas les plus évidents, elle demeure assez inadaptée pour mettre rapidement en évidence des trafics reposant sur des complicités dans d'autres États membres.

En fait, pour dissuader ces agissements spécifiques, le seul moyen efficace reste la possibilité de contrôle des flux de marchandises, dans une optique fiscale et non plus douanière.

Or, les procédures actuelles de contrôle de l'impôt ne permettent pas d'atteindre ces différents objectifs. Aussi, le présent article propose-t-il de mettre en place des instruments plus ciblés.

I - LE NOUVEAU DROIT D'ENQUETE EN MATIERE DE TVA

En préalable, il importe de souligner qu'un droit d'enquête existe déjà en matière économique. Défini aux *articles 45 à 48 de l'ordonnance du 1er décembre 1986 relative à la liberté des prix et de la concurrence*, il permet aux enquêteurs d'accéder à tous les locaux professionnels et d'obtenir communication des livres ou documents comptables. Toutefois, pour des motifs tant juridiques que pratiques, il s'avère nécessaire de transposer formellement cette procédure dans le domaine fiscal pour lui donner son efficacité au regard des objectifs poursuivis.

A. PRÉSENTATION DU DISPOSITIF

1. Le droit d'enquête : une procédure de constatation pour un objectif déterminé

Aux termes du nouvel *article L 80 F du livre des procédures fiscales*, cette nouvelle procédure est exclusivement destinée à :

- rechercher les manquements aux règles de facturation auxquelles sont soumis les assujettis à la TVA,
- collecter des informations portant sur les factures et demandées par un autre Etat membre dans le cadre du système européen d'échange d'information.

Dans le cadre de son objet, le droit d'enquête couvre donc les transactions intracommunautaires, mais également les opérations intérieures. Néanmoins, toute restriction demeure impossible. Limité aux seules opérations intracommunautaires, le nouveau dispositif se trouverait privé de véritable portée et présenterait, en outre, un aspect discriminatoire difficilement justifiable.

Ayant une finalité précise, le droit d'enquête présente en outre une seconde caractéristique qui lui donne toute sa dimension : **il ne relève pas des procédures de contrôle de l'impôt déjà prévu par la législation.**

Autonome, le droit d'enquête s'analyse alors comme une procédure spécifique, permettant à l'administration d'accéder à l'entreprise de manière inopinée en vue d'effectuer des constats matériels par recoupement des factures et du stock, mais n'ouvrant pas, du fait de son seul exercice, la possibilité d'opérer des redressements fiscaux.

Toutefois, ce caractère spécifique a lui-même une contrepartie. La mise en oeuvre du droit d'enquête n'entame pas les prérogatives actuelles de l'administration, qui conserve alors toute possibilité d'intervention ultérieure sur le fondement des procédures de contrôle de l'impôt.

2. Dans ce contexte, le droit d'enquête est mis en oeuvre par l'administration des impôts, mais également, et pour certaines opérations, par l'administration des douanes.

Si ces deux services ont la possibilité d'utiliser la nouvelle procédure, leur domaine d'intervention demeure cependant différent.

Selon les dispositions du *nouvel article L 80 F du livre des procédures fiscales*, l'enquête exercée par les agents des impôts peut porter sur les éventuels manquements afférents aux opérations tant internes que communautaires réalisées par l'assujetti.

En revanche, l'administration des douanes dispose d'un champ d'intervention plus restreint, exclusivement centré sur les opérations intracommunautaires.

En tout état de cause, et quelle que soit l'administration concernée, l'agent chargé de l'enquête doit au moins avoir le grade de contrôleur, et donc relever du cadre B.

3. Le droit d'enquête s'accompagne de moyens d'investigation particulièrement vastes.

Compte tenu de l'objectif même de la nouvelle procédure, l'enquêteur bénéficie d'un **droit d'accès aux locaux professionnels ainsi qu'aux terrains et entrepôts**. En revanche, toute investigation dans les lieux privés servant de domicile demeure interdite.

Lors de l'examen du texte par l'Assemblée nationale, cette première prérogative a d'ailleurs fait l'objet d'aménagements significatifs répondant à deux préoccupations distinctes :

- Dans un souci de cohérence, le droit d'accès a ainsi été étendu aux véhicules de transport à usage professionnel et à leur chargement. Cet élargissement permet d'intégrer formellement dans le champ de l'enquête les véhicules de cette nature se trouvant dans l'enceinte de l'entreprise.
- En revanche, l'Assemblée nationale a défini de façon plus précise les conditions d'exercice de ce droit pour tenir compte de la jurisprudence du Conseil constitutionnel. Ainsi, la possibilité d'accès aux locaux se trouve désormais encadrée dans le temps, l'intervention devant en effet avoir lieu entre huit heures et vingt heures, durant les heures d'activité professionnelle du contribuable. De même, le texte prévoit désormais expressément le cas des locaux mixtes.

Pour exercer sa mission l'enquêteur dispose parallèlement de **quatre grandes prérogatives** :

- il peut se faire présenter "les factures, les livres, les registres, la comptabilité matière ainsi que tous les autres documents professionnels",
- il est autorisé à procéder à la constatation matérielle des éléments physiques de l'exploitation,
- il peut recueillir, sur place ou sur convocation, les renseignements et justifications qu'il estime nécessaires,
- enfin, il est en droit d'obtenir une copie des pièces se rapportant aux opérations devant donner lieu à facturation.

4. Le déroulement de la procédure se trouve précisé par le nouvel article L.80 G du livre des procédures fiscales

La procédure étant par définition mise en oeuvre de manière inopinée, le texte initial prévoyait simplement la remise d'un avis d'enquête lors de la première intervention.

Sur cette base, l'Assemblée nationale a cependant défini les règles applicables dans l'hypothèse où les investigations commencent en l'absence de l'assujetti.

De telles dispositions s'avèrent essentielles, car dans la pratique, les enquêtes débiteront sans doute plus souvent dans les entrepôts ou aires de stockage que dans les locaux administratifs de l'entreprise.

Dans ce cas, il est tout d'abord expressément précisé que l'avis d'enquête doit être remis à la personne qui reçoit les agents de l'administration. Mais surtout, le texte voté par l'Assemblée nationale prévoit alors une procédure spécifique. La première intervention donne en effet lieu à l'établissement d'un procès-verbal particulier dont une copie doit être adressée à l'assujetti. Celui-ci se trouve donc informé de la nature des investigations réalisées en son absence, conformément à la jurisprudence arrêtée par la Cour d'Appel de Paris.

De même, et toujours sur l'initiative de l'Assemblée nationale, il est désormais précisé qu'un procès-verbal est établi pour chaque audition effectuée par les agents de l'administration.

5. En application du nouvel article L.80 H du livre des procédures fiscales, la fin de l'enquête fait l'objet d'un procès-verbal ayant un caractère contradictoire

Rédigé dans les trente jours qui suivent la dernière intervention sur place, ce document consigne les manquements constatés ou l'absence de tel manquement. Mais l'assujetti dispose alors d'un délai de quinze jours pour faire valoir ses observations.

Cette procédure apparaît en fait comme l'une des principales garanties dont dispose le contribuable. A la fin de l'enquête, et au vu des constatations effectuées par l'administration, il reste en mesure de présenter ses propres arguments qui doivent alors également figurer sur le procès-verbal.

Le dernier alinéa de l'article L.80 H du livre des *procédures fiscales* retrace la seconde garantie essentielle donnée au contribuable, et confirme le caractère particulier de l'enquête. Au regard des impositions de toute nature, et donc y compris de la TVA, les constatations figurant dans le procès-verbal ne peuvent être opposées à l'assujéti que dans le cadre d'une procédure "normale" de contrôle de l'impôt. En d'autres termes, le recours à la seule enquête permet à l'administration d'opérer des constats matériels, et non des redressements de nature fiscale. Pour passer à ce second stade, il reste nécessaire d'engager une vérification, mais celle-ci pourra alors s'appuyer sur les éléments de fait précédemment mis en évidence.

B. DES ADAPTATIONS SOUHAITABLES

Répondant à une véritable nécessité, la création du droit d'enquête n'est pas contestable dans son principe. Toutefois, il convient impérativement de s'assurer que les moyens d'investigation mis à la disposition de l'administration correspondent strictement aux nécessités de l'objectif poursuivi, et bien sûr que ces dispositions s'accompagnent des garanties suffisantes pour le contribuable.

A cet égard, on notera tout d'abord que la durée de l'enquête ne fait l'objet d'aucune restriction. Mais il convient cependant de reconnaître que l'introduction d'une limite temporelle précise reviendrait à priver le dispositif d'une partie de sa portée, notamment à l'égard des fraudes les mieux organisées, faisant intervenir plusieurs opérateurs et reposant sur des schémas complexes. De même, les règles de fonctionnement du système d'échange d'information supposent que chaque Etat membre soit en mesure de collecter rapidement les renseignements qui lui sont demandés, et de ce fait ne permettent pas d'envisager dans l'immédiat une limitation du nombre des interventions dans l'entreprise.

Toutefois, si à l'expérience, ces souplesses de la législation devaient se traduire par une démultiplication de contrôles préjudiciables au bon fonctionnement des entreprises, il conviendrait alors de les reconsidérer.

1. Dans ce contexte très particulier, la création du droit d'enquête s'accompagne cependant d'une ambiguïté.

En effet, pour rechercher les seuls manquements aux règles de facturation, l'enquêteur peut se faire communiquer l'ensemble des documents comptables qui seraient examinés dans le cadre d'une vérification de comptabilité. De ce fait, il dispose donc des moyens théoriques lui permettant d'effectuer une analyse globale de la situation de l'entreprise au regard des différents impôts, alors même qu'un tel examen demeure du strict domaine des procédures de contrôle fiscal.

Un tel décalage entre l'objectif du droit d'enquête, et les possibilités qu'il ouvre appelle à l'évidence la plus grande prudence.

Pour éviter toute possibilité de dérive vers un dispositif qui s'apparenterait alors à un examen fiscal préalable, il paraît indispensable de définir de manière plus rigoureuse le champ du droit de communication mis à la disposition de l'enquêteur.

Dans cette optique, votre Commission vous proposera donc de préciser par amendement qu'au-delà des factures et de la comptabilité matière, l'enquêteur n'est en droit de demander que les seuls documents liés aux opérations qu'il contrôle. Une telle formulation lui donne donc accès sans aucune restriction, aux pièces ou documents tels les bons de commandes ou de livraisons, les bons d'achats ou de ventes, ainsi qu'à la liste des clients ou le registre des expéditions.

En revanche, elle conduit à interdire, dans le cadre de l'enquête, toute demande portant sur des éléments de comptabilité n'ayant pas de rapport direct avec l'application des règles de facturation. De fait, elle permet de s'assurer de façon formelle que l'examen d'ensemble de la comptabilité, ou celui des principaux documents de synthèse, demeure du seul domaine des procédures de contrôle de l'impôt.

2. Élément essentiel de la procédure, le procès-verbal établi à la fin de l'enquête appelle également une attention particulière

Document de constat, il retrace les manquements ou les éventuels manquements aux règles de facturation relevés par l'administration. Mais parallèlement, il devient le support d'une véritable démarche contradictoire qui permet au contribuable de présenter ses arguments ou ses observations.

En pratique, ce proces-verbal sera l'élément déterminant à partir duquel l'administration décidera s'il convient de poursuivre les investigations en ayant recours à une procédure de contrôle de l'impôt. En outre, les faits constatés lors de l'enquête deviendront alors opposables au contribuable.

Compte tenu de ces enjeux, il est donc impératif de s'assurer que la phase contradictoire du processus d'élaboration du procès-verbal donne effectivement au contribuable les moyens et le temps nécessaire pour procéder aux vérifications qui pourraient s'imposer.

Dans cette optique, il serait donc nécessaire d'introduire **trois amendements** dans le texte du *nouvel article L80 H du livre des procédures fiscales*.

Le premier tend à compléter le contenu du procès-verbal.

En effet, en l'état actuel du texte, ce document a simplement pour objet de consigner les manquements constatés ou l'absence de tels manquements. Pour permettre au contribuable de suivre les différentes étapes de la démarche suivie par l'enquêteur, et le cas échéant de contester le bien fondé des recoupements effectués, il est indispensable que ce même document rappelle en préalable, la nature des investigations réalisées et celles des documents consultés.

Le second présente un caractère plus rédactionnel, mais permet de faire figurer de manière explicite une garantie essentielle accordée au contribuable dans le cadre du droit d'enquête.

Pour éviter tout autre ambiguïté ultérieure, il précise que les observations formulées par le contribuable sont portées au proces-verbal. Dans l'hypothèse où les

investigations devraient se poursuivre, il paraît en effet plus que souhaitable de bien faire apparaître que ces deux éléments du procès-verbal sont indissociables.

Le troisième propose enfin d'allonger le délai laissé au contribuable pour présenter ses observations et de le porter à 30 jours.

L'enquête n'étant pas limitée dans le temps, et pouvant donc couvrir des opérations complexes, il importe qu'en tout état de cause, le contribuable dispose lui-même d'un délai suffisant lui permettant de formuler ses observations après avoir procédé aux vérifications ou recherches qu'il estime nécessaires.

II - UNE ADAPTATION DES POSSIBILITÉS DE CONTROLE DES VEHICULES DE TRANSPORT A USAGE PROFESSIONNEL.

Le second volet du dispositif de lutte contre la fraude prend la forme d'une extension des possibilités d'intervention de l'administration des douanes en matière de contrôle des véhicules de transport à usage professionnel.

Initialement, cette mesure se trouvait d'ailleurs intégrée dans le nouvel article du *livre des procédures fiscales* concernant l'exercice du droit d'enquête par cette même administration. Toutefois, compte tenu de la différence de nature entre ces deux procédures, l'Assemblée nationale a souhaité isoler le droit de contrôle de la circulation dans un cadre spécifique : un *nouvel article L 80 J du code général des impôts*.

Il importe de rappeler que les agents des douanes disposent déjà d'un droit de visite des moyens de transport. Sur le fondement des *articles 60 et 61 du code des douanes*, ils peuvent en effet arrêter tout véhicule afin de vérifier la régularité des marchandises transportées au regard de la réglementation du commerce extérieur. Ils exercent généralement ce droit dans la zone frontalière, mais peuvent également le mettre en oeuvre sur l'ensemble du territoire, notamment pour rechercher les fraudes portant sur les produits "sensibles" ou soumis à des dispositions particulières. Toutefois, cette prérogative est directement liée aux opérations d'importation ou d'exportation et repose donc exclusivement sur la législation douanière.

Or, à partir du 1er janvier 1993, et sous réserve des dérogations spécifiques mais importantes prévues par le présent projet, cette même législation ne s'applique plus aux échanges avec les autres pays de la Communauté.

Parallèlement, il faut reconnaître qu'une possibilité de contrôle des véhicules de transport à usage professionnel demeure indispensable pour éviter le développement des circuits parallèles échappant intégralement au mécanisme de la TVA intracommunautaire.

Le nouvel article L 80 J du livre des procédures fiscales organise donc la conversion qui s'impose en créant un droit de contrôle à finalité fiscale. Il autorise en effet les agents des douanes à procéder au contrôle des véhicules de transport à usage professionnel en vue de "prévenir" les manquements aux règles de facturation sur les opérations intracommunautaires entrant dans le champ d'application de la TVA. Sur cette base juridique, les agents concernés pourront donc vérifier le chargement et se faire présenter tous les documents professionnels en la possession du transporteur.

Justifié dans son principe, le contrôle de la circulation des véhicules de transport à usage professionnel reste cependant un instrument de dissuasion et de collecte de l'information. Le fait qu'un bien se trouve dans un camion ne permet pas d'appréhender la régularité de l'achat au regard de la TVA intracommunautaire puisque juridiquement la taxe devient exigible au moment de l'arrivée de la marchandise chez l'acquéreur. Mais ce contrôle a, en revanche, une importance décisive pour apprécier la nature la provenance et la destination des marchandises transportées, et donc pour repérer les circuits parallèles ou les achats occultes.

Dans ce contexte, il serait cependant souhaitable d'introduire, par amendement, une précision dans le texte voté par l'Assemblée nationale.

En effet, la rédaction actuelle prévoit que les agents des douanes peuvent se faire présenter les documents professionnels en possession du "transporteur". Ce terme générique demeure ambigu puisqu'il recouvre aussi bien le conducteur du véhicule que le responsable de l'entreprise de transport. Compte tenu de la nature de cette disposition, il convient d'être particulièrement rigoureux dans le choix des termes utilisés et donc d'indiquer de façon très nette que seuls sont concernés les documents professionnels en possession de la personne se trouvant dans le véhicule, c'est-à-dire le conducteur.

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article ainsi modifié.

ARTICLE 109

**Obligation de conservation des documents soumis
au droit d'enquête**

Commentaire : Le présent article précise le délai de conservation, par l'entreprise, des documents qui peuvent être demandés dans le cadre du droit d'enquête.

Selon les dispositions de l'article 102 B du code général des impôts, une entreprise est tenue de conserver pendant une période de six ans, les livres, registres ou documents sur lesquels peuvent s'exercer les droits de communication ou de contrôle de l'administration. Ce délai court à compter de la date de la dernière opération mentionnée sur les livres, ou pour les documents, la date à laquelle ils ont été établis.

Par analogie, le présent article soumet à cette même règle l'ensemble des éléments de comptabilité sur lesquels peut porter le droit d'enquête.

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

ARTICLE 109 bis

Transfert à la direction générale des douanes de la recherche des infractions en matière de contributions indirectes

Commentaire : Le présent article prévoit le transfert, de la direction générale des impôts à la direction générale des douanes, des pouvoirs relatifs à la recherche, à la constatation et la poursuite des infractions en matière de contributions indirectes.

La direction générale des impôts conserve ces pouvoirs pour les infractions en matière de billetterie de spectacle et pour celles relatives au régime simplifié agricole.

Les modifications en matière de TVA et de contrôle douanier, adoptées pour permettre la mise en place du grand marché unique européen se traduiront pour l'administration des finances par une redéfinition interne des compétences de certaines directions.

Ainsi, il est envisagé de transférer à la direction générale des douanes et droits indirects, à compter du 1er janvier 1993, les compétences de la direction générale des impôts :

- en matière d'assiette, de contrôle et de recouvrement des contributions indirectes, des droits, taxes, redevances et impositions obéissant aux mêmes règles,

- en matière de garantie des matières d'or, d'argent et de platine,

- en matière de réglementation dans le domaine de la viticulture, des céréales, des tabacs et des alcools.

Ce transfert devrait conduire à la création de deux blocs de compétence : la TVA pour la direction générale des impôts, les contributions indirectes pour la direction générale des douanes.

Jusqu'à présent, ces deux domaines fiscaux étaient partagés entre les deux directions susnommées, ces dernières exerçant chacune des compétences complémentaires.

Si la définition des compétences respectives de chaque direction générale relève du pouvoir réglementaire, en vertu de *l'article 34 de la Constitution* et de la jurisprudence constante du Conseil constitutionnel en la matière, une disposition législative est nécessaire pour servir de fondement aux interventions à caractère répressif.

En conséquence, le transfert opéré au présent article qui concerne exclusivement la recherche, la constatation et la poursuite des infractions en matière de contributions indirectes est le complément indispensable du transfert général de compétence qui doit s'opérer entre la direction générale des impôts et la direction générale des douanes.

Toutefois, ce transfert ne concernera pas la recherche, la constatation et les poursuites des infractions en matière de billetterie de spectacle ou de lieux d'animation nocturnes qui resteront du domaine de compétence de la direction générale des impôts.

La direction générale des impôts restera également compétente pour rechercher, constater, poursuivre et sanctionner les infractions aux dispositions du *III de l'article 298 bis du code général des impôts*. Il s'agit d'éventuelles infractions concernant le régime simplifié qui peut être choisi par option pour les ventes d'animaux vivants de boucherie et de charcuterie ainsi que pour les autres activités agricoles.

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

*ARTICLE 109 ter***Fusion de la déclaration statistique des échanges de biens entre États membres et de l'état récapitulatif des clients**

Commentaire : Introduit par le Gouvernement lors du débat devant l'Assemblée nationale, le présent article autorise, par une disposition législative spécifique, la fusion, en un document unique, de la déclaration statistique des échanges de biens entre États membres et de l'état récapitulatif des clients identifiés à la TVA.

Aujourd'hui, l'ensemble du système de collecte des éléments statistiques relatifs au commerce extérieur s'appuie sur le document administratif unique, et donc sur une formalité douanière. De fait, la suppression des frontières entre les États membres se traduit implicitement par la disparition de cette source d'information sur la nature, le contenu et l'orientation des échanges internes à la Communauté.

Pour combler cette lacune, le *reglement du Conseil en date du 7 novembre 1991* organise un nouveau système statistique, dénommé "*Intrastat*". Dans ce dispositif, la collecte de l'information est alors assurée grâce à l'institution d'une **obligation déclarative mensuelle** mise à la charge de tout opérateur intervenant dans un échange de biens entre deux États membres.

Exclusivement statistique, le contenu de ce nouveau document est défini par *l'article 23 du règlement communautaire*. Il doit ainsi faire apparaître, **pour chaque espèce de marchandise :**

- selon les cas, l'État membre de destination ou de provenance ;
- la quantité des marchandises, en masse nette et en unité ;
- la valeur des marchandises ;
- la valeur de la transaction ;
- les conditions de livraison ;
- le mode de transport présumé.

La nature et l'importance des mentions supplémentaires susceptibles d'être exigées sont en outre strictement encadrées.

Enfin, une série de dispositions spécifiques tend à alléger, ou dans certains cas supprimer les formalités pesant sur les plus petits opérateurs. A cet effet, le règlement communautaire distingue trois seuils statistiques.

- **Le seuil d'exclusion** exonère du dépôt de toute déclaration. Déterminé par référence au régime de TVA, il concerne les personnes morales non assujetties, les assujettis exonérés et les redevables placés sous un régime forfaitaire.

- **Fixé en valeur par chaque Etat membre, le seuil d'assimilation** dispense les opérateurs concernés du dépôt de la déclaration statistique, cette obligation étant réputé satisfaite par le dépôt de la déclaration périodique de TVA.

- **Le seuil de simplification** permet aux entreprises réalisant, par an, moins de 100 000 écus d'opérations intracommunautaires de souscrire une déclaration statistique ayant un contenu allégé.

Dans ce contexte, la France a retenu une voie relativement originale. Utilisant une faculté ouverte par le *règlement communautaire du 7 novembre 1991*, le gouvernement a en effet choisi de réunir en un seul document la déclaration statistique et l'état fiscal imposé par la *directive du 16 décembre 1991*.

Les dispositions du présent article s'inscrivent dans cette logique. D'une part, elles prévoient l'obligation de dépôt de la déclaration à but statistique, conformément au principe retenu dans les textes communautaires. Mais parallèlement, elles autorisent la fusion des deux documents. Juridiquement nécessaire, cette disposition donne ainsi au Parlement l'occasion de se prononcer sur le choix du gouvernement.

Sur le fond, le document unique présente un avantage évident. Il permet d'alléger, au moins du point de vue numérique, les obligations déclaratives nouvelles rendues impérativement nécessaires par la suppression des frontières. Le principe n'est donc pas en lui-même critiquable et aurait d'ailleurs rencontré l'adhésion des professionnels consultés

Toutefois, une telle initiative soulève à l'évidence quelques difficultés d'ordre méthodologique. Le document unique doit en effet combiner deux séries de données de nature différentes, à finalité distinctes, et n'ayant en principe pas la même périodicité.

D'ores et déjà, il est acquis que la déclaration sera adressée mensuellement à un service commun Douane-DGI, qui devra alors procéder à la ventilation et à l'exploitation des données transmises.

En revanche, le contenu exact de ce document a semble-t-il donné lieu à de nombreux débats, le résultat de ces réflexions devant être rendu public le 10 juillet prochain. Sans attendre cette échéance, il serait souhaitable que le gouvernement puisse fournir, en séance, quelques indications sur les orientations retenues, afin de s'assurer que cette déclaration unique ne présentera pas une trop grande complexité.

Décision de la Commission : Sous cette réserve, votre Commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

ARTICLE 110**Poursuite des infractions douanières commises avant le 1er janvier 1993**

Commentaire : Le présent article précise les conditions dans lesquelles les infractions douanières commises avant le 1er janvier 1993 pourront être poursuivies, et sanctionnées, après cette même date.

La disposition proposée permet d'éviter une conséquence indirecte et non souhaitée du changement de législation : l'amnistie de fait de l'ensemble des infractions douanières commises avant l'entrée en vigueur du Grand Marché Européen, mais non encore révélées à cette date.

En effet, en l'absence de dispositions spécifiques, ces infractions ne pourraient être poursuivies que sur la base de la nouvelle législation fiscale et non plus sur celle d'un régime douanier alors abrogé.

Pour éviter cet effet de seuil, le texte qui nous est soumis prévoit donc de façon explicite que les dispositions de la présente loi ne font pas obstacle à la poursuite, sur la base de la législation actuellement en vigueur, des infractions douanières commises antérieurement à 1993.

Concrètement, ces infractions de nature douanière commises avant 1993, et révélées jusqu'en 1995, pourront être sanctionnées conformément à leur nature et donc par référence aux dispositions actuelles du code des douanes.

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

ARTICLE 111

Exclusion des entrées et des sorties de marchandises communautaires du champ d'application du code des douanes

Commentaire : Le présent article insère un nouvel article dans le code des douanes, précisant que celui-ci ne s'appliquera plus, à partir du 1er janvier 1993, aux marchandises circulant à l'intérieur de la Communauté.

La mise en place du marché unique et l'abolition des frontières douanières intracommunautaires à partir du 1er janvier 1993 rendent nécessaire une modification du champ d'application du code des douanes.

En effet, l'ensemble des contrôles aux frontières et des formalités accompagnant les mouvements de marchandises communautaires, actuellement en vigueur, doivent disparaître le 1er janvier 1993.

C'est pourquoi le présent article insère un nouvel article dans le code des douanes précisant que, sous réserve de dispositions dérogatoires particulières, le code des douanes ne s'appliquera ni "à l'entrée sur le territoire douanier de marchandises communautaires" ni "à la sortie du territoire douanier de marchandises communautaires à destination des autres Etats membres de la Communauté économique européenne".

On rappellera, à cette occasion, la définition des "marchandises communautaires", telle qu'elle résulte des règlements communautaires (1). Il s'agit des marchandises :

a) entièrement obtenues sur le territoire douanier de la Communauté, sans apport de marchandises en provenance de pays tiers ou de territoires ne faisant pas partie du territoire douanier de la Communauté ;

b) en provenance de pays ou de territoires ne faisant pas partie du territoire douanier de la Communauté et qui sont en libre pratique dans un Etat membre ;

1. Règlements (CEE) n° 2726/90 du Conseil du 17 septembre 1990 relatif au transit communautaire et n° 3330/91 du Conseil du 7 novembre 1991 relatif aux statistiques des échanges de biens entre Etats membres.

c) obtenues, sur le territoire douanier de la Communauté, soit à partir des marchandises visées exclusivement au *b)*, soit à partir des marchandises visées aux *a)* et *b)* ci-dessus.

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

ARTICLE 112

Pouvoirs de contrôle de l'administration des douanes dans le cadre de l'assistance mutuelle en matière de réglementations douanière ou agricole

Commentaire : Le présent article a pour objet d'autoriser le contrôle effectué par les agents des douanes dans le cadre de l'assistance mutuelle entre les autorités administratives des Etats membres de la Communauté économique européenne en matière de réglementations douanière ou agricole.

L'article 111 ci-dessus a introduit un nouvel article 2 bis dans le code des douanes, excluant du champ d'application de celui-ci les entrées et sorties de marchandises communautaires.

Ainsi, par voie de conséquence, cet article interdit l'application des règles de contrôle qui figurent dans le code des douanes pour toutes les opérations de circulation intracommunautaire.

Or, des règlements communautaires (1) ont prévu des possibilités d'assistance mutuelle entre les autorités administratives des Etats membres, tant en matière de réglementation douanière, notamment relative aux échanges de marchandises entre les Etats membres ainsi qu'entre ceux-ci et les pays tiers, qu'en matière de réglementation agricole.

L'assistance mutuelle que s'apportent les Etats membres peut prendre plusieurs formes.

Elle peut intervenir à la demande d'une autorité requérante, par la communication de renseignements ou de documents, par l'exercice d'une "surveillance spéciale", ou par la réalisation d'enquêtes.

Elle peut également intervenir de façon spontanée dans le cadre d'une "surveillance spéciale" sur des opérations qui apparaissent frauduleuses.

L'article 65 du code des douanes précise la nature du droit de communication particulier dont dispose l'administration des

1. Règlement (CEE) n° 1468/81 du Conseil du 19 mai 1981 modifié par le règlement (CEE) n° 945/87 du Conseil du 30 mars 1987.

douanes et réglemente les pouvoirs des agents des douanes prévus à cet effet.

L'insertion du nouvel *article 2 bis* dans le *code des douanes* interdirait l'application de cet article pour les échanges intracommunautaires et donc pour les opérations de contrôle dans le cadre de l'assistance mutuelle.

Pour remédier à cet état de fait, le présent article propose d'ajouter un paragraphe 7 à *l'article 65 du code des douanes*, de façon à autoriser les agents des douanes à mettre en œuvre les dispositions visées dans cet article "*pour le contrôle des opérations douanières ou agricoles réalisées dans les autres Etats membres*".

Position de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

ARTICLE 113

Pouvoir de contrôle de l'administration des douanes dans les cas d'échanges de marchandises communautaires soumises à des prescriptions spéciales

Commentaire : Le présent article a pour objet de maintenir divers pouvoirs de contrôle de l'administration des douanes sur la circulation de produits en provenance ou à destination de la Communauté économique européenne pour des raisons répondant à des préoccupations générales de protection de l'ordre public.

Le présent article pose une exception au principe général posé à l'article 111 du présent projet de loi selon lequel, sous réserve de dispositions dérogatoires particulières, les dispositions du *code des douanes* ne s'appliquent plus aux mouvements des marchandises communautaires en direction ou à l'extérieur du territoire français.

Ce principe est conforme à l'objectif général poursuivi dans le cadre de la réalisation du marché intérieur, sans formalité ni contrôles aux frontières, qui est d'assurer la libre circulation des marchandises dans toute l'Europe.

Le présent article prévoit toutefois le maintien de mesures de contrôle par les agents des douanes sous la forme d'un droit de visite, d'injonction ou de communication de document, pour les échanges de *"certaines marchandises communautaires auxquelles s'appliquent des prescriptions spéciales"*.

La formulation apparaît assez vague : il convient de rappeler, à cet égard, que l'article 38 du *code général des douanes* propose une définition des *"marchandises prohibées"* qui présente l'avantage d'être plus exhaustive que celle proposée dans le présent article.

Selon le *code général des douanes* une marchandise prohibée est celle dont l'importation ou l'exportation est interdite à quelque titre que ce soit ou soumise à des restrictions, à des règles de qualités ou encore de conditionnement ou à des formalités particulières.

Toutefois l'article 38 du code général des impôts n'est plus applicable aux échanges intracommunautaires qui ne doivent plus être considérés comme des exportations ou des importations.

Le choix de se référer dans le présent article "*au cas où des prescriptions spéciales s'appliquent aux échanges de certains produits*" permet en principe de couvrir l'ensemble des hypothèses expressément visées aux articles 36 et 223 du *Traité de Rome*, concernant les interdictions ou les restrictions à l'importation, à l'exportation ou au transit de marchandises entre les États membres de la CEE.

D'une part, l'article 36 précité évoque les interdictions ou restrictions pour les raisons de moralité publique, d'ordre public, de sécurité publique, de protection de la santé et de la vie des personnes et des animaux ou de préservation des végétaux, de protection des trésors nationaux ayant une valeur historique ou archéologique, ou de protection de la propriété industrielle et commerciale.

D'autre part, l'article 223-1-b dudit *Traité* stipule que chaque Etat peut prendre les mesures "*qu'il estime nécessaires à la protection des intérêts essentiels de sa sécurité et qui se rapportent à la production ou au commerce d'armes, de munitions et de matériel de guerre*".

Le présent article propose le maintien en vigueur, en matière d'échanges intracommunautaires, de trois dispositions du code des douanes prévues à la section I relative au "*droit de visite des marchandises, des moyens de transport et des personnes*" au sein du chapitre IV portant sur les pouvoirs des agents des douanes :

- L'article 60 précise que les agents des douanes peuvent procéder à la **visite des marchandises** et des moyens de transport et à celle des personnes en vue de la recherche de la fraude,

- l'article 61 indique que tout conducteur de moyens de transport doit se soumettre aux **injonctions** des agents des douanes et qu'il peut être fait usage de tous engins appropriés pour immobiliser les véhicules quand les conducteurs ne s'arrêtent pas à ces injonctions,

- l'article 62 dispose que les agents des douanes peuvent exiger la **communication des papiers et documents** de toute nature relatifs aux opérations intéressant leur service dans certains locaux limitativement définis.

La rédaction proposée par le présent article appelle les observations suivantes :

- tout d'abord, la mention précisant que l'Administration des douanes est "habilitée" a mettre en oeuvre ses pouvoirs de contrôle ne paraît pas adéquate s'agissant du service d'un département ministériel qui ne constitue pas à lui seul un pouvoir public.

- ensuite, l'article ne vise que les "*cas où des prescriptions spéciales s'appliquent aux échanges intracommunautaires*". Cette formulation ne semble impliquer *a priori* que les pouvoirs de contrôle visés au présent article pour les catégories de produits ayant fait l'objet de directives au niveau européen.

Restant en effet en examen des propositions de directives concernant la circulation des stupéfiants et les armes de chasse. Sont également prévues des directives concernant les biens culturels, les matériels de guerre et les produits pouvant être utilisés à des fins civiles et militaires.

Le mot "prescription" apparaît suffisamment général pour couvrir aussi bien les **stipulations** du Traité de Rome prévues aux *articles 36 et 223* susvisés que les **dispositions** des règlements ou directives communautaires pris sur la base de ces stipulations.

Néanmoins, la rédaction retenue ne précise pas si l'administration des douanes peut user de son droit de visite, d'injonction ou de communication de documents, au titre d'un contrôle général, sans éléments d'information particulier, ou si elle doit disposer de preuves non contestables sur la fraude de la part d'une ou de plusieurs personnes déterminées.

Afin de favoriser la lutte contre le risque de fraudes, votre Commission vous propose d'adopter un amendement visant à prévoir que les services des douanes peuvent user des mesures de contrôle "*afin d'assurer le respect*" des prescriptions spéciales dont il est question.

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article ainsi modifié.

ARTICLE 113 BIS

Application au territoire national des mesures douanières spécifiques en matière de lutte contre les stupéfiants

Commentaire : Le présent article vise à rendre applicables, non pas seulement aux frontières mais sur tout le territoire national, les mesures médicales de dépistage ordonnées par l'administration des douanes à l'encontre des personnes dissimulant dans leur organisme des produits stupéfiants.

• Les dispositions actuellement incluses dans le *code des douanes*, pour faciliter la répression des fraudes en matière de circulation de stupéfiants, résultent de l'article 10 de la loi n° 87-1157 du 31 décembre 1987.

Le dispositif prévu à l'article 60 bis du code de douanes vise ainsi à permettre à tout agent des douanes de soumettre à des "examens médicaux de dépistage" toute personne transportant des produits stupéfiants dissimulés dans son organisme.

La procédure est entourée de diverses garanties.

- Tout d'abord, ne peuvent être soumises à l'examen que les personnes pour lesquelles des "indices sérieux laissent presumer" qu'elles transportent lesdits produits.

- Par ailleurs, l'examen médical ne peut être pratiqué sans le consentement exprès de la personne concernée. En cas de refus de sa part, il appartient au président du Tribunal de grande instance, ou au juge désigné par lui, de prendre la décision de procéder à l'examen médical. Dans ce cas, l'examen est réalisé par un médecin choisi par le magistrat.

- Enfin, les résultats de l'examen pratiqué par le médecin, les observations de la personne suspectée et le déroulement de la procédure doivent être consignés dans un **procès-verbal** obligatoirement transmis au magistrat.

Le dispositif est assorti de sanctions pénales en cas de refus de la personne concernée de se conformer à la demande d'examen par le juge.

• Le présent article vise à mettre fin à l'une des conditions posées par l'article 60 bis précité selon laquelle la procédure n'est applicable qu'aux personnes "franchissant la frontière".

La suppression de la mention relative au franchissement de la frontière proposée par le présent article permettra aux agents de douane d'appliquer la procédure sur tout le territoire national dès lors qu'ils disposeront d'indices sérieux sur une personne suspecte de dissimuler des stupéfiants.

Deux raisons justifient cette extension du dispositif.

D'une part l'application de la procédure jusqu'ici a donné satisfaction et n'a, semble-t-il, pas donné lieu à des abus de la part de l'administration des douanes.

D'autre part, et surtout, la réalisation du grand marché intérieur va se traduire par la fermeture d'un grand nombre de postes douaniers situés sur les frontières de la France avec d'autres pays de la Communauté. Les possibilités de contrôle sur les personnes dissimulant des stupéfiants s'en trouvera donc automatiquement diminuée.

Or, les statistiques montrent que près de 60 % environ des saisies de drogue effectuées par la douane le sont aux frontières intracommunautaires. Même si ces saisies n'ont pas toujours donné lieu à un examen médical préalable de dépistage, cette donnée témoigne de la nécessité de prendre en compte le risque d'importation illicite de drogue en provenance de pays de la Communauté.

La mesure proposée vise donc à pallier le risque d'une diminution des cas de mise en oeuvre du dispositif qui permet actuellement aux agents des douanes de jouer leur rôle dans le cadre de la lutte contre le trafic de drogues et de stupéfiants.

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

ARTICLE 114

Règles spéciales applicables sur l'ensemble du territoire douanier à certaines catégories de marchandises

Commentaire : Le présent article tire les conséquences de l'abrogation des frontières douanières entre la France et les pays limitrophes membres de la Communauté sur les règles de contrôle appliquées à la circulation des marchandises dangereuses, contrefaites, prohibées et introduites en fraude sur le territoire français.

L'article 215 du code des douanes prévoit que les personnes qui arrivent ou transportent certaines marchandises spécialement désignées par arrêté du ministre du budget, doivent, à première réquisition des agents des douanes, produire soit des quittances attestant que ces marchandises ont été régulièrement importées, soit des factures d'achat, bordereaux de fabrication ou toutes autres justifications d'origine émanant de personnes ou sociétés régulièrement établies à l'intérieur du territoire douanier français. Les produits visés sont :

"les marchandises dangereuses pour la santé, la sécurité ou la moralité publique, (les) marchandises contrefaites, (les) marchandises prohibées au titre d'engagements internationaux ou (les) marchandises faisant l'objet d'un courant de fraude internationale et d'un marché clandestin préjudicant aux intérêts légitimes du commerce régulier et à ceux du Trésor".

Le présent article a essentiellement une visée rédactionnelle. Il adapte, en effet, le texte de l'article 215 précité au principe de la disparition, à compter du 1^{er} janvier 1993, des frontières intracommunautaires. Il précise ainsi, en coordination avec le reste du présent projet de loi, que les importations doivent s'entendre comme venant des pays tiers situés hors du territoire de la Communauté économique européenne.

Toujours dans la même logique, il prévoit que la régularité des importations comme celle de l'établissement des personnes et sociétés susceptibles de justifier l'origine de ces marchandises s'apprécie non plus au regard du territoire douanier

français, mais au regard du territoire douanier de la Communauté économique européenne, dans lequel le précédent est appelé à se fonder.

La portée principale de cet article est de permettre au détenteur ou au transporteur de marchandises dangereuses ou prohibées de justifier la provenance et la régularité de l'importation de ces produits par la présentation de documents émanant non plus seulement d'autorités ou de sociétés françaises, mais aussi d'autorités ou de sociétés des autres États membres de la Communauté.

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

ARTICLE 115

Généralisation de la constatation par procès-verbal des infractions en matière de contributions indirectes

Commentaire : Le présent article tire l'une des conséquences du transfert à l'administration des douanes de l'ensemble de la gestion des contributions indirectes en prévoyant que les infractions en matière de contributions indirectes feront, dans tous les cas, l'objet d'une constatation par procès-verbal.

En l'état actuel du droit, l'article L.55 du livre des procédures fiscales dispose que lorsque l'administration des impôts constate une insuffisance, une inexactitude, une omission ou une dissimulation dans les éléments servant de base au calcul des impôts, droits, taxes, redevances ou sommes quelconques dus en vertu du code général des impôts, les redressements correspondants sont effectués suivant la procédure dite de redressement contradictoire. Il s'agit ainsi de respecter le principe du contradictoire au bénéfice de l'assujéti qui se voit reprocher par le fisc d'avoir, de bonne ou de mauvaise foi, commis un acte dont l'objet ou l'effet a été de minorer la cotisation due au titre de l'impôt.

Cependant, le 2^e) de l'article L.56 du livre des procédures fiscales précise que cette procédure n'est pas applicable, en matière de contributions indirectes, lorsque les faits ont été constatés par procès-verbal suivi de transaction ou de poursuites correctionnelles. Le respect du principe du contradictoire est en ce cas, en effet, assuré par d'autres voies.

Dans la pratique, la procédure de redressement contradictoire n'est jamais utilisée et la possibilité, prévue par le a) de l'article 212 du livre des procédures fiscales, de constater par procès-verbal les infractions en matière de contributions indirectes est d'ores et déjà la règle. Cette situation s'explique par l'objet même et le mode de recouvrement de ces types d'imposition.

De surcroît, les agents des douanes qui se voient transférer la gestion des contributions indirectes n'ont pas à disposition dans leur arsenal d'interventions la procédure du redressement contradictoire. Leur seul mode d'action à l'encontre des contrevenants est le procès-verbal.

Il est, en conséquence, proposé de généraliser la constatation par procès-verbal des infractions commises au titre des contributions indirectes. Tel est l'objet du *paragraphe I* du présent article qui porte, à cet effet, insertion d'un *article L.212 A nouveau dans le code général des impôts.*

Les *paragraphes II à V* tirent les conséquences du principe ainsi posé :

- le *paragraphe II* modifie les références portées à l'*article L.38 du livre des procédures fiscales* relatif à l'exercice du droit de visite en matière de contributions indirectes afin de tenir compte de l'insertion de l'*article L.212 A* et de la suppression correlative du *a)* de l'*article L.212* dans le même livre ;

- le *paragraphe III* a pour effet de supprimer le caractère éventuel du recours par l'administration fiscale au procès-verbal pour la constatation des faits en matière de contributions indirectes. Cette précision est le corollaire de la généralisation de l'usage du procès-verbal en ce domaine ;

- le *paragraphe IV* abroge le *a)* de l'*article L.212 du livre précité* qui n'a plus d'objet ;

- enfin, le *paragraphe V*, qui n'a pas de rapport direct avec l'objet du présent article, supprime une référence inutile à l'*article L.235 du livre précité* relatif à la poursuite des infractions en matière de contributions indirectes devant le tribunal correctionnel.

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

ARTICLE 115 BIS

**Alignement du régime de perception et de recouvrement
de la taxe spéciale sur le prix des places de spectacle
cinématographique sur celui de la TVA**

Commentaire : Le présent article qui résulte d'un amendement adopté par l'Assemblée nationale sur proposition de sa Commission des finances, par dérogation au principe général posé à l'article 115 ci-dessus de constatation par procès-verbal des infractions en matière de contributions indirectes, vise à maintenir la faculté pour l'administration de recourir à la procédure du redressement contradictoire pour le recouvrement de la taxe spéciale sur le prix des places de spectacle cinématographique.

Ce dispositif a pour conséquence de maintenir à la Direction générale des impôts la responsabilité du recouvrement de la taxe spéciale, assimilé à celui de la TVA.

• **La taxe spéciale sur le prix des places de spectacle cinématographique** est régie par l'article 1621 du code général des impôts au sein du chapitre "contributions indirectes" dans le titre consacré aux impositions perçues au profit de certains établissements publics et d'organismes divers.

Le produit de la taxe est inscrit en recettes du compte d'affectation spéciale "*soutien financier de l'industrie cinématographique*".

La taxe est incluse dans le prix des billets d'entrée dans les salles de spectacle cinématographique, quels que soient le procédé de fixation ou de transmission et la nature du support des oeuvres ou documents présentés.

La taxe spéciale est due selon un tarif progressif fixé par la loi, qui varie entre 20 centimes pour les places dont le prix est inférieur à 5 francs, à 3,30 francs pour les places dont le prix est de 30 francs. Au-delà de 31 francs, la majoration de la taxe est de 10 centimes pour chaque franc supplémentaire acquitté par le spectateur.

L'antépénultième alinéa de l'article 1621 du code général des impôts (et non pas le dernier alinéa visé par le présent article qui exclut les D.O.M. du champ d'application de la taxe spéciale) précise que la constatation et la perception de la taxe "sont effectuées comme en matière de contributions indirectes".

C'est cette dernière disposition qui est susceptible de poser problème dans le cadre des précisions apportées au régime de recouvrement des contributions indirectes par l'article 115 ci-dessus.

- En raison notamment du transfert de la gestion des contributions indirectes de l'administration fiscale à celle des douanes, l'article 115 précité généralise la constatation par **procès-verbal des infractions aux infractions indirectes**.

En revanche, l'article 115 précité exclut le recours à la procédure du redressement contradictoire prévu aux articles L 55 et L 56 du code général des impôts. La procédure du redressement contradictoire est utilisée lorsque l'administration des impôts constate une insuffisance, une inexactitude, une omission ou une dissimulation dans les éléments servant de base au calcul d'un impôt.

L'amendement adopté par l'Assemblée nationale sur proposition de sa Commission des finances, a expressément exclu le recours à la procédure du **redressement contradictoire** en matière de contributions indirectes.

Cette exclusion de compliquer le recouvrement de la taxe spéciale sur les billets de spectacle cinématographique dans la mesure où la taxe est perçue **selon un régime déclaratif**.

La procédure des procès-verbaux, destinés à constater des infractions à partir de faits établis, est difficilement applicable au contentieux du recouvrement d'un impôt déclaratif.

- Le présent article vise à aligner le régime de recouvrement de la taxe spéciale sur les billets de cinéma sur celui de la taxe sur le chiffre d'affaires, afin de rétablir la faculté de l'administration de recourir à la procédure du redressement contradictoire et de maintenir la responsabilité du recouvrement de la taxe à la charge de la DGI.

- Le *paragraphe I* du présent article supprime la disposition de l'article 1621 du code général des impôts qui prévoit que la constatation et la perception de la taxe spéciale sont assurées par les services des impôts selon les règles **propres aux contributions indirectes** ;

S'agissant de la référence aux dispositions prévues à l'article 1621 précité, votre Commission vous propose d'adopter un **amendement** rédactionnel tendant à rectifier une erreur matérielle.

- le *paragraphe II* ajoute la taxe spéciale à la liste prévue à l'article 1697 du code général des impôts des impositions recouvrées et dont les infractions sont réprimées selon les modalités et sous le bénéfice des sûretés prévues en matière de TVA.

Les autres impôts concernés par cet article sont la taxe sur les betteraves et la cotisation incluse dans la TVA.

- Le *paragraphe III* exclut à l'article 1699 du code général des impôts la taxe spéciale sur les établissements cinématographiques, de la liste des taxes recouvrées et dont les infractions sont réprimées comme en matière de contributions indirectes.

Cette liste ne comprendra désormais que deux taxes indirectes locales : la taxe sur les spectacles et le droit de licence sur les débitants de boisson,

- Le *paragraphe IV* concerne le droit de reprise de l'administration fiscale prévu par le livre des procédures fiscales.

Le droit de reprise est la faculté de l'administration de réparer les omissions totales ou partielles constatées dans l'assiette de l'impôt, les insuffisances, les inexactitudes ou les erreurs d'imposition.

- Le *paragraphe IV* exclut, à l'article L.178 du livre des procédures fiscales, la taxe spéciale sur les billets de cinéma, de la liste des contributions indirectes pour lesquelles le délai de reprise est fixé comme en matière de taxe sur le chiffre d'affaires, c'est-à-dire jusqu'à la fin de la troisième année suivant celle de l'exigibilité de la taxe.

- Le *paragraphe V*, par coordination avec le *paragraphe IV*, insère un article L.177 A nouveau dans le chapitre "délai de prescription" au sein de la section relative aux taxes sur le chiffre d'affaires, afin de préciser que le délai de reprise de la taxe spéciale est bien calculé par référence à celui de ces taxes.

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article ainsi modifié.

ARTICLE 116

Alignement du régime de la surtaxe sur les eaux minérales sur le régime du droit spécifique sur les eaux minérales

Commentaire : Le présent article vise à aligner le régime fiscal de la surtaxe fiscale perçue par les communes sur les eaux minérales sur celui des contributions indirectes appliqué au droit spécifique sur les bières et certaines boissons non alcoolisées.

• La surtaxe sur les eaux minérales est une taxe indirecte locale instituée à l'initiative des conseils municipaux. Elle est régie par l'article 1582 du code général des impôts. La surtaxe est perçue au bénéfice des communes sur les quantités d'eau minérale embouteillées ou captées sur place dans la limite d'un tarif fixé à 0,023 franc par litre ou fraction de litre.

Aux termes de l'article 1582 précité, les "conditions générales d'assiette" prévues en matière de taxes sur le chiffre d'affaires sont applicables à la surtaxe.

Par ailleurs, l'article 1597 dudit code inclut la surtaxe sur les eaux minérales parmi les impositions "recouvrées et poursuivies comme en matière de taxe sur la valeur ajoutée".

• La disposition proposée vise à aligner les modalités de recouvrement de la surtaxe locale sur les eaux minérales sur celles du droit spécifique, prévu à l'article 520 A du code général des impôts, sur les bières et les boissons non alcoolisées, lequel constitue une accise recouvrée comme en matière de contributions indirectes.

Cet alignement s'inscrit dans le cadre du nouveau régime de répartition des compétences entre la direction générale des impôts (D.G.I.) et la direction générale des douanes et des droits indirects (D.G.D.D.I.) applicable au 1er janvier 1993 : l'objectif est de transférer à la D.G.D.D.I. le recouvrement de la surtaxe spéciale qui incombe actuellement à la D.G.I., alors que cet impôt s'apparente plus à un droit indirect qu'à la TVA.

En conséquence, le présent article prévoit quatre catégories de disposition :

- Le *paragraphe I* supprime la référence faite à l'assiette de la TVA pour le calcul de la surtaxe et précise que cette dernière est recouvree comme le droit spécifique sur les bières et les boissons non alcoolisées, c'est-à-dire comme une contribution indirecte ;

- Le *paragraphe II* abroge la mention intégrant la surtaxe au nombre des taxes recouvrées comme la TVA ;

- le *paragraphe III*, par coordination, confirme que la surtaxe est recouvree comme en matière de contributions indirectes ;

- Enfin, le *paragraphe IV* précise que le droit spécifique prévu à l'article 520 A du code général des impôts est perçu non seulement sur les fabricants, exploitants de source ou exportateurs d'eau minérale, mais également sur les acquisitions intracommunautaires.

Cette dernière disposition ne porte que sur le droit spécifique sur les bières et non pas sur la surtaxe, laquelle n'est perçue que sur les eaux captées sur le territoire d'une commune française.

Le choix du rattachement au présent article se justifie dans la mesure où les dispositions déjà examinées concernant le droit spécifique ne concernent, aux termes de la *directive européenne du 25 février 1992* que les alcools et boissons alcooliques.

• Les conséquences du dispositif proposé sont les suivantes : le présent article n'apporte pas de modifications importantes concernant le recouvrement de la taxe par la collectivité locale et notamment le rythme de ces encaissements.

Dans le régime actuel, le paiement de l'impôt est effectué par douzième tous les mois comme la taxe sur le chiffre d'affaires.

Le nouveau régime de recouvrement, calqué sur celui du droit sur les bières et les boissons non alcoolisées, sera liquidé, en fonction du relevé des quantités du mois précédent, avant le 25 de chaque mois (*article 520 A - I du code général des impôts*).

En revanche, la situation des contribuables pourrait être modifiée.

Actuellement, en effet, les petites entreprises qui bénéficiaient de la franchise en base, au titre de la TVA, sont également dispensées du paiement de la surtaxe sur les eaux.

La franchise en base prévue à l'article 293 B du code général des impôts dispense du paiement de la TVA les entreprises ayant réalisé moins de 70 000 francs de chiffres d'affaires au cours de l'année précédente.

Il convient de remarquer que ni le forfait ni le régime simplifié prévu en matière de TVA ne sont applicables actuellement pour le recouvrement de la surtaxe.

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

ARTICLE 117**Rémunération pour copie privée des oeuvres fixées sur phonogrammes ou vidéogrammes**

Commentaire : Le présent article a pour objet de protéger les ayants droits de cette rémunération en introduisant dans le texte de l'article L.311-4 du code de la propriété intellectuelle la notion d'acquisition intracommunautaire, afin de permettre la soumission à rémunération pour copie privée, à partir du 1er janvier 1993, des supports d'enregistrements mis en circulation en France alors qu'ils proviennent d'un autre Etat membre de la Communauté économique européenne.

La rémunération pour copie privée des oeuvres fixées sur phonogrammes ou vidéogrammes a été instituée par la *loi n° 85-660 du 3 juillet 1985 relative aux droits d'auteur et aux droits des artistes-interprètes, des producteurs de phonogrammes ou de vidéogrammes et des entreprises de communication audiovisuelle.*

Le phénomène de la copie privée des oeuvres sonores et audiovisuelles posait un problème d'équilibre entre la nécessité d'assurer une protection des oeuvres et le développement des techniques de reproduction mises à la disposition du public pour son usage privé dont l'utilisation peut difficilement être contrôlée.

Les copies qui ne sont pas réalisées pour l'usage public mais pour l'usage privé constituaient un manque à gagner pour les titulaires de droits et un frein à la création artistique dans la mesure où ces derniers ne percevaient pas la juste contrepartie de leurs créations ou contributions. Le monopole de l'auteur n'étant pas atteint dans la mesure où il ne s'agit que d'une utilisation faite par le copiste pour son usage privé, le législateur de 1985 a prévu une rémunération qui s'analyse en une redevance forfaitaire au profit des partenaires de la création.

Les bénéficiaires en sont les auteurs, les artistes-interprètes et les producteurs de phonogrammes et de vidéogrammes pour les oeuvres fixées pour la première fois en France sous réserve des conventions internationales.

L'une des principales originalités de la loi de 1985 est que ce sont les sociétés de perception et de répartition des droits régies par le titre IV de la loi qui sont chargées de la perception et de la répartition et non l'administration fiscale.

Avec la généralisation de l'utilisation des supports de reproduction le montant de la rémunération pour copie privée n'a cessé de croître depuis 1986.

millions de francs

	Remunération pour copie privée
1986	2,08
1987	231,9
1988	398,7
1989	437,7
1990	581,07
1991 estimation	650

L'article 33 de la loi de 1985 prévoyait que cette rémunération était versée par le fabricant ou l'importateur des supports d'enregistrement vierges utilisables pour la reproduction à usage privé, lors de la mise en circulation de ces supports.

La suppression des frontières fiscales faisant disparaître la notion d'importation et d'exportation entre Etats membres de la Communauté économique européenne, l'article 3 du présent projet de loi insère un article 256 bis dans le code général des impôts qui introduit la notion d'acquisition intracommunautaire.

Le 3^o du I de l'article 256 bis précise :

Est considérée comme acquisition intracommunautaire l'obtention du pouvoir de disposer comme un propriétaire d'un bien meuble corporel expédié ou transporté en France par le vendeur, par l'acquéreur ou pour leur compte, à destination de l'acquéreur à partir d'un autre Etat membre de la Communauté économique européenne.

Le texte du present article prévoit en conséquence que la rémunération pour copie privée est versée :

- par le fabricant ;

- par l'importateur ;

- ou par la personne qui réalise des acquisitions intracommunautaires, au sens du 3^o du I de l'article 256 bis du code général des impôts.

Cette nouvelle rédaction de l'article L.311-4 du code de la propriété intellectuelle permet par ailleurs d'éviter tout litige dans l'attente d'une harmonisation de ce domaine par voie de directive communautaire. Il s'agit d'éviter, par exemple, que l'on puisse exciper d'un prétendu paiement de la redevance pour copie privée en Allemagne pour ne pas la payer en France.

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

ARTICLE 117 BIS

Rapport au Parlement sur l'abolition des frontières fiscales à l'intérieur de la Communauté économique européenne

Commentaire : Le présent article résulte d'un amendement présenté par M. Guy Bêche, rectifié par le Gouvernement et adopté par l'Assemblée nationale. Il prévoit qu'un rapport sur le bilan de l'abolition des frontières fiscales à l'intérieur de la Communauté économique européenne en matière de TVA et de droits indirects, notamment dans le domaine des contrôles fiscal et douanier, sera remis au Parlement, en annexe du projet de loi de finances pour 1996.

Le dispositif adopté par le Conseil des communautés européennes et inscrit dans la *directive du 16 décembre 1991* relative au système commun de TVA, a, en principe, une vocation **transitoire**.

Il doit s'appliquer à partir du 1er janvier 1993 pour une période de quatre ans, à l'issue de laquelle il devrait être remplacé par le régime "**définitif**", c'est-à-dire par l'imposition dans l'Etat membre d'origine des biens livrés et des services rendus.

Toutefois, le passage de l'un à l'autre de ces régimes n'est pas automatique. Il est subordonné d'une part, au rapport que doit remettre la Commission, avant le 31 décembre 1994, sur le bilan du régime transitoire et d'autre part, à la décision que prendra le Conseil, avant le 31 décembre 1995, sur les mesures à adopter pour entrer dans le régime définitif.

Tant que le régime définitif ne sera pas en vigueur, le régime transitoire continuera de s'appliquer. Il est d'ailleurs probable que la période transitoire de quatre ans sera prorogée, en raison notamment de l'importance des modifications qu'il conviendra d'apporter dans le comportement des opérateurs économiques ainsi que dans les pratiques administratives des Etats membres.

Il apparaît donc tout à fait utile et important que le Parlement soit informé de ces évolutions, tant en matière de TVA qu'en matière de droits d'accise.

En effet, pour ceux-ci, le régime prévu par la directive du 25 février 1992 a également une vocation transitoire. En revanche,

aucun délai n'a été fixé pour l'entrée en vigueur d'un dispositif à caractère définitif. Tout au plus, est-il prévu que le Conseil devra, avant le 1er janvier 1997, sur la base d'un rapport de la Commission, réexaminer certaines dispositions de la directive et éventuellement y apporter des modifications.

Là encore, une information détaillée du Parlement sur l'évolution du dossier paraît très souhaitable.

Enfin, le présent article précise que le rapport qui devra être soumis au Parlement, en annexe de la loi de finances pour 1996, comprendra un bilan des contrôles fiscal et douanier liés à ce nouveau dispositif. Votre Commission approuve cette disposition car l'abolition des frontières fiscales intracommunautaires pourrait être source de fraude et il apparaît légitime que le Parlement soit informé des mesures qui seront prises pour y remédier.

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

ARTICLE 118

Entrée en vigueur de la loi

Commentaire : Le présent article fixe au 1er janvier 1993 l'entrée en vigueur du projet de loi.

Cette disposition correspond aux principes posés par les directives européennes relatives aux régimes de la TVA et des accises, dont le présent projet de loi vise à assurer la transposition dans la législation nationale.

- S'agissant de la TVA, la *directive du 16 décembre 1991, "completant le système commun de TVA et modifiant, en vue de l'abolition des frontières fiscales, la directive du 17 mai 1977"* (1), adoptée à l'unanimité au Conseil des communautés européennes (2) définit un régime transitoire applicable en principe jusqu'au 31 décembre 1996.

Restent actuellement en discussion essentiellement la définition du niveau des taux, le champ d'application minimum du taux réduit, et certaines dispositions relatives à certaines catégories particulières de biens (notamment biens d'occasion) (3).

On rappellera en outre que le régime transitoire repose sur un mécanisme de taxation dans le pays de destination, et devrait être remplacé par un régime définitif de taxation dans l'Etat membre d'origine des biens livrés et des services rendus.

L'article 3 de cette directive prévoit que :

"Les Etats membres prennent les dispositions législatives, réglementaires et administratives afin que leur régime (de taxe sur la valeur ajoutée), ainsi adapté aux dispositions prévues à l'article 1er points 1 à 20 et points 22 à 24, et à l'article 2 de la présente directive, soit mis en vigueur le 1er janvier 1993".

- S'agissant des accises, la *directive du 25 février 1992 "relative au régime général, à la détention, à la circulation et aux contrôles des produits soumis à accise"*, également adoptée à

1 Directive relative à l'harmonisation de législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires Assiette commune de TVA (dite "6e directive")

2 Conformément aux modalités définies par l'article 99 modifié du Traité de Rome.

3 Voir encadrés sur l'état des textes communautaires p 12 à 14

l'unanimité, définit le régime transitoire applicable jusqu'au 31 décembre 1996.

Restent actuellement en discussion, notamment en raison de l'opposition du Royaume-Uni et du Danemark, la définition des taux applicables à certains groupes de produits.

L'article 31 de cette directive précise :

"Les Etats membres mettent en vigueur les dispositions législatives, réglementaires et administratives nécessaires pour se conformer à la présente directive le 1er janvier 1993".

L'adaptation "législative", qu'impliquent donc les deux directives précitées fait l'objet de l'ensemble du présent projet de loi et le présent article précise que les dispositions ainsi "adaptées" rentreront en vigueur au 1er janvier 1993.

Resteront encore à adopter les dispositions "réglementaires et administratives", afin d'assurer la mise en vigueur effective du système commun de TVA.

Si l'élaboration des textes réglementaires nécessaires paraît en bonne voie, votre Commission s'interroge sur les délais qui seront nécessaires pour assurer, avec efficacité, la constitution des fichiers dans chaque Etat membre, et surtout l'adaptation des systèmes comptables et informatiques, tant des entreprises (1) que des administrations.

Décision de la Commission : Votre Commission vous propose d'adopter cet article sans modification.

1 Il semble en effet que les opérateurs attendent -non sans inquiétude- pour modifier leurs systèmes informatiques, comptables et informatiques, que soient connus les textes d'application (cf communiqué de presse de l'Assemblée des Chambres françaises de commerce et d'industrie - 5 juin 1992)

EXAMEN EN COMMISSION

A. Audition de Mme Christiane Scrivener, membre de la Commission des Communautés européennes

Réunie le mardi 26 mai 1992, sous la présidence de M. Christian Poncelet, président, la commission a, tout d'abord, procédé à l'audition de **Mme Christiane Scrivener, membre de la Commission des Communautés européennes, sur l'harmonisation des fiscalités des États membres de la Communauté économique européenne.**

Mme Christiane Scrivener a d'abord dressé le bilan du rapprochement des fiscalités indirectes (T.V.A. et accises). Elle a rappelé que ce dossier clé pour l'abolition des frontières fiscales et donc pour l'ouverture du grand marché intérieur européen le 1er janvier 1993 avait fait l'objet d'un accord politique central lors du conseil Ecofin du 24 juin 1991, et que les textes juridiques pour l'abolition des frontières fiscales avaient été publiés au début de 1992. Elle a tenu à souligner que la convergence des fiscalités indirectes était désormais inévitable.

L'accord politique conclu en juin 1991 repose sur deux éléments principaux. D'une part, le maintien du paiement de la T.V.A. dans le pays de destination jusqu'en 1997, date à compter de laquelle devrait intervenir le passage au paiement de la T.V.A. dans le pays d'origine, conformément au système souhaité initialement par la commission européenne. D'autre part, le recours à des taux minima obligatoires, au lieu de taux -ou de fourchettes de taux- uniformes dans toute l'Europe. Cette évolution illustre le passage d'une logique d'harmonisation des fiscalités à une logique de rapprochement.

S'agissant du régime de paiement de la T.V.A., **Mme Christiane Scrivener** a tenu à rappeler qu'il convenait de préparer le futur régime définitif de T.V.A. avec paiement de la T.V.A. dans le pays d'origine.

Mme Christiane Scrivener a ensuite indiqué les principaux éléments du projet de loi relatif à l'abolition des frontières fiscales en matière de T.V.A. et de droits indirects, actuellement en cours d'examen à l'Assemblée nationale. S'agissant de la T.V.A., la suppression des frontières implique la suppression de tous les contrôles aux frontières à compter du 1er janvier 1993. Les notions d'«importation» et d'«exportation» seront remplacées par les notions d'«acquisition» et de «livraison». Les charges administratives des entreprises, notamment des petites et moyennes entreprises, devraient être substantiellement allégées. **Mme Christiane Scrivener** a indiqué que l'«économie» ainsi réalisée concernerait pres de 60 millions de documents administratifs uniques (D.A.U.), désormais appelés à être supprimés. Enfin le projet de loi implique le développement d'une coopération administrative entre les douze Etats membres a base d'informatique pour lutter contre la fraude, à partir de contrôles a posteriori effectués auprès des entreprises sur la base de leurs documents commerciaux autant que comptables.

En outre, les produits soumis a accises circuleront à compter du 1er janvier 1993 sans contrôle aux frontières, grâce a un régime de suspension de droits fonctionnant par l'intermediaire d'entrepôts interconnectés.

En pratique, s'agissant des taux de T.V.A., a compter du 1er janvier 1993, chaque pays de la Communauté n'appliquera qu'un seul taux normal, de 15 % au moins. Les taux majorés devront être supprimés. Il pourra exister un ou deux taux réduits de 5 % au moins. Les taux actuellement inférieurs à 5 % ainsi que les taux 0 pourront être maintenus jusqu'à la fin de 1996. **Mme Christiane Scrivener** a précisé que la liste du champ d'application maximum du taux réduit, établie en juin 1991, était encore non définitive.

S'agissant des taux d'accises, les produits pétroliers, le vin et les cigarettes ont déjà fait l'objet d'un accord concernant un taux minimum. Restent encore en discussion les taux relatifs aux alcools forts et produits dits «intermédiaires» (type apéritifs).

A cet egard, **Mme Christiane Scrivener** a rappelle que l'Allemagne avait décidé d'augmenter son taux de T.V.A. de 14 % a 15 %, et que l'Espagne était déjà passée depuis cette année de 12 % à 13 %. En outre, la Belgique, la France, puis la Grèce a compter d'août prochain, ont supprimé leur taux majoré. **Mme Christiane Scrivener** a estimé que cette convergence des taux représentait une étape historique de la construction européenne.

Enfin, **Mme Christiane Scrivener** a souligné l'importance qu'elle accordait à une proposition de la commission actuellement en cours d'examen visant à l'exonération des carburants d'origine agricole.

Abordant ensuite le rapprochement des fiscalités directes, essentiellement la fiscalité des entreprises, **Mme Christiane Scrivener** a rappelé que l'accord intervenu en juin 1990 succédait à vingt années de blocage politique. Cet accord portait, d'une part, sur le régime des fusions, scissions et apports d'actifs entre entreprises installées dans différents pays membres, d'autre part, sur la suppression des retenues à la source sur les dividendes versés par une filiale à sa société-mère dans un autre Etat membre.

A court terme, la mise en place du marché unique avant la fin de 1992 implique l'adoption complémentaire d'un certain nombre de mesures. Deux propositions de la commission sont actuellement en discussion au Conseil. La première supprime les retenues à la source entre entreprises d'Etats membres différents sur les intérêts et redevances. La deuxième porte sur la fiscalité des groupes d'entreprises. **Mme Christiane Scrivener** a estimé indispensable que ces deux directives puissent entrer en vigueur au début de l'année prochaine.

A moyen et long terme, l'approfondissement du grand marché et la mise en place de l'union économique et monétaire européenne (U.E.M.) impliquent une réflexion sur la fiscalité des entreprises. Celle-ci a été menée à la demande de **Mme Christiane Scrivener** par un comité d'experts indépendants présidé par M. Onno Ruding, ancien ministre des finances des Pays-Bas. Le rapport présenté par ce comité propose des recommandations précises, échelonnées dans le temps, sur lesquelles la commission présentera prochainement une communication. Les principales recommandations de ce rapport sont les suivantes :

- donner la priorité à l'élimination des doubles impositions de flux de revenus frontaliers ;

- instaurer un taux minimum de 30 % pour l'impôt sur les sociétés dans toute la Communauté et un taux plafond de 40 %. A cet égard, **Mme Christiane Scrivener** a considéré que si le niveau retenu par le taux plancher était un peu élevé, l'idée d'un taux plafond ne semblait pas opportune.

S'agissant des propositions visant à harmoniser l'assiette de l'impôt sur les sociétés ou le taux d'impôt sur les dividendes, **Mme Christiane Scrivener** a considéré qu'elles allaient au-delà des rapprochements nécessaires.

Enfin, elle a estimé en revanche souhaitable d'approfondir certaines réflexions portant sur les incitations fiscales pour la recherche et l'environnement, sur la fiscalité de groupe, et enfin sur la fiscalité des P.M.E.

M. Christian Poncelet, président, a souhaité avoir des précisions sur le projet d'écotaxe, sur les perspectives d'un impôt européen, sur le taux de la T.V.A. applicable à la presse et enfin sur la perspective d'harmonisation de la fiscalité de l'épargne, notamment en Allemagne.

S'agissant de l'éventuelle instauration d'un impôt européen, **Mme Christiane Scrivener** a indiqué que cette solution ne devrait en aucun cas se traduire par une augmentation globale des prélèvements obligatoires nationaux. Elle a rappelé que la presse française conserverait un taux de T.V.A. de 2,1 %, l'application d'un taux 0 n'étant possible que lorsqu'il s'agissait de « maintenir » une situation existante. Elle a estimé souhaitable qu'en matière de fiscalité de l'épargne, le débat en cours aboutisse à un régime de taxation faible et libérateur.

M. Roger Chinaud, rapporteur spécial, a souhaité connaître l'appréciation de la Commission de Bruxelles sur le projet de loi relatif à l'abolition des frontières fiscales en matière de T.V.A. et d'accise, les principaux résultats du conseil Ecofin tenu le 14 mars dernier et, enfin, le degré de contrainte de la règle du décalage d'un mois.

Après avoir rappelé les principales dispositions du projet de loi, **Mme Christiane Scrivener** a estimé que le niveau de taxation retenu par la France était élevé et souligné le caractère général des dispositions de l'article 19. Elle a rappelé l'importance du rôle des agents des impôts et des douanes dans la lutte anti-fraude.

Le conseil Ecofin du 19 mai dernier est parvenu à un accord unanime sur la définition des produits taxés en matière de tabacs et de produits alcooliques et a une décision politique sur la plupart des taux applicables, à l'exception des alcools forts -notamment le whisky- et des produits intermédiaires.

S'agissant de la suppression du décalage d'un mois en matière de T.V.A., **Mme Christiane Scrivener** a rappelé que la Commission de Bruxelles avait, depuis 1984, demandé au Gouvernement d'y réfléchir, que la France était aujourd'hui le seul pays à bénéficier de cette dérogation ouverte par la 6e directive T.V.A., mais que sa suppression exigerait un vote à l'unanimité. Elle a estimé que son maintien pouvait devenir un désavantage concurrentiel lors de l'ouverture définitive du marché unique.

Mme Christiane Scrivener a ensuite abordé le dossier du carburant agricole sur lequel l'interrogeait notamment **M. Paul Girod**. **M. Roland du Luart** a également estimé nécessaire que la France s'aligne sur l'exemple américain, déjà utilisateur de ce produit, tandis que **M. Claude Belot** a rappelé les protestations émises par certains groupes pétroliers.

Mme Christiane Scrivener a indiqué que la commission avait présenté, en février 1992, une proposition visant à detaxer le carburant agricole afin de favoriser le développement d'un produit qui pourrait représenter 5 % de la production d'énergie en l'an 2000. Elle a souligné l'intérêt d'Elf Aquitaine pour ce produit qui pourrait remplacer l'octane. Elle a estimé que la proposition de la commission pourrait être examinée par le conseil avant la fin de l'année.

Répondant à **M. Christian Poncelet**, président, et à **M. Robert Vizet** qui souhaitaient des précisions sur l'écotaxe, **Mme Christiane Scrivener** a rappelé l'importance croissante prise par les questions d'environnement. Elle a indiqué que l'objectif retenu par la commission européenne visait à stabiliser en l'an 2000 les émissions de dioxyde de carbone au niveau atteint en 1990. Elle a indiqué que l'éventail des mesures proposées comportait des mesures non fiscales d'économies d'énergies et d'énergies alternatives, et un volet fiscal prévoyant la mise en place d'une taxe communautaire sur le dioxyde de carbone et l'énergie, étant entendu que l'instauration de cette taxe devrait respecter le principe de neutralité fiscale et donc se substituer à une autre imposition nationale.

Repondant à **M. Emmanuel Hamel** qui l'interrogeait sur la charge liée à l'harmonisation des fiscalités indirectes, **Mme Christiane Scrivener** a indiqué que la baisse de la T.V.A. et de l'impôt sur les sociétés profiterait directement au consommateur et à l'entreprise, mais également, indirectement à l'Etat, dans la mesure où la diminution de la fiscalité entraînait une augmentation du volume des échanges, comme l'avait déjà montré la baisse de la T.V.A. sur les automobiles en 1987.

S'agissant enfin de la traduction de l'harmonisation des fiscalités en matière de fiscalité locale, abordée par **MM. Christian Poncelet, président, Paul Girod et René Ballayer, Mme Christiane Scrivener** a rappelé que le comité Ruding avait recommandé que les impôts locaux sur les entreprises soient assis, dans tous les pays, sur les bénéfices et non plus sur des assiettes composites comprenant à la fois les bénéfices et certains actifs des entreprises.

Elle a admis, toutefois, que cette harmonisation fiscale serait difficile, notamment dans les pays pour lesquels les impôts sur les sociétés représentent une part importante des recettes fiscales locales. Elle a souligné l'intérêt de la solution alternative proposée par le comité, consistant à tenir compte du taux des impôts locaux sur les entreprises pour la fixation de la fourchette globale des taux applicables au titre de l'impôt sur les bénéfices au niveau européen. **M. Christian Poncelet, président,** a appelé à un certain pragmatisme en soulignant que la taxe professionnelle représentait 50 % du produit des impôts locaux en France.

B. Examen du rapport de M. Roger Chinaud

Réunie le jeudi 11 juin 1992 sous la présidence de M. Christian Poncelet, président, la commission a procédé à l'examen du rapport de M. Roger Chinaud, rapporteur général, sur le projet de loi n° 373 (1991-1992) adopté par l'Assemblée nationale, après déclaration d'urgence, portant mise en oeuvre par la République française de la directive du Conseil des Communautés européennes n° 91/680/C.E.E. complétant le système commun de la taxe sur la valeur ajoutée et modifiant, en vue de la suppression des contrôles aux frontières, la directive n° 77/388/C.E.E., et de la directive n° 92/12/C.E.E. relative au régime général, à la détention, à la circulation et au contrôle des produits soumis à accise.

Après avoir brièvement rappelé la procédure d'élaboration des directives communautaires, M. Roger Chinaud, rapporteur général, a présenté les grandes lignes du projet de loi. Il a indiqué que le principal objet du texte était de transposer en droit français deux directives du Conseil des Communautés européennes, l'une relative à la T.V.A., l'autre relative aux droits d'accise.

Il a en effet souligné que la mise en place du grand marché unique impliquait la suppression de tout contrôle et de toute formalité lors du franchissement des frontières intracommunautaires. Or, le fait générateur de la T.V.A., comme celui des autres droits indirects, est actuellement constitué par le passage des biens à la frontière. Il était donc nécessaire de mettre au point un nouveau régime de taxation pour les opérations intracommunautaires.

M. Roger Chinaud, rapporteur général a alors précisé que le principe retenu par les directives et repris par le présent texte était celui de l'imposition des marchandises au bénéfice de l'Etat de destination, afin notamment de ne pas bouleverser l'équilibre des recettes fiscales de chaque Etat membre.

Puis, M. Roger Chinaud, rapporteur général, a présenté les dispositions du titre premier du texte, relatives au nouveau régime de T.V.A. applicable aux opérations intracommunautaires. Il a d'abord souligné que la T.V.A. perçue sur les importations de biens ou services en provenance de la Communauté s'était élevée à 120 milliards de francs en 1991, ce qui représentait près de 10 % des recettes fiscales nettes de l'Etat.

Il a ensuite indiqué que le nouveau régime avait une vocation transitoire et qu'il devrait être remplacé, à l'issue d'une période minimale de quatre ans, par le régime "définitif", c'est-à-dire par l'imposition dans l'Etat membre d'origine des biens livrés et des services rendus.

Puis, il a présenté les grands principes sur lesquels repose le nouveau dispositif :

- la disparition des concepts d'importation et d'exportation, remplacés par les notions de livraison et d'acquisition ;

- pour les entreprises, le double principe de l'exonération des livraisons de biens à un autre Etat membre et de l'imposition des acquisitions en provenance d'un autre Etat membre ;

- pour les particuliers, la possibilité de s'approvisionner sans limite dans un autre Etat membre, les achats effectués étant alors soumis à la seule T.V.A. de cet Etat membre, à l'exception toutefois de deux régimes particuliers concernant, d'une part, la vente de moyens de transport neufs (en particulier automobiles), d'autre part, les ventes à distance ;

- l'assimilation des personnes non assujetties ou exonérées, soit à des particuliers si leurs achats dans un autre Etat membre n'excèdent pas 70.000 francs, soit à des entreprises au-delà de cette limite.

M. Roger Chinaud, rapporteur général, a alors indiqué que la contrepartie de ce nouveau régime était la définition de nouvelles obligations déclaratives pour les opérateurs économiques :

- chacun d'entre eux sera identifié par un numéro individuel de T.V.A. ;

- tous les assujettis devront tenir un registre des biens expédiés ou transportés à destination des autres Etats membres, ainsi que des biens acquis dans un autre Etat membre ;

- les assujettis devront fournir un état récapitulatif des livraisons intracommunautaires, document qui servira également à des traitements d'ordre statistique.

Enfin, des dispositions sont prévues pour l'échange d'informations entre les Etats membres afin d'assurer le contrôle fiscal des opérations.

M. Roger Chinaud, rapporteur général, a alors insisté sur les bouleversements administratifs entraînés par ces nouvelles dispositions. Il a indiqué que, désormais, les opérations relatives à la T.V.A. devraient relever de la direction générale des impôts, tandis que la gestion des contributions indirectes serait du ressort de la direction générale des douanes et des droits indirects.

Puis, **M. Roger Chinaud, rapporteur général**, a présenté les dispositions du titre II du projet de loi, relatives aux droits d'accise.

Il a d'abord rapidement évoqué les particularités des droits d'accise : un mode de taxation ancien, simple, facile à percevoir et au rendement immédiat. Il a ajouté que, dans tous les pays de la Communauté, ces droits s'appliquaient à trois catégories de produits -les tabacs, les alcools et les produits pétroliers- particulièrement sensibles, tant pour des raisons économiques que pour des raisons de sécurité (pétrole), de santé publique (alcools et tabacs) ou d'environnement (hydrocarbures). Enfin, il a souligné le rendement significatif de ces droits : 152,9 milliards de francs en 1991, soit 12,45 % des recettes fiscales nettes de l'Etat.

Puis, **M. Roger Chinaud, rapporteur général** a rappelé que les tentatives d'harmonisation communautaire en matière de taux d'accise n'avaient pu encore aboutir, et qu'en conséquence, la directive adoptée par le Conseil du 25 février 1992 avait pour seul objet de réglementer la circulation des produits soumis à accise.

Il a alors détaillé les grands principes de cette directive :

- le caractère national de l'exigibilité de l'accise, le principe adopté étant l'acquittement de la taxe au moment de la mise à la consommation ;

- la liberté de circulation des produits soumis à accise pour les particuliers qui acquittent les taxes du pays d'acquisition ;

- pour les opérations commerciales, la circulation des produits en suspension de taxe jusqu'au lieu de consommation, cette circulation s'effectuant entre entrepositaires agréés et sous le couvert d'un document d'accompagnement.

Enfin, **M. Roger Chinaud, rapporteur général**, a indiqué que le titre III du projet de loi comportait diverses dispositions, pour l'essentiel relatives au contrôle fiscal et douanier de la T.V.A. et des droits indirects.

Après avoir entendu les interventions de **MM. René Ballayer, Emmanuel Hamel et Maurice Couve de Murville**, la commission a ensuite procédé à l'examen des articles.

Elle a maintenu la suppression de l'article premier (Application en droit français de directives du Conseil des Communautés européennes).

Puis elle a adopté sans modification les articles 2 (Opérations soumises à la T.V.A.), 3 (Soumission des acquisitions intracommunautaires à la T.V.A.), 4 (Définition des assujettis à la T.V.A.), 5 (Régime des prélèvements), et 6 (Localisation des livraisons de biens).

A l'article 7 (Régime des ventes à distance pour les expéditions à destination d'un autre Etat membre de la C.E.E.), elle a adopté un amendement de précision sur les modalités du renouvellement de l'option par tacite reconduction.

Elle a ensuite adopté l'article 8 (Régime des ventes à distance pour les expéditions à destination de la France) sans modification.

A l'article 9 (Localisation des acquisitions intracommunautaires), elle a adopté un amendement tendant à supprimer une condition non prévue par la directive.

Puis, elle a adopté l'article 10 (Localisation des prestations de services) sans modification.

A l'article 11 (Localisation des prestations de transports intracommunautaires), elle a adopté un amendement tendant à rectifier une erreur matérielle de codification.

Elle a ensuite adopté les articles 12 (Localisation de certaines prestations de services), 13 (Définition du preneur de la prestation de services), 14 (Adaptation du régime des prestations de services) et 15 (Portée de l'option exercée par les banques) sans modification.

A l'article 16 (Possibilité pour les personnes bénéficiant du régime dérogatoire d'opter pour le paiement de la T.V.A. sur leurs acquisitions intracommunautaires), elle a adopté un amendement visant à préciser les modalités du renouvellement de l'option par tacite reconduction.

Puis, elle a adopté les articles 17 (Régime des biens usagés), 18 (Modification du régime d'exonération des exportations), 19 (Exonération des livraisons intracommunautaires) et 20 (Exonération des prestations rendues par les intermédiaires transparents) sans modification.

A l'article 21 (Base d'imposition à la T.V.A.), elle a adopté trois amendements tendant d'une part à supprimer la différence de traitement entre les opérations intracommunautaires et les opérations nationales effectuées par les intermédiaires dits transparents, d'autre part à apporter deux précisions rédactionnelles.

Elle a ensuite adopté les articles 22 (Régime des débours) et 23 (Fait générateur et exigibilité de la taxe sur la valeur ajoutée) sans modification.

A l'article 24 (Modalités d'exercice du droit à déduction), elle a adopté deux amendements rédactionnels.

Puis, elle a adopté l'article 25 (Modalités d'exercice du droit à déduction pour les opérations portant sur les métaux non ferreux) sans modification.

A l'article 26 (Non application de la règle du décalage d'un mois aux commissionnaires assimilés à des acheteurs-revendeurs), elle a adopté un amendement tendant à supprimer la règle du décalage d'un mois pour les commissionnaires agissant à l'importation pour le compte de personnes résidant hors de France.

Puis, elle a adopté les articles 27 (Régime des franchises), 28 (Prise en compte des acquisitions intracommunautaires pour déterminer le champ d'application des taux de T.V.A.), 29 (Détermination du redevable de la taxe), 30 (Obligations déclaratives des opérateurs du commerce intracommunautaire), 31 (Modification du contenu de la déclaration périodique de recettes), 32 (Modification des règles de facturation) et 33 (Représentation fiscale) sans modification.

A l'article 34 (Creation d'un etat récapitulatif), elle a adopté un amendement tendant a corriger une erreur de codification.

Elle a ensuite adopte les articles 35 (Definition de l'importation), 36 (Regime de l'importation temporaire), 37 (Determination du fait generateur de la taxe à l'importation), 38 (Remboursement de la taxe acquittée à l'importation en cas d'expédition ultérieure dans un pays membre de la C.E.E.), 39 (Non application de la franchise en base aux livraisons de moyens de transport neufs), 40 (Adaptation du champ d'application des taux de la T.V.A. en Corse), 41 (Adaptation du regime de la T.V.A. sur les produits pétroliers), 42 (Adaptation du régime de remboursement forfaitaire agricole - première partie-) et 43 (Adaptation du regime du remboursement forfaitaire agricole -deuxième partie-) sans modification.

A l'article 44 (Regime des vehicules de transport neufs), elle a adopté un amendement visant a retablir le texte initial du projet de loi, afin de préciser le contenu du decret en Conseil d'Etat qui devra intervenir.

Puis, elle a adopte les articles 45 (Adaptation du regime des ventes de papier de presse), 46 (Adaptation du régime de la redevance sanitaire d'abattage et de la redevance sanitaire de decoupage), 47 (Adaptation du régime de la taxe sur la publicite televisee), 48 (Adaptation du régime de la taxe affectee au fonds national du livre), 49 (Adaptation du regime de la taxe forestiere), 50 (Adaptation du regime de la taxe sur les betteraves), 51 (Adaptation du regime de la taxe sur le produit des exploitations forestieres) et 52 (Adaptation du régime de la taxe sur les huiles) sans modification.

A l'article 53 (Adaptation du régime de la taxe sur les tabacs fabriqués), elle a adopte un amendement tendant à supprimer une disposition inutile.

Puis, elle a adopté les articles 54 (Adaptation du régime des déductions des auto-écoles), 55 (Adaptation du régime des échanges entre la France continentale et la Corse), 56 (Nature des dispositions du titre II), 57 (Produits et accises soumis aux nouvelles règles de circulation), 58 (Définition du territoire communautaire), 59 (Exigibilité de l'accise), 60 (Exonération des exportations), 61 (Maintien temporaire de l'activité intracommunautaire des boutiques hors taxes), 62 (Régime applicable aux entrepositaires agréés), 63 (Régime applicable aux opérateurs enregistrés), 64 (Régime applicable aux opérateurs non enregistrés), 65 (Dispense de la garantie de paiement pour les personnes morales de droit public), 66 (Pertes non soumises à accise), 67 (Règles de circulation intracommunautaire), 68 (Document d'accompagnement), 69 (Obligation des opérateurs non enregistrés), 70 (Renvoi du document d'accompagnement à l'expéditeur), 71 (Apurement du régime suspensif), 72 (Remboursement de l'accise), 72 bis (Entrepositaires agréés réalisant des opérations de vente à distance), 73 (Obligations des entrepositaires agréés), 74 (Obligations des opérateurs enregistrés), 75 (Obligations des opérateurs professionnels recevant des produits déjà mis à la consommation dans un autre État membre), 76 (Représentant fiscal), 77 (Modification de l'article 349 du code général des impôts), 78 (Modification de l'article 406 du code général des impôts), 79 (Modification de l'article 412 du code général des impôts), 80 (Modification de l'article 442 du code général des impôts), 81 (Exemption pour les produits circulant entre les États de la Communauté des formalités prévues pour la circulation interne), 82 (Modification de l'article 445 du code général des impôts), 83 (Modification de l'article 455 du code général des impôts), 84 (Modification de la définition du marchand en gros), 85 (Facilités de paiement pour les opérateurs enregistrés), 86 (Modification de l'article 502 du code général des impôts), 87 (Abrogation de l'article 503 du code général des impôts), 88 (Modification de l'article 514 bis du code général des impôts), 89 (Maintien du monopole sur les tabacs), 90 (Modification de l'article 565 du code général des impôts), 91 (Modification de l'article 575 B du code général des impôts), et 92 (Modification de l'article 575 C du code général des impôts) sans modification.

A l'article 93 (Droit de consommation sur les tabacs applicable dans les D.O.M. et en Corse), elle a adopté deux amendements de précision rédactionnelle.

Elle a ensuite adopté les articles 94 (Modification de l'article 575 M du code général des impôts), 95 (Validation du document d'accompagnement), 96 (Application aux expéditions intracommunautaires de certaines dispositions d'apurement prévues en régime interne), 97 (Contrôle des opérateurs professionnels dans le domaine des boissons alcooliques), 98 (Déclaration exigée des opérateurs dans le domaine des produits pétroliers), 99 (Apurement du régime suspensif pour les produits pétroliers circulant en interne), 100 (Entrepôt fiscal de stockage des produits pétroliers), 101 (Usines exercées), 102 (Modification de l'article 267 du code des douanes), 103 (Modalités particulières d'approvisionnement en produits pétroliers pour les particuliers), 104 (Modification de l'article 268 ter du code des douanes), 105 (Modification de l'article 268 bis du code des douanes), 106 (Sanction du défaut de présentation ou de tenue des registres concernant le travail à façon ou le transfert de biens), et 107 (Sanction des factures de complaisance) sans modification.

A l'article 108 (Institution d'un droit d'enquête en matière de taxe sur la valeur ajoutée), elle a adopté cinq amendements. Ceux-ci ont pour objet de restreindre le droit de communication de l'enquêteur aux seuls éléments ayant un rapport avec l'objet du contrôle, de compléter le contenu du procès-verbal afin d'assurer une parfaite information du contribuable sur les investigations conduites par l'enquêteur, d'allonger le délai laissé au contribuable pour formuler ses observations, de prévoir de façon explicite que les observations formulées par le contribuable seront portées au procès-verbal, enfin de préciser l'un des termes du dispositif.

Puis, elle a adopté les articles 109 (Obligation de conservation des documents soumis au droit d'enquête), 109 bis (Transfert à la direction générale des douanes de la recherche des infractions en matière de contributions indirectes), 109 ter (Fusion de la déclaration statistique des échanges de biens entre États membres et de l'état récapitulatif des clients), 110 (Poursuite des infractions douanières commises avant le 1er janvier 1993), 111 (Exclusion des entrées et des sorties de marchandises communautaires du champ d'application du code des douanes), et 112 (Pouvoir de contrôle de l'administration des douanes dans le cadre de l'assistance mutuelle en matière de réglementation douanière ou agricole) sans modification.

A l'article 113 (Pouvoir de contrôle de l'administration des douanes dans les cas d'échanges de marchandises communautaires soumises à des prescriptions spéciales), elle a adopté un amendement de précision rédactionnelle.

Elle a ensuite adopté les articles 113 bis (Application au territoire national des mesures douanieres spécifiques en matière de lutte contre les stupéfiants), 114 (Regles speciales applicables sur l'ensemble du territoire douanier a certaines catégories de marchandises) et 115 (Généralisation de la constatation par proces-verbal des infractions en matière de contributions indirectes) sans modification.

A l'article 115 bis (Alignement du régime de perception et de recouvrement de la taxe spéciale sur le prix des places de spectacle), elle a adopté un amendement tendant a rectifier une erreur matérielle.

Puis, elle a adopté les articles 116 (Alignement du régime de la surtaxe sur les eaux minerales sur le régime du droit spécifique sur les eaux minérales), 117 (Remuneration pour copies privees des oeuvres fixées sur phonogrammes ou vidéogrammes), 117 bis (Rapport au Parlement sur l'abolition des frontieres fiscales a l'intérieur de la Communauté économique européenne), et 118 (Entrée en vigueur de la loi) sans modification.

Enfin, la commission a adopté l'ensemble du texte ainsi amendé.