



Bruxelles, le 21.4.2017
COM(2017) 184 final

RAPPORT DE LA COMMISSION AU CONSEIL ET AU PARLEMENT EUROPÉEN

**sur la mise en oeuvre et l'évaluation de la directive 2008/118/CE du Conseil du 16
décembre 2008 relative au régime général d'accise**

{SWD(2017) 131 final}

Table des matières

1. INTRODUCTION.....	2
2. CONTEXTE.....	3
3. L’EVALUATION DE LA DIRECTIVE	4
3.1. Portée de l’évaluation.....	4
3.2. Résultats	6
3.2.1. Efficacité et efficience de la directive 2008/118/CE.....	6
3.2.2. Cohérence du régime d’accise et des régimes douaniers	9
3.2.3. Pertinence	12
3.2.4. Valeur ajoutée européenne	13
4. QUESTIONS NECESSITANT PLUS D’ATTENTION	13
4.1. Autorisations.....	14
4.2. Traitement des manquants, des excédents, autres exceptions et lutte contre la fraude	14
4.3. Coordination entre les régimes douaniers et le régime d’accise	16
4.4. Régimes de droits acquittés ciblant les petites et moyennes entreprises.....	16
5. CONCLUSIONS ET SUITES A DONNER	16

1. INTRODUCTION

L’article 45, paragraphe 2, de la directive 2008/118/CE¹ du Conseil dispose ce qui suit: «Au plus tard le 1^{er} avril 2015, la Commission est chargée de présenter au Parlement européen et au Conseil un rapport sur la mise en œuvre de la présente directive.» Afin de recueillir des données factuelles pour ce rapport, la Commission a commandé deux études d’évaluation externes. La première étude d’évaluation, portant sur le chapitre V de la directive (règles relatives aux mouvements commerciaux des produits soumis à accise pour lesquels les droits d’accise ont déjà été acquittés) a été publiée en 2015². La deuxième étude, axée sur les chapitres III et IV de la directive (dispositions relatives aux entrepôts fiscaux et au système de contrôle électronique) a été publiée en 2016³

¹ Directive 2008/118/CE du Conseil du 16.12.2008 relative au régime général d’accise et abrogeant la directive 92/12/CEE, JO L 9 du 14.1.2009.

² <http://bookshop.europa.eu/en/evaluation-of-current-arrangements-for-the-cross-border-movements-of-excise-goods-that-have-been-released-for-consumption-pbKP0614146/>

³ <http://bookshop.europa.eu/en/evaluation-of-current-arrangements-for-the-holding-and-moving-of-excise-goods-under-excise-duty-suspension-pbKP0215865/>

Chacune des études évoquées ci-dessus repose sur une enquête par questionnaire adressée aux États membres et aux opérateurs économiques et dont les résultats ont été comparés afin d'arriver à une vision cohérente et uniforme des thèmes concernés. Pour ces deux études, des études de cas plus approfondies ont été réalisées dans environ un tiers des États membres. Les États membres sélectionnés sont considérés comme représentatifs du point de vue de leur taille, de leur situation géographique et du fait qu'ils produisent ou consomment des produits soumis à accise.

La Commission a décidé de procéder à une évaluation de ce domaine réglementaire dans le cadre de son programme pour une réglementation affûtée et performante (REFIT)⁴. Les résultats détaillés de cette évaluation sont présentés dans un document de travail des services de la Commission [SWD (2017) xxxx] qui accompagne le présent rapport. Sur la base des cinq thèmes principaux de l'évaluation (pertinence, cohérence, efficacité, efficience et valeur ajoutée de l'Union), cette évaluation vise à déterminer si l'intervention prévue par la directive 2008/118/CE a atteint ses objectifs annoncés et dans quelle mesure elle a produit les effets escomptés.

Sur la base des données factuelles réunies par l'intermédiaire de ces études, le présent rapport résume les conclusions d'évaluation de la Commission. Pour des informations plus détaillées, veuillez consulter le document de travail des services qui l'accompagne.

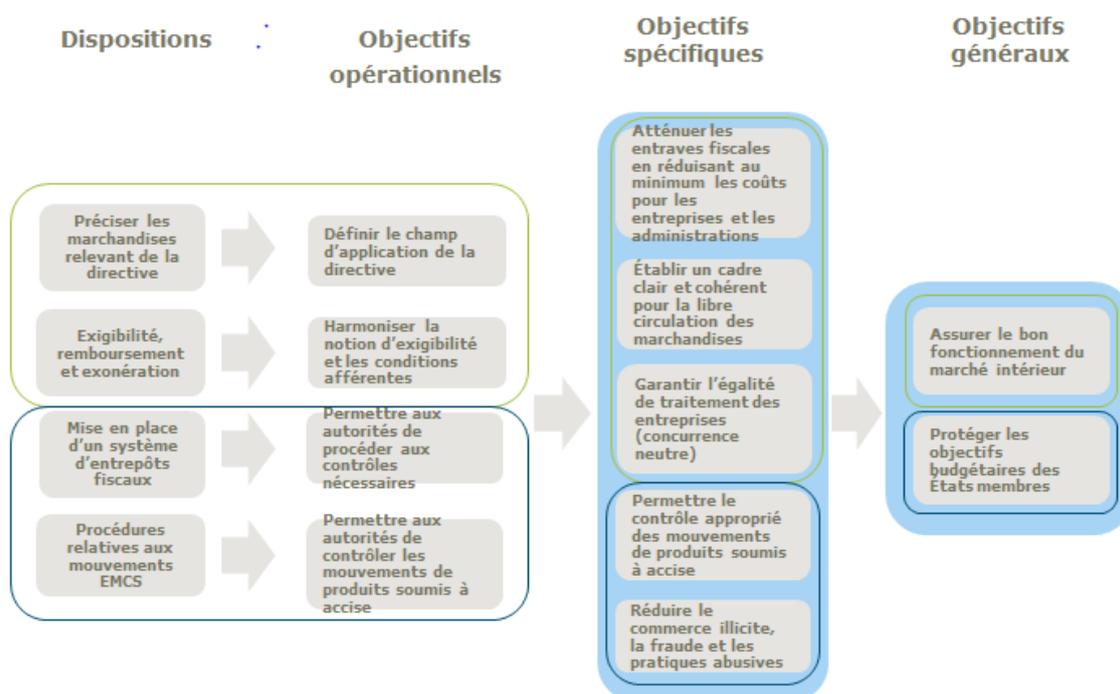
2. CONTEXTE

La directive 2008/118/CE du Conseil a remplacé la directive 92/12/CEE du Conseil⁵. Elle définit le régime applicable à la détention et à la circulation de produits soumis à accise sur le territoire de l'Union européenne, à l'exception d'un petit nombre de territoires sur lesquels ses dispositions ne s'appliquent pas. Le schéma de la logique d'intervention ci-dessous présente les objectifs de la directive et leurs interactions à différents niveaux de politique:

⁴ REFIT est un programme de réexamen de l'ensemble de la législation existante de l'Union. Il vise à recenser les charges excessives, les incohérences, les lacunes ou les mesures inefficaces et à formuler les propositions nécessaires pour donner suite aux conclusions du réexamen.

⁵ 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 accise, JO L 076 du 23.3.1992.

Figure 1: Logique d'intervention de la directive 2008/118/CE



3. L'ÉVALUATION DE LA DIRECTIVE

3.1. Portée de l'évaluation

L'évaluation couvre l'ensemble du champ d'application de la directive mais se concentre sur les chapitres III à V. Les chapitres I et II sont inclus dans l'évaluation dans la mesure où leurs dispositions portent sur des aspects pertinents pour l'application des dispositions des chapitres III à V.

Le **chapitre I** définit l'accise comme une taxe à la consommation et fournit des définitions communes de notions telles que «entrepôt agréé» ou encore «entrepôt fiscal». Ces définitions communes garantissent une interprétation juridique commune de ces termes et fournissent un cadre clair et cohérent.

Le **chapitre II** établit le moment et le lieu d'exigibilité, détermine la personne redevable, les conséquences de la destruction et de la perte irrémédiable, les irrégularités, remboursements, remises et exonérations.

Le **chapitre III** reprend la notion d'«entrepôt douanier» de la directive 92/12/CEE comme l'un des types de localisations autorisées où des produits soumis à accise peuvent être détenus et produits en suspension de droits d'accise, facilitant ainsi les contrôles des unités de production et de stockage. Les modalités d'autorisation sont fixées au niveau national, mais le chapitre III de la directive établit le système dans son ensemble. Chaque entrepôt fiscal est associé à un entrepositaire agréé qui est responsable de sa gestion. L'entrepôt fiscal et l'entrepôt agréé se voient chacun attribuer un numéro d'accise unique⁶.

⁶ Le règlement (UE) n° 389/2012 du Conseil et le règlement d'exécution (UE) n° 612/2013 de la Commission constituent la base juridique pour l'échange de données entre les États membres

Les données fournies par le système SEED (*System for Exchange of Excise Data*, système d'échange des données relatives aux accises) permettent de confirmer l'existence d'une autorisation correspondant à un numéro d'accise. Dans l'affirmative, le système précise les produits que l'opérateur ou l'entrepôt fiscal est autorisé à traiter. L'expéditeur et le destinataire sont tous deux enregistrés dans la base de données SEED par l'administration de leur État membre respectif.

Le **chapitre IV** présente la grande modification apportée par la directive 2008/118/CE: l'automatisation du contrôle des mouvements en suspension de droits d'accise par le système EMCS (*Excise Movement and Control System*, système de circulation et de contrôle des produits soumis à accise). L'EMCS a été mis au point et est exploité conjointement par les administrations nationales et par la Commission, cette dernière assurant une fonction de coordination centrale. L'EMCS permet de contrôler en temps réel les mouvements de produits soumis à accise en suspension de droits d'accise entre des localisations autorisées et enregistrées, et fait en sorte que ces produits puissent être expédiés uniquement vers ces localisations. Le chapitre IV introduit aussi un nouveau type d'opérateur associé à une localisation particulière, le «destinataire enregistré», qui peut recevoir des produits soumis à accise en suspension de droits d'accise. Ce chapitre définit aussi un nouveau type d'opérateur, l'expéditeur enregistré, qui peut transporter des produits en suspension de droits d'accise depuis un lieu d'importation.

Le **chapitre V** de la directive (articles 33 à 38)⁷ établit les règles communes applicables à deux types de mouvements commerciaux à l'intérieur de l'Union de produits soumis à accise pour lesquels les droits ont déjà été acquittés (c'est-à-dire les produits mis à la consommation): les expéditions entre opérateurs (B2B) et la vente à distance de produits soumis à accise à un particulier situé dans un autre État membre (B2C). Ces régimes revêtent un intérêt particulier pour les PME qui ne sont pas en mesure de répondre aux exigences financières liées à l'autorisation d'entrepôts fiscaux et à l'utilisation de l'EMCS.

Les articles 33 et 34 de la directive définissent les exigences applicables aux mouvements entre opérateurs (B2B) et précisent que ces mouvements doivent faire l'objet d'un document administratif d'accompagnement simplifié (SAAD) défini en détail par le règlement (CEE) n° 3649/92.

Lorsque des produits ont été mis à la consommation dans un État membre et sont ensuite transportés dans un autre État membre, les droits d'accise sont acquittés dans l'État membre de destination au taux imposé par cet État membre. Le cas échéant, l'opérateur peut ensuite demander le remboursement des droits d'accise déjà acquittés lors de la mise à la consommation.

concernant l'autorisation et l'enregistrement des opérateurs économiques et l'autorisation des entrepôts fiscaux.

⁷ L'article 32 du chapitre V définit les modalités applicables à l'achat d'alcool, de tabac et d'huiles minérales par des personnes qui voyagent d'un État membre à l'autre. Ces modalités remplacent les dispositions transitoires relatives aux quantités autorisées en franchise de droits pour les déplacements au sein de l'Union définies à l'article 28 de la directive 92/12/CEE, qui ont expiré en 1999. Entre 1999 et 2008, il n'existait pas de quantités de référence applicables à l'échelle de l'Union. Ces modalités ne sont pas incluses dans le champ d'application des études d'évaluation.

3.2. Résultats

3.2.1. Efficacité et efficacité de la directive 2008/118/CE

Mouvements en suspension de droits

L'EMCS remplace un système sur support papier par un système de surveillance sans papier (électronique), supprimant ainsi les obstacles administratifs à la circulation transfrontalière de produits soumis à accise en réduisant le plus possible les coûts supportés aussi bien par les opérateurs que par les administrations fiscales tout en offrant de meilleurs outils de détection et de prévention de la fraude fiscale. Depuis sa mise en service entre janvier 2010 et mai 2015, plus de 13,6 millions de mouvements en suspension de droits ont été enregistrés. Sur ce total, 98,1 % ont été complétés sans incident et sans nécessiter d'intervention manuelle supplémentaire.

Les États membres sont convaincus que l'EMCS a réduit les coûts en réduisant le temps nécessaire au traitement des documents, comme l'indique le tableau 1 ci-dessous.

Tableau 1: Temps de traitement d'un mouvement typique avant (système sur support papier) et après le lancement de l'EMCS (système informatisé) en 2014⁸

État membre	Temps par mouvement (procédure papier)	Temps par mouvement (EMCS)
BG	Aucune donnée	5 min.
CZ	30 min.	10 min.
FI	6 min.	0 ⁹
HU	120 min.	6 min.
LT	30 min.	9 min. (0,15 h)
LV	20 min.	Aucune donnée
PL	3-5 h (pour l'alcool); 0,5 h (pour les autres produits)	3-5 h (pour l'alcool); 0,25 h (pour les autres produits)
RO	Aucune donnée	0
SI	3 min.	1 min.
SK	60 min.	10 min.

Source: [Évaluation de la suspension de droits de 2015, Ramboll](#)

En réduisant le temps nécessaire au traitement des informations relatives aux mouvements, l'EMCS a allégé les coûts administratifs globaux pour de nombreux États membres¹⁰.

⁸ À l'exception de la Finlande, aucun des États membres entrés dans l'Union avant l'élargissement de 2004 n'a été en mesure de fournir des données de comparaison. Les nouveaux États membres ont mis en place le système sur support papier au cours des années précédant immédiatement 2004 et disposent donc d'estimations relativement récentes. Il n'existe aucune raison de supposer que les résultats seraient nettement différents pour les États membres ayant adhéré avant 2004.

⁹ Dans ce contexte, «0» signifie que ce processus est normalement accompli de manière automatique.

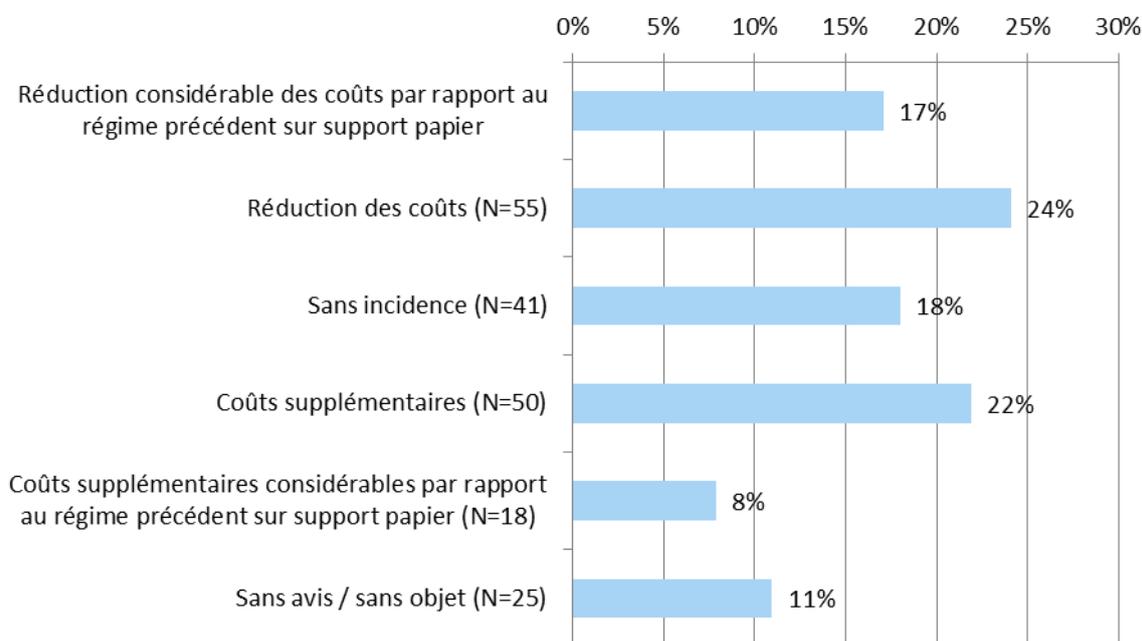
¹⁰ L'économie moyenne de temps par mouvement enregistrée est de 35 minutes (0,59 heure). Rien qu'en 2014, on estime que l'EMCS a permis un gain de temps de 1 267 026 heures (environ 720 personnes à temps plein à raison de 8 heures par jour ouvrable et 220 jours ouvrables par an) pour les administrations des États membres qui font état d'une évolution positive.

En 2014 toujours, en extrapolant à partir des données recueillies et en appliquant le modèle de coûts standard de l'Union, l'EMCS a permis d'économiser sur une base annuelle entre 27,5 et 37 millions d'euros (selon le profil professionnel des personnes concernées)¹¹. Les États membres signalent également que l'élimination du papier et l'efficacité accrue qui en découle ont permis de libérer des ressources, de se concentrer sur les mouvements à haut risque et d'améliorer le contrôle des mouvements.

Les principaux avantages pour les opérateurs sont la réduction du temps nécessaire au traitement des documents d'accise, la capacité de suivre les mouvements (pour l'expéditeur comme pour le destinataire) et la facilitation des audits et des contrôles par une documentation des mouvements plus efficace et de meilleure qualité. L'étude n'a pas quantifié ces avantages.

L'EMCS présente des avantages pour les grandes entreprises comme pour les petites, mais les économies d'échelle associées à l'utilisation du système électronique sont plus avantageuses pour les grandes entreprises. Les opérateurs ont des avis partagés sur la question de savoir si l'EMCS a réduit les coûts (41 %), augmenté les coûts (30 %) ou n'a fait aucune différence (18 %), et 11 % sont sans opinion sur ce point. Ces résultats sont très similaires à ceux d'une enquête antérieure auprès des opérateurs communiqués au Parlement européen et au Conseil en 2013¹², et pourraient indiquer que les grands opérateurs ont davantage profité de l'automatisation.

Figure 2: Incidence de l'EMCS sur les coûts par rapport au régime précédent sur support papier (nombre de répondants=228)



[Source: Évaluation de la suspension de droits de 2015, Ramboll](#)

¹¹ Pour des informations plus détaillées, voir: *Evaluation of current arrangements for the holding and moving of excise goods under excise duty suspension* (Évaluation du régime actuel applicable à la détention et à la circulation de produits soumis à accise en suspension de droits d'accise), p. 53, ou le document de travail des services qui l'accompagne.

¹² COM(2013) 850 et SWD(2013) 490.

Mouvements d'entreprise à entreprise avec droits acquittés

À l'inverse, les données recueillies semblent indiquer que le régime actuel des «droits acquittés» du chapitre V impose une charge considérable aux entreprises et n'est pas compatible avec l'objectif consistant à encourager la libre circulation des marchandises sur le marché unique. Cette charge excessive s'explique par le maintien de procédures sur support papier et par la diversité des approches adoptées par les États membres¹³. Les opérateurs qui appliquent le régime des droits acquittés font état d'une durée moyenne de 221 minutes par mouvement pour accomplir les formalités de conformité¹⁴.

Lors de l'étude sur le régime des «droits acquittés, les administrations ont été invitées à recenser les aspects de l'administration des mouvements avec droits acquittés qui requièrent le plus de ressources. Dix administrations d'États membres sur 12 considèrent que le système sur support papier est plus contraignant et nécessite plus de temps que les procédures automatisées ou électroniques. Les 2 autres n'ont pas exprimé d'opinion. Trois États membres ont été en mesure de fournir des estimations du temps nécessaire au traitement d'un mouvement type d'entreprise à entreprise (B2B). La durée de traitement moyenne varie de 4 à 8 heures selon la nature de l'envoi, contre quelques minutes en moyenne pour l'administration d'un mouvement EMCS.

Parmi les autres problèmes pratiques signalés, on peut citer les différences entre les exigences nationales (par ex. documents requis pour le remboursement) ainsi que l'absence d'informations claires concernant les procédures nationales, qui engendrent des situations discriminatoires pour les entreprises.

Plus de la moitié des opérateurs B2B interrogés avaient déjà décidé de ne pas transporter leurs produits d'un État membre à l'autre en raison du régime actuel. Les principaux motifs cités sont les charges administratives élevées et les coûts connexes (36 opérateurs sur les 44 répondants) et le manque de clarté des exigences qui entraîne une insécurité juridique (21 opérateurs sur 44). La majorité des opérateurs estiment que le régime des droits acquittés B2B est plus contraignant que l'utilisation de l'EMCS.

Vente à distance avec droits acquittés (des entreprises aux consommateurs)

Pour la vente à distance, les opérateurs signalent que les coûts liés à l'utilisation d'un représentant fiscal, imposée par la plupart des États membres, constituent un obstacle considérable à l'accès au marché. Les honoraires facturés pour ces services de représentation fiscale peuvent parfois dépasser les coûts facturés par les services postaux et les services de courrier express pour le dédouanement de colis en provenance de pays tiers. Plusieurs opérateurs ont déclaré que, dans certains cas, il était plus facile de vendre des produits à destination de pays tiers que de les vendre à distance à des consommateurs situés dans d'autres États membres.

Il est quasiment impossible de vendre de l'alcool à distance à destination de certains États membres à un coût raisonnable par rapport à la vente à distance d'autres produits. Les services de représentation fiscale sont généralement proposés par de grandes sociétés

¹³ Voir le point 4.4.

¹⁴ Source: Tableau 19, évaluation du régime des droits acquittés de 2015, Ramboll. La majorité des opérateurs affirment que l'accomplissement des formalités prend moins d'une heure par mouvement. Les données révèlent toutefois, dans certains cas, des délais extrêmement longs dus probablement à l'absence de procédures communes.

de transport qui sont mal préparées pour traiter de petits envois (généralement 6 ou 12 bouteilles) et qui préfèrent refuser d'assurer ce service ou facturer des frais irréalistes, comme indiqué dans le tableau 2 ci-dessous.

Tableau 2: Coûts des représentants fiscaux pour la vente à distance

Pays d'expédition – pays de destination	Coût moyen déclaré d'un représentant fiscal (hors droits et coût du vin, sauf indication contraire)
FR vers NL	30-100 EUR par déclaration, hors transport
FR vers BE	20-40 EUR par envoi (société de services y compris et transport; 12 bouteilles minimum)
FR vers BE	40-70 EUR par envoi
FR vers UK	60 EUR par envoi (pour une commande de 12 bouteilles)
BE vers UK	100 GBP par déclaration (hors transport)

[Source: Évaluation du régime des droits acquittés de 2015, Ramboll](#)

3.2.2. Cohérence du régime d'accise et des régimes douaniers

Un tiers de tous les produits soumis à accise (en valeur) produits dans l'Union sont exportés¹⁵. Néanmoins, l'exportation indirecte de produits soumis à accise se heurte à un certain nombre de problèmes techniques et juridiques.

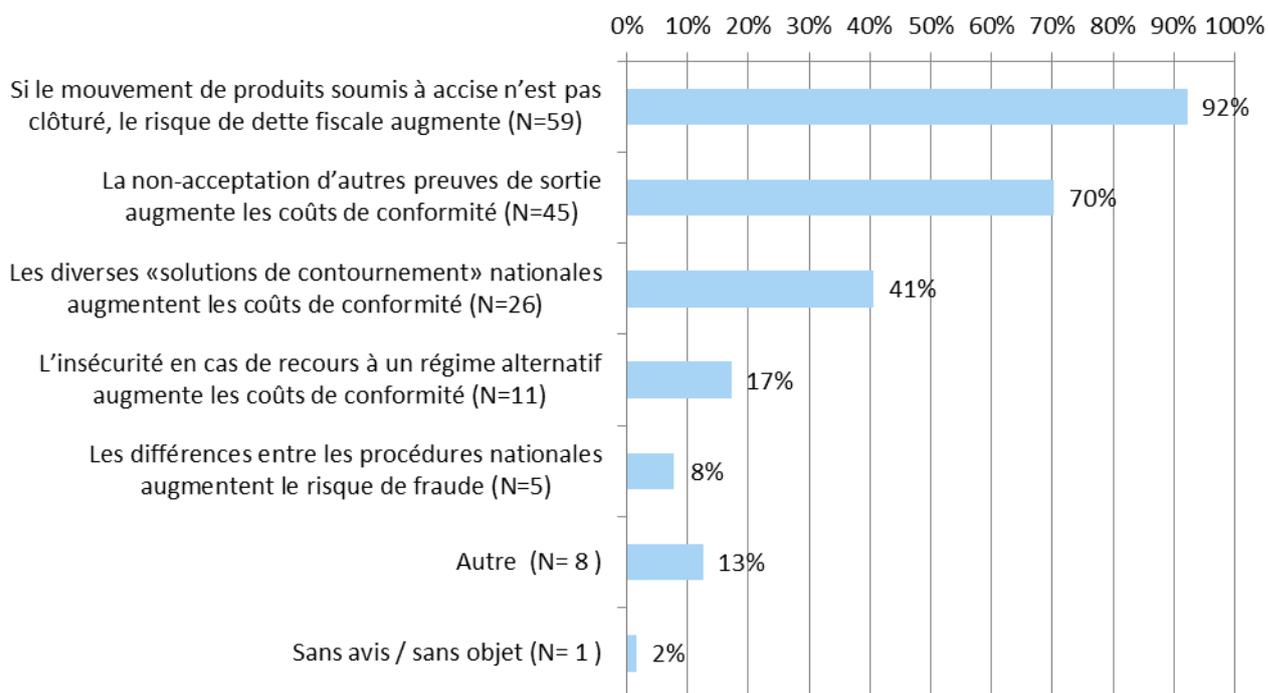
L'évaluation a examiné la cohérence entre le régime actuel applicable aux mouvements de marchandises en suspension de droits d'accise et le régime douanier d'exportation correspondant. On peut conclure que l'harmonisation des procédures pourrait encore être améliorée. Dans l'ensemble, les autorités des États membres et les opérateurs s'accordent à dire que l'exportation de produits soumis à accise pose des problèmes. Les procédures d'importation de produits soumis à accise sont également une préoccupation pour les États membres, mais présentent moins de problèmes pratiques pour les opérateurs. Malgré cela, tant les opérateurs que les autorités des États membres soulignent que le lancement de l'EMCS a facilité la coordination entre les procédures en matière d'accise et de douane. L'EMCS a amélioré la coordination par rapport aux anciens systèmes sur support papier.

Exportation¹⁶: Les autorités des États membres et les opérateurs reconnaissent que l'absence de cohérence entre les régimes d'accise et d'exportation est problématique.

¹⁵ L'estimation ci-dessus se fonde sur les statistiques d'Eurostat relatives aux exportations de produits soumis à accise. Ces statistiques n'opèrent pas de distinction entre les exportations directes (impliquant un seul pays) et indirectes (lorsque les produits traversent le territoire de plusieurs États membres avant de quitter le territoire de l'Union). La directive concerne principalement le contrôle des exportations impliquant plusieurs États membres. En ce qui concerne les exportations directes, les modalités détaillées relèvent de la compétence nationale et l'utilisation de l'EMCS et du SCE n'est pas obligatoire. En l'absence de destinataire de l'Union, l'exportation indirecte de produits soumis à accise circulant sous le régime des droits acquittés au titre du chapitre V n'est pas prévue.

Vingt-deux États membres sur vingt-sept (80 %) estiment que le régime actuellement en place pour la circulation de produits soumis à accise en suspension de droits n'est pas cohérent avec les régimes, obligations et procédures applicables aux opérations douanières et aux exportations. Tout d'abord, les mouvements d'exportation devraient être clôturés dans l'EMCS sur la base d'un message électronique de sortie provenant du système de contrôle des exportations (SCE) utilisé par les douanes. Il arrive souvent que la douane ne reçoive pas ce message; le mouvement doit alors être examiné et clôturé manuellement. Deuxièmement, même si le message est reçu, certains exportateurs ne fournissent pas, dans la déclaration d'exportation, de référence au code administratif de référence (CAR) du document administratif électronique (DAE) correspondant, de sorte qu'il est difficile ou impossible pour le système d'appliquer les résultats de sortie au DAE correct. Ces lacunes entraînent des coûts administratifs plus importants. Les avantages de l'automatisation sont ainsi perdus, puisque les mouvements doivent être clôturés manuellement en établissant la correspondance entre les résultats de sortie du SCE et les DAE de l'EMCS. En l'absence de correspondance, l'expéditeur doit être invité à fournir une autre preuve de sortie ou risquer de perdre la garantie du mouvement. La France a signalé qu'en 2014, elle avait dû clôturer 12 000 mouvements d'exportation manuellement. Parmi les opérateurs, 41 % reconnaissent que l'absence de cohérence entre les régimes d'accise et d'exportation est problématique. Les répondants se disent insatisfaits de la coordination entre les régimes douaniers et d'accise.

Figure 3: Principaux problèmes de coordination entre le régime d'accise et le régime douanier d'exportation (64 répondants)



Source: [Évaluation de la suspension de droits de 2015, Ramboll](#)

¹⁶ Pour des informations plus détaillées sur la coordination censée exister entre l'EMCS et le système de contrôle des exportations, voir: «[Evaluation of current arrangements for the holding and moving of excise goods under excise duty suspension](#)» (Évaluation du régime actuel applicable à la détention et à la circulation de produits soumis à accise en suspension de droits d'accise), p. 116.

Importation: il y a importation aux fins de l'accise lorsque des marchandises entrées dans l'Union européenne en provenance d'un pays tiers ne sont pas placées sous un régime douanier particulier ni sous le régime du transit externe, ou lorsqu'elles sortent de la surveillance douanière. Cela suppose le paiement d'un droit de douane, mais aussi d'un droit d'accise et de la TVA, sauf si les marchandises sont placées immédiatement sous un régime de suspension des droits d'accise (détention dans un entrepôt fiscal ou expédition en suspension de droits d'accise depuis le lieu d'importation). Si le destinataire final se trouve dans un autre État membre, un mouvement en suspension de droits d'accise doit avoir lieu sous la surveillance de l'EMCS.

Les opérateurs sont moins préoccupés par les modalités d'importation: 17 % seulement font état de certaines craintes, principalement en raison de la hausse des coûts découlant des disparités entre les exigences nationales en matière de communication. D'un autre côté, 19 États membres sur 27 s'inquiètent du manque de cohérence entre les procédures d'importation et le transfert vers l'EMCS et considèrent qu'une harmonisation plus poussée des procédures permettrait d'alléger la charge administrative et de réduire les coûts de conformité.

Transit douanier après l'exportation¹⁷

Certains opérateurs préfèrent éviter d'être soumis simultanément à des régimes douaniers et d'accise pour les exportations indirectes en recourant à des régimes de transit pour les remplacer avant le départ des marchandises. Dans ce cas, le régime d'exportation est clôturé par le régime de transit, qui commence au bureau de sortie¹⁸, faisant également office de bureau de transit de départ, qui ne se situe pas au lieu physique où les marchandises quittent l'Union ni à proximité de celui-ci. Les marchandises sont ensuite transportées vers le lieu de sortie sous la surveillance du système de transit NSTI. Le transit est apuré après que le bureau de destination a envoyé au bureau de départ un message concernant les résultats du transit. Ce régime est considéré comme une mesure de facilitation des échanges parce qu'il permet de transporter des marchandises vers une plateforme centrale sous le régime d'exportation, de clôturer ce régime et de regrouper et d'exporter ensuite les marchandises sous le régime du transit.

Toutefois, l'impression générale des parties prenantes indique que cette solution n'est pas satisfaisante. De plus, la législation en matière d'accise n'offre aucune base juridique claire pour l'utilisation d'un régime de transit après un régime d'exportation. D'un point

¹⁷ Le transit est un régime douanier particulier qui permet la surveillance informatisée, au moyen du NSTI, de mouvements de marchandises depuis un endroit (départ) vers un autre (destination) sur le territoire douanier de l'Union. Le transit est normalement utilisé pour transporter des marchandises non Union depuis l'endroit où ces marchandises entrent dans l'Union européenne vers un endroit plus adapté pour dédouaner les marchandises aux fins de la mise en libre pratique. La législation en matière d'accise couvre également cette possibilité. En outre, dans la pratique, l'exportation de marchandises est parfois interrompue avant que les marchandises ne quittent l'Union et la surveillance s'effectue alors dans le cadre du transit. Les régimes douaniers particuliers étaient autrefois appelés «procédures douanières suspensives ou régimes douaniers suspensifs» dans le code des douanes communautaire.

¹⁸ Le bureau de douane de sortie est généralement le lieu où se trouve l'autorité douanière, situé à la frontière, dans un port maritime ou un aéroport ou à proximité, qui certifie que les marchandises ont quitté le territoire douanier de l'Union européenne, et que l'exportation de ces marchandises a donc été effectuée. L'article 329 de l'acte d'exécution du CDU permet de considérer d'autres lieux situés sur le territoire comme bureaux de sortie, de sorte que l'exportation des marchandises est achevée avant que les marchandises ne quittent physiquement le territoire. Selon l'État membre, cette action clôture ou non automatiquement l'EMCS.

de vue juridique, les marchandises transportées de cette façon sont mises à la consommation de manière irrégulière si le régime d'exportation correspondant est clôturé au moment où le régime du transit commence, c'est-à-dire avant que les marchandises ne quittent physiquement le territoire douanier de l'Union européenne.

Sur 27 États membres, 11 ont déclaré que la combinaison d'un régime d'exportation suivi d'un régime de transit posait problème. Cette procédure nécessite en principe de clôturer manuellement le mouvement EMCS. Dans certains États membres, le régime d'exportation et donc le mouvement EMCS sont automatiquement clôturés lorsque le transit commence, même si les marchandises sont encore en circulation au sein de l'Union européenne sous le régime du transit. Les informations contenues dans l'EMCS ne sont plus exactes puisque les marchandises ne quittent effectivement l'Union européenne qu'à la fin du régime de transit.

Quarante pour cent des répondants qui exportent des produits soumis à accise ont affirmé utiliser cette procédure (45 % ne l'utilisaient pas et 15 % ne savaient pas si cette procédure était utilisée). Les avantages cités sont notamment un gain de temps et des économies de coûts, mais aussi une meilleure capacité de contrôle des mouvements. Mais les répondants ont aussi relevé des problèmes en termes de coordination des informations entre le régime d'accise et le régime du transit. Les procédures combinant un régime d'exportation et un régime de transit pour l'exportation de produits soumis à accise ont causé des problèmes pour 26 % des répondants qui y ont recours.

3.2.3. *Pertinence*

Chapitres III et IV de la directive 2008/118/CE:

19 États membres estimaient (sont d'accord ou tout à fait d'accord pour dire) que l'EMCS reste nécessaire dans leur pays malgré l'évolution de certains types de fraude. Un seul État membre a exprimé son désaccord. Les autres répondants étaient sans opinion ou n'étaient ni d'accord, ni pas d'accord. La nécessité de l'EMCS est confirmée par les États membres et les opérateurs, qui appellent à l'élargissement du champ d'application de l'EMCS afin d'inclure les huiles lubrifiantes et le tabac brut en vue de lutter contre la fraude. Les États membres ont fait part de la nécessité d'analyser les spécifications fonctionnelles de l'EMCS et de poursuivre son développement, qui inclurait l'automatisation des «mouvements avec droits acquittés» Ils ont observé que l'évolution des types de fraude ne réduit en rien la nécessité de l'EMCS, mais qu'il convient de le renforcer. Il est admis que, quelles que soient les modifications proposées de l'EMCS, elles doivent assurer un équilibre entre la «prévention de la fraude et la facilitation des échanges» afin de tirer le meilleur parti des avantages du système.

Seize États membres sur vingt-sept s'accordent à dire que des résultats similaires en matière de lutte contre la fraude n'auraient pas été possibles sans action de l'Union (c'est-à-dire par une initiative nationale, bilatérale ou internationale).

Chapitre V de la directive 2008/118/CE

La Commission estime qu'afin d'éviter la double imposition, un cadre à l'échelle de l'Union pour les mouvements de marchandises entre entreprises sous le régime de droits acquittés reste nécessaire. Elle se range toutefois à la conclusion des États membres et des opérateurs et pense elle aussi que le régime des droits acquittés prévu au chapitre V n'est pas suffisamment efficace ni efficient.

3.2.4. Valeur ajoutée européenne

Pour les opérateurs, les principaux avantages d'un système EMCS commun sont la réduction du temps nécessaire au traitement des documents d'accise, la capacité de suivre les mouvements (pour l'expéditeur comme pour le destinataire) et la facilitation des audits et des contrôles par une documentation des mouvements plus efficace et de meilleure qualité.

Dans l'ensemble, le régime actuel fournit un cadre clair et cohérent pour la détention et la circulation de produits soumis à accise. Dans un nombre limité de domaines, les interprétations divergentes des États membres entraînent des disparités entre les règles nationales et suscitent une insécurité pour les opérateurs. Les règles relatives à la redevabilité des droits d'accise en cas de manquants, par exemple, sont actuellement source de confusion et doivent être clarifiées. Il convient d'améliorer les mécanismes de communication disponibles entre les opérateurs et les autorités compétentes dans les situations exceptionnelles, que ce soit en utilisant une fonctionnalité existante ou en développant une nouvelle fonctionnalité.

Des règles uniformes pour l'EMCS sont indispensables au bon fonctionnement du marché intérieur. L'harmonisation de l'accès à l'EMCS par l'adoption de définitions communes pour les opérateurs autorisés à détenir et à faire circuler des marchandises en suspension de droits d'accise y contribue. Le régime en place a généralement permis de limiter les possibilités de conditions discriminatoires dans différents États membres. Même si les États membres restent compétents pour autoriser les opérateurs à détenir et à faire circuler des produits soumis à accise, peu d'éléments indiquent l'existence d'obstacles considérables à l'accès au marché.

Selon les opérateurs, les principaux avantages de l'EMCS concernent la capacité de suivre les mouvements (pour l'expéditeur comme pour le destinataire), ce qui leur permet de contrôler plus facilement leurs propres activités et d'évaluer l'efficacité et l'efficacité de leurs propres dispositions pour s'acquitter de leurs obligations fiscales.

De manière générale, les administrations et les opérateurs ont le sentiment que les avantages d'une action commune au niveau européen dans le contexte des opérations entre entreprises (B2B) sont limités par un manque de clarté juridique et technique et par les différences entre pays. En ce qui concerne la vente à distance, l'harmonisation insuffisante fait que le régime actuel n'apporte qu'une valeur ajoutée européenne minimale, voire nulle. Selon certains opérateurs, ce régime est aussi contraignant que le régime relatif à l'exportation de marchandises vers des pays tiers, voire plus encore.

La section 4 aborde d'autres domaines dans lesquels une harmonisation plus poussée pourrait être utile.

4. QUESTIONS NECESSITANT PLUS D'ATTENTION

Les améliorations suggérées pourraient être réalisées par la modification prévue de la directive 2008/118/CE et de ses règlements d'exécution conformément au programme de travail de la Commission.

4.1. Autorisations

La directive 2008/118/CE établit des définitions communes au niveau de l'Union pour les différents types d'opérateurs autorisés à détenir et à faire circuler des marchandises en suspension de droits d'accise. Ces définitions contribuent à un cadre clair et cohérent pour la détention et la circulation de produits soumis à accise et garantissent l'égalité de traitement entre entreprises.

Les exigences applicables aux autorisations permettant de détenir et de faire circuler des produits soumis à accise et aux simplifications varient d'un État membre à l'autre. Ces autorisations sont soumises à des exigences complexes. Cette situation peut créer des obstacles pour les opérateurs et la procédure de demande prendra plus de temps que nécessaire. Interrogés sur les règles de calcul des garanties relatives aux autorisations¹⁹, par exemple, de nombreux opérateurs (24 %) ont répondu ne pas les connaître. Analysées par État membre, les données révèlent que des opérateurs établis dans un même pays et exerçant leurs activités dans un même secteur reçoivent parfois des informations contradictoires. Les opérateurs exerçant leurs activités en Allemagne (l'État membre présentant le taux de participation le plus élevé à l'enquête), par exemple, ont affirmé que leurs garanties pour les entrepôts étaient calculées sur la base du chiffre d'affaires annuel (34 %), du chiffre d'affaires mensuel (3 %), des droits d'accise dus par an (16 %) et des droits d'accise dus par mois (21 %). Il semble donc que certaines exigences et dispositions soient d'une grande complexité.

Les études de cas ont aussi mis en exergue les difficultés rencontrées en matière d'accès et d'interprétation de ces dispositions. Les parties prenantes de quatre États membres ont signalé que les opérateurs soumettaient souvent des demandes incomplètes, qui nécessitaient un travail supplémentaire et inutile de la part des autorités compétentes.

Dans la plupart des États membres, les opérateurs doivent constituer une garantie relative au mouvement pour couvrir les droits d'accise dus pour le mouvement et une garantie relative à l'autorisation pour couvrir les activités de l'entrepôt fiscal ou des expéditeurs et destinataires enregistrés. Les garanties sont traitées au niveau national. Les opérateurs considèrent qu'elles constituent des charges excessives, et ce malgré les réductions et les dispenses de garantie largement appliquées pour soutenir les petits opérateurs, des produits particuliers et les opérateurs en règle sur le plan fiscal. Les dispenses sont autorisées uniquement dans des circonstances spécifiques définies par la directive 2008/118/CE.

4.2. Traitement des manquants, des excédents, autres exceptions et lutte contre la fraude²⁰

Après l'achèvement de l'étude d'évaluation, la Cour de justice européenne a prononcé un arrêt relatif aux articles 10 et 20 de la directive qui clarifie, entre autres, à quel moment

¹⁹ Lorsqu'elles sont requises, les garanties doivent couvrir les risques inhérents à la production, à la transformation et à la détention des produits soumis à accise. Elles sont traitées au niveau national.

²⁰ Pour des informations plus détaillées, voir: *Evaluation of current arrangements for the holding and moving of excise goods under excise duty suspension* (Évaluation du régime actuel applicable à la détention et à la circulation de produits soumis à accise en suspension de droits d'accise), p. 75.

un mouvement prend fin²¹. En indiquant à quel moment un mouvement de produits soumis à accise sous un régime de suspension de droits prend fin, l'article 20, paragraphe 2, de la directive vise à déterminer à quel moment ces marchandises sont réputées avoir été mises à la consommation et à quel moment les droits sur ces marchandises deviennent exigibles. Cet aspect est d'autant plus important lorsque des manquants sont constatés au moment de la livraison de produits soumis à accise. La procédure de réclamation en cas de manquants n'est toutefois pas claire. Les créances visant les opérateurs sont régies par les dispositions de la directive 2010/24/UE²² (directive sur le recouvrement), mais l'utilisation des instruments prévus par la directive sur le recouvrement varie d'un État membre à l'autre. Dans certains cas, ils ne sont pas utilisés du tout. Il n'existe aucune base bien définie pour établir un lien entre les instruments de recouvrement et l'établissement antérieur d'une obligation relative aux droits d'accise. Les spécifications de l'EMCS²³ prévoient un moyen de communication entre les États membres et les opérateurs en vue de déterminer les montants éventuellement dus, mais cette fonctionnalité est rarement utilisée. L'EMCS prévoit aussi un message de réclamation de droits qui devrait être envoyé par les États membres créanciers à l'État membre d'expédition responsable de la gestion des garanties, mais ce message, lui aussi, n'est presque jamais utilisé.

Certains opérateurs se sont plaints du fait qu'ils n'ont pas la possibilité de modifier les informations du document administratif électronique (DAE) une fois que celui-ci a été accepté par l'État membre d'expédition, ce qui engendre des litiges concernant les quantités et les droits d'accise à payer. L'expéditeur peut envoyer un rapport d'incident EMCS à l'État membre d'expédition indiquant l'erreur. La finalité première du rapport d'incident est cependant de permettre aux opérateurs de signaler les incidents majeurs qui se produisent pendant un mouvement, et cette possibilité n'est guère utilisée à l'heure actuelle. En 2014, 1 160 rapports d'incidents seulement ont été échangés entre États membres, ce qui représente environ 0,04 % sur les 2,95 millions de mouvements EMCS réalisés cette même année. Il n'existe toutefois aucune obligation légale d'envoyer un rapport.

Changement de destination à la suite du rejet ou du refus²⁴ d'un envoi: Dans le cadre d'un groupe d'experts, les États membres sont convenus qu'en cas de rejet ou de refus de marchandises, l'expéditeur devrait déclarer un changement de destination en vue du retour de l'envoi au lieu d'expédition ou de son acheminement vers un nouveau destinataire. Cela devrait devenir une obligation légale. Une autre amélioration possible

²¹ Arrêt de la Cour (sixième chambre) du 28 janvier 2016 (renvoi préjudiciel introduit par le Bundesfinanzhof d'Allemagne) – BP Europa SE contre Hauptzollamt Hamburg-Stadt (affaire C-64/15), JO 2016/C 106/11.

²² Directive 2010/24/UE du Conseil du 16 mars 2010 concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures, *Journal officiel de l'Union européenne* L 84 du 31.3.2010, p. 1.

²³ Les spécifications de l'EMCS sont des documents exposant les exigences applicables au système EMCS aux niveaux central et national, la façon dont ces exigences sont respectées à un niveau élevé (les spécifications fonctionnelles du système d'accise ou FESS) ainsi qu'une description plus détaillée figurant dans différents documents.

²⁴ Dans ce contexte, on entend par «rejet» la décision prise par le destinataire de ne pas accepter un envoi de marchandises qui se trouvent encore au lieu d'expédition ou qui sont en cours d'acheminement depuis le lieu d'expédition. On entend par «refus» la décision de ne pas accepter des marchandises qui sont arrivées au lieu de destination.

consisterait à obliger l'expéditeur d'assurer un suivi en cas d'envoi d'un message de rejet ou de refus. Deux suggestions ont été formulées en vue d'atténuer ces problèmes: tout d'abord, les spécifications devraient s'appuyer sur une obligation légale d'envoyer des messages de rejet et de refus; et deuxièmement, il conviendrait de créer une base juridique en vertu de laquelle un message de refus ou de rejet devrait automatiquement être suivi d'un changement de destination renvoyant les marchandises à l'expéditeur.

Il est généralement admis que l'EMCS a permis de réduire les fraudes. Les principaux problèmes recensés par les États membres sont la saisie des temps de transport excessivement longs par les opérateurs et l'absence de certaines données dans le DAE, comme la propriété des marchandises au lieu d'expédition et de destination, qui pourraient faciliter l'analyse des risques.

4.3. Coordination entre les régimes douaniers et le régime d'accise

Ainsi qu'il a été indiqué ci-dessus, le grand nombre de mouvements non clôturés dans le cas d'exportations indirectes de produits soumis à accise reste préoccupant. Une base juridique bien définie pour le transit et une meilleure harmonisation des règles relatives au traitement des produits soumis à accise importés pourraient aussi être utiles.

4.4. Régimes de droits acquittés ciblant les petites et moyennes entreprises

Le régime applicable aux mouvements avec droits acquittés entre entreprises, qui revêt un intérêt particulier pour les petites et moyennes entreprises, ne fonctionne pas bien. Il engendre des charges administratives et des coûts de conformité élevés pour les opérateurs et constitue une source de fraude potentielle. Des documents sur support papier doivent être renvoyés à l'État membre d'expédition. Le remboursement dans l'État membre d'expédition ne peut avoir lieu qu'après réception de ce document. Étant donné l'absence de délai légal de renvoi, les documents sur support risquent d'être utilisés de manière frauduleuse plusieurs fois.

Le régime applicable à la vente à distance de produits soumis à accise est pire encore étant donné que le recours généralisé à des représentants fiscaux sape la viabilité des activités commerciales légitimes. La Commission propose cependant d'attendre un accord sur le guichet unique TVA pour la vente à distance avant de régler ce problème. La suppression du seul représentant fiscal ne réduirait pas la charge pour les opérateurs, puisqu'ils doivent aussi s'enregistrer aux fins de la TVA dans l'État membre de consommation.

5. CONCLUSIONS ET SUITES A DONNER

Au vu des constatations des deux études et de l'évaluation SWD(2017) xxx, la Commission tire les conclusions suivantes:

Le régime applicable à la détention et à la circulation de produits soumis à accise ne doit pas fausser la concurrence, entraver la libre circulation de ces produits au sein de l'Union, entraver la perception des impôts ni faciliter la fraude fiscale.

De manière générale, le régime actuel de détention et de circulation de produits soumis à accise en suspension de droits d'accise fonctionne de manière efficace et efficiente, et d'une façon qui ne serait pas possible sans une action à l'échelle de l'Union. Il reste malgré tout des problèmes à régler, notamment la coordination du régime d'accise et des

régimes douaniers. Dans ce domaine, il subsiste une insécurité juridique importante et la coordination des procédures techniques pourrait être considérablement améliorée. Tout d'abord, s'il est vrai que le lancement de l'EMCS pour la surveillance des mouvements de produits soumis à accise en suspension de droits contribue à améliorer la perception des droits d'accise, plusieurs modifications juridiques et techniques pourraient réduire encore plus l'évasion et la fraude fiscales.

Le régime applicable au déplacement de marchandises déjà mises à la consommation vers un autre État membre est nettement moins satisfaisant: le régime actuel est inefficace, ne permet pas la libre circulation des produits soumis à accise et présente un risque potentiel d'évasion et de fraude fiscales. Cet aspect revêt un intérêt particulier pour les petites et moyennes entreprises, qui utilisent le plus ce régime. L'utilisation de l'EMCS pour les régimes des droits acquittés permettrait de simplifier les échanges de ce type. Elle rendrait les règles plus transparentes et plus claires et permettrait aux opérateurs de récupérer facilement et rapidement les droits acquittés dans l'État membre d'expédition.

Suivi:

- (1) La Commission va examiner les améliorations juridiques et techniques pouvant être apportées au traitement des irrégularités et à la gestion des demandes de remboursement par les États membres.
- (2) La Commission va étudier l'utilité éventuelle de proposer un régime moins contraignant que le système EMCS ou SAAD pour la circulation de produits soumis à accise présentant un risque fiscal faible, comme l'alcool dénaturé, les arômes, les parfums et certains produits énergétiques.
- (3) La Commission va se pencher sur les modifications juridiques et techniques à apporter aux régimes utilisés pour la surveillance de l'importation, l'exportation et le transit de produits soumis à accise.
- (4) La Commission va analyser l'automatisation partielle ou complète du régime des droits acquittés entre entreprises afin de réduire la charge administrative et les coûts de conformité pour les opérateurs et les États membres.
- (5) La Commission va chercher des pistes pour améliorer le régime applicable à la vente à distance transfrontalière de produits soumis à accise.

La Commission tiendra compte des présentes conclusions dans ses travaux préparatoires à la révision de la directive prévue dans son programme de travail 2017 [COM(2016) 710 final, annexe 2]. Cette révision passera par une consultation publique ouverte et une analyse d'impact.