

Le système informatisé européen de contrôle des mouvements de produits communautaires soumis à accise (*excise movement control system* – EMCS)

Luc Gheysens
 Avocat à Wevelgem / Leuven
 Professeur à la Fiscale Hogeschool à Bruxelles

A. Le nouveau régime général en matière d'accises communautaires (c'est-à-dire pour les produits énergétiques et l'électricité, l'alcool et les boissons alcoolisées, les tabacs manufacturés)

1. Bref historique

La loi du 10 juin 1997 relative au régime général, à la détention, à la circulation et aux contrôles des produits soumis à accise a transposé en droit belge les dispositions reprises dans la directive 92/12/CEE du Conseil, du 25 février 1992, relative à la même matière.

La directive contenait le nouveau régime en matière de produits communautaires soumis à accise en vue de l'ouverture du marché unique européen le 1^{er} janvier 1993.

En réalité, la loi du 10 juin 1997 a confirmé les dispositions adoptées à la hâte dans les arrêtés royaux du 29 décembre 1992 et autres. L'article 11 de la loi générale du 18 juillet 1977 sur les douanes et accises (ci-après « LGDA ») autorise en effet le Roi à promulguer, par arrêté royal délibéré en Conseil des ministres, des dispositions en matière d'accise ayant déjà force de loi, dans l'attente d'une loi de confirmation.

Cette loi a prévu, d'une part, un système de liaison d'entrepôts fiscaux et, d'autre part, un système de mouvements de produits soumis à accise en régime suspensif à l'aide de documents administratifs d'accompagnement sur support papier (les « DAA »).

La nouvelle directive européenne 2008/118/CE du Conseil, du 16 décembre 2008¹, prévoit un système électronique pour ces mouvements d'accise, et ce, à partir du 1^{er} avril 2010, date à laquelle les acteurs en matière d'accise des vingt-sept pays de l'Union européenne doivent être en mesure d'accéder au *Système informatisé européen – EMCS*.

En Belgique, la 2^e directive balai a été transposée par :

- la loi du 22 décembre 2009 relative au régime général d'accise² ;
- l'arrêté royal du 17 mars 2010 relatif au régime général d'accise³ ;

¹ J.O.U.E., L. 9, du 14 janvier 2009.

² M.B., 31 décembre 2009.

³ M.B., 26 mars 2010.

- l'arrêté ministériel du 18 mars 2010 relatif au régime général d'accise.⁴

La première directive balai 92/12/CEE est abrogée depuis le 1^{er} avril 2010, tout comme la loi du 10 juin 1997, l'arrêté royal du 11 octobre 1997 concernant les accises, l'arrêté royal du 11 mai 2004 relatif aux garanties imposées à l'entrepôt agréé et à l'opérateur enregistré en matière d'accise, et l'arrêté ministériel du 14 mai 2004 relatif au régime général des produits soumis à accise.

2. Application *ratione materiae et loci*

L'article 2 de la loi du 22 décembre 2009 relative au règlement général d'accise régit la portée de la loi et ne touche pas, en matière d'accise, aux dispositions de la loi générale du 18 juillet 1977 sur les douanes et accises, notamment en ce qui concerne les règles applicables en cas d'importation et d'exportation, les compétences des agents et les procédures pénales.

La loi porte sur les produits communautaires soumis à accise, c'est-à-dire les produits énergétiques et l'électricité (loi du 27 décembre 2004), l'alcool et les boissons alcoolisées (loi du 7 janvier 1998) et les tabacs manufacturés (loi du 3 avril 1997).

Cette loi générale doit toutefois tenir compte de la LGDA du 18 juillet 1977, pour autant qu'elle se rapporte aux accises, et des *lois nationales* relatives :

- aux produits énergétiques et à l'électricité : loi-programme du 27 décembre 2004 ;
- à l'alcool et aux boissons alcoolisées : loi du 7 janvier 1998 ;
- aux tabacs manufacturés : loi du 3 avril 1997.

Le 27 février 2010, une nouvelle directive relative aux accises sur les tabacs manufacturés est entrée en vigueur ; elle implique une augmentation calculée des taux (avec de nouveaux taux minimums). Il s'agit de la directive 2010/12/UE du Conseil, du 16 février 2010, modifiant les directives 92/79/CEE, 92/80/CEE et 95/59/CEE en ce qui concerne la structure et les taux des accises applicables aux tabacs manufacturés, ainsi que la directive 2008/118/CEE⁵.

En Belgique, des accises sont aussi perçues sur le café et les boissons non alcoolisées. Cette législation a aussi été modernisée suite à la loi du 21 décembre 2009⁶ et la loi du 19 mai 2010 (article 26)⁷, qui rendent le nouveau régime applicable en Belgique à partir du 1^{er} juillet 2010.

L'article 3 constate le *fait imposable* des accises pour les produits soumis à accise, à savoir au moment de leur production et de leur importation, et évite que le fait imposable soit lié au franchissement de la frontière intérieure.

L'article 4 dispose que les formalités douanières à l'importation (ou à l'exportation) dans le (ou hors du) territoire douanier de l'UE s'appliquent *mutatis mutandis* à l'introduction (ou à la sortie) de produits soumis à accise, au départ (ou à destination) des territoires tiers énumérés à l'article 5, §1^{er}, 4^o.

Boissons alcoolisées, énergie, huile minérale et tabacs manufacturés : suspension des droits d'accise au sein de l'UE (nouvelle directive européenne en Belgique à partir du 1^{er} avril 2010)

Dès lors que les régimes de suspension du Code des douanes communautaire (ci-après « CDC ») garantissent une surveillance appropriée, il n'y a pas lieu d'appliquer aux accises un système de surveillance distinct pendant la période où un régime douanier suspensif s'applique aux produits soumis à accise.

L'article 5 décrit la zone géographique dans laquelle la loi doit être appliquée et énumère également les territoires tiers, c'est-à-dire les territoires ne relevant pas du « territoire d'accise » de l'UE.

⁴ M.B., 26 mars 2010.

⁵ J.O.U.E., L. 50, du 27 février 2010.

⁶ M.B., 15 janvier 2010.

⁷ M.B., 28 mai 2010.

Quelques définitions relatives au régime suspensif :

- *le régime douanier suspensif* : un des régimes spéciaux prévus par le CDC, relatif à la surveillance douanière dont font l'objet les marchandises non communautaires lors de l'entrée sur le territoire douanier de la Communauté, le dépôt temporaire, les zones franches ou les entrepôts francs et d'autres régimes suspensifs ;
- *le régime de suspension de droits* : un régime fiscal applicable à la production, à la transformation, à la détention ou à la circulation de produits soumis à accise non couverts par une procédure douanière suspensive ou par un régime douanier suspensif, les droits d'accise étant suspendus ;
- *l'importation de produits soumis à accise* : l'introduction dans le pays de produits soumis à accise qui, au moment de leur introduction, ne sont pas placés sous une procédure douanière suspensive ou un régime douanier suspensif, ainsi que la sortie de produits soumis à accise d'une procédure douanière suspensive ou d'un régime douanier suspensif ;
- *l'entrepositaire agréé* : une personne physique ou morale autorisée par le fonctionnaire délégué par le Roi, dans l'exercice de sa profession, à produire, transformer, détenir, recevoir ou expédier des produits soumis à accise sous un régime de suspension de droits dans un entrepôt fiscal ;
- *l'entrepôt fiscal* : un lieu où les produits soumis à accise sont, aux conditions fixées par le Roi, produits, transformés, détenus, reçus ou expédiés sous un régime de suspension de droits par un entrepositaire agréé, dans l'exercice de sa profession ;
- *le destinataire enregistré* : une personne physique ou morale autorisée par le fonctionnaire délégué par le Roi, aux conditions fixées par ce dernier, à recevoir, dans l'exercice de sa profession, des produits soumis à accise circulant sous un régime de suspension de droits, en provenance d'un autre État membre⁸ ;
- *l'expéditeur enregistré* : une personne physique ou morale autorisée par le fonctionnaire délégué par le Roi, aux

conditions fixées par ce dernier, à expédier, dans l'exercice de sa profession, des produits soumis à accise sous un régime de suspension de droits à la suite de leur mise en libre pratique.

Cet « acteur » est nouveau dans le domaine du régime suspensif. Il n'existait pas dans l'ancienne loi du 10 juin 1997. La mise en libre pratique suppose l'importation depuis un pays tiers ou un territoire tiers ne relevant pas du territoire douanier de l'UE.

3. Lieu et moment de survenance de l'exigibilité – redevables d'accise – pouvoir de recouvrement

Les articles 6 et 7 disposent que la *débitio*n des droits d'accise est liée à leur *mise à la consommation* ; les présentes dispositions explicitent quand les produits soumis à accise sont mis à la consommation et *qui est alors redevable des droits d'accise*.

Dès lors que les droits d'accise sont des impôts sur la consommation de certains produits, aucun droit d'accise n'est perçu sur des produits soumis à accise qui sont *détruits ou ont été irrémédiablement perdus* dans certaines circonstances.

Par *mise à la consommation*, on entend :

- a) l'introduction d'une déclaration de mise à la consommation (ACC 4) ;
- b) la *sortie*, y compris la sortie irrégulière, de produits soumis à accise d'un régime de suspension de droits ;
- c) la *détention* de produits soumis à accise en dehors du régime de suspension de droits pour lesquels le droit d'accise n'a pas été prélevé conformément aux dispositions communautaires et à la législation nationale applicables ;
- d) la *production*, y compris la production irrégulière, de produits soumis à accise en dehors d'un régime de suspension de droits ;
- e) *l'importation*, y compris l'importation irrégulière dans le « territoire d'accise » de l'UE, de produits soumis à accise, sauf si ceux-ci sont placés immédiatement après leur importation sous un régime de suspension de droits.

⁸ Cette personne remplace l'entreprise enregistrée, relevant de la loi du 10 juin 1997.

Le moment de la mise à la consommation est :

- le moment de la mise à la consommation dans le pays ou le moment où se produisent les cas assimilés à la mise à la consommation ;
- le moment de la réception des produits soumis à accise par le destinataire enregistré (qui reçoit les produits soumis à accise qui lui ont été expédiés depuis un autre État membre) ;
- le moment de la réception des produits soumis à accise par le destinataire (qui reçoit les produits expédiés depuis un autre État membre) ;
- le moment de la réception des produits soumis à accise au lieu où s'effectue la livraison directe (le Roi peut fixer les conditions auxquelles les produits soumis à accise circulent sous un régime de suspension de droits depuis un autre État membre vers un lieu de livraison directe dans le pays, lorsque ce lieu a été désigné par un entrepositaire agréé ou un destinataire enregistré établi en Belgique). À cet égard, nous renvoyons notamment à la personne de l'expéditeur enregistré ;
- le moment où la destruction totale ou la perte irrémédiable des produits soumis à accise a été constatée par la douane, *si celles-ci ne sont pas dues à une cause dépendant de la nature même des produits ou ne résultent pas d'un cas fortuit ou de force majeure*⁹ ;
- le moment où une irrégularité ou une infraction est commise qui est qualifiée par la loi de « sortie », laquelle est assimilée à une mise à la consommation.

Les personnes tenues à acquitter l'accise due sont :

- a) la personne qui rédige ou signe la *déclaration de mise à la consommation* ou qui la dépose en tant que représentant de l'auteur ou signataire ;
- b) en cas de sortie d'un régime de suspension de droits :
 - le cas échéant, l'entrepositaire agréé, le destinataire enregistré ou toute autre personne procédant à la sortie des produits soumis à accise du régime de suspension de droits ou pour le compte de laquelle il est procédé à cette sortie ou, en cas de *sortie irrégulière* de l'entrepôt fiscal, toute autre personne ayant participé à cette sortie ;
 - en cas d'irrégularité lors d'un *mouvement* de produits soumis à accise placés sous un régime de suspension

de droits : le cas échéant, l'entrepositaire agréé, le destinataire enregistré ou la personne ayant garanti le paiement des droits, ainsi que toutes les personnes ayant participé à la sortie irrégulière, à condition que l'Administration puisse prouver que ces personnes étaient conscientes ou auraient raisonnablement dû être conscientes du caractère irrégulier de la sortie ;

- c) en cas de *détention* de produits soumis à accise en dehors d'un régime de suspension de droits (lorsqu'aucun droit d'accise n'a encore été perçu sur ces produits) : la personne détenant les produits soumis à accise ou toute autre personne ayant participé à leur détention ;
- d) en cas de *production* de produits soumis à accise, y compris une production irrégulière, en dehors d'un régime de suspension de droits : la personne produisant les produits soumis à accise ou, en cas de production irrégulière, toute autre personne ayant participé à une telle production ;
- e) en cas d'*importation*, y compris l'importation irrégulière : la personne qui déclare les produits soumis à accise ou pour le compte de laquelle ils sont déclarés au moment de l'importation, ou, en cas d'importation irrégulière, toute autre personne ayant participé à une telle importation.

L'article 8 est lié à l'article 39 et porte sur le traitement fiscal et le régime de répartition des compétences en cas d'irrégularités constatées lors d'un mouvement de produits soumis à accise sous le régime de suspension de droits.

L'article 39 traite uniquement des irrégularités intervenues lors du mouvement de produits soumis à accise qui ont déjà été mis à la consommation dans un autre État membre.

4. Mouvement en suspension de droits des produits soumis à accise

Avant d'être mis à la consommation, les produits soumis à accise peuvent circuler sous un régime de suspension de droits sur le territoire de la Communauté. Ce mouvement doit être réalisé au départ d'un entrepôt fiscal vers plusieurs destinations, notamment vers d'autres entrepôts fiscaux et vers des endroits

⁹ Si la destruction totale ou la perte irrémédiable de produits soumis à accise placés sous un régime de suspension de droits est due à une cause dépendant de la nature même des produits ou résulte d'un cas

fortuit ou de force majeure, elle n'est pas considérée comme une mise à la consommation.

qui y sont assimilés pour l'application de cette loi. Les mouvements sous régime de suspension autorisés sont :

- a) d'un *entrepôt fiscal* (situé soit en Belgique, soit dans un autre État membre) vers :
 - un autre *entrepôt fiscal* (situé soit en Belgique, soit dans un autre État membre) ;
 - un destinataire enregistré, lorsque les produits soumis à accise sont expédiés au départ d'un *entrepôt fiscal* situé dans un autre État membre ;
 - un lieu où les produits soumis à accise quittent le « territoire d'accise » de la Communauté, à condition que le *rapport d'exportation* ait été dûment visé par le bureau de douane de sortie ;
 - un destinataire visé à l'article 21, § 1^{er}, de la loi relative au régime général d'accise¹⁰ ;
- b) du *lieu d'importation* vers un autre *entrepôt fiscal* ou un destinataire enregistré lorsque les produits soumis à accise sont expédiés au départ d'un autre État membre ;

Cependant, l'article 20, § 4, de la loi relative au régime général d'accise prévoit une dérogation aux points a) et b), en vertu de laquelle la livraison de produits soumis à accise circulant au départ d'un autre État membre sous un régime de suspension de droits *peut* avoir lieu à destination d'un *lieu de livraison direct situé dans le pays*.

L'*accusé de réception* et le *rapport d'exportation* susvisés constituent la *preuve qu'un mouvement de produits soumis à accise a pris fin*.

À défaut d'*accusé de réception* ou de *rapport d'exportation*, la fin du mouvement de produits soumis à accise sous un régime de suspension de droits peut également être démontrée à l'aide d'une *autre preuve*.

5. Les exonérations

Cette matière est régie aux *articles 13 à 17 de la loi relative au régime général d'accise*. Cette loi distingue les cas suivants, pour lesquels l'exonération d'accise est d'application :

- a) les produits soumis à accise livrés aux *diplomates, fonctionnaires consulaires, forces armées et organismes* visés à l'article 20, 7° à 12°, de la LGDA ;
- b) les produits soumis à accise livrés par des *comptoirs de vente hors taxes* et emportés dans les *bagages personnels des voyageurs* se rendant dans un territoire tiers ou dans un pays tiers par voie aérienne ou maritime ;
- c) les produits livrés à bord d'un aéronef ou d'un navire au cours du vol ou de la traversée maritime vers un territoire tiers ou vers un pays tiers.

Aucune accise n'est due pour les produits soumis à accise acquis par des *particuliers pour leurs besoins propres* et *transportés par eux-mêmes*, pour autant que l'accise ait été perçue dans l'État membre où les produits ont été acquis (achetés). Au-delà de certaines limites indicatives, il appartient au particulier de prouver qu'il a acheté ces biens pour ses propres besoins.

Boissons non-alcoolisées et café: suspension des droits d'accise au sein de la Belgique (nouvelle réglementation belge à partir du 1^{er} juillet 2010)

6. Paiement de l'accise

L'accise est payée au moment de la mise à la consommation des produits soumis à accise (une mise à la consommation est également obligatoire si le *taux est nul*) via une *déclaration de mise à la consommation*, se composant des exemplaires 6 et 8 du formulaire « Document unique ». Une déclaration de mise à la consommation doit également être introduite lors de la mise à la consommation avec *exonération d'accise*.

¹⁰ À l'article 20, § 1^{er}, l'article 13, § 1^{er}, est cité par erreur. L'article 13, § 1^{er}, n'existe pas et, par ailleurs, l'article 13 traite des exonérations

diplomatiques. L'article 21, § 1^{er}, quant à lui, se rapporte effectivement au destinataire visé.

7. Remboursement – remise

Les articles 9 à 12 traitent, d'une part, du *remboursement* des droits d'accise dans les cas prévus à l'article 11 de la directive et, d'autre part, conformément au principe de subsidiarité dont il est question à l'article précité, du *remboursement* des droits d'accise dans les cas prévus au niveau national.

S'il y a eu uniquement prise en compte mais pas encore paiement, seule la remise est possible. Les deux cas suivent les mêmes règles.

8. Responsabilité du déclarant, de l'expéditeur, du transporteur et d'autres personnes impliquées dans les mouvements de produits soumis à accise

8.1. Le déclarant

Le déclarant à la consommation des produits soumis à accise est la personne qui signe la déclaration de mise à la consommation ACC 4.

8.2. L'expéditeur, le transporteur et d'autres personnes impliquées dans les mouvements de produits soumis à accise en régime de suspension de droits

Les personnes qui sont responsables sont :

- 1) l'entrepositaire de départ ;
- 2) la personne qui se porte caution pour l'expéditeur ;
- 3) le transporteur ;
- 4) en cas de sortie du régime de suspension des droits (à la détention, la transformation, la circulation, la production ou l'importation) : les auteurs et les personnes impliquées, si ces dernières étaient conscientes ou auraient dû être conscientes du caractère irrégulier de la sortie ;
- 5) en cas d'importation : la personne qui déclare les produits soumis à accise ou pour le compte de laquelle ils sont déclarés au moment de l'importation, ou, en cas d'importation irrégulière, toute autre personne ayant participé à l'importation.

À mon sens, il convient d'ajouter que les personnes impliquées ne peuvent être tenues responsables pour le paiement des droits d'accise en jeu que si la douane peut prouver que ces personnes impliquées avaient conscience ou auraient raisonnablement dû avoir conscience du caractère irrégulier de la sortie ;

- 6) en cas de sortie irrégulière de l'entrepôt fiscal : l'auteur ou les auteurs et toutes les personnes impliquées dans cette sortie.

À mon sens, il convient d'ajouter que les personnes impliquées ne peuvent être tenues responsables pour le paiement que si la douane réussit à prouver que ces personnes impliquées avaient conscience ou auraient raisonnablement dû avoir conscience du caractère irrégulier de la sortie ;

- 7) le titulaire d'une autorisation qui ne respecte plus les conditions et les obligations de celle-ci ;
- 8) le particulier qui ne respecte pas les conditions pour bénéficiaire de l'exonération de l'accise sur les produits soumis à accise qu'il a achetés dans un autre État membre ;
- 9) la personne qui a acheté ou acquis des produits soumis à accise dans un autre État membre, qui n'est ni un entrepositaire agréé ni un destinataire enregistré et qui importe ces produits soumis à accise en Belgique ;
- 10) la personne qui paie délibérément l'accise (sans qu'elle soit due) en vue de son remboursement ;
- 11) la personne qui élude les droits d'accise et son (ses) complice(s), qui sont solidairement tenus au paiement des droits d'accise (éludés) en jeu.

8.3. Dispositions pénales

Le contrevenant aux dispositions de la loi relative au régime général d'accise, qui a pour effet que l'accise devient exigible, est puni d'une amende de cinq à dix fois l'accise en jeu, avec un minimum de 250 euros. En outre, les contrevenants sont punis d'une peine d'emprisonnement de quatre mois à un an.

9. Moyens de défense contre les revendications de la douane

Le débiteur d'accise concerné peut invoquer ce qui suit comme moyens de défense :

- 1) aucune accise n'est due ;
- 2) un taux zéro est d'application ;
- 3) le paiement de l'accise a été suspendu ;
- 4) la dette d'accise est prescrite (trois ans pour le déclarant régulier ; sinon, dix ans, en principe) ;
- 5) une exonération est d'application ;
- 6) les produits soumis à accise ont été saisis et l'État belge peut les utiliser pour le paiement de l'accise due ;
- 7) l'accise est perçue sans prise en compte préalable ;
- 8) l'entrepositaire de départ n'a pas reçu d'avis (sous la forme et dans les délais imposés par la loi), lui permettant ainsi de désigner le lieu où l'irrégularité a été commise.

En ce qui concerne le huitième moyen de défense, nous estimons que l'Administration procéderait indûment au recouvrement des droits d'accise en jeu en cas de régime de suspension de droits (mouvement) pour des produits soumis à accise qui ne sont pas arrivés réglementairement au lieu de destination et/ou dont le mouvement n'a pas été apuré réglementairement, si l'Administration n'a pas donné à l'entrepôt agréé ou à l'expéditeur enregistré un délai d'un mois à partir du moment de la fourniture des informations.

Si les produits soumis à accise ne sont pas arrivés au lieu de destination ou si le mouvement n'a pas été apuré, et si l'entrepôt agréé ou l'expéditeur enregistré ne s'est pas vu accorder un délai d'un mois pour démontrer que le mouvement a pris fin de manière réglementaire ou pour désigner l'endroit où est intervenue l'irrégularité, l'opération de recouvrement lancée est, selon nous, irrecevable.

B. Produits d'accise nationaux

Outre les produits d'accise communautaires, la Belgique perçoit également des droits d'accise sur les *boissons non alcoolisées* et le *café*.

La nouvelle loi du 21 décembre 2009 relative au régime d'accise des boissons non alcoolisées et du café a été publiée au *Moniteur belge* du 15 janvier 2010. Cette loi, qui devait entrer en vigueur le 1^{er} avril 2010, n'a finalement produit ses effets que le 1^{er} juillet 2010 et remplace les anciennes lois existantes, qui dataient toutes deux du 13 février 1995.

La loi du 19 mai 2010 portant des dispositions fiscales et diverses¹¹ a modifié l'article 7, b), de la loi du 21 décembre 2009, étant entendu que les boissons à base de lait ou de soja, additionnées d'édulcorants ou aromatisées, ne relèvent pas du nouveau régime d'accise des boissons non alcoolisées et du café. Comme par le passé, le thé et les jus de fruits (frais) ne tombent pas dans le champ d'application de la loi.

L'arrêté ministériel portant exécution du régime d'accise des boissons non alcoolisées et du café a été publié au *Moniteur belge* du 29 avril 2010. Le nouvel arrêté ministériel a abrogé les arrêtés ministériels du 23 décembre 1993.

Ces produits d'accise sont *soumis au droit d'accise* au moment :

- de leur fabrication dans le pays ;
- de leur importation dans le pays, depuis un pays tiers ou un territoire tiers ;
- de leur introduction dans le pays, depuis un autre État membre.

On entend par *boissons non alcoolisées* :

- les eaux, y compris les eaux minérales et les eaux gazéifiées ;
- les bières dont le titre alcoométrique n'excède pas 0,5% vol. ;
- les vins dont le titre alcoométrique n'excède pas 1,2% vol. ;
- les autres boissons fermentées dont le titre alcoométrique n'excède pas 1,2% vol. ;
- les jus de fruits ou de légumes, non fermentés, sans addition d'alcool, avec ou sans addition de sucre ou d'autres édulcorants.

Une exception concerne les eaux de conduites, qui, même débitées après gazéification éventuelle par des fontaines branchées directement sur la conduite d'eau et non conditionnées pour la vente ou la livraison comme eaux de boissons, ne sont pas considérées comme des produits d'accise.

Par *café*, on entend :

- le café non torréfié ;
- le café torréfié ;
- les extraits, essences et concentrés de café, solides ou liquides, ainsi que les préparations à base d'extraits, essences et concentrés de café.

Au demeurant, le régime d'accise des boissons non alcoolisées et du café suit, dans les grandes lignes, le régime d'accise des produits communautaires. ●

¹¹ M.B., 28 mai 2010.