

FR

TAXUD/0637REV1/2003 – partie 00 + partie 01

FR

FR



COMMISSION DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNES

Bruxelles, le
COM(2004)

**RAPPORT DE LA COMMISSION AU PARLEMENT EUROPEEN, AU CONSEIL ET
AU COMITE ECONOMIQUE ET SOCIAL EUROPEEN**

**CONCERNANT L'APPLICATION DES ARTICLES 7 A 10
DE LA DIRECTIVE 92/12/CEE**

Proposition de

DIRECTIVE DU CONSEIL

**modifiant la directive 92/12/CEE relative au régime général, à la détention, à la
circulation et aux contrôles des produits soumis à accise**

(Présentés en application de l'article 27 de la directive 92/12/CEE)

FR

(Présentés par la Commission)

TABLE DES MATIÈRES

RAPPORT DE LA COMMISSION AU PARLEMENT EUROPEEN, AU CONSEIL ET AU COMITE ECONOMIQUE ET SOCIAL EUROPEEN CONCERNANT L'APPLICATION DES ARTICLES 7 A 10 DE LA DIRECTIVE 92/12/CEE.....		5
1.	Introduction.....	6
2.	Dispositions communautaires concernant les mouvements intracommunautaires de produits déjà mis à la consommation dans un Etat membre	8
2.1.	Historique.....	8
2.2.	Procédure	8
2.3.	Evaluation de l'utilisation des articles 7 à 10	9
2.3.1.	Volume des échanges.....	9
2.3.2.	Tabacs manufacturés.....	10
2.3.3.	Huiles minérales.....	10
2.3.4.	Boissons alcoolisées.....	11
3.	Problèmes dans l'application des articles 7 à 10 et suivi à y réserver.....	12
3.1.	Introduction.....	12
3.2.	Structure générale des articles 7 à 10.....	12
3.3.	Article 7.....	13
3.3.1.	Situations visées et personnes tenues au paiement	13
3.3.2.	Définition des personnes concernées	15
3.3.3.	Formalités administratives - Formalités dans l'Etat membre de destination.....	15
3.3.4.	Formalités administratives - Utilisation du document d'accompagnement simplifié.....	16
3.3.5.	Ventes à bord d'un avion ou d'un bateau au cours d'un transport intracommunautaire	18
3.3.6.	Absence de dispositions relatives aux infractions.....	21
3.4.	Article 8.....	21
3.4.1.	Ensemble des difficultés rencontrées	22
3.4.1.1.	L'interprétation du concept « transportés par eux-mêmes »	22
3.4.1.2.	Mouvements non commerciaux	23
3.4.1.3.	Commerce transfrontalier	25
3.4.2.	Avis	25
3.5.	Article 9.....	28

3.5.1.	Pertinence de l'article 9, paragraphe 1	29
3.5.2.	Critères permettant de conclure à des fins commerciales	29
3.5.3.	Modes atypiques de transport (article 9, paragraphe 3)	30
3.6.	Article 10.....	31
3.6.1.	Mouvements destinés exclusivement à des particuliers.....	32
3.6.2.	Formalités imposées au vendeur	32
3.6.3.	Absence de document administratif d'accompagnement	34
3.6.4.	Transport pour le compte du particulier.....	34
4.	Conclusions	35
ANNEXE <i>Articles 7 à 10 de la directive 92/12/CEE</i>		36
PROPOSITION DE DIRECTIVE DU CONSEIL modifiant la directive 92/12/CEE relative au régime général, à la détention, à la circulation et aux contrôles des produits soumis à accise		40

RAPPORT DE LA COMMISSION

**AU PARLEMENT EUROPEEN, AU CONSEIL ET AU COMITE ECONOMIQUE ET
SOCIAL EUROPEEN CONCERNANT L'APPLICATION DES ARTICLES 7 A 10
DE LA DIRECTIVE 92/12/CEE**

1. INTRODUCTION

Le présent rapport contient les résultats de l'examen des articles 7 à 10 de la 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 accise¹ (ci-après "la directive"), effectué en application de l'article 27 de ladite directive. En l'occurrence, celui-ci prévoit que:

“Avant le 1er janvier 1997, le Conseil, statuant à l’unanimité, sur la base d’un rapport de la Commission, réexamine les articles 7 à 10 et, sur proposition de la Commission, après consultation du Parlement européen, arrête le cas échéant les modifications nécessaires”.

Or, le délai précité n'a pas été respecté pour les raisons suivantes:

- L'échéance fixée à l'article 27 ne permettait pas aux parties concernées d'avoir un recul suffisant leur permettant de se prononcer valablement sur les éventuelles difficultés d'application des articles 7 à 10. Par ailleurs, il importe de souligner qu'à la fin 1996, le commerce en taxes acquittées représentait une part faible des transactions commerciales intra communautaires de produits d'accise.

Depuis cette date, un intérêt plus prononcé se manifeste pour les mouvements de produits d'accise en taxes acquittées. A titre d'exemple, il peut être fait référence à l'augmentation considérable des opérations effectuées par Internet (vente et achat à distance). L'intérêt des consommateurs pour ce type d'achat a conduit les opérateurs économiques à tenter d'obtenir auprès des Etats membres concernés, des simplifications de procédures de contrôle ainsi que de paiement de l'accise. En l'occurrence, la Commission a estimé nécessaire d'attendre le résultat de la mise en place de ces procédures nationales "alternatives" afin d'en commenter la pertinence et d'en tirer, le cas échéant, les conclusions législatives nécessaires.

- La Cour de Justice a rendu son arrêt dans l'affaire C-296/95 (EMU Tabac SARL, The Man in Black, Ltd) le 2 avril 1998. Compte tenu du fait que cette affaire posait un problème d'interprétation des dispositions de l'article 8, la Commission devait impérativement dans son rapport tenir compte de l'interprétation retenue par la Cour.
- Ces dernières années, de nombreuses plaintes ont été formulées par des citoyens concernant l'application restrictive que certains Etats membres feraient des dispositions de l'article 8. Les informations recueillies à l'occasion du traitement de ces plaintes ont permis de mieux appréhender les difficultés d'interprétation de certaines dispositions communautaires en matière d'accise.

¹ JO L 76 du 23.3.1992, p. 1. Directive modifiée en dernier lieu par le règlement (CE) 807/2003 du 14 avril 2003 (JO L 122 du 16.5.2003, p. 36).

En règle générale, la circulation commerciale intracommunautaire de produits d'accise s'effectue en suspension de l'accise; ces produits qui n'ont pas été mis à la consommation avec paiement de l'accise, circulent d'un Etat membre à l'autre entre entrepôts fiscaux, sous le couvert d'un document d'accompagnement administratif (DAA). Ainsi, il est assuré que les droits d'accise, qui sont des taxes frappant la consommation des produits concernés, sont prélevés dans l'Etat membre dans lequel la consommation est présumée avoir lieu.

Les produits d'accise ayant déjà été mis à la consommation et pour lesquels l'accise a donc déjà été payée dans un Etat membre, peuvent également faire l'objet d'une circulation intracommunautaire. Ce type de circulation fait précisément l'objet des dispositions des articles 7 à 10 de la directive. Celles-ci établissent les principes généraux de taxation ainsi que leurs procédures d'application. Ces dispositions visent, d'une part, à permettre aux citoyens d'acheter des produits soumis à accise à l'intérieur du marché intérieur et de les transporter ensuite dans un autre Etat membre, sans avoir à y acquitter à nouveau l'accise; d'autre part, elles visent à assurer que pour les mouvements de produits d'accise poursuivant des fins commerciales, l'accise soit acquittée dans l'Etat membre de consommation. La procédure mise en place pour la circulation intracommunautaire de produits d'accise déjà mis à la consommation dans un Etat membre est décrite au point 2 ci-après.

2. DISPOSITIONS COMMUNAUTAIRES CONCERNANT LES MOUVEMENTS INTRACOMMUNAUTAIRES DE PRODUITS DÉJÀ MIS À LA CONSOMMATION DANS UN ÉTAT MEMBRE

2.1. Historique

La formulation finale des articles 7 à 10 de la directive résulte de longues et complexes discussions menées au Conseil, sur la base d'une proposition de directive présentée par la Commission en novembre 1990², laquelle tenait compte des critères établis par le Conseil Ecofin du 13 novembre 1989.

En lieu et place des quatre articles actuels, la proposition de la Commission prévoyait une seule disposition destinée à couvrir l'ensemble de la circulation intracommunautaire de produits pour lesquels l'accise a été payée. L'article proposé (article 5) incluait des dispositions permettant d'exiger le paiement de l'accise dans un Etat membre autre que celui dans lequel la mise à la consommation avait eu lieu.

La liberté d'achats étant déjà garantie aux particuliers par les principes généraux régissant le marché intérieur, la proposition de directive précitée ne contenait aucune disposition relative aux achats effectués par ces derniers dans d'autres Etats membres. Toutefois, il convient de noter qu'à l'époque où la proposition précitée fut élaborée, on pouvait raisonnablement penser qu'un plus grand rapprochement des taux serait mis en place.

Durant les discussions qui ont eu lieu au Conseil, celui-ci a pris progressivement conscience des difficultés et des obstacles empêchant l'obtention à court terme de taux d'accise communs, tels que proposés par la Commission. En conséquence, en l'absence d'harmonisation de ces taux, le système de circulation et de contrôle des produits d'accise est devenu progressivement l'élément central du processus d'harmonisation.

Dès lors, il était également évident que les dispositions concernant le mouvement intracommunautaire devaient être réexaminées en vue d'en mieux détailler l'application. La formulation des articles 7 à 10 actuels résulte de ce réexamen.

Afin de faciliter la lecture du présent rapport, le texte actuel des articles 7 à 10 est repris en annexe 1.

2.2. Procédure

La procédure fixée par la directive pour les produits déjà mis à la consommation peut se résumer comme suit:

- (1) **Pour chaque mouvement commercial entre Etat membres**, l'accise devient exigible dans l'Etat membre de destination.

² COM(90) 431 final du 7.11.1990.

- (2) Un cadre légal est créé permettant aux Etats membres de collecter l'accise auprès des personnes concernées par le mouvement intracommunautaire (article 7 paragraphe 3).
- (3) **Pour les mouvements commerciaux, autres que les "ventes à distance"** visées à l'article 10, un document d'accompagnement simplifié (DAS) doit être utilisé, à des fins de contrôle (article 7 paragraphe 4). La forme et le contenu de ce document sont fixés dans le règlement (CEE) n° 3649/92 de la Commission du 17 décembre 1992 relatif au document d'accompagnement simplifié pour la circulation intracommunautaire de produits soumis à accises qui ont déjà été mis à la consommation dans l'Etat membre de départ³.
- (4) Des dispositions spécifiques en matière de garantie ainsi que de paiement de l'accise dans l'Etat membre de destination sont fixées (article 7, paragraphe 5).
- (5) **Pour les produits acquis directement par les particuliers** pour leurs besoins propres et transportés par eux-mêmes, l'article 8 prévoit que l'accise est perçue dans l'Etat membre où ces produits sont acquis.
- (6) Certains critères sont établis, dont notamment des niveaux indicatifs, en vue d'opérer une distinction entre les transactions présentant un caractère commercial de celles ne revêtant pas un tel caractère (article 9, paragraphe 2).
- (7) **Dans le cas de "ventes à distance"** (l'envoi de produits par un vendeur à une personne située dans un autre Etat membre n'ayant pas la qualité d'entrepoteur agréé, opérateur enregistré ou opérateur non enregistré), l'accise est due dans l'Etat membre de destination, par le vendeur étranger (article 10).
- (8) Des dispositions sont fixées afin que l'accise acquittée initialement dans l'Etat membre d'acquisition soit **remboursée** après paiement de l'accise dans l'Etat membre de destination (article 7, paragraphe 6, et article 10, paragraphe 4).

2.3. Evaluation de l'utilisation des articles 7 à 10

2.3.1. Volume des échanges

La circulation intracommunautaire régulière, à des fins commerciales, de produits d'accise déjà mis à la consommation dans un Etat membre, constitue un phénomène plutôt marginal. En conséquence, les Etats membres ne sont généralement pas en mesure de fournir des données statistiques significatives. Toutefois les estimations d'ensemble, indiquent que le système de circulation des produits pour lesquels la taxe a déjà été acquittée ne représenterait pas plus de trois pour cent du commerce intracommunautaire de produits d'accise.

³ JO L 369 du 18.12.1992, p. 17.

Ce chiffre global doit toutefois être analysé par catégorie de produits d'accise. En effet, il est constaté que l'importance des mouvements n'est pas identique pour toutes les catégories de produits.

2.3.2. *Tabacs manufacturés*

Les mouvements intracommunautaires *réguliers*, à des fins commerciales, de tabacs manufacturés déjà mis à la consommation, sont peu fréquents. Cette situation résulte notamment des éléments suivants:

- Les tabacs manufacturés mis à la consommation se trouvent uniquement sous la forme de produits déjà conditionnés et prêts à l'usage. Pour ce genre de produit, l'emploi par un grand nombre d'Etats membres de vignettes fiscales ou autres marques justifiant du paiement des droits d'accise ont pour effet que la marchandise mise à la consommation dans un Etat membre peut difficilement faire l'objet d'un transfert commercial légitime à destination d'un autre Etat membre. De plus, ces marques une fois appliquées peuvent difficilement être enlevées sans endommager l'emballage ou le produit lui-même.
- Par ailleurs, d'autres Etats membres, n'utilisant pas de marques fiscales, ont néanmoins des monopoles de distribution et ne permettent donc pas la commercialisation de produits du tabac en dehors du réseau de distribution agréé.
- Conformément aux dispositions de la directive 2001/37/CE⁴, il est obligatoire de mentionner sur les paquets de tabacs manufacturés, des messages de santé rédigés dans la langue officielle de l'Etat membre de consommation.

Néanmoins, eu égard à l'importance des différences de taxation en vigueur dans les Etats membres, les mouvements intracommunautaires *réguliers mais aussi irréguliers*, à des fins privées, de tabacs manufacturés, constituent une part très importante des achats effectués hors de leur Etat membre par certains citoyens de l'UE.

2.3.3. *Huiles minérales*

Les mouvements intracommunautaires *réguliers*, tant à titre commercial que privé, d'huiles minérales déjà mises à la consommation sont peu significatifs. Cette situation résulte essentiellement du fait que la production et la distribution des huiles minérales sont gérées par un nombre relativement limité d'opérateurs agréés. En outre, les carburants et les combustibles pour lesquels la taxe a été acquittée sont stockés dans des installations de distribution desservant des territoires bien délimités.

⁴ Directive 2001/37/CE du Parlement européen et du Conseil du 5 juin 2001 relative au rapprochement des dispositions législatives, réglementaires et administratives des Etats membres en matière de fabrication, de présentation et de vente des produits du tabac (JO L 194 du 18.7.2001, p. 26).

2.3.4. *Boissons alcoolisées*

Les mouvements intracommunautaires de boissons alcoolisées déjà mises à la consommation représentent la part la plus importante des transactions effectuées tant à titre commercial que privé, dans le cadre du régime des taxes acquittées. En l'occurrence, le secteur des boissons alcooliques se distingue des deux autres secteurs par les caractéristiques suivantes:

- la production se répartit entre un nombre élevé de producteurs;
- il existe une grande variété de produits;
- les productions ont un caractère géographique marqué (productions typiques régionales, appellations d'origine contrôlées, etc.).

Les caractéristiques ci-dessus justifient le fait qu'il puisse exister une demande importante pour des produits ayant des caractéristiques bien spécifiques et qui ne se trouvent pas toujours en régime d'entrepôt fiscal. De plus, les faibles niveaux de taxation appliqués par certains Etats membres (par exemple, le taux 0 appliqué au vin), associés au fait que les boissons alcoolisées sont consommées par une large partie de la population, expliquent l'existence de nombreux mouvements intracommunautaires *réguliers mais aussi irréguliers*, à des fins privées, de ces boissons alcoolisées.

3. PROBLEMES DANS L'APPLICATION DES ARTICLES 7 A 10 ET SUIVI A Y RESERVER

3.1. Introduction

En 1996 déjà, la Commission avait consulté les administrations nationales et les fédérations professionnelles actives dans le secteur des produits d'accise, concernant l'existence éventuelle de difficultés liées à l'application des articles 7 à 10.

De cette consultation, il avait été conclu que les procédures mises en place par les articles 7 à 10 étaient, dans l'ensemble, plutôt jugées satisfaisantes par les fédérations professionnelles, tandis que les administrations nationales exprimaient une certaine inquiétude en ce qui concerne notamment les faiblesses du système de contrôle administratif. Les résultats d'un séminaire FISCALIS consacré à l'examen du "*Régime de circulation des marchandises soumises à accises aux termes des articles 7 à 10 de la directive 92/12/CEE*", confirmèrent cette conclusion.

Depuis cette première enquête, force est de constater que, même si les volumes de mouvements intracommunautaires en taxes acquittées demeurent toujours relativement faibles, une part de plus en plus importante d'acteurs économiques ou privés tentent d'interpréter les dispositions des articles 7 à 10 de manière à leur permettre de légitimer des pratiques commerciales conduisant au paiement de l'accise dans l'Etat membre d'acquisition des produits. De plus, l'évolution des transactions commerciales effectuées par Internet ainsi que la suppression des ventes hors taxes aux voyageurs dans le trafic intracommunautaire, ont engendré une augmentation du recours aux dispositions précitées.

Fort de cette constatation, la Commission estime que, suite à l'expérience engrangée tant par les Etats membres que par les acteurs économiques, il convient à présent de présenter un rapport sur l'application des articles 7 à 10 de la directive. Ce rapport tient notamment compte des résultats de l'enquête lancée en 2002 par la Commission, auprès des administrations nationales et des opérateurs économiques concernés par les mouvements intra communautaires de produits d'accise.

Les points 3.2 à 3.6. ci-après décrivent les dispositions des articles 7 à 10, les difficultés d'application rencontrées ainsi que, pour chacune de ces difficultés, l'opinion de la Commission et la façon dont elle envisage d'y remédier.

3.2. Structure générale des articles 7 à 10

Difficultés rencontrées

Comme indiqué au point 2.1, la formulation actuelle des articles 7 à 10 résulte de longues et complexes discussions menées au Conseil.

Force est de reconnaître que la construction législative en résultant, n'est pas très harmonieuse. En effet, pour une même situation, à savoir la détention à des fins

commerciales dans un autre Etat membre, trois dispositions ayant la même finalité, à savoir le paiement de l'accise dans ledit Etat membre, sont applicables. De plus, leur champ d'application respectif n'est pas toujours clairement établi. Il s'ensuit que certains types de mouvement peuvent être couverts par plusieurs dispositions différentes, nécessitant l'accomplissement de formalités différentes.

Avis

Dans un souci de cohérence et de meilleure lisibilité, il s'indique de circonscrire d'une manière plus précise le champ d'application des articles visant à assurer le paiement de l'accise dans l'Etat membre de destination.

A cette fin, la proposition de directive modifiant les articles 7 à 10 de la directive 92/12/CEE (ci-après dénommée « la proposition de directive ») supprime le fait générateur de l'article 9, paragraphe 1. En effet, cette disposition ne faisait que répéter le fait générateur déjà prévu à l'article 7, paragraphe 1, à la seule différence que le redevable de l'accise est le détenteur des produits au lieu des redevables identifiés dans les situations visées à l'article 7. Pour couvrir les situations qui sont à présent visées par l'article 9, l'article 7, paragraphe 3, a été complété par un alinéa stipulant que dans les cas autres que ceux pour lesquels un redevable est expressément désigné, le détenteur des produits est le redevable de l'accise. Il peut notamment s'agir de produits détenus par des particuliers pour des besoins autres que leurs besoins propres ou de produits détenus par un opérateur économique ou un organisme de droit public qui n'a pas respecté les prescriptions énoncées à l'article 7, paragraphe 5 proposé.

3.3. Article 7

3.3.1. Situations visées et personnes tenues au paiement

Difficultés rencontrées

Le texte de l'article 7, paragraphe 1, est très clair en ce qui concerne la détermination du lieu d'exigibilité de l'accise lorsque des produits circulent, à des fins commerciales, d'un Etat membre à un autre.

Toutefois, les dispositions des paragraphes 2 et 3 sont généralement jugées difficiles à appliquer. En l'occurrence, il est important de rappeler les situations visées par ces dispositions:

a) L'article 7, paragraphe 2, distingue différentes situations de détention à des fins commerciales dans un Etat membre autre que celui dans lequel la mise à la consommation a eu lieu. Il s'agit tant de la livraison de produits d'accise à un opérateur économique ou un organisme de droit public que de l'acheminement de tels produits sur le territoire d'un Etat membre en vue d'y être proposés à la vente. Cette dernière situation vise notamment les ventes occasionnelles effectuées par un grossiste à des commerces de détails ou des restaurants installés dans l'Etat membre voisin, ainsi que les "ventes ambulantes" durant lesquelles un vendeur étranger propose ses produits à des clients potentiels.

S'il est vrai que la situation de livraison à un opérateur économique ayant passé une commande préalable ne pose pas de problème particulier, il n'en va toutefois pas de même des autres situations pour lesquelles des produits d'accise sont acheminés dans un autre Etat membre sans encore y avoir fait l'objet d'une transaction commerciale. Pour ce type de mouvements, l'article 7 ne contient en effet aucune disposition précisant la manière dont le document d'accompagnement doit être utilisé et la procédure à respecter lorsque les produits ne sont pas vendus et retournent donc dans l'Etat membre d'origine.

b) L'article 7, paragraphe 3, identifie les personnes qui peuvent être tenues au paiement des droits d'accise dans l'Etat membre de destination et doivent donc accomplir les formalités énoncées au paragraphe 5. La rédaction très "souple" du paragraphe 3 permet une grande liberté d'application aux Etats membres, ces derniers étant en effet libres d'arrêter une disposition générale ou de décider au cas par cas.

Cette flexibilité laissée aux Etats membres pose des difficultés à certains d'entre eux. En effet, l'expression "selon le cas" ne donne aucun critère défini pour établir si le droit d'accise doit être payé soit par l'expéditeur, soit le destinataire ou soit encore par une autre personne (par exemple le transporteur). Selon ces Etats membres, il est primordial d'établir *a priori* qui est le redevable de l'accise, de sorte que le droit national puisse identifier clairement la personne devant se conformer aux formalités fixées au paragraphe 5.

De nombreux Etats membres ont opté pour la procédure obligeant le destinataire à acquitter le droit d'accise et donc à accomplir les formalités exigées au paragraphe 5.

Avis

Suite aux difficultés rencontrées quant aux procédures à appliquer à certaines situations concernées par l'article 7, ainsi qu'à l'absence de dispositions permettant de définir sans ambiguïté la personne tenue au paiement de l'accise dans l'Etat membre de destination, une précision rédactionnelle de l'article 7 s'impose. En l'occurrence, deux situations doivent être clairement définies:

- Produits d'accise acheminés sur le territoire d'un autre Etat membre par un opérateur non établi dans cet autre Etat membre, en vue d'y être proposés à la vente. Dans ce cas, l'accise est due par le vendeur étranger conformément à la procédure mise en place pour les "ventes à distance" (voir point 3.6.2.). L'application de cette procédure, qui ne prévoit pas l'utilisation d'un DAS, résout les problèmes mentionnés sous le point 3.3.1., a), ci-dessus concernant l'utilisation de ce document d'accompagnement.
- Produits affectés à l'intérieur d'un autre Etat membre aux besoins d'un opérateur économique ou d'un organisme de droit public. En l'occurrence, l'accise est due par ces personnes. La mise en place d'une telle obligation permettra, au plan des formalités administratives, de placer "l'opérateur non enregistré" tel que défini à l'article 16, paragraphe 3, et l'opérateur économique ainsi que l'organisme de droit public visés à l'article 7, sur un pied d'égalité. Néanmoins, dans l'hypothèse où le vendeur étranger

désirerait acquitter l'accise en lieu et place de ces personnes, la procédure retenue pour les "ventes à distance" pourra également lui être appliquée (voir point 3.6.2.).

La notion "affectés aux besoins de" couvre les situations dans lesquels les produits sont livrés à l'opérateur économique ou à l'organisme de droit public par un opérateur économique non établi dans l'Etat membre de destination, ainsi que les produits qui sont autrement affectés aux besoins d'un opérateur économique ou d'un organisme de droit public. Cette dernière situation se présente, par exemple, lorsqu'un opérateur économique décide de transférer un stock de produits sous régime "droits acquittés" d'un Etat membre à un autre.

Dans la proposition de directive, l'article 7, paragraphe 3 définit les situations de détention, ainsi que pour chacune d'entre elles, la personne tenue au paiement. Le paragraphe 2 de l'article 7 ne faisant que répéter les dispositions déjà couvertes par les paragraphes 1 et 3 est supprimé.

3.3.2. Définition des personnes concernées

Difficultés rencontrées

Les concepts "aux besoins d'un opérateur accomplissant de manière indépendante une activité économique" et "aux besoins d'un organisme de droit public" ne sont pas définis dans la directive. A défaut d'une telle définition, chaque Etat membre a sa propre interprétation des concepts précités.

Avis

Les personnes concernées sont les opérateurs économiques dans leur globalité ainsi que les organismes de droit public; en conséquence, la seule mention de la qualité "d'opérateurs économiques" et de celle "d'organismes de droit public" suffit.

Dans la proposition de directive, l'article 7, paragraphe 3, fait uniquement référence à l'opérateur économique et à l'organisme de droit public.

3.3.3. Formalités administratives - Formalités dans l'Etat membre de destination

Difficultés rencontrées

Les opérateurs commerciaux se plaignent que les formalités fixées au paragraphe 5 sont trop complexes et contraignantes. En l'occurrence, il s'agit des formalités relatives au dépôt d'une garantie, préalablement à l'expédition des produits, ainsi qu'au paiement de l'accise lors de la livraison des produits. Généralement, les opérateurs qui commercent dans le cadre du régime des taxes acquittées sont de petites entreprises qui ont d'énormes difficultés à se conformer aux formalités qui sont exigées. De plus, ces entreprises n'ont pas des relations commerciales fréquentes avec les autres États membres (autrement, elles seraient agréées comme entrepôt fiscal). Cela est particulièrement vrai pour les petits producteurs de vin. Pour ceux-ci, il est en effet extrêmement lourd de se conformer aux procédures à suivre dans l'État membre de consommation finale.

Les associations professionnelles consultées ont précisé que la complexité des formalités administratives à respecter pourrait dissuader certains opérateurs d'accomplir ce genre de mouvements intracommunautaires ou les inciter à les accomplir de façon irrégulière.

Avis

Afin de résoudre les difficultés liées aux formalités à accomplir à destination, la Commission estime qu'il convient de désigner comme redevable des droits d'accises, la personne qui est la mieux à même de s'acquitter de ces formalités.

Il s'agit de l'opérateur économique non établi dans l'Etat membre de destination, lorsque celui-ci y détient des produits qui n'ont pas encore fait l'objet d'une transaction commerciale (situation visée par le nouvel article 7, paragraphe 3, premier alinéa).

Lorsque les produits sont affectés dans l'Etat membre de destination aux besoins d'un opérateur économique ou d'un organisme de droit public (situation visée par le nouvel article 7, paragraphe 3, deuxième alinéa), la règle générale à appliquer est celle de l'exigibilité de l'accise auprès du destinataire des produits établi dans l'Etat membre de destination. Si, dans la dernière situation, le vendeur étranger manifestait l'intention d'acquitter l'accise à destination (par exemple parce qu'il effectue régulièrement des livraisons en régime "droits acquittés" à destination de cet Etat membre) il est prévu qu'il puisse choisir de devenir le redevable en lieu et place du destinataire des produits. Dans ce cas, la procédure simplifiée retenue pour les "ventes à distance" s'applique (voir point 3.6.2.). En l'occurrence, le recours à une garantie centralisée auprès d'un bureau d'accises, associé à une collaboration étroite entre Etats membres, devrait apporter une réponse satisfaisante aux demandes légitimes de simplification exprimées par les opérateurs économiques.

Dans la proposition de directive, l'article 7, paragraphe 3 définit les situations de détention, ainsi que pour chacune d'elles, la personne tenue au paiement. L'article 7, paragraphe 5, définit les prescriptions auxquelles doivent se conformer les personnes tenues au paiement de l'accise.

3.3.4. Formalités administratives - Utilisation du document d'accompagnement simplifié

Difficultés rencontrées

- Etablissement et contrôle

Le document d'accompagnement prévu à l'article 7 paragraphe 4, a fait l'objet du règlement (CEE) n° 3649/92; ce document y est appelé le "document d'accompagnement simplifié" (DAS).

La plupart des Etats membres considèrent ce document administratif comme nécessaire mais doutent de l'efficacité des moyens de contrôle qu'il permet. Ainsi, à des fins de contrôle, certains Etats membres exigent que le DAS soit accompagné du certificat de garantie ou de paiement de l'accise dans l'Etat membre de destination.

Ce doute résulte principalement du fait que le DAS est soumis à une procédure d'établissement et de contrôle beaucoup plus souple que celle arrêtée pour le document utilisé dans le cadre du régime suspensif. En effet, ce DAS est établi en dehors de toute intervention, directe ou indirecte, des administrations fiscales nationales, par des et à destination d'opérateurs n'ayant dans la plupart des cas aucun statut en matière d'accise.

- Remboursement

Le DAS est parfois considéré comme insuffisant pour obtenir le remboursement de l'accise acquittée dans l'Etat membre de départ.

L'article 4 du règlement n° 3649/92 prévoit qu'en vue d'obtenir le remboursement de l'accise acquittée dans l'Etat membre de départ, l'exemplaire 3 du DAS, dûment revêtu par le destinataire de l'indication du traitement fiscal donné aux produits dans l'Etat membre de destination, doit être retourné à l'expéditeur. Néanmoins, les Etats membres sont autorisés, conformément aux dispositions de l'article 22, paragraphe 3, de la directive 92/12/CEE, à assortir les demandes de remboursement qui leur sont présentées de critères de régularité spécifiques.

Eu égard au fait que les mentions apportées au verso de l'exemplaire 3 du DAS ne sont pas validées par les autorités fiscales de l'Etat membre de destination, certains Etats membres obligent l'expéditeur de présenter, à l'appui de sa demande de remboursement, des preuves administratives en complément à l'exemplaire 3 du DAS. De plus, il importe de remarquer qu'il n'existe aucune harmonisation communautaire du document utilisé par les Etats membres en vue d'attester du paiement de l'accise. Cette situation n'est pas de nature à faciliter le traitement des demandes de remboursements effectués sur la base de l'article 7.

Avis

La Commission estime que la pratique de certains Etats membres qui consiste à exiger, à des fins de contrôle, que le DAS soit accompagné du certificat de garantie ou de paiement de l'accise dans l'Etat membre de destination, ne s'impose pas. En effet, la référence à la déclaration préalable dans l'Etat membre de destination, figurant en cases 3 et 6 du DAS, est suffisante afin de permettre aux autorités de contrôler le respect des obligations dans l'Etat membre de destination.

En matière de remboursement il convient, en vue de faciliter le traitement administratif des demandes introduites par les opérateurs économiques, d'exiger que l'inscription concernant la réception des produits, apposée sur l'exemplaire 3 du document d'accompagnement simplifié, soit authentifiée par les autorités de l'Etat membre de destination. Eu égard au fait que le redevable de l'accise dans ledit Etat membre, doit s'y acquitter de formalités administratives lors de la réception des produits, l'exigence précitée n'est pas de nature à augmenter la charge administrative imposée aux opérateurs économiques. De plus, cette nouvelle exigence harmonisera les conditions pour obtenir le remboursement et rendra superflu la pratique de certains Etats membres d'exiger des preuves supplémentaires, autres que la copie n° 3 du DAS.

Le règlement n° 3649/92 est modifié, de manière à prévoir le visa de l'exemplaire de renvoi du document, par les autorités de l'Etat membre de destination.

3.3.5. Ventes à bord d'un avion ou d'un bateau au cours d'un transport intracommunautaire

Etat des lieux

Situation légale

Les dispositions transitoires reprises à l'article 28 de la directive ont pris fin le 1er juillet 1999. Elles permettaient aux Etats membres d'exonérer les produits livrés par des comptoirs de vente, qui étaient emportés dans les bagages personnels d'un voyageur se rendant dans un autre Etat membre par un vol ou une traversée maritime intracommunautaires. Il importe de noter qu'étaient assimilés à des produits livrés par des comptoirs de vente, les produits livrés à bord d'un avion ou d'un bateau au cours d'un transport intracommunautaire de voyageurs.

Cette suppression des ventes hors taxes à l'intérieur de l'Union européenne a eu une incidence particulière sur le traitement fiscal à réserver aux produits d'accise vendus à bord des transbordeurs et des aéronefs et non destinés à une consommation immédiate (la vente pour consommation immédiate peut faire l'objet d'une exonération de l'accise moyennant le respect des conditions de l'article 23 paragraphe 5 de la directive). Les règles en matière de TVA et d'accises applicables à partir du 1er juillet 1999 à ces ventes ont été clarifiées dans une communication de la Commission⁵. En matière d'accises, les principes suivants sont rappelés:

- Les exploitants de transbordeurs et les compagnies aériennes ne peuvent plus transporter ces produits hors taxes car, conformément aux dispositions de la directive 92/12/CEE, ces produits doivent être considérés comme ayant quitté le régime suspensif lorsqu'ils sont embarqués.
- En conséquence, les produits sont soumis à accise au taux en vigueur dans l'Etat membre de départ du voyage intracommunautaire. Les produits peuvent être vendus frappés de l'accise de l'Etat membre d'embarquement jusqu'au moment où le moyen de transport pénètre sur le territoire national de l'Etat membre de destination.
- En vertu de l'article 7, paragraphes 1 et 2, les biens mis en vente sur le territoire de l'Etat membre de destination sont de nouveau soumis à accise. Cependant, si les exploitants de transbordeurs ou les transporteurs aériens souhaitent éviter la taxation dans le second Etat membre, ils peuvent déclarer qu'ils n'ont pas l'intention de vendre les biens sur le territoire de cet Etat membre. Dans ce cas, l'article 7, paragraphes 1 et

⁵ Communication de la Commission concernant les règles en matière de TVA et d'accises applicables à partir du 1er juillet 1999 à la vente de biens à bord des transbordeurs et des aéronefs ou dans les aéroports aux passagers à l'intérieur de l'Union européenne - 1999/C 99/08 (JO C 99 du 10.4.1999, p. 20).

2, n'est pas applicable et les biens peuvent être détenus à bord sans nouvelle taxation. Néanmoins, dans de tels cas, les dispositions relatives au contrôle et aux déclarations préalables prévues à l'article 7, paragraphes 7 et 8, sont applicables, bien que les Etats membres puissent conclure des conventions bilatérales, conformément à l'article 7, paragraphe 9, afin d'autoriser des procédures simplifiées.

- Les opérateurs économiques peuvent aussi continuer à vendre sur le territoire d'autres Etats membres des biens taxés qui ont été embarqués dans un Etat membre donné. Dans ce cas, l'article 7, paragraphes 1 et 2, est applicable et les droits d'accises des Etats membres concernés deviennent exigibles. Les opérateurs économiques peuvent demander le remboursement des droits d'accises déjà acquittés dans l'Etat membre d'embarquement, conformément à l'article 22, paragraphe 3. Il appartient à chaque autorité fiscale de fixer les modalités de perception et de remboursement des droits, et notamment de prévoir éventuellement des procédures comptables simplifiées.
- En ce qui concerne les voyages intracommunautaires avec escale dans un ou plusieurs Etats membres, la règle de base est de considérer chaque tronçon du voyage séparément. Si un exploitant de transbordeurs embarque des biens dans l'Etat membre A et veut ensuite les vendre à bord pendant que le transbordeur traverse des eaux internationales entre l'Etat membre B et l'Etat membre C, il n'existe pas de base juridique pour taxer ces ventes au taux applicable dans l'Etat membre A. Etant donné que les biens ne sont pas destinés à être ramenés dans l'Etat membre de départ, ils doivent être taxés dans l'Etat membre B et ensuite dans l'Etat membre C, conformément à l'article 7, paragraphes 1 et 2.

Procédures d'application

Le respect strict des procédures visées ci-dessus nécessite de la part des opérateurs économiques concernés l'accomplissement d'un lourd travail administratif. Cette situation a conduit certains Etats membres à autoriser la mise en place de procédures simplifiées. A titre d'exemple, il peut être fait référence aux simplifications suivantes:

- Pour certaines liaisons maritimes entre deux Etats membres, les Etats membres concernés ont appliqué les simplifications prévues au troisième tiret ci-dessus. Cette simplification implique qu'une liaison entre un Etat membre A et un Etat membre B est considérée comme un mouvement de l'Etat membre A vers ce même Etat membre A, via le territoire de l'Etat membre B. Ainsi, les produits d'accise vendus à bord destinés à être emportés par les voyageurs peuvent être vendus au taux d'accise de l'Etat membre A (en général l'Etat membre appliquant le taux le plus réduit des deux) durant toute la durée du voyage, sauf pendant le temps où le bateau se trouve dans le territoire de l'Etat membre B.
- Les opérateurs se sont vu offrir la possibilité de charger les produits en régime suspensif à bord du bateau. Ce régime suspensif prend fin lorsque les produits pénètrent dans le territoire de l'Etat membre à partir duquel l'opérateur désire vendre les produits. Celui-ci doit alors acquitter l'accise due dans cet Etat membre.

Cette simplification s'inscrit dans le cadre des procédures relatives au régime suspensif et implique que l'Etat membre de destination admette que les produits en régime suspensif puissent faire l'objet d'une mise à la consommation sans avoir été au préalable physiquement pris en charge par un destinataire agréé en matière d'accise et donc sans qu'ils doivent être déchargés du bateau.

Il appartient à chaque Etat membre, dans les limites du cadre juridique de la directive, de décider souverainement des simplifications de procédures qu'il consent à accorder à ses opérateurs économiques.

Avis

Le principe voulant que des marchandises mises à la consommation dans un Etat membre, et détenues à des fins commerciales dans un autre Etat membre, soient soumises au paiement de l'accise dans cet Etat membre, s'applique intégralement aux produits d'accise vendus au cours de voyages intracommunautaires, sauf si, comme le prévoit la communication de la Commission 99/08 susvisée, les produits sont détenus à bord d'un navire ou d'un aéronef effectuant des traversées ou des vols entre deux Etats membres et ne sont pas disponibles à la vente lorsque le navire ou l'aéronef se trouve dans le territoire d'un de ces deux Etats membres. Dans cette dernière situation, les produits ne sont pas considérés comme étant détenus à des fins commerciales dans ce dernier Etat membre. Afin de dissiper tout doute quant à l'existence de cette possibilité, il y a lieu de l'indiquer expressément dans la directive.

En ce qui concerne les procédures administratives à respecter par les opérateurs concernés, une harmonisation communautaire de celles-ci est souhaitable. En effet, force est de constater qu'actuellement, seuls certains Etats membres ont mis en place certaines simplifications de procédure et qu'en conséquence, les opérateurs économiques concernés doivent appliquer des procédures très divergentes d'un Etat membre à un autre. Par ailleurs, il importe de souligner que l'absence de formalités administratives simplifiées est parfois la conséquence de la procédure nécessaire à la mise en place de telles simplifications. En l'occurrence, certains Etats membres estiment que la conclusion de conventions bilatérales dont question à l'article 7, paragraphe 9, ne peut se faire qu'au niveau politique, tandis que d'autres estiment qu'un simple accord administratif est suffisant.

En conséquence, afin d'apporter une réponse satisfaisante aux demandes légitimes de simplification introduites par les opérateurs économiques, la Commission invite les Etats membres, dans le cadre des dispositions légales actuelles, à collaborer à la mise en place de procédures simplifiées communes. Si le besoin devait s'en faire sentir, la Commission est disposée à utiliser l'enceinte non réglementaire du comité des accises, afin de mettre au point un cadre communautaire commun des simplifications de procédure à mettre en place.

Par ailleurs, compte tenu du fait que ces procédures simplifiées n'ont aucune incidence sur le principe général de taxation, il est proposé de remplacer la disposition de l'article 7, paragraphe 9, prévoyant l'obligation d'en autoriser la mise en place au moyen de

conventions bilatérales, par une disposition prévoyant que cette mise en place peut avoir lieu par simple accord administratif.

La proposition de directive prévoit expressément à l'article 7, paragraphe 1, troisième alinéa, que les produits détenus à bord d'un navire ou d'un aéronef effectuant des traversées ou des vols entre deux Etats membres, mais qui ne sont pas disponibles à la vente lorsque le navire ou l'aéronef se trouve dans le territoire d'un Etat membre, ne sont pas considérés comme détenus à des fins commerciales dans cet Etat membre. En outre, elle mentionne à l'article 7, paragraphe 9, que la mise en place de procédures simplifiées a lieu par simple accord administratif bilatéral.

3.3.6. Absence de dispositions relatives aux infractions

Difficultés rencontrées

Contrairement aux mouvements effectués en régime suspensif pour lesquels des dispositions spécifiques en matière d'infractions ont été reprises dans la directive 92/12/CEE (voir articles 14 et 20), il n'existe aucune disposition communautaire concernant la procédure à suivre en cas de pertes ou en cas d'infractions constatées à l'occasion de mouvements en régime "accise acquittée".

Avis

L'absence de dispositions communautaires relatives aux pertes et infractions constatées en cours de circulation de produits d'accise ayant déjà acquitté l'accise, constitue un vide juridique qu'il convient de combler. En effet, l'absence de dispositions déterminant l'Etat membre dans lequel l'accise est due peut conduire à des conflits d'intérêt entre Etats membres et, le cas échéant, à une double taxation. De plus, les divergences de traitement qui résultent de cette absence de dispositions communautaires peut conduire, pour des situations comparables, à des traitements tout à fait divergents, et donc à des distorsions de concurrence entre opérateurs. En conséquence, il convient de soumettre le traitement de ces pertes et infractions à un régime similaire à celui appliqué aux pertes et infractions constatées en régime suspensif de l'accise.

La proposition de directive insère des dispositions spécifiques relatives au traitement des pertes et infractions constatées en cours de circulation intracommunautaire de produits ayant déjà été mis à la consommation (nouveaux articles 10 bis à 10 quater).

3.4. Article 8

En accord avec les principes régissant le marché intérieur, l'article 8 de la directive établit que pour les produits acquis par les particuliers, pour leurs besoins propres et transportés par eux-mêmes, les droits d'accises sont perçus dans l'Etat membre où les produits sont acquis.

Malgré sa simplicité apparente, cet article est au centre de nombreuses discussions; celles-ci concernent notamment:

- l'interprétation du concept « transportés par eux-mêmes » ;
- le traitement d'autres cas de mouvements non commerciaux ;
- le commerce transfrontalier.

3.4.1. Ensemble des difficultés rencontrées

3.4.1.1. L'interprétation du concept « transportés par eux-mêmes »

En 1995 la Cour d'appel de Londres a soumis une question préjudicielle à la Cour de Justice concernant l'interprétation de l'article 8. Cette question se rapportait au cas de produits mis la consommation dans un Etat membre B et acquis par ou au nom d'un particulier résidant dans un Etat membre A via un agent qui prend également en charge le transport des produits.

Cette construction fiscale avait été mise en place par un réseau commercial d'entreprises associées qui, sur la base d'une interprétation large des dispositions de l'article 8, avaient établi le système suivant:

- une société du groupe fabrique une certaine marque de cigarettes destinée au marché britannique;
- une deuxième société, liée à la première, met les cigarettes à la consommation au grand-duché de Luxembourg, où elles sont vendues via le commerce de gros et de détail;
- une troisième société (liée aux autres deux) installée au Royaume-Uni centralise les demandes émises par les particuliers britanniques pour l'achat de cigarettes mises à la consommation au Luxembourg; elle en assure également le transport vers le Royaume-Uni.

Le principe fiscal soutenu par ces sociétés était que le droit de propriété sur les produits était transféré au particulier au moment même où celui-ci passait une commande. Selon ces sociétés, eu égard au fait que le transporteur n'intervenait pas à des fins commerciales (il ne vendait pas les cigarettes, mais était simplement concerné par la transmission des ordres d'achats et par le transport des produits), les dispositions de l'article 8 de la directive 92/12/CEE étaient d'application.

Toujours selon ces sociétés, les mouvements effectués s'apparentaient à des cas de "ventes à distance" non explicitement couverts dans la directive et devaient donc, être traités par analogie avec l'article 8. Chaque mois, les commandes faites par les particuliers n'excédaient pas les niveaux indicatifs fixés à l'article 9, paragraphe 2, c'est-à-dire 800 cigarettes par acheteur.

Les autorités britanniques ont considéré que la construction fiscale mise en place, était un cas d'évasion fiscale, permettant au particulier britannique d'acheter ("*sans quitter le confort de son fauteuil*") des produits dans un autre Etat membre appliquant une taxation

plus faible que celle en vigueur au Royaume-Uni. Leur argument, soutenu par l'avocat général dans ses conclusions, était que l'article 8 est uniquement applicable lorsque les conditions suivantes sont réunies simultanément:

- a) les produits doivent être acquis par les particuliers ;
- b) les produits doivent être destinés aux besoins propres de ces personnes ;
- c) les produits doivent être transportés par les particuliers eux-mêmes.

Dans son arrêt du 2 avril 1998 dans cette affaire C-296/95⁶, la Cour a jugé que :

"La 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, telle que modifiée par la directive 92/108/CEE du Conseil, du 14 décembre 1992, doit être interprétée en ce sens qu'elle ne s'oppose pas à la perception dans un Etat membre A de droits d'accise sur des marchandises mises à la consommation dans un Etat membre B où elles ont été acquises auprès d'une société X pour les besoins de particuliers établis dans l'Etat membre A par l'intermédiaire d'une société Y intervenant en qualité d'agent pour ces particuliers et contre rémunération, sachant que le transport des marchandises de l'Etat membre B vers l'Etat membre A a été également organisé par la société Y pour le compte des particuliers et réalisé par un transporteur agissant à titre onéreux."

La Cour a ainsi mis un terme à ce cas particulier. Pour le cas qui lui a été soumis, la Cour reconnaît l'existence de fins commerciales et impose donc le paiement de l'accise dans l'Etat membre de consommation des produits.

Néanmoins, il convient de mettre en évidence que dans les motifs de cet arrêt, la Cour donne son interprétation du concept « transportés par eux-mêmes ». En l'occurrence, dans les commentaires repris aux points 33 à 36 des motifs, la Cour, après avoir examiné notamment toutes les versions linguistiques de l'article 8, retient la seule situation où le transport est réalisé personnellement par l'acquéreur des produits soumis à accise.

3.4.1.2. Mouvements non commerciaux

Contexte

L'article 23, paragraphe 3 de la directive 92/12/CEE stipule que les dispositions relatives aux droits d'accises prévues par les directives suivantes cessent d'avoir effet le 31 décembre 1992 :

- directive 74/651/CEE relative aux franchises fiscales applicables à l'importation des marchandises faisant l'objet de petits envois sans caractère commercial au sein de la Communauté⁷;

⁶ Recueil de jurisprudence 1998 p. I-01605.

⁷ JO L 354 du 30.12.1974, p. 57.

- directive 83/183/CEE relative aux franchises fiscales applicables aux importations définitives de biens personnels des particuliers en provenance d'un Etat membre⁸;
- directive 68/297/CEE concernant l'uniformisation des dispositions relatives à l'admission en franchise du carburant contenu dans les réservoirs des véhicules automobiles utilitaires⁹.

La disposition abrogatoire précitée vise à ne plus soumettre à un contrôle administratif les mouvements de produits soumis à accise *ne faisant pas l'objet de transaction commerciale* qui, suite à la création du marché intérieur et à l'application du principe du paiement de l'accise dans l'Etat membre d'acquisition, peuvent dorénavant circuler librement à l'intérieur de l'espace communautaire.

Difficultés rencontrées

La liberté de circulation mentionnée ci-dessus a été évoquée à trois reprises au sein du comité des accises:

- En janvier 1993, quatre Etats membres ont déclaré qu'ils exigeaient le paiement des droits d'accises sur les cadeaux envoyés par la voie postale à des particuliers.
- En janvier 1999, quatre Etats membres ont déclaré qu'en cas de déménagement de produits d'accise détenus par un particulier, la dispense de paiement de l'accise dans l'Etat membre de destination ne pouvait être envisagée que pour autant que ce déménagement soit physiquement effectué par le particulier lui-même (application de l'article 8 de la directive 92/12/CEE).
- En juillet 2000, la situation d'envois de cadeaux à destination de particuliers a été de nouveau évoquée. Comme en janvier 1993, quatre Etats membres ont déclaré soumettre à taxation les cadeaux expédiés à destination de particuliers. Ces Etats membres ont particulièrement mis en évidence la difficulté de contrôler l'aspect non commercial de ces envois et le fait qu'aucune disposition de la directive 92/12/CEE n'exonérait expressément ceux-ci du paiement de l'accise dans l'Etat membre de destination.

Les interprétations fiscales dont question ci-dessus, conduisent à la taxation systématique dans l'Etat membre de destination, d'envois n'ayant aucun caractère commercial, expédiés à destination de particuliers. Cette situation a comme conséquence que dans certains Etats membres, les citoyens se trouvent aujourd'hui dans une situation moins favorable que celle en vigueur avant l'établissement du marché intérieur et y font donc actuellement l'objet d'un traitement fiscal moins favorable en comparaison avec celui réservé aux importations similaires en provenance de pays tiers.

⁸ JO L 105 du 23.4.1983, p. 64.

⁹ JO L 175 du 23.7.1968, p. 15.

A titre d'exemple, il peut être fait référence aux cas cités ci-après, lesquels peuvent être considérés, au plan du principe, comme ne donnant pas lieu à une nouvelle exigibilité du droit d'accise:

- a) produits expédiés au titre de petits envois sans caractère commercial par un particulier à un autre particulier établi dans un autre État membre. En l'occurrence, les produits doivent être destinés exclusivement à l'usage personnel ou familial du destinataire. En outre, ils ne doivent être envoyés contre le paiement direct ou indirect d'aucune somme ;
- b) transfert d'un État membre à un autre de biens personnels destinés aux besoins privés d'un particulier ou de sa famille (par exemple, les boissons alcoolisées obtenues dans le cadre d'une production familiale et destinées à un membre de la famille résidant dans un autre État membre) ;
- c) produits d'accise transportés suite à un transfert de résidence normale ou d'équipement d'une résidence secondaire ;
- d) produits d'accise offerts en cadeau de mariage ;
- e) produits d'accise acquis dans le cadre d'un héritage.

3.4.1.3. Commerce transfrontalier

Suite à la suppression des frontières fiscales entre États membres, le citoyen a la possibilité d'acquérir dans un autre État membre, des produits d'accise qu'il destine à son propre usage, sans que cette acquisition ne conduise au paiement de l'accise dans son État membre de résidence. Cette situation découle du principe de libre circulation résultant de la création du marché intérieur.

Dans un système communautaire où les taux d'accise ne sont pas harmonisés, il est compréhensible que le citoyen fasse usage de ce principe de libre circulation afin de profiter pleinement des différences de taxation découlant de cette absence d'harmonisation. Le recours audit principe explique l'importance des mouvements de produits d'accise constatée entre certains États membres.

Cette situation préoccupe toutefois les États membres appliquant des taux d'accises nettement supérieurs à ceux en vigueur dans les États membres voisins. Le problème essentiel auquel ils sont confrontés réside dans la distinction à opérer entre mouvements commerciaux et mouvements privés.

3.4.2. Avis

Afin de juger de la pertinence de l'article 8, il convient d'avoir à l'esprit que conformément au principe régissant le marché intérieur, les mouvements intracommunautaires de produits effectués par les particuliers pour leurs besoins propres, sont exclusivement soumis à taxation dans l'État membre d'acquisition.

L'actuel libellé de l'article 8 réduit ou peut sembler réduire ce principe. En effet, il y est fait mention de produits "transportés par eux-mêmes". Or, il convient de se rappeler qu'à l'origine, la proposition de la Commission ne contenait aucune disposition spécifique pour les mouvements effectués par les particuliers, ceux-ci étant en effet exclus du champ d'application d'un projet de directive ne s'intéressant qu'aux mouvements commerciaux de produits. Toutefois, eu égard à l'absence d'une réelle harmonisation des taux, les Etats membres ont demandé l'insertion dans la directive 92/12/CEE d'une disposition qui à la première lecture, peut être interprétée comme limitant l'application du principe général de libre circulation des produits aux seuls produits *transportés par les particuliers eux-mêmes*.

Produits transportés pour le compte de particuliers

L'actuel libellé de l'article 8, tel qu'il a été interprété par la Cour, limite l'application de ce principe à la seule situation où le transport est réalisé personnellement par l'acquéreur des produits soumis à accise. Si celui-ci n'accompagne donc pas personnellement les produits, l'accise devient à nouveau exigible dans l'Etat membre de destination. Cette restriction de la possibilité pour les particuliers d'acheter des marchandises toutes taxes payées dans un Etat membre et de les transporter vers un autre Etat membre, sans y être soumis à une nouvelle taxation, va au-delà du principe général retenu en matière de TVA. En matière de TVA, seules les ventes à distance (marchandises expédiées ou transportées par ou pour le compte du vendeur) sont en principe soumises à TVA dans l'Etat membre de destination. En revanche, les achats à distance (marchandises expédiées ou transportées par ou pour le compte de l'acheteur) sont systématiquement soumis à TVA dans l'Etat membre de départ, même s'il s'agit de produits soumis à accise.

La Commission estime qu'une telle restriction générale au principe régissant le marché intérieur ne se justifie plus. En conséquence, il est proposé, à l'instar du principe appliqué en matière de TVA, que tous les mouvements de produits destinés aux besoins propres d'un particulier, effectués par ou pour le compte d'un particulier sont, de par leur nature non commerciale, exclusivement soumis à taxation dans l'Etat membre d'acquisition.

Une exception à ce principe doit toutefois être mise en place pour les produits du tabac. En effet, l'application d'un tel principe serait en contradiction avec la politique de santé préconisée par le traité, notamment à l'article 152. Dès lors, conformément à cette politique et afin de tenir compte de la convention-cadre pour la lutte anti-tabac de l'Organisation mondiale de la santé¹⁰, laquelle préconise "*l'application de politiques fiscales et le cas échéant, de politiques des prix concernant les produits du tabac afin de parvenir à réduire progressivement la consommation du tabac*", la Commission propose que, à l'exclusion des produits du tabac transportés physiquement par le particulier lui-même ou faisant l'objet de mouvements entre particuliers, et destinés aux besoins propres du particulier destinataire, toutes les autres situations conduisent au paiement de l'accise dans l'Etat membre de destination. De la sorte, l'efficacité des mesures mises en place par

¹⁰ Cette convention a été adoptée par l'Assemblée mondiale de la santé le 21 mai 2003, et a été signée par la Communauté européenne le 16 juin 2003.

chaque Etat membre afin de se conformer aux conclusions de la convention- cadre précitée, ne risque pas d'être compromise par le fait que les particuliers peuvent librement se procurer des produits du tabac dans des Etats membres pratiquant une politique de prix inférieure à celle en vigueur dans leur Etat membre de résidence.

Dans la proposition de directive, l'article 8 est complété par un deuxième alinéa, énonçant clairement que le principe y repris au premier alinéa s'applique également aux produits, autres que les tabacs manufacturés, transportés pour le compte d'un particulier.

Les mouvements non commerciaux visés au point 3.4.1.2.

En ce qui concerne les mouvements non commerciaux visés au point 3.4.1.2. ci dessus, certains Etats membres veulent s'en tenir à une interprétation restrictive du principe de libre circulation des produits acquis par des particuliers. A de nombreuses reprises déjà, la Commission a rappelé que les dispositions de l'article 8 devaient être considérées comme destinées à mettre en évidence une situation de mouvements effectués à des fins non commerciales, mais que, dans le respect du principe du marché intérieur évoqué ci-dessus, d'autres situations pouvaient être imaginées. En l'occurrence, à titre d'exemple, il peut être fait référence aux mouvements non commerciaux de produits d'accise effectués entre particuliers (déménagements, cadeaux,...). Une interprétation restrictive de l'article 8, dans ce contexte, conduit à penser que de tels mouvements non commerciaux ne peuvent être exonérés de l'accise dans l'Etat membre de destination, que s'ils sont physiquement effectués par les particuliers auxquels ils sont destinés. Une telle interprétation, qui conduit à taxer des mouvements qui avant l'entrée en vigueur du marché intérieur étaient, moyennant le respect de certaines conditions, exonérés, est en complète contradiction avec les principes régissant le marché intérieur.

Dans la proposition de directive, un troisième alinéa est ajouté à l'article 8, indiquant que le principe énoncé au paragraphe 1 de cet article s'applique également lorsque les produits sont expédiés d'un particulier à un autre, sans contrepartie directe ou indirecte (il s'agit notamment des colis cadeaux). Les autres situations visées au point 3.4.1.2 ci-dessus sont couvertes par le deuxième alinéa de l'article 8, étant donné que dans ces situations, les produits sont transportés pour le compte d'un particulier.

Produits pour les besoins autres que les besoins propres de particuliers

Pour les autres produits d'accise acquis par des particuliers, transportés par eux-mêmes ou pour leur compte, mais destinés à des besoins autres que leurs besoins propres, l'accise doit être perçue dans l'Etat membre de destination. Actuellement, la directive ne prévoit pas expressément de procédure à suivre par les particuliers qui veulent légitimement effectuer de telles opérations. En outre, la possibilité d'un remboursement de l'accise initialement payée dans l'Etat membre d'acquisition des produits n'est pas clairement établie dans la directive. Afin de préciser les règles applicables en l'espèce, il convient de prévoir clairement que l'accise devient due dans l'Etat membre de destination, de déterminer le redevable et de fixer les procédures qu'il doit respecter. En ce qui concerne le redevable, il est logique que celui-ci doive être le particulier qui transporte ou fait

transporter les produits. En ce qui concerne les procédures à suivre, il y a lieu de traiter ces mouvements de la même façon que les mouvements visés à l'article 7.

Dans la proposition de directive, l'article 7, paragraphe 1 est complété par un deuxième alinéa, prévoyant que doivent être considérées comme des fins commerciales, toutes fins autres que les besoins propres de particuliers. Ainsi, les procédures visées au paragraphe 4 et 5, deuxième alinéa deviennent applicables aux détentions de produits acquis par un particulier pour des besoins autres que ses besoins propres, et le remboursement de l'accise dans l'Etat membre de départ devient possible en vertu du paragraphe 6.

Les niveaux indicatifs

Une inscription au procès-verbal de la directive prévoit qu'au-delà de l'introduction de certaines quantités de produits d'accise il appartient au particulier de *prouver* à la satisfaction de l'administration, que ceux-ci sont bien destinés à ses besoins propres. La Commission n'estime pas indiqué de reprendre cette inscription au PV dans le nouveau dispositif légal. En effet, pour chaque situation d'introduction de produits d'accise par un particulier, il appartient à l'administration de déterminer après l'examen *d'au moins l'ensemble* des critères évoqués à l'article 9, paragraphe 2, que les produits sont détenus à des fins commerciales. Eu égard au fait qu'une telle détermination est susceptible d'être contestée en justice, il est bien entendu nécessaire que les administrations fondent leur décision sur des éléments concrets, et non de simples présomptions.

En conséquence, le renversement de la charge de la preuve ne pouvant être légalement envisagé, le maintien des niveaux indicatifs figurant à l'article 9, paragraphe 2 ne se justifie plus. En effet, ceux-ci ne peuvent jamais être utilisés *à eux seuls* par une administration, pour justifier d'une détention de produits d'accise à des fins commerciales. En outre, ils ne peuvent jamais être interprétés comme constituant des seuils de "franchise", étant entendu qu'en dessous ou au-delà de ces niveaux, l'administration de l'Etat membre de contrôle devra si elle veut conférer le caractère commercial à l'envoi, être *toujours* en possession d'éléments concrets permettant de conclure à un tel caractère.

Les niveaux indicatifs ne peuvent donc se comprendre que dans le cadre d'instructions de contrôle données par une administration à ses agents, laquelle pouvant en effet recommander à ces derniers de ne débiter la procédure de contrôle des particuliers qu'à partir d'une certaine quantité de produits. Cette recommandation relevant toutefois de la compétence exclusive des Etats membres, elle ne doit pas figurer dans le dispositif légal de la directive.

Dans la proposition de directive, le nouveau libellé de l'article 9, paragraphe 2 ne reprend plus la possibilité d'appliquer des niveaux indicatifs.

3.5. Article 9

L'article 9, paragraphe 1 rappelle à nouveau le principe général de taxation déjà évoqué à l'article 7, paragraphe 1, tout en stipulant qu'en dehors des situations couvertes par les

articles 7 et 8, l'accise est due dans l'Etat membre sur lequel les produits sont détenus à des fins commerciales et qu'elle est exigible auprès du détenteur des produits.

L'article 9, paragraphe 2 fournit les critères devant au moins être pris en compte pour établir que les produits visés à l'article 8 sont destinés à des fins commerciales.

3.5.1. Pertinence de l'article 9, paragraphe 1

Difficultés rencontrées

Le libellé de l'article 9, paragraphe 1, est identique à celui de l'article 7, paragraphe 1, à l'exception du fait qu'il dispose que l'accise est due dans le chef du détenteur des produits.

Avis

Comme déjà indiqué au point 3.2., il convient de supprimer le fait générateur de l'article 9, paragraphe 1, qui fait double emploi avec le fait générateur prévu à l'article 7. Etant donné que l'article 9 actuel prévoit que le détenteur est le redevable dans les situations couvertes par cet article, il y a également lieu de compléter l'article 7, paragraphe 3, par un alinéa stipulant que, dans les cas autres que ceux pour lesquels un redevable est expressément désigné, le détenteur des produits est le redevable de l'accise. Il s'agit notamment de produits détenus par des particuliers pour des besoins autres que leurs besoins propres ou de produits détenus par un opérateur économique ou un organisme de droit public qui n'a pas respecté les prescriptions visées à l'article 7, paragraphe 5, proposé.

3.5.2. Critères permettant de conclure à des fins commerciales

Difficultés rencontrées

L'article 9, paragraphe 2, fixe un ensemble d'éléments devant au moins être pris en considération afin d'établir qu'une marchandise acquise par un particulier revêt un caractère commercial et peut donc faire l'objet d'une taxation dans l'Etat membre de détention.

Le problème principal rencontré est le critère relatif aux niveaux indicatifs. En effet, alors que le texte de l'article 9, paragraphe 2, fait simplement mention des "niveaux indicatifs" comme élément à prendre en considération dans l'ensemble de la procédure devant conduire à la qualification fiscale du mouvement effectué par un particulier, ces "niveaux indicatifs" sont souvent considérés comme étant une frontière législative permettant de traiter comme suit les mouvements effectués par des particuliers:

- jusqu'aux niveaux indicatifs: il appartient à l'administration nationale de démontrer que les produits acquis par les particuliers ont une fin commerciale;
- au-dessus des niveaux indicatifs: il appartient au particulier de démontrer, à la satisfaction de l'administration de contrôle, que ces produits sont bien destinés à ses besoins propres.

Le recours à ce "renversement de la charge de la preuve" est considéré par de nombreux citoyens européens comme contraire aux principes généraux du traité, ce qui apparaît clairement du grand nombre de plaintes reçues par la Commission à ce sujet. Sur la base de ces plaintes, la Commission a entamé des procédures d'infraction à l'encontre de certains Etats membres qui avaient recours à ce "renversement de la charge de la preuve", ayant conduit à un changement d'approche dans les Etats membres concernés.

Avis

Comme déjà expliqué au *point 3.4.2*, la Commission estime que le maintien des niveaux indicatifs figurant à l'article 9, paragraphe 2, ne se justifie plus. Pour le reste, il convient de maintenir le texte actuel de cette disposition, à l'exception de sa phrase introductive. Elle est adaptée au nouveau libellé de l'article 8, paragraphes 1 et 4, et vise maintenant les produits destinés à des fins autres que les besoins propres de particuliers au lieu des produits destinés à des fins commerciales. Cette nouvelle rédaction devrait dissiper les doutes éventuels quant à la nature de certaines détentions de produits qui, même si elles ne peuvent pas être qualifiées de "commerciales", ne sont pas destinées aux besoins propres d'un particulier.

Dans la proposition de directive, le deuxième alinéa de l'article 9, paragraphe 2, prévoyant la possibilité pour les Etats membres d'établir des niveaux indicatifs, n'est plus repris..

3.5.3. Modes atypiques de transport (article 9, paragraphe 3)

Difficultés rencontrées

Lors des discussions au Conseil, les États membres avaient exprimé leurs inquiétudes quant aux conditions de sécurité liées au transport d'huiles minérales, ainsi qu'au fait que la non harmonisation des taux d'accise en matière notamment d'huiles minérales pourrait inciter les particuliers à acheter des produits (notamment ceux utilisés pour le chauffage) dans un Etat à plus faible taxation et ensuite à les transporter eux-mêmes.

La disposition facultative reprise à l'article 9, paragraphe 3, doit être considérée comme une faculté laissée aux Etats membres de prendre des dispositions fiscales conduisant de fait à une interdiction générale du transport d'huiles minérales par des moyens de transport autres que les modes de transport dûment autorisés. En résumé,

- tout transport "autorisé", en ce sens qu'il est effectué à des fins commerciales par un opérateur professionnel, est soumis à l'accise dans l'État membre de destination;
- tout mode "atypique" de transport, sans préjudice de l'application d'autres peines fixées dans le domaine de la sécurité de transport, est également soumis à l'accise dans l'Etat membre de destination.

La disposition en question donne donc la possibilité aux Etats membres d'exclure les huiles minérales du champ d'application de l'article 8.

Le résultat est que dans le domaine des huiles minérales, et plus spécifiquement en ce qui concerne le gasoil de chauffage, les particuliers ne disposent pas, dans des situations identiques, de la même liberté fiscale que celles accordées aux autres produits d'accise (acquiescement de l'accise uniquement dans l'Etat membre de départ). De plus, l'utilisation de l'instrument fiscal afin de tenir compte des aspects de sécurité de transport doit être examinée.

Avis

La Commission n'est pas convaincue de la nécessité de maintenir une mesure dérogeant au principe général de libre circulation à appliquer aux mouvements effectués par des particuliers. Si un problème de sécurité peut exister en matière de transport d'huiles minérales, le recours à une disposition dérogeant au principe précité, n'est pas de nature à apporter une solution juridique satisfaisante audit problème.

La mise en place de dispositions qui n'ont comme unique but que de dissuader le transport d'huiles minérales par des particuliers, n'est pas fiscalement justifiable. En conséquence, le principe fiscal prévoyant que pour les produits d'accise transportés par des particuliers, le paiement de l'accise s'effectue exclusivement dans l'Etat membre d'acquisition, doit être intégralement appliqué aux huiles minérales. Le fait qu'une législation nationale ou communautaire soumettrait le transport d'huiles minérales au respect de règles de sécurité très strictes, doit être complètement dissocié du principe de taxation à réserver à de tels mouvements. Si ces normes devaient ne pas être respectées, une infraction devrait alors être constatée mais la constatation de celle-ci ne pourrait en aucun cas avoir une incidence en matière d'accise.

Dans le projet de directive, les dispositions de l'actuel article 9, paragraphe 3 ne sont plus reprises.

3.6. Article 10

L'article 10 établit le principe que, dans le cas des ventes de distance, le droit d'accise est dû dans l'Etat membre de destination.

La procédure de paiement mise en place dans cet article dispose que le droit d'accise doit être acquitté par le vendeur, ou le cas échéant, son représentant fiscal.

Il existe donc deux procédures distinctes de paiement du droit d'accise dans l'Etat membre de destination: la première concerne le paiement effectué par le vendeur lui-même tandis que la seconde se rapporte au paiement effectué par le représentant fiscal du vendeur.

L'Etat membre dans lequel le vendeur est établi doit s'assurer que celui-ci respecte (lui-même ou par l'intermédiaire de son représentant fiscal) les prescriptions suivantes:

- garantir le paiement des droits d'accise, dans les conditions fixées par l'Etat membre de destination, préalablement à l'expédition des produits;

- assurer le paiement des droits d'accises après l'arrivée des produits;
- tenir une comptabilité des livraisons des produits.

3.6.1. *Mouvements destinés exclusivement à des particuliers*

Difficultés rencontrées

La lecture des dispositions de l'article 10 ne permet pas de conclure que celles-ci concernent **uniquement** des mouvements à destination de particuliers. De plus, la distinction entre l'article 7 et l'article 10 n'apparaît pas clairement. En effet, la seule différence dans le libellé de ces deux articles semble être le fait qu'à l'article 10 le transport est pris en charge directement ou indirectement par le vendeur ou pour son propre compte. Or, cette situation est également rencontrée à l'article 7.

Avis

Le libellé de l'article 10 n'identifie pas clairement les mouvements qu'il concerne. L'intention originelle du législateur, à savoir la mise en place de procédures à appliquer aux ventes effectuées par un vendeur étranger à destination d'un particulier établi dans un autre Etat membre, n'est pas suffisamment mise en évidence.

Dans la proposition de directive, l'article 10 paragraphe 1 fait clairement apparaître qu'il s'agit de ventes à destination d'un particulier, effectuées par un vendeur qui prend en charge, directement ou indirectement, le transport des produits.

3.6.2. *Formalités imposées au vendeur*

Difficultés rencontrées

Les opérateurs jugent généralement la procédure actuelle peu satisfaisante. En l'occurrence, ceux-ci sont confrontés aux principales difficultés suivantes:

- manque d'harmonisation des procédures à respecter; en l'occurrence, chaque Etat membre décide souverainement des procédures liées au dépôt de la garantie ainsi qu'au paiement de l'accise. En l'occurrence, les vendeurs ont des difficultés à se conformer à des règles variant d'un Etat membre à l'autre ;
- difficulté de respecter la procédure relative au dépôt d'une garantie préalablement à l'expédition des produits; le respect de celle-ci implique en effet que le vendeur se rende physiquement dans l'Etat membre de destination préalablement à l'envoi des produits.

Hormis le fait qu'elle prévoit la possibilité pour les Etats membres d'exiger le paiement de l'accise dans le chef d'un représentant fiscal, la directive est muette quant aux formalités auxquelles est astreint ce représentant. Celles-ci sont donc laissées à l'appréciation des États membres. Dans la pratique, les procédures mises en place par les États membres diffèrent sensiblement, ce qui renforce la confusion pour les opérateurs.

La plupart des États membres ont opté pour la procédure prévoyant le paiement de l'accise par un représentant fiscal. En effet, à la différence du vendeur, celui-ci est une personne établie dans l'État membre de destination et est donc soumis au respect de la législation fiscale en vigueur dans cet État membre.

Toutefois, ce choix n'est pas jugé satisfaisant par les opérateurs économiques. En effet, le recours à un représentant fiscal induit une charge financière supplémentaire pour les vendeurs. Pour ces derniers, cette charge est jugée disproportionnée par rapport aux ventes effectuées.

Avis

Des obligations très diverses pèsent sur le représentant fiscal, lorsque l'État membre de destination en impose la désignation. Dans certains États membres, ce représentant fiscal doit faire l'objet d'un agrément de l'administration, il lui est en outre parfois demandé de verser une caution.

Par ailleurs, la notion même de représentant fiscal est entendue de façon très diverse d'un État membre à l'autre, les obligations concrètes qui en découlent étant différentes. Enfin, le coût financier que représente pour un opérateur la désignation d'un représentant fiscal n'est pas négligeable. Ce dernier n'accepte en effet de prendre à sa charge les obligations et les responsabilités du vendeur étranger qu'en échange d'une rémunération.

Toutes ces difficultés étant ressenties comme des contraintes parfois très lourdes, notamment pour les petites et moyennes entreprises, une simplification de la procédure actuelle s'impose.

En l'occurrence, il peut être fait référence à un projet pilote mis en place entre la France et la Belgique, lequel n'exige plus de recourir à un représentant fiscal. Ces deux États membres ont mis en place une procédure qui, tout en facilitant les procédures de paiement de l'accise à destination, permet aux administrations de ces États d'avoir un meilleur contrôle des mouvements effectués. Ces procédures autorisent les vendeurs étrangers à déposer, pour l'ensemble des mouvements qu'ils effectuent à destination d'un État membre, une garantie auprès d'un bureau centralisateur dans cet État membre; le paiement de l'accise s'effectue ensuite sur la base d'informations échangées entre l'État membre de départ et celui de destination.

La proposition de directive reprend à l'article 10, paragraphe 3, l'ensemble des procédures de simplification mises en place, au titre de projet pilote, entre la Belgique et la France. En outre, le libellé de cet article a été simplifié. Les paragraphes 1 et 2 actuels ont été intégrés dans un seul paragraphe. Le nouveau paragraphe 2 prévoit le moment auquel intervient l'exigibilité de l'accise. Finalement, les mots "dans le respect du droit communautaire" et "compatible avec le traité", ont été supprimés du paragraphe 5.

3.6.3. Absence de document administratif d'accompagnement

Difficultés rencontrées

Une autre différence essentielle par rapport à la procédure mise en place à l'article 7 réside dans le fait qu'aucun document d'accompagnement n'est exigé, le Conseil ayant estimé que les formalités liées à l'apurement dudit document ne pouvaient être imposées à un particulier.

Dans la pratique, les États membres ne sont pas favorables au fait que des produits destinés à des fins commerciales circulent sans document administratif; en effet, cette absence de document complique le contrôle de la régularité ou non du mouvement.

Avis

Eu égard au fait que la nouvelle procédure applicable aux ventes à distance (*voir point 3.6.2.*) oblige le vendeur à indiquer, sur les documents commerciaux accompagnant l'envoi des produits, les références à l'autorisation qui lui a été accordée tant par l'Etat membre de départ que par celui destination (dépôt d'une garantie centralisée), le contrôle de la régularité du mouvement peut être aisément effectué.

3.6.4. Transport pour le compte du particulier

Difficultés rencontrées

L'article 10 ne se prononce pas expressément quant aux mouvements de produits achetés par des particuliers et transportés pour leur compte, sans que le transport ne fasse l'objet d'aucune intervention directe ou indirecte du vendeur. Dès lors, le principe du paiement de l'accise à destination, tel que prévu à l'article 10, n'apparaît pas clairement.

Certains opérateurs ont conclu de cet apparent "vide juridique" que de tels mouvements nécessitaient uniquement l'acquittement de l'accise dans l'Etat membre d'achat. Or, cette conclusion est en contradiction avec les dispositions de l'article 8, lesquelles réservent le paiement du droit d'accise dans l'Etat membre d'acquisition aux produits d'accise acquis par des particuliers, pour leurs besoins propres, **et transportés par eux-mêmes.**

Avis

La libéralisation des mouvements effectués par ou pour le compte des particuliers permet d'apporter une réponse satisfaisante au présent problème. Notons que les produits du tabac sont exclus de cette libéralisation pour les raisons évoquées au point 3.4.2., sous le titre "*Produits transportés pour le compte de particuliers*".

4. CONCLUSIONS

Dix années se sont écoulées depuis la création du marché intérieur et donc de l'entrée en vigueur des dispositions des articles 7 à 10 de la directive 92/12/CEE. S'il est vrai que les mouvements intracommunautaires concernés par ces dispositions ne représentent qu'une part très faible de l'ensemble des mouvements intracommunautaires des produits d'accise, il importe toutefois de souligner qu'ils concernent essentiellement des particuliers ainsi que des petits opérateurs économiques qui ne disposent pas d'une infrastructure commerciale et de moyens financiers importants.

Or, ces intervenants, particulièrement conscients des opportunités que devrait leur offrir le marché intérieur, éprouvent des difficultés, comme en témoignent notamment les problèmes évoqués au point 4, soit à se conformer aux procédures d'application mentionnées dans les articles 7 à 10, soit même à comprendre le bien-fondé de certains principes de taxation à la base de ceux-ci.

En effet, force est de constater que l'actuel libellé des articles 7 à 10 a permis la mise en place d'interprétations nationales, donnant selon les Etats membres, un éclairage plus libéral ou au contraire plus contraignant auxdits articles. En l'occurrence, la Commission estime que cette situation n'est pas uniquement à attribuer à un manque éventuel de lisibilité de ces articles, mais bien plutôt à une réaction protectionniste de certains Etats membres s'efforçant, afin de protéger des intérêts budgétaires nationaux, de limiter au maximum la portée des libertés de circulation de marchandises induites par le marché intérieur.

Dès lors, même s'il était possible, à terme, d'aboutir, via la jurisprudence de la Cour, à une interprétation commune des articles 7 à 10, la Commission estime qu'il appartient au législateur, c'est-à-dire au Conseil, d'apporter les réponses nécessaires. A cette fin, une proposition législative a été élaborée (voir "la proposition de directive" jointe en annexe au présent rapport); celle-ci repose sur les mêmes principes que ceux qui sont à l'origine des articles actuels, à savoir:

- la nécessité d'acquitter l'accise dans l'Etat membre de destination, lorsque des produits d'accise ont une finalité commerciale;
- les principes généraux du marché intérieur, voulant que les mouvements non commerciaux effectués par des particuliers, fassent uniquement l'objet de l'acquittement de l'accise dans l'Etat membre d'acquisition.

Outre la proposition législative précitée, la Commission estime qu'afin de tenir compte des problèmes de remboursement évoqués au chapitre 4, il convient de procéder à une modification du règlement (CEE) n° 3649/92. Un projet en ce sens est également joint au présent rapport.

ANNEXE

Articles 7 à 10 de la directive 92/12/CEE

Article 7

1. Dans le cas où des produits soumis à accise ayant déjà été mis à la consommation dans un État membre sont détenus à des fins commerciales dans un autre État membre, les droits d'accises sont perçus dans l'État membre dans lequel ces produits sont détenus.
2. À cette fin, sans préjudice de l'article 6, lorsque les produits ayant déjà été mis à la consommation telle que définie à l'article 6 dans un État membre sont livrés, ou destinés à être livrés à l'intérieur d'un autre État membre ou affectés à l'intérieur d'un autre État membre aux besoins d'un opérateur accomplissant de manière indépendante une activité économique ou aux besoins d'un organisme de droit public, l'accise devient exigible dans cet autre État membre.
3. L'accise est due, selon le cas, auprès de la personne qui effectue la livraison, qui détient les produits destinés à être livrés ou auprès de la personne où a lieu l'affectation des produits à l'intérieur d'un autre État membre que celui où les produits ont déjà été mis à la consommation, ou auprès de l'opérateur professionnel ou de l'organisme de droit public.
4. Les produits visés au paragraphe 1 circulent entre les territoires des différents États membres sous le couvert d'un document d'accompagnement qui mentionne les éléments principaux du document visé à l'article 18 paragraphe 1. La forme et le contenu de ce document sont définis selon la procédure prévue à l'article 24 de la présente directive.
5. La personne, l'opérateur ou l'organisme visé au paragraphe 3 doit se conformer aux prescriptions suivantes:
 - a) Effectuer, préalablement à l'expédition des marchandises, une déclaration auprès des autorités fiscales de l'État membre de destination et garantir le paiement des droits d'accises;
 - b) Acquitter les droits d'accises de l'État membre de destination selon les modalités prévues par cet État membre;
 - c) Se prêter à tout contrôle permettant à l'administration de l'État membre de destination de s'assurer de la réception effective des marchandises et du paiement des droits d'accises dont elles sont passibles.
6. Les droits d'accises acquittés dans le premier État membre, visé au paragraphe 1, sont remboursés conformément à l'article 22 paragraphe 3.
7. Si des produits soumis à accise ayant déjà été mis à la consommation dans un État membre sont livrés vers un autre lieu de destination dans ce même État membre *via* le territoire d'un autre État membre en utilisant un itinéraire approprié, le document d'accompagnement visé au paragraphe 4 doit être utilisé.

8. Dans les cas visés au paragraphe 7:

- a) L'expéditeur doit effectuer, préalablement à l'expédition des marchandises, une déclaration auprès des autorités fiscales du lieu de départ chargées du contrôle en matière d'accise;
- b) Le destinataire doit certifier la réception des marchandises suivant les prescriptions prévues par les autorités fiscales du lieu de destination chargées du contrôle en matière d'accise;
- c) L'expéditeur et le destinataire doivent se prêter à tout contrôle permettant à leurs propres autorités fiscales de s'assurer de la réception effective des marchandises.

9. Dans le cas où des produits soumis à accise circulent fréquemment et régulièrement dans les conditions visées au paragraphe 7, les États membres peuvent autoriser, au moyen de conventions bilatérales, une procédure simplifiée dérogeant aux paragraphes 7 et 8.

Article 8

Pour les produits acquis par les particuliers, pour leurs besoins propres et transportés par eux-mêmes, le principe régissant le marché intérieur dispose que les droits d'accises sont perçus dans l'État membre où les produits sont acquis.

Article 9

1. Sans préjudice des articles 6, 7 et 8, l'accise devient exigible lorsque les produits mis à la consommation dans un État membre sont détenus à des fins commerciales dans un autre État membre.

Dans ce cas, l'accise est due dans l'État membre sur le territoire duquel les produits se trouvent et devient exigible auprès du détenteur des produits.

2. Pour établir que les produits visés à l'article 8 sont destinés à des fins commerciales, les États membres doivent, entre autres, tenir compte des points suivants:

- Le statut commercial et les motifs du détenteur des produits ;
- Le lieu où ces produits se trouvent ou, le cas échéant, le mode de transport utilisé ;
- Tout document relatif à ces produits ;
- La nature de ces produits ;
- La quantité de ces produits.

Pour l'application du cinquième tiret, les États membres peuvent seulement comme élément de preuve, établir des niveaux indicatifs. Ces niveaux indicatifs ne peuvent pas être inférieurs à:

a) *Produits de tabac*

- cigarettes 800 pièces
- cigarillos 400 pièces (cigares d'un poids maximal de 3 grammes par pièce)
- cigares 200 pièces
- tabac à fumer 1,0 kilogramme

b) *Boissons alcooliques*

- boissons spiritueuses 10 litres
- produits intermédiaires 20 litres
- vins 90 litres (dont 60 litres au maximum de vin mousseux)
- bières 110 litres

L'Irlande est autorisée à appliquer, jusqu'au 30 juin 1997, des niveaux indicatifs qui ne peuvent pas être inférieurs à 45 litres pour les vins (dont 30 litres au maximum de vin mousseux) et à 55 litres pour les bières.

3. Les États membres peuvent également prévoir que l'accise devient exigible dans l'État membre de consommation lors de l'acquisition d'huiles minérales ayant déjà été mises à la consommation dans un autre État membre si ces produits sont transportés suivant des modes de transport atypiques par des particuliers ou pour leur compte propre. Est à considérer comme mode de transport atypique le transport de carburant autrement que dans le réservoir des véhicules ou dans un bidon de réserve approprié ainsi que le transport de produits de chauffage liquides autrement que dans des camions-citernes utilisés pour le compte d'opérateurs professionnels.

Article 10

1. Les produits soumis à accise achetés par des personnes qui n'ont pas la qualité d'entrepôt agréé, d'opérateur enregistré ou non enregistré et qui sont expédiés ou transportés directement ou indirectement par le vendeur ou pour son compte propre sont soumis à accise dans l'État membre de destination. Aux fins du présent article, on entend par l'État membre de destination, l'État membre d'arrivée de l'expédition ou du transport.

2. À cette fin, la livraison de produits soumis à accise ayant déjà été mis à la consommation dans un État membre donnant lieu à l'expédition ou au transport de ces produits à destination d'une personne visée au paragraphe 1 établie dans un autre État membre et qui sont expédiés ou transportés directement ou indirectement par le vendeur ou pour son compte propre donne lieu à exigibilité de l'accise sur ces produits dans l'État membre de destination.

3. L'accise de l'État membre de destination est exigible auprès du vendeur au moment où la livraison est effectuée. Toutefois, les États membres peuvent prendre des dispositions prévoyant que l'accise est due par un représentant fiscal, autre que le destinataire des produits. Ce représentant fiscal doit être établi dans l'État membre de destination et agréé par les autorités fiscales de cet État membre.

L'État membre dans lequel le vendeur est établi doit s'assurer que celui-ci se conforme aux prescriptions suivantes:

- Garantir le paiement des droits d'accises, dans les conditions fixées par l'État membre de destination, préalablement à l'expédition des produits et assurer le paiement des droits d'accises après l'arrivée des produits ;
- Tenir une comptabilité des livraisons des produits.

4. Dans le cas visé au paragraphe 2, les droits d'accises acquittés dans le premier État membre sont remboursés conformément à l'article 22 paragraphe 4.

5. Les États membres peuvent, dans le respect du droit communautaire, fixer des modalités spécifiques d'application de la présente disposition pour les produits soumis à accise faisant l'objet d'une réglementation nationale particulière de distribution compatible avec le traité.

Proposition de

DIRECTIVE DU CONSEIL

modifiant la directive 92/12/CEE relative au régime général, à la détention, à la circulation et aux contrôles des produits soumis à accise

EXPOSÉ DES MOTIFS

Le rapport de la Commission au Parlement européen, au Conseil et au Comité économique et social européen concernant l'application des articles 7 à 10 de la directive 92/12/CEE¹ a conclu à la nécessité de clarifier certaines dispositions de ces articles, et de permettre ainsi une compréhension non équivoque des règles de taxation et de procédure qui y sont évoquées.

En conséquence, la Commission propose de modifier les dispositions relatives aux produits ayant déjà été mis à la consommation dans un Etat membre, et qui font l'objet d'un mouvement à destination d'un autre Etat membre. Les modifications apportées tiennent compte des mêmes principes que ceux pris en considération lors de l'adoption de la directive 92/12/CEE, à savoir:

- la nécessité d'acquitter l'accise dans l'Etat membre de destination, lorsque des produits d'accise ont une finalité commerciale;
- les principes généraux du marché intérieur, voulant que les mouvements non commerciaux effectués par des particuliers, fassent uniquement l'objet de l'acquittement de l'accise dans l'Etat membre d'acquisition.

COMMENTAIRE RELATIF AUX DISPOSITIONS PROPOSEES

Article 1^{er} – Modification de la directive 92/12/CEE

1) Modification de l'article 7

a) Modification de l'article 7, paragraphe 1

Le premier alinéa proposé reprend le principe énoncé au texte actuel de l'article 7, stipulant que lorsque des produits ayant déjà été mis à la consommation dans un Etat membre sont détenus à des fins commerciales dans un autre Etat membre, l'accise est perçue dans l'Etat membre de détention. Cependant, le libellé de cet alinéa est simplifié.

Un deuxième alinéa est ajouté, précisant que sont considérées comme des fins commerciales, toutes fins autres que les besoins propres des particuliers. Ainsi, les procédures visées aux paragraphes 4 et 5, deuxième alinéa, deviennent expressément applicables aux détentions de produits acquis par un particulier pour des besoins autres que ses besoins propres, et le remboursement de l'accise dans l'Etat membre de départ devient expressément possible en vertu du paragraphe 6. Actuellement, la directive ne prévoit pas expressément de procédure à suivre par les particuliers qui veulent légitimement effectuer de telles opérations. En ce qui concerne le redevable, il est logique que celui-ci doive être le particulier qui transporte ou fait transporter les produits. En ce qui concerne les procédures à suivre, il y a lieu de traiter ces mouvements de la même façon que les mouvements visés à l'article 7.

Le principe énoncé au premier alinéa s'applique intégralement aux produits d'accise vendus au cours de voyages intracommunautaires, sauf si, comme le prévoit la Communication de la

¹ 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 76 du 23.3.1992, p. 1), modifiée en dernier lieu par le règlement (CE) n° 807/2003 du Conseil, du 14 avril 2003 (JO L 122 du 16.5.2003, p. 36).

Commission 99/08², les produits sont détenus à bord d'un navire ou d'un aéronef effectuant des traversées ou des vols entre deux Etats membres et ne sont pas disponibles à la vente lorsque le navire ou l'aéronef se trouve dans le territoire d'un de ces deux Etats membres. Dans cette dernière situation, les produits ne sont pas considérés comme étant détenus à des fins commerciales dans ce dernier Etat membre. Afin de dissiper tout doute quant à l'existence de cette possibilité, il y a lieu de l'indiquer expressément dans la directive. A cette fin, un troisième alinéa est ajouté au paragraphe 1, précisant que les produits détenus à bord d'un navire ou d'un aéronef effectuant des traversées ou des vols entre deux Etats membres, mais qui ne sont pas disponibles à la vente lorsque le navire ou l'aéronef se trouve dans le territoire d'un Etat membre, ne sont pas considérés comme détenus à des fins commerciales dans cet Etat membre.

b) Modification de l'article 7, paragraphe 2

Le paragraphe 2 de l'article 7, ne faisant que répéter des dispositions déjà couvertes par les paragraphes 1 et 3, est supprimé.

c) Modification de l'article 7, paragraphes 3 à 9

La rédaction actuelle du paragraphe 3 laisse une grande flexibilité aux Etats membres quant à l'identification des personnes qui peuvent être tenues au paiement des droits d'accise dans l'Etat membre de destination. Cette flexibilité pose des difficultés à certains d'entre eux. En effet, l'expression "selon le cas" ne donne aucun critère défini pour établir si le droit d'accise doit être payé par l'expéditeur, par le destinataire ou éventuellement par une autre personne (par exemple le transporteur).

Le paragraphe 3 proposée distingue clairement deux situations de détention de produits soumis à accise à des fins commerciales, dans un Etat membre autre que celui de mise à la consommation et définit, sans ambiguïté, les redevables de l'accise dans chacune de ces situations, qui devront également accomplir les formalités exposées au paragraphe 5. Afin de résoudre les difficultés liées aux formalités à accomplir à destination, il convient de désigner comme redevable, la personne qui est la mieux à même de s'acquitter de ces formalités.

La situation envisagée au premier alinéa du paragraphe 3 vise les produits acheminés sur le territoire d'un autre Etat membre par un opérateur économique non établi dans cet Etat membre, en vue d'y être proposés à la vente. Il s'agit de produits qui, au moment de leur entrée sur le territoire d'un autre Etat membre, n'ont pas encore fait l'objet d'une transaction commerciale. Cet opérateur économique non établi est désigné comme redevable de l'accise dans cette situation.

La situation envisagée au deuxième alinéa du paragraphe 3 vise les produits affectés à l'intérieur d'un autre Etat membre aux besoins d'un opérateur économique ou d'un organisme de droit public. Dans cette situation, la règle générale à appliquer est celle de l'exigibilité de l'accise auprès du destinataire (l'opérateur économique ou l'organisme de droit public aux besoins duquel les produits sont affectés), établi dans l'Etat membre de destination. Si, dans cette situation, le vendeur étranger manifestait l'intention d'acquitter l'accise à destination (par exemple parce qu'il effectue régulièrement des livraisons en régime "droits acquittés" à

² Communication de la Commission concernant les règles en matière de TVA et d'accises applicables à partir du 1er juillet 1999 à la vente de biens à bord des transbordeurs et des aéronefs ou dans les aéroports aux passagers à l'intérieur de l'Union européenne - 1999/C 99/08 (JO C 99 du 10.4.1999, p. 20).

destination de cet Etat membre), il est prévu qu'il puisse opter pour devenir le redevable en lieu et place du destinataire des produits (possibilité prévue au troisième alinéa du paragraphe 3).

Suite à la suppression du fait générateur de l'accise actuellement prévu à l'article 9, il y a lieu d'ajouter un quatrième alinéa au paragraphe 3 de l'article 7, stipulant que dans les cas, autres que ceux visés aux alinéas 1 à 3 de ce paragraphe 3, l'accise est due auprès de la personne qui détient les produits à des fins commerciales. Cette disposition remplace l'alinéa 2 de l'article 9, paragraphe 1, supprimé (voir également les commentaires au point 3, a) ci-dessous).

Une dernière modification au paragraphe 3 concerne la notion d' "opérateur accomplissant de manière indépendante une activité économique". La proposition remplace cette notion par la notion d' "opérateur économique". En effet, les opérateurs concernés par cette disposition sont les opérateurs économiques dans leur globalité. En conséquence, la seule mention de la qualité d'"opérateur économique" suffit.

Au paragraphe 4, les mots "à l'exclusion de ceux pour lesquels l'opérateur économique non établi est identifié comme étant le redevable de l'accise," ont été ajoutés. En conséquence, le document d'accompagnement simplifié défini par le règlement (CEE) No 3649/92 de la Commission du 17 décembre 1992³ ne doit plus être utilisé dans ces situations. L'utilisation de ce document est remplacée par la procédure s'appliquant aux "ventes à distance" prévue à l'article 10, paragraphe 3 qui, tout en facilitant les procédures de paiement de l'accise à destination, permet aux administrations des Etats concernés d'avoir un meilleur contrôle des mouvements effectués.

Le paragraphe 5 prévoit les obligations à respecter par les redevables de l'accise définis au paragraphe 3. Le premier alinéa, qui est nouveau, prévoit que les formalités à accomplir par l'opérateur économique non établi dans l'Etat membre de détention sont les mêmes que celles s'appliquant aux "ventes à distance" prévues à l'article 10, paragraphe 3. Le deuxième alinéa reprend les formalités telles qu'elles sont prévues à l'heure actuelle au paragraphe 5, tout en spécifiant dans sa phrase introductive qu'elles s'appliquent dorénavant uniquement aux situations visées au paragraphe 3, deuxième et quatrième alinéas.

Les modifications des paragraphe 6, 7 et 8 sont purement de forme.

A l'heure actuelle, le paragraphe 9 autorise les Etat membres à mettre en place des procédures simplifiées, au moyen de conventions bilatérales, dans le cas où des produits soumis à accise circulent fréquemment et régulièrement d'un lieu dans un Etat membre vers un autre lieu dans ce même Etat membre, via le territoire d'un autre Etat membre. Eu égard au fait que ces procédures de simplification n'ont aucune incidence sur le principe général de taxation évoqué au paragraphe 1, le libellé du paragraphe 9 est modifié en vue de prévoir la mise en place des procédures simplifiées au moyen de simples accords administratifs. Ceci devrait faciliter la conclusion d'accords bilatéraux entre Etats membres.

2) Modifications de l'article 8

A l'heure actuelle, l'article 8 comprend un seul alinéa. La proposition modifie cet alinéa et y ajoute deux nouveaux alinéas.

Le premier alinéa proposé reprend le principe énoncé dans la version actuelle de l'article 8. Cependant, les mots "le principe régissant le marché intérieur dispose que" sont supprimés,

³ JO L 369 du 18.12.1992, p. 17.

étant donné qu'il est superflu de faire référence à un principe général qui découle directement du traité même.

L'actuel libellé de l'article 8 vise la seule situation où le transport est réalisé personnellement par l'acquéreur des produits soumis à accise. La Commission estime qu'une telle restriction générale au principe régissant le marché intérieur ne se justifie plus. En conséquence, il est proposé, à l'instar du principe appliqué en matière de TVA, que tous les mouvements de produits destinés aux besoins propres d'un particulier, effectués par ou pour le compte d'un particulier, soient de par leur nature non commerciale, exclusivement soumis à taxation dans l'Etat membre d'acquisition. A cette fin, le deuxième alinéa proposé énonce clairement que le principe du premier alinéa s'applique également aux produits transportés par un tiers pour le compte d'un particulier, à l'exclusion des tabacs manufacturés. En effet, la pleine application de ce principe à ces produits serait contradictoire avec la politique de santé préconisée par le traité, notamment à l'article 152, et par la convention-cadre pour la lutte anti-tabac de l'Organisation mondiale de la santé⁴, laquelle préconise "l'application de politiques fiscales et le cas échéant, de politiques des prix concernant les produits du tabac afin de parvenir à réduire progressivement la consommation du tabac". Il en découle qu'en ce qui concerne les produits du tabac, l'accise restera donc due dans l'Etat membre de destination, comme c'est le cas à l'heure actuelle, sur les produits du tabac qui sont acquis auprès d'un vendeur étranger et sont transportés pour le compte d'un particulier.

Le troisième alinéa précise que le principe de taxation dans l'Etat membre d'acquisition s'applique également aux produits expédiés d'un particulier à un autre sans contrepartie directe ou indirecte (il s'agit notamment des colis cadeaux). Cette précision paraît nécessaire afin de dissiper tout doute quant au traitement de ces mouvements qui sont de nature non commerciale.

3) Modifications de l'article 9

a) Modification de l'article 9, paragraphe 1, 1^{er} alinéa

L'article 9, paragraphe 1, 1^{er} alinéa établit que 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, dans des circonstances autres que celles prévues aux articles 6, 7 ou 8. Il est proposé de supprimer cette disposition, qui répète simplement le fait générateur déjà prévu à l'article 7, paragraphe 1, à la seule différence que le redevable de l'accise est le détenteur des produits au lieu des redevables identifiés dans les situations visées à l'article 7. Pour couvrir les situations qui sont à présent visées par l'article 9, l'article 7, paragraphe 3 a été complété par un alinéa stipulant que dans les cas autres que ceux pour lesquels un redevable est expressément désigné, le détenteur des produits est le redevable de l'accise. Il peut notamment s'agir de produits détenus par des particuliers pour des besoins autres que leurs besoins propres ou de produits détenus par un opérateur économique ou un organisme de droit public qui n'a pas respecté les prescriptions énoncées à l'article 7, paragraphe 5 proposé.

b) Modification de l'article 9, paragraphe 2

Dans la phrase introductive du paragraphe 2, la référence à l'article 8 est supprimée. En effet, cette disposition vise à fixer des critères à prendre en compte par les autorités compétentes des Etats membres dans toutes les situations de détention de produits sur leurs territoires, pour

⁴ Cette convention a été adoptée par l'Assemblée mondiale de la santé le 21 mai 2003, et a été signée par la Communauté européenne le 16 juin 2003.

lesquelles ils existent des doutes si les produits sont détenus à des fins commerciales ou pour les besoins propres de particuliers.

Le 2^{ème} alinéa du paragraphe 2 n'est plus retenu dans la proposition. Cet alinéa permet aux Etats membres de prévoir des niveaux indicatifs, seulement comme élément de preuve, pour établir que les produits visés à l'article 8 sont destinés à des fins commerciales. En effet, ces limites indicatives ne peuvent jamais être utilisées à elles seules par une administration, pour justifier d'une détention de produits d'accise à des fins commerciales. En outre, elles ne peuvent jamais être interprétées comme constituant des seuils de "franchise", étant en effet entendu qu'en dessous ou au-delà de ces niveaux, l'administration de l'Etat membre de contrôle devra, si elle veut conférer le caractère commercial à l'envoi, être toujours en possession d'éléments concrets permettant de conclure à un tel caractère. Les niveaux indicatifs ne peuvent donc se comprendre que dans le cadre d'instructions de contrôle données par une administration à ses agents, laquelle pouvant recommander à ces derniers de n'entamer la procédure de contrôle des particuliers qu'à compter d'une certaine quantité de produits. Cette recommandation relevant toutefois de la compétence exclusive des Etats membres, elle ne doit donc pas figurer dans le dispositif légal de la directive.

c) Modification de l'article 9, paragraphe 3

L'article 9, paragraphe 3 est supprimé. La Commission n'est pas convaincue de la nécessité de maintenir une disposition fiscale permettant aux Etats membres de déroger au principe général de libre circulation applicable aux mouvements effectués par des particuliers. Si un problème de sécurité peut exister en matière de transport d'huiles minérales, le recours à une disposition dérogeant au principe précité n'est pas de nature à apporter une solution juridique satisfaisante audit problème. Le fait qu'une législation nationale ou communautaire soumettrait le transport d'huiles minérales au respect de règles de sécurité très strictes, doit être complètement dissocié du principe de taxation à réserver à de tels mouvements. Si certaines normes de sécurité n'étaient pas respectées, une infraction devrait alors être constatée mais la constatation de celle-ci ne pourrait en aucun cas avoir une incidence en matière d'accise.

4) Modifications de l'article 10

Le libellé du paragraphe 1 n'identifie pas clairement les mouvements qu'il concerne. L'intention originelle du législateur, à savoir la mise en place de procédures à appliquer aux ventes effectuées par un vendeur étranger qui prend en charge, directement ou indirectement, le transport des produits à destination d'un particulier établi dans un autre Etat membre (les "ventes à distance"), n'est pas suffisamment mise en évidence. En vue de faire clairement apparaître que cette disposition vise les ventes à destination d'un particulier, les mots "*achetés par des personnes qui n'ont pas la qualité d'entrepoteur agréé, d'opérateur enregistré ou non enregistré*" sont remplacés par les mots "*achetés par des personnes qui agissent en tant que particuliers*".

Le paragraphe 2, qui répète les dispositions du paragraphe 1, est supprimé. Il est remplacé par une disposition, actuellement reprise au paragraphe 3, indiquant que l'accise devient exigible au moment de la livraison de produits.

Le paragraphe 3 définit les obligations à respecter par les opérateurs économiques qui effectuent des opérations visées au paragraphe 1. Le rapport fait état du fait que les opérateurs commerciaux jugent généralement la procédure actuelle de paiement peu satisfaisante. En l'occurrence, ceux-ci sont confrontés aux principales difficultés suivantes:

- Le manque d'harmonisation des procédures à respecter; en l'occurrence, chaque Etat membre décide souverainement des procédures liées au dépôt de la garantie ainsi qu'au paiement de l'accise.
- La difficulté de respecter la procédure relative au dépôt d'une garantie préalablement à l'expédition des produits. Le respect de celle-ci implique en effet que le vendeur se rende physiquement dans l'Etat membre de destination préalablement à l'envoi des produits.
- La désignation d'un représentant, exigée par la plupart des Etats membres, qui induit une charge financière supplémentaire pour les vendeurs. Pour ces derniers, cette charge est jugée disproportionnée par rapport aux ventes effectuées.
- Le fait que la notion même de représentant fiscal est interprétée de façon très diverse d'un Etat membre à l'autre, les obligations concrètes qui en découlent pouvant donc être différentes.

Toutes ces difficultés étant ressenties comme des contraintes parfois très lourdes, notamment pour les petites et moyennes entreprises, la procédure prévue au paragraphe 3 est remplacée par une procédure simplifiée. Cette procédure facilite le paiement de l'accise dans l'Etat membre de destination, tout en permettant à l'administration de cet Etat membre d'avoir un meilleur contrôle des mouvements effectués. La possibilité pour l'Etat membre de destination d'exiger la désignation d'un représentant fiscal n'est plus retenue.

Le paragraphe 4, ne fait plus référence au paragraphe 2 mais au paragraphe 1. Ceci est une conséquence des modifications proposées aux paragraphes 1 et 2.

Au paragraphe 5, les mots "dans le respect du droit communautaire" et "compatible avec le traité" sont supprimés. Ces références sont superflues dans la mesure où le droit communautaire et les dispositions du traité s'appliquent en tout état de cause.

5) Insertion des articles 10 bis, 10 ter et 10 quater

L'absence dans le dispositif légal de la directive de dispositions communautaires relatives aux pertes et infractions constatées en cours de circulation intra communautaire de produits d'accise ayant déjà été mis à la consommation dans un Etat membre, constitue un vide juridique. En effet, l'absence de dispositions déterminant dans ce cas l'Etat membre dans lequel l'accise est due, peut conduire à des conflits d'intérêt entre Etats membres et, le cas échéant, à une double taxation. De plus, l'absence de telles dispositions communautaires peut conduire, pour des situations comparables, à des traitements divergents d'un Etat membre à un autre, et donc à des distorsions de concurrence entre opérateurs. En conséquence, il convient de soumettre le traitement de ces pertes et infractions à un régime similaire à celui appliqué aux pertes et infractions constatées en régime suspensif de l'accise (voir articles 14 et 20 de la directive).

L'article 10 bis, paragraphes 1 et 2, prévoit l'octroi d'une franchise dans l'Etat membre de destination pour les pertes intervenues lors de la circulation intra communautaire, à des fins commerciales, de produits d'accise déjà mis à la consommation dans un Etat membre. En l'occurrence, les conditions d'octroi sont fixées par chaque Etat membre et se rapportent tant aux pertes dues à des cas fortuits ou de force majeure, qu'à des pertes inhérentes à la nature des produits transportés. Le paragraphe 3 traite de la suite fiscale à réserver aux manquants, autres que ceux à considérer comme une infraction ou une irrégularité et ne pouvant bénéficier de la franchise de l'accise accordée aux pertes visées aux paragraphes 1 et 2.

L'article 10 ter traite de la suite fiscale à réserver aux produits d'accise ayant fait l'objet d'une infraction ou d'une irrégularité en cours de transport intra communautaire. Cet article détermine notamment le lieu d'exigibilité de l'accise ainsi que le débiteur de l'accise dans les différentes situations envisageables. Les dispositions de cet article sont analogues à celles déjà prévues pour les produits d'accise circulant en régime suspensif (voir article 20 de la directive 92/12/CEE).

Afin d'éviter une double imposition, l'article 10 quater dispose que l'Etat membre de départ rembourse l'accise initialement perçue dès que la preuve du recouvrement de l'accise dans un autre Etat membre, dans les cas visés à l'article 10 bis, paragraphe 3, et à l'article 10 ter, paragraphes 1 à 4, est fournie. Cet article prévoit également que, dans ces cas, la garantie déposée dans l'Etat membre de destination selon l'article 7, paragraphe 5, point a, et l'article 10, paragraphe 3, point b) est libérée.

6) Modification de l'article 27

Il est prévu que l'application des modifications apportées par la présente directive devra faire l'objet d'une évaluation et d'un examen par le Conseil, sur la base d'un rapport de la Commission, avant le 1^{er} janvier 2010.

Proposition de

DIRECTIVE DU CONSEIL

modifiant la directive 92/12/CEE relative au régime général, à la détention, à la circulation et aux contrôles des produits soumis à accise

LE CONSEIL DE L'UNION EUROPÉENNE,

vu le traité instituant la Communauté européenne, et notamment son article 93,

vu la proposition de la Commission¹,

vu l'avis du Parlement européen²,

vu l'avis du Comité économique et social européen³,

considérant ce qui suit:

- (1) L'article 27 de la 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 accise⁴ prévoit qu'avant le 1er janvier 1997 le Conseil réexamine les articles 7 à 10 en vue d'arrêter, le cas échéant, les modifications nécessaires. Ces articles fixent les dispositions applicables aux mouvements intracommunautaires, de nature commerciale ou privée, de produits pour lesquels les droits d'accises ont déjà été acquittés dans un Etat membre. Toutefois, à l'époque, les mouvements intracommunautaires de produits ayant déjà été mis à la consommation dans un Etat membre étaient relativement insignifiants, et en conséquence, les Etats membres ne disposaient pas de l'expérience suffisante afin d'évaluer la pertinence des articles 7 à 10 de la directive 92/12/CEE.
- (2) Depuis cette date, même si les chiffres relatifs aux mouvements intracommunautaires en taxes acquittées sont toujours relativement faibles, une part de plus en plus importante d'acteurs économiques ou de personnes privées tentent d'interpréter les dispositions des articles 7 à 10 de la directive 92/12/CEE de manière à leur permettre de légitimer des pratiques commerciales conduisant au paiement de l'accise dans l'Etat membre d'acquisition des produits. De plus, l'évolution des transactions commerciales effectuées par Internet ainsi que la suppression des ventes hors taxes aux voyageurs dans le trafic intracommunautaire ont engendré une augmentation du recours aux dispositions précitées. Sur la base des conclusions d'une nouvelle enquête lancée en janvier 2002 et adressée tant aux administrations nationales qu'aux acteurs

¹ JO C [...] du [...], p. [...].

² JO C [...] du [...], p. [...].

³ JO C [...] du [...], p. [...].

⁴ JO L 76 du 23.3.1992, p.1. Directive modifiée en dernier lieu par le règlement (CE) 807/2003 du 14 avril 2003 (JO L 122 du 16.5.2003, p. 36).

économiques concernés, la Commission a établi un rapport sur l'application des articles 7 à 10 de la directive 92/12/CEE.

- (3) Le rapport de la Commission a conclu à la nécessité de revoir certaines de ces dispositions et d'en clarifier d'autres, permettant ainsi une compréhension non équivoque des règles de taxation et de procédure contenues dans les articles 7 à 10 de la directive 92/12/CEE.
- (4) Il convient de définir la notion de "fins commerciales" comme étant des "fins autres que les besoins propres des particuliers", afin de clarifier que le principe de la perception des droits d'accises sur des produits déjà mis à la consommation dans un Etat membre mais détenus à des fins commerciales dans un autre Etat membre, ainsi que les procédures y afférentes, s'appliquent pleinement aux produits détenus par un particulier pour des besoins autres que ses besoins propres.
- (5) Le principe de la perception de l'accise s'applique intégralement aux produits d'accise détenus à bord d'un navire ou d'un aéronef effectuant des traversées ou des vols entre deux Etats membres en vue d'être vendus au cours de voyages intracommunautaires, sauf si, comme le prévoit la communication 1999/C 99/08 de la Commission⁵, ces produits ne sont pas disponibles à la vente lorsque le navire ou l'aéronef se trouve dans le territoire d'un de ces deux Etats membres. Dans cette dernière situation, les produits ne sont pas considérés comme étant détenus à des fins commerciales dans ce dernier Etat membre. Afin de dissiper tout doute quant à l'existence de cette possibilité, il y a lieu de la prévoir expressément dans la directive.
- (6) L'article 7 distingue différentes situations dans lesquelles des produits soumis à accise, ayant déjà été mis à la consommation dans un Etat membre, sont détenus à des fins commerciales dans un autre Etat membre, mais n'identifie pas clairement la personne redevable du paiement des droits d'accises dans l'Etat membre de destination dans chacune de ces situations. Il convient, dès lors, pour chacune des situations visées, de définir sans ambiguïté la personne redevable du paiement de l'accise et les obligations à respecter dans l'Etat membre de destination.
- (7) Dans ces situations, il convient également de simplifier les obligations à respecter par les personnes non établies dans l'Etat membre de détention mais qui y sont redevables de l'accise, tout en permettant aux administrations des Etats membres concernés d'avoir un meilleur contrôle des mouvements effectués.
- (8) Il convient de remplacer la notion d' "opérateur accomplissant de manière indépendante une activité économique" par la notion d' "opérateur économique", étant donné que les opérateurs concernés sont les opérateurs économiques dans leur globalité.
- (9) Eu égard aux difficultés rencontrées par les Etats membres voulant mettre en place des procédures simplifiées au moyen de conventions bilatérales sur la base de l'article 7, paragraphe 9, notamment dans le cas des ventes à bord d'un avion ou d'un bateau au

⁵ Communication de la Commission concernant les règles en matière de TVA et d'accises applicables à partir du 1er juillet 1999 à la vente de biens à bord des transbordeurs et des aéronefs ou dans les aéroports aux passagers à l'intérieur de l'Union européenne - 1999/C 99/08 (JO C 99 du 10.4.1999, p. 20).

cours d'un transport intracommunautaire, il convient de permettre la mise en place de ces procédures simplifiées au moyen de simples accords administratifs.

- (10) L'article 8 énonce le principe régissant le marché intérieur selon lequel, pour les produits acquis par les particuliers pour leurs besoins propres et transportés par eux-mêmes d'un Etat membre à un autre, les droits d'accises sont perçus dans l'Etat membre où les produits sont acquis. Il convient d'étendre l'application de ce principe aux produits, destinés aux besoins propres d'un particulier et transportés par un tiers pour le compte d'un particulier, étant donné qu'il s'agit d'opérations de nature purement privées. Pour des raisons liées à la protection de la santé, il y a lieu de prévoir que l'extension du principe susvisé ne s'applique pas aux tabacs manufacturés transportés pour le compte d'un particulier.
- (11) Il convient de préciser que le principe énoncé à l'article 8 s'applique également aux produits expédiés d'un particulier à un autre sans contrepartie directe ou indirecte (il s'agit notamment des colis cadeaux), afin de dissiper tout doute quant au traitement de ces mouvements qui sont de nature non commerciale.
- (12) Il convient de supprimer le paragraphe 1 de l'article 9, qui répète simplement le fait générateur déjà prévu à l'article 7, paragraphe 1, à la seule différence que le redevable de l'accise est le détenteur des produits au lieu des redevables identifiés dans les situations visées à l'article 7. Pour couvrir les situations qui sont à présent visées par l'article 9, l'article 7, paragraphe 3, doit être complété par un alinéa stipulant que dans les cas autres que ceux pour lesquels un redevable est expressément désigné, le détenteur des produits est le redevable de l'accise.
- (13) Il convient de supprimer la possibilité pour les Etats membres de prévoir des niveaux indicatifs pour établir si des produits sont détenus à des fins commerciales ou pour les besoins propres de particuliers. En effet, ces limites indicatives ne peuvent jamais être utilisées à elles seules par une administration, pour justifier d'une détention de produits d'accise à des fins commerciales. Elles ne peuvent donc se comprendre que dans le cadre d'instructions de contrôle données par une administration à ses agents.
- (14) Il convient de supprimer l'article 9, paragraphe 3, étant donné qu'il n'est pas indiqué de maintenir une disposition fiscale permettant aux Etats membres de déroger au principe énoncé à l'article 8 pour des raisons liées à la sécurité en matière de transport d'huiles minérales.
- (15) Il convient de préciser que seules les personnes agissant en tant que particuliers sont visées par la situation couverte par l'article 10 (les "ventes à distance"), étant donné que les mouvements à destination des opérateurs économiques ou des organismes de droit public sont expressément couverts par l'article 7. En outre, il convient de mettre en place, pour ces "ventes à distance", une procédure de paiement de l'accise dans l'Etat membre de destination conciliant les demandes légitimes de simplification des opérateurs et la nécessité de renforcer les possibilités de contrôle de ces opérations.
- (16) L'absence dans la directive de dispositions communautaires relatives aux pertes et infractions constatées en cours de circulation intracommunautaire de produits d'accise ayant déjà été mis à la consommation dans un Etat membre constitue un vide juridique, qui peut conduire à des conflits d'intérêt entre Etats membres et, le cas échéant, à une double taxation. En conséquence, il convient de soumettre le traitement

de ces pertes et infractions à un régime similaire à celui appliqué aux pertes et infractions constatées en régime suspensif de l'accise.

(17) L'application des modifications prévues par la présente directive devra faire l'objet d'une évaluation et d'un examen par le Conseil, sur la base d'un rapport de la Commission, avant le 1^{er} janvier 2010.

(18) Il convient dès lors de modifier la directive 92/12/CEE en conséquence,

A ARRÊTÉ LA PRÉSENTE DIRECTIVE:

Article premier

La directive 92/12/CEE est modifiée comme suit:

1) L'article 7 est modifié comme suit:

a) le paragraphe 1 est remplacé par le texte suivant:

"1. Dans le cas où des produits soumis à accise ayant déjà été mis à la consommation dans un Etat membre sont détenus à des fins commerciales dans un autre Etat membre, les droits d'accises sont perçus dans cet autre Etat membre.

Sont considérées comme des fins commerciales toutes fins autres que les besoins propres des particuliers.

Toutefois, les produits détenus à bord d'un navire ou d'un aéronef effectuant des traversées ou des vols entre deux Etats membres, mais qui ne sont pas disponibles à la vente lorsque le navire ou l'aéronef se trouve dans le territoire d'un Etat membre, ne sont pas considérés comme détenus à des fins commerciales dans cet Etat membre."

b) le paragraphe 2 est supprimé;

c) les paragraphes 3 à 9 sont remplacés par le texte suivant:

"3. Dans les situations visées au paragraphe 1, lorsque les produits sont détenus par un opérateur économique non établi dans l'Etat membre de détention (ci-après, « opérateur économique non établi »), en vue d'être proposés à la vente, l'accise est due auprès dudit opérateur.

Lorsque les produits sont affectés à l'intérieur d'un autre Etat membre aux besoins d'un opérateur économique ou d'un organisme de droit public, l'accise est due auprès de l'opérateur ou de l'organisme de droit public.

Toutefois, lorsque les produits sont livrés par un opérateur économique non établi, celui-ci peut se substituer aux redevables identifiés au deuxième alinéa.

Dans tous les autres cas, l'accise est due auprès de la personne qui détient les produits à des fins commerciales.

4. Les produits visés au paragraphe 1, à l'exclusion de ceux pour lesquels l'opérateur économique non établi est identifié comme étant le redevable de l'accise, circulent entre les

territoires des différents États membres sous le couvert d'un document d'accompagnement qui mentionne les éléments principaux du document visé à l'article 18, paragraphe 1.

La forme et le contenu de ce document sont définis selon la procédure prévue à l'article 24, paragraphes 3 et 4.

5. L'opérateur économique non établi doit se conformer aux prescriptions fixées à l'article 10, paragraphe 3.

L'opérateur économique ou l'organisme de droit public visé au paragraphe 3, deuxième alinéa, ou la personne redevable en vertu du paragraphe 3, quatrième alinéa, doit se conformer aux prescriptions suivantes:

- a) introduire, préalablement à l'expédition des marchandises, une déclaration auprès des autorités fiscales de l'Etat membre de destination et garantir le paiement des droits d'accises;
- b) acquitter les droits d'accises de l'Etat membre de destination selon les modalités prévues par cet État membre;
- c) se prêter à tout contrôle permettant à l'administration de l'Etat membre de destination de s'assurer de la réception effective des marchandises et du paiement des droits d'accises dont elles sont passibles.

6. Les droits d'accises acquittés dans le premier État membre, visé au paragraphe 1, sont remboursés conformément à l'article 22, paragraphe 3.

7. Si des produits ayant déjà été mis à la consommation dans un Etat membre sont livrés vers un autre lieu de destination dans ce même Etat membre via le territoire d'un autre Etat membre en utilisant un itinéraire approprié, le document d'accompagnement visé au paragraphe 4 doit être utilisé.

8. Dans les cas visés au paragraphe 7, les prescriptions suivantes s'appliquent:

- a) l'expéditeur doit effectuer, préalablement à l'expédition des marchandises, une déclaration auprès des autorités fiscales du lieu de départ chargées du contrôle en matière d'accise;
- b) le destinataire doit certifier la réception des marchandises suivant les prescriptions prévues par les autorités fiscales du lieu de destination chargées du contrôle en matière d'accise;
- c) l'expéditeur et le destinataire doivent se prêter à tout contrôle permettant à leurs propres autorités fiscales de s'assurer de la réception effective des marchandises.

9. Dans le cas où des produits soumis à accise circulent fréquemment et régulièrement dans les conditions visées au paragraphe 7, les Etats membres peuvent autoriser, au moyen d'accords administratifs bilatéraux, une procédure simplifiée dérogeant aux paragraphes 7 et 8."

2) L'article 8 est remplacé par le texte suivant:

"Article 8

Pour les produits acquis par les particuliers, pour leurs besoins propres et transportés d'un Etat membre à un autre par eux-mêmes, les droits d'accises sont perçus dans l'Etat membre où les produits sont acquis.

Pour les produits autres que les tabacs manufacturés acquis par les particuliers, la disposition du premier alinéa s'applique également dans le cas du transport pour leur compte.

La taxation dans l'Etat membre d'acquisition s'applique également lorsque les produits sont expédiés d'un particulier à un autre sans contrepartie directe ou indirecte."

3) L'article 9 est modifié comme suit:

a) le paragraphe 1 est supprimé;

b) le paragraphe 2 est remplacé par le texte suivant:

"2. Pour déterminer si les produits visés à l'article 8 sont destinés à des fins commerciales, les Etats membres tiennent compte des éléments suivants:

a) le statut commercial et les motifs du détenteur des produits ;

b) le lieu où ces produits se trouvent ou, le cas échéant, le mode de transport utilisé ;

c) tout document relatif à ces produits ;

d) la nature de ces produits ;

e) la quantité de ces produits."

c) le paragraphe 3 est supprimé.

4) L'article 10 est remplacé par le texte suivant:

"Article 10

1. Les produits ayant déjà été mis à la consommation, qui sont achetés par des personnes qui agissent en tant que particuliers et qui sont expédiés ou transportés directement ou indirectement par le vendeur ou pour son compte propre, sont soumis à accise dans l'Etat membre de destination.

On entend par l'Etat membre de destination, l'Etat membre d'arrivée de l'expédition ou du transport.

2. Dans le cas visé au paragraphe 1, l'accise devient exigible au moment de la livraison des produits.

3. L'accise de l'Etat membre de destination est exigible auprès du vendeur.

Le vendeur doit se conformer aux prescriptions suivantes:

- a) être identifié auprès des autorités fiscales de son Etat membre par attestation sur un document dont la forme et le contenu sont arrêtés selon la procédure visée à l'article 24, paragraphes 3 et 4;
- b) déposer, préalablement à l'expédition des produits, une garantie couvrant le paiement du droit d'accise auprès du bureau fiscal "centralisateur" désigné par l'Etat membre de destination;
- c) aux fins de contrôle, indiquer le numéro d'identification visé au troisième alinéa sur les documents commerciaux accompagnant l'expédition des produits d'accise;
- d) à l'expiration d'une période à déterminer par chaque Etat membre, transmettre au bureau centralisateur auprès duquel il est identifié, un document reprenant les quantités livrées durant la période écoulée.

L'Etat membre de destination définit les conditions liées au calcul de la garantie visée au premier alinéa, point b). Lorsqu'il dépose la garantie, le vendeur doit produire le document d'identification visé au premier alinéa, point a). L'Etat membre de destination lui délivre alors un numéro d'identification.

La forme et le contenu du document visé au premier alinéa, point d), sont arrêtés conformément à la procédure visée à l'article 24, paragraphes 3 et 4. Ce document doit être visé par les autorités fiscales de l'Etat membre de départ, et, le cas échéant, être accompagné des documents administratifs et commerciaux exigés par l'Etat membre de destination. L'accise est payée selon la procédure arrêtée par l'Etat membre de destination.

4. Dans le cas visé au paragraphe 1, les droits d'accises acquittés dans le premier Etat membre sont remboursés conformément à l'article 22, paragraphe 4.

5. Les Etats membres peuvent fixer des modalités spécifiques d'application des paragraphes 1 à 4 pour les produits soumis à accise faisant l'objet d'une réglementation nationale particulière de distribution."

5) Les articles 10 *bis*, 10 *ter* et 10 *quater* suivants sont insérés:

"Article 10 bis

1. La personne redevable du paiement de l'accise au titre de l'article 7, paragraphe 3, ou de l'article 10, paragraphe 3, bénéficie d'une franchise dans l'Etat membre de destination pour les pertes, intervenues lors de la circulation des produits, dues à des cas fortuits ou à des cas de force majeure et établies par les autorités de chaque Etat membre.

Elle bénéficie également d'une franchise dans l'Etat membre de destination pour les pertes inhérentes à la nature des produits durant le transport. Chaque Etat membre fixe les conditions dans lesquelles ces franchises sont accordées.

2. Les pertes visées au paragraphe 1 sont établies suivant les règles applicables dans l'Etat membre de destination.

La garantie déposée selon l'article 7, paragraphe 5, point a) et l'article 10, paragraphe 3, point b), est totalement ou partiellement libérée.

3. Sans préjudice de l'article 10 *ter*, paragraphe 1, en cas de manquants autres que les pertes visées au paragraphe 1 du présent article, les droits sont perçus en fonction des taux en vigueur dans l'Etat membre concerné au moment où les pertes, dûment constatées par les autorités compétentes, se sont produites ou, le cas échéant, au moment de la constatation des manquants.

Article 10 ter

1. Lorsqu'une irrégularité ou une infraction entraînant l'exigibilité de l'accise a été commise en cours de circulation de produits effectuée conformément à l'article 7, paragraphe 4, ou à l'article 10, paragraphe 1, l'accise est due dans l'Etat membre où l'irrégularité ou l'infraction a été commise, auprès de la personne qui a garanti le paiement des droits d'accises conformément à l'article 7, paragraphe 5, point a), ou à l'article 10, paragraphe 3, point b).

Lorsque le recouvrement de l'accise s'effectue dans un Etat membre autre que celui de départ, l'Etat membre qui procède au recouvrement informe les autorités compétentes de l'Etat membre de départ.

2. Lorsque, en cours de circulation des produits effectuée conformément à l'article 7, paragraphe 4, ou à l'article 10, paragraphe 1, une infraction ou une irrégularité a été constatée sans qu'il soit possible d'établir le lieu où elle a été commise, elle est réputée avoir été commise dans l'Etat membre où elle a été constatée.

3. Lorsque les produits n'arrivent pas à destination et 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.

4. Si, avant l'expiration d'un délai de trois ans à compter de la date d'établissement du document d'accompagnement visé à l'article 7, paragraphe 4, ou de la date d'établissement du document commercial visé à l'article 10, paragraphe 3, point c), l'Etat membre où l'infraction ou l'irrégularité a été commise vient à être déterminé, cet Etat procède au recouvrement de l'accise au taux en vigueur à la date d'expédition des marchandises.

5. Les Etats membres prennent les mesures requises pour remédier à toute infraction ou irrégularité et pour imposer des sanctions efficaces.

Article 10 quater

Dans les cas visés à l'article 10 bis, paragraphe 3, et à l'article 10 ter, paragraphes 1 à 4, dès que la preuve du recouvrement de l'accise dans un autre Etat membre que celui du départ est fournie, l'accise initialement perçue est remboursée, et la garantie déposée selon l'article 7, paragraphe 5, point a, et l'article 10, paragraphe 3, point b), est libérée."

6) L'article 27 est remplacé par le texte suivant:

"Sur la base d'un rapport de la Commission, le Conseil réexamine les articles 7 à 10 *quater* avant le 1er janvier 2010 et, le cas échéant, arrête, conformément à l'article 93 du traité, les modifications nécessaires."

Article 2

1. Les Etats membres mettent en vigueur les dispositions législatives, réglementaires et administratives nécessaires pour se conformer à la présente directive au plus tard le [...]. Ils communiquent immédiatement à la Commission le texte de ces dispositions ainsi qu'un tableau de correspondance entre ces dispositions et la présente directive.

Lorsque les Etats membres adoptent ces dispositions, celles-ci contiennent une référence à la présente directive ou sont accompagnées d'une telle référence lors de leur publication officielle. Les modalités de cette référence sont arrêtées par les États membres.

2. Les Etats membres communiquent à la Commission le texte des dispositions essentielles de droit interne qu'ils adoptent dans le domaine régi par la présente directive.

Article 3

La présente directive entre en vigueur le vingtième jour suivant celui de sa publication au *Journal officiel de l'Union européenne*.

Article 4

Les États membres sont destinataires de la présente directive.

Fait à Bruxelles, le [...]

Par le Conseil
Le président