

## ÉTUDE FISCALITÉ INTERNATIONALE

## TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE

L'instauration de l'option sans condition pour l'auto-liquidation de la TVA à l'importation prévue par la loi pour l'Économie Bleue était une réelle avancée en termes d'alignement des ports français avec la concurrence européenne. Pourtant, la loi de finances rectificative pour 2016 recadre cette option en prévoyant la délivrance d'une autorisation préalable par la douane pour les opérateurs établis dans l'UE. Pour les opérateurs tiers (non UE), elle prévoit qu'ils doivent simplement nommer un représentant en douane ayant le statut OEA pour pouvoir opter pour la TVA douanière. Cette étude revient sur l'auto-liquidation de la TVA d'importation et fait le bilan de l'année 2016.

1030

# Auto-liquidation de la TVA d'importation

## Bilan d'une année 2016 riche en événements



Étude rédigée par Odile Courjon

Odile Courjon est associée indirect Tax, Taj, société d'avocats, membre de l'A3F, membre de Collin de Sussy

1 - La loi pour l'Économie Bleue du 20 juin 2016<sup>1</sup> a libéré le mécanisme d'auto-liquidation de la TVA à l'importation (TVA douanière) sans condition spécifique à remplir de la part des opérateurs économiques établis dans l'UE procédant à des importations (*CGI, art. 1695*) en France. Ainsi, à compter du 21 juin 2016, l'option pour l'auto-liquidation de la TVA d'importation était totalement libre pour les opérateurs établis dans l'UE et il suffisait que l'entreprise formule son option par écrit pour qu'elle soit recevable.

Cette simplification avait notamment pour objectif de remettre les ports français dans le jeu du commerce international face aux ports du nord de l'Europe (Anvers et Rotterdam pour l'essentiel) où un tel dispositif avait déjà été mis en œuvre, conduisant bon nombre d'importateurs français à préférer dédouaner leurs biens destinés au marché français dans ces pays.

1 L. n° 2016-816, 20 juin 2016 : JO 21 juin 2016, texte n° 1.

Les débats au Sénat lors du vote de la loi pour l'Économie Bleue, évoquaient « l'envoi d'un signal fort alors que 50 % des biens à destination de la France sont débarqués dans un port étranger ». De leur côté, les opérateurs tiers non établis sur le territoire douanier de l'UE n'ont pas vu leur situation changer et restaient soumis aux textes antérieurs. Ils ne pouvaient bénéficier de l'option que dans le cadre de la procédure de domiciliation unique (PDU) demandée pour eux par leur représentant en douane avant le 1<sup>er</sup> mai 2016. Cette procédure permet de centraliser en un point unique de déclaration douanière l'ensemble des importations ou exportations réalisées sur plusieurs points du territoire. Elle s'applique aux opérateurs remplissant les critères de certification d'opérateur économique agréé (OEA) et a changé de dénomination le 1<sup>er</sup> mai 2016 pour devenir le dédouanement centralisé national.

Cette différence de traitement entraînait une inégalité de traitement entre les opérateurs tiers et les opérateurs établis sur le territoire douanier de l'UE. En réaction, la loi relative à la transparence, à la lutte contre la corruption et à la modernisation de la vie économique (dite « loi Sapin II »), qui a été adoptée le 8 novembre dernier mais qui a été censurée pour des raisons de forme par le Conseil constitutionnel le 8 décembre dernier<sup>2</sup>, avait corrigé, imparfaitement et de façon asymétrique, cette inégalité en recadrant les conditions de l'option pour les établis dans l'UE et en simplifiant le régime pour les opérateurs tiers. Les mêmes dispositions ont été réintroduites dans la loi de finances rectificative pour 2016<sup>3</sup>, dans son article 87, § III, IV et VI-D. Ainsi, comme par un effet de bascule, les opérateurs tiers, subissant avant la loi des conditions plus lourdes, se voient dans la loi de finances rectificative plus favorablement traités. Le législateur justifie cette différence de traitement par le contexte de lutte contre la fraude fiscale.

Il faut avouer que les opérateurs de bonne foi en ressortent quelque peu désorientés !

Il convient de retenir que l'instauration de l'option sans condition pour l'auto-liquidation de la TVA à l'importation prévue par la loi pour l'Économie Bleue était une réelle avancée en termes d'alignement des ports français avec la concurrence européenne.

Pourtant, la loi de finances rectificative pour 2016 recadre cette option en prévoyant la délivrance d'une autorisation préalable par la douane pour les opérateurs établis dans l'UE. Pour les opérateurs tiers (non UE), elle prévoit qu'ils doivent simplement nommer un représentant en douane ayant le statut d'OEA pour pouvoir opter pour la TVA douanière. Rappelons que l'opérateur tiers (hors UE) redevable de TVA a déjà l'obligation de nommer un représentant fiscal solidairement responsable du paiement de la TVA selon l'article 289 du CGI, et du respect des obligations fiscales (dépôt des déclarations). Également, il convient de relever que le représentant fiscal est responsable au

titre des données et des flux qu'il gère mais aussi des opérations dont il n'a pas eu connaissance.

2 - Ces réformes législatives opérées successivement par les lois pour l'Économie Bleue puis par la loi de finances rectificative pour 2016 s'inscrivent dans le cadre d'une réelle saga en la matière depuis 1993. Il faut bien reconnaître que les autorités françaises n'ont eu de cesse que de vouloir préserver le dualisme du dispositif français à l'importation, à savoir un décaissement de la TVA douanière et sa déduction au plan fiscal, le tout pesant, depuis près de 20 ans de Marché unique, lourdement sur la trésorerie des entreprises<sup>4</sup>.

On se souvient que ce dualisme, sur fond de lutte contre la fraude fiscale, avait conduit à l'exigence d'une PDU, applicable aux opérations d'importation dont le fait générateur est intervenu à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2015 et jusqu'au 21 juin 2016<sup>5</sup>.

Afin de bénéficier de la PDU et par conséquent pouvoir auto liquider la TVA à l'importation, les opérateurs devaient déposer une demande auprès de l'administration des douanes qui, dans le cadre de l'examen de sa recevabilité, procédait notamment à un audit douanier, d'environ quatre mois.

Ce dispositif, certainement du fait de ses nombreuses contraintes pour les opérateurs, a connu un succès mitigé avec seulement 476 entreprises bénéficiaires début 2016 pour 300 PDU début 2015.

Le Code des douanes de l'Union (CDU)<sup>6</sup>, entré en vigueur le 1<sup>er</sup> mai 2016, a procédé à un premier assouplissement de la PDU, transformée en dédouanement centralisé national : il suffit désormais de remplir des conditions d'éligibilité plus souples garantissant à l'administration douanière la bonne moralité de l'opérateur pour pouvoir procéder à l'auto-liquidation de la TVA à l'importation. Les opérateurs non-établis sur le territoire de l'UE devaient toujours se qualifier au titre du dédouanement centralisé, à savoir remplir des critères in fine équivalents à ceux de la

4 Parmi ces mesures visant à neutraliser les conséquences néfastes du mécanisme de paiement de la TVA à l'importation, nous pouvons citer :

- le report du paiement de la TVA au plus tard dans les trente jours suivant l'importation ;
- l'échéance unique de paiement le 25 du mois suivant le dépôt de la déclaration d'importation sous couvert de la mise en place d'une caution ;
- la dispense de caution du report de paiement de la TVA à l'importation ;
- le décautionnement du différé de paiement pour les entreprises le demandant, sous réserve de disposer d'un crédit d'enlèvement ;
- et enfin, le décautionnement automatique au bénéfice des entreprises disposant d'un crédit d'enlèvement.

5 Cette procédure s'appliquait aux opérateurs remplissant les critères de certification d'OEA, à savoir :

- l'absence durant les trois dernières années écoulées, d'infractions graves et répétées à la législation douanière de la part de la société, des cadres dirigeants et/ou des principaux actionnaires de l'entreprise ou des personnes responsables ;
- l'existence d'un système efficace de gestion des écritures commerciales (traçabilité des flux dans les écritures, contrôle interne, modalités satisfaisantes d'archivage et de protection des données, etc.) ;
- une solvabilité financière assurée au cours des trois dernières années.

6 V. notamment, JCP E 2016, 1060.

2 Cons. const., 8 déc. 2016, n° 2016-741 DC.

3 L. fin. rect. n° 2016-1918, 29 décembre 2016, JO 30 décembre 2016, texte n°2

## En 2017, pour auto-liquider la TVA d'importation, il y a 4 conditions à remplir pour les opérateurs établis dans l'UE, sauf s'ils ont déjà le statut OEA

PDU, sans pour autant avoir à obtenir de certificat de la part de l'administration des douanes.

3 - La loi pour l'Économie Bleue avait donc accompli une simplification drastique en libérant l'option pour l'auto-liquidation de la TVA à l'importation, aux opérateurs établis sur le territoire de l'UE. Selon nos informations, près de 3 000 entreprises ont formulé cette option entre juin et fin octobre de cette année, démontrant le succès de cette mesure. De son côté, l'administration des douanes a dû apporter des modifications à son système informatique de dédouanement DELTA.

Dans une note du 13 juillet 2016 (n° 160638), elle annonce que l'application des nouvelles dispositions prévues par la loi pour l'Économie Bleue nécessite une adaptation du système d'informations douanier et des télé-procédures de dédouanement (Delta G et Delta X) repoussant l'entrée en vigueur de la mesure au 1<sup>er</sup> octobre 2016.

L'administration douanière précise également que le dispositif ne peut être activé qu'au 1<sup>er</sup> du mois qui suit la demande d'auto-liquidation.

Une nouvelle note aux opérateurs du 30 septembre 2016 (n° 16000878) - plus spécifique - détaille les modalités pratiques de l'option pour l'auto-liquidation de la TVA à l'importation en joignant notamment le formulaire de demande et en précisant les modalités de son dépôt<sup>7</sup>.

Enfin, une troisième note aux opérateurs du 25 octobre 2016 complète celle relative aux modalités pratiques et vise notamment la situation spécifique dans laquelle le réceptionnaire effectif des marchandises ne correspond pas au « destinataire réel » au sens du CGI - et devient le redevable de la TVA douanière. En effet, ces deux acteurs doivent apparaître distinctement sur la déclaration en douane<sup>8</sup>.

7 L'opérateur sollicitera notamment le bénéfice de l'auto-liquidation via le CANA 1035 - « Article 1695 du CGI - Autoliquidation de la TVA à l'importation ». Il renseignera ensuite son numéro de TVA à travers le code document 1003 - « Autoliquidation de la TVA - art 1695 CGI, destinataire redevable légal » si le destinataire indiqué en case 8 du Document Administratif Unique (DAU) est le redevable légal de la TVA à l'importation et 1004 - « Autoliquidation de la TVA - art 1695 CGI », si le destinataire indiqué en case 8 du DAU n'est pas le redevable légal de la TVA à l'importation.

Si, par erreur, dans le cadre de la procédure de déclaration normale, l'opérateur ne sollicite pas le CANA 1035, il pourra demander l'invalidation de la déclaration en douane dans la journée de sa validation et en déposer une nouvelle. Si la déclaration n'est pas invalidée dans sa journée de validation, la TVA due est définitivement recouvrée par la douane. En cas de déclaration simplifiée (en deux temps), l'opérateur peut toujours solliciter le CANA 1035 jusqu'à la validation de la déclaration complémentaire globale (DCG). Après validation, la TVA douanière est recouvrée par la douane.

8 Les déclarations en douane devront être servies de la manière suivante : Case 8 : réceptionnaire effectif de la marchandise repris sur les documents commerciaux ou de transport

L'administration des douanes avait annoncé également que le dispositif tel que prévu par la loi pour l'Économie Bleue n'était que transitoire puisque ces dispositions n'avaient vocation à s'appliquer que jusqu'à l'entrée en vigueur d'un texte de fin d'année. Par suite, les assujettis ayant opté pour la TVA douanière avant l'en-

trée en vigueur de la loi de finances rectificative pour 2016 continueront à bénéficier de leur option mais ne bénéficieront pas de la reconduction tacite normalement prévue après trois années d'enregistrement : à l'issue du premier délai de 3 ans, les options formulées avant l'entrée en vigueur de la loi de finances rectificative pour 2016, seront réexaminées pour être formellement autorisées. Le nouveau dispositif instaure un régime hybride d'« option avec autorisation » (certains évoquent un simple enregistrement mais cela relève de l'interprétation et non du texte lui-même), impliquant le respect, par les opérateurs établis sur le territoire douanier de l'UE, des critères cumulatifs suivants :

- avoir effectué au moins quatre importations au sein du territoire de l'UE au cours des douze mois précédant la demande ;
- disposer d'un système de gestion des écritures douanières et fiscales permettant le suivi des opérations d'importation. Cette condition est considérée comme remplie dès lors que le demandeur atteste de cette gestion sur le formulaire de demande ;
- la justification d'une absence d'infractions graves ou répétées aux dispositions douanières et fiscales ;
- la justification d'une solvabilité financière. Cette condition est considérée comme remplie dès lors que le demandeur n'a pas fait l'objet de défaut de paiement auprès des services fiscaux et douaniers et ne fait pas l'objet d'une procédure collective. Si le demandeur est établi depuis moins de douze mois, sa solvabilité est appréciée sur la base des informations disponibles au moment du dépôt de la demande.

Notons que les opérateurs détenant le statut d'OEA sont réputés automatiquement remplir ces conditions mais doivent néanmoins formellement déposer leur option et obtenir leur autorisation.

Pour les opérateurs non-établis dans l'UE, il leur suffira de nommer un représentant en douane ayant le statut d'OEA et bien sûr d'avoir nommé un représentant fiscal pour gérer leurs obligations TVA.

Case 44 : assujetti redevable de la TVA douanière au sens de l'article 293 A du CGI en indiquant son identifiant de TVA intracommunautaire français au moyen du code document 1004. Exemple : 1004 - FRXXXXXXXXXX - jj/mm/aaaa. La date ne constitue pas un élément déterminant puisqu'il peut s'agir de la date d'octroi du numéro d'identification à la TVA ou bien la date du jour de la transmission de la déclaration en douane.

4 - En somme, la loi de finances rectificative pour 2016 vise à mettre fin à une option totalement libre à l'importation et à rétablir un régime encadré d'autorisation préalable. Toutefois, cette loi n'a pas gommé les différences de traitement entre opérateurs non-UE et opérateurs UE, les premiers devenant mieux traités que les seconds, surtout lorsqu'ils n'ont pas le statut d'OEA. Il suffira en effet aux opérateurs non-UE et non-OEA d'opter librement pour la TVA douanière dès lors qu'ils ont un représentant en douane OEA alors que les opérateurs UE non-OEA devront faire valider les quatre conditions par la douane.

Le recadrage opéré par la loi de finances rectificative pour 2016 est le fruit d'autorités françaises soucieuses de garder la main sur l'auto-liquidation de la TVA à l'importation, et démontre que l'avancée aura été finalement de courte

durée. Si ce recadrage opère un nivellement par le haut sur la base du statut d'OEA ou à défaut, des quatre critères qui en tiennent lieu, espérons que les PME n'en seront pas les grandes oubliées !

Eu égard à la volonté des autorités françaises d'encadrer ce dispositif, nous pouvons penser que le sujet ne manquera pas de ressortir en 2017. En ce début d'année, nous formulons le souhait que la douane se montre accommodante pour accompagner les opérateurs de bonne foi souhaitant bénéficier du nouveau régime. Également, pour les opérateurs non encore immatriculés en France, il convient que les services de la Direction des non-résidents (DRESG) accepte les immatriculations aux fins d'auto-liquidation de la TVA à l'importation. Il en va de l'attractivité et du maintien des dédouanements sur notre territoire. ■

## PANORAMA

1031

**Contrôle fiscal - Modalité du contrôle fiscal - Droit de visite et de saisie de l'administration fiscale - Recherche de la preuve de fraudes au titre des impôts sur les bénéfices ou taxes sur le chiffre d'affaires de quatre sociétés**

Des agents de l'administration fiscale, agissant sur autorisation du juge des libertés et de la détention, ont procédé à une visite et des saisies dans des locaux sis, d'une part, au Plessis-Robinson, d'autre part, à Boulogne-Billancourt, afin de rechercher la preuve de fraudes au titre des impôts sur les bénéfices ou taxes sur le chiffre d'affaires de quatre sociétés. Des recours ont été exercés contre le déroulement de ces opérations. Pour déclarer irrecevables les recours de deux personnes physiques,

l'ordonnance retient que ces dernières n'étaient pas visées par l'autorisation de visite comme auteurs présumés des agissements frauduleux et n'étaient pas occupants des locaux situés au Plessis-Robinson dans lesquels ont été réalisées les opérations contestées par eux. En statuant ainsi alors que les intéressés se prévalaient de leur qualité de destinataires des correspondances saisies et que la personne destinataire d'une correspondance saisie en vertu de l'article L. 16 B du Livre des procédures fiscales, fût-ce dans les locaux d'un tiers, a qualité et intérêt pour contester la régularité de cette saisie, le premier président a violé l'article 31 du Code de procédure civile et l'article L. 16 B du Livre des procédures fiscales. Pour confirmer la saisie des factures d'honoraires d'avocat, le

premier président retient qu'il s'agit de pièces comptables devant être émises par tout prestataire de services. En statuant ainsi alors que les demandeurs faisaient valoir que ces factures étaient jointes à une correspondance d'avocat, de sorte qu'elles étaient couvertes par le secret professionnel de ce dernier sans qu'il y ait lieu d'opérer une distinction entre la correspondance elle-même et les pièces qui s'y trouvaient jointes, le premier président a violé l'article 66-5 de la loi n° 71-1130 du 31 décembre 1971 et l'article L. 16 B du Livre des procédures fiscales.

*Cass. com.*, 6 déc. 2016, n° 15-14.554, P+B : *JurisData* n° 2016-025999 (CA Versailles, prem. prés., 19 févr. 2015, n° 1389/14)

**Cassation partielle**