

Accises sur les produits du tabac

La Cour des comptes a examiné la manière dont le SPF Finances procède pour le recouvrement et le contrôle des accises sur les produits du tabac (cigarettes, cigares et tabac à fumer). L'audit vise à déterminer si l'Administration générale des douanes et accises (AGDA) est en mesure de fixer et de percevoir les accises sur le tabac d'une manière adéquate.

Les accises sur les produits du tabac génèrent annuellement près de 3 milliards d'euros en impôts. Jusqu'en 2010, les opérateurs économiques, qui commercialisent des produits du tabac en Belgique, devaient payer les accises au moment où ils achetaient des signes fiscaux (aussi appelés « timbres »). Depuis 2011, les accises ne sont dues qu'à la mise à la consommation, c.-à-d. au moment où les produits du tabac sont mis sur le marché.

Des directives européennes déterminent les grandes lignes de la réglementation belge en matière d'accises sur les produits du tabac. La Belgique les a transposées dans sa réglementation nationale et précisées dans des instructions internes et notes destinées aux opérateurs économiques. La Cour des comptes conclut dès lors que l'AGDA dispose d'un cadre réglementaire suffisant pour remplir ses missions. Elle relève cependant que, dans quelques cas, la nouvelle législation n'a pas été traduite à temps en arrêtés d'exécution. Pour combler le vide juridique, l'AGDA a communiqué des mesures transitoires dans une circulaire adressée aux opérateurs économiques. Sur le plan juridique, cette approche n'est toutefois pas correcte et elle entraîne le risque que tous les acteurs concernés ne soient pas informés à temps ou que les mesures soient contestées.

La Cour des comptes constate également qu'avant 1997, aucun examen ne précédait l'octroi de l'autorisation nécessaire pour produire, transformer, détenir, recevoir et expédier des produits du tabac sous le régime de suspension de droits d'accise. Les autorisations ne font pas non plus l'objet d'évaluations intermédiaires ou cycliques. Ainsi, les autorisations des principaux acteurs n'ont jamais été évaluées, ce qui affaiblit la valeur de la procédure.

Les opérateurs économiques qui souhaitent acheter des signes fiscaux ou bénéficier d'un paiement différé doivent déposer une caution. La succursale Bruxelles Tabacs fixe généralement la caution en fonction des prévisions de commandes de signes fiscaux pour une période donnée. Dans ce domaine, il n'existe aucun critère fixe et aucun contrôle spécifique n'est organisé. La Cour des comptes recommande dès lors de rédiger des instructions claires en la matière. Il est également recommandé d'attribuer à la succursale Bruxelles Tabacs la compétence de révision du rapport entre la caution pour commande de signes fiscaux et celle pour paiement différé, sous la supervision du Bureau unique des douanes et accises.

La Cour des comptes constate aussi que plusieurs services directement concernés par les accises (la succursale Bruxelles Tabacs, les succursales et les services de contrôle) ne disposent pas d'un droit de lecture complet dans le système de suivi automatisé PLDA. Par conséquent, ils n'ont pas un accès suffisant aux informations nécessaires pour remplir leur mission. La Cour des comptes recommande dès lors de permettre cet accès. L'application PLDA, employée pour tous les types d'accises, n'est en outre pas utilisée de manière optimale. Au contraire d'autres produits soumis à accise, les opérateurs économiques ne peuvent pas introduire directement leurs déclarations de produits de tabac parce que le programme spécifique pour les accises sur le tabac (Gesttab) et PLDA ne sont pas encore compatibles. C'est pourquoi la succursale Bruxelles Tabacs doit encore introduire manuellement dans l'application PLDA les chiffres totaux généraux qui sont calculés ou contrôlés dans Gesttab.

Ce rapport a été adopté le 8 juillet 2015 par l'assemblée générale de la Cour des comptes et transmis à la Chambre des représentants.

Il est disponible uniquement en version électronique, en français et en néerlandais, sur www.courdescomptes.be.

Dans la pratique, l'AGDA n'est pas en mesure de comparer efficacement ses propres bordereaux de commande et de livraison de signes fiscaux avec la comptabilité des stocks dans les entrepôts fiscaux des opérateurs économiques. Seul un contrôle comptable des montants totaux dans le registre tenu au siège social de l'opérateur économique est envisageable.

Dans certains cas, les signes fiscaux doivent être détruits. La procédure requiert tellement de personnel et de temps que les services de contrôle locaux ne peuvent pas toujours assister physiquement à la destruction ni organiser la supervision suffisante de toutes ses phases. Des pertes sont alors possibles pour le Trésor public.

Le gouvernement a introduit en 2013 des mesures *anti-forestalling* qui déterminent qu'après une modification du taux, les produits du tabac taxés à un ancien taux ne peuvent rester sur le marché que pendant une durée limitée. Les mesures ambitionnaient une augmentation des recettes, mais la Cour des comptes constate que les recettes supplémentaires éventuelles pour le Trésor n'ont pas encore été évaluées. La destruction de produits du tabac demandant beaucoup de main d'œuvre, il se peut que ces mesures créent également un seuil économique, pour les opérateurs et les acheteurs, que seuls les plus grands acteurs du marché peuvent franchir. Cette situation est de nature à fausser la concurrence. Le risque existe dès lors que la Commission européenne impose à la Belgique de modifier ou de retirer ces mesures.

En ce qui concerne le contrôle de la perception des accises, la Cour des comptes constate que les objectifs formels des services de contrôle ne sont pas bien articulés. Elle recommande dès lors d'intégrer un véritable système de retour d'information dans la procédure de planification. La Cour des comptes demande enfin que le service chargé du pilotage de ces contrôles (DMGC) vérifie régulièrement si les services de contrôle interprètent la terminologie dans le même sens.

Le ministre des Finances a pris acte des résultats de cet audit et a signalé que l'AGDA était en cours de réorganisation. Cette réorganisation vise principalement à instaurer une approche axée sur les processus ; ainsi, les actes de contrôle seront uniquement pilotés par des fonctionnaires dont ce sera la seule tâche. La nouvelle méthode de travail sera évaluée dès que la restructuration de tous les services sera terminée.

TABLE DES MATIÈRES

Chapitre 1	6
Introduction	6
1.1 Contexte et justification	6
1.2 Question d'audit et normes	8
1.3 Méthode d'audit	8
1.4 Notions	9
1.5 Organisation administrative	10
Chapitre 2	12
Cadre juridique	12
Chapitre 3	15
Autorisations	15
3.1 Autorisation d'entrepositaire agréé	15
3.2 Autorisations « opérateur économique tabacs manufacturés » et « acheteur tabacs manufacturés »	16
3.3 Autorisation « détaillant »	17
3.4 Aperçu des constatations	17
Chapitre 4	18
Dépôt de cautions	18
4.1 Types de cautions	18
4.2 Rôle du Bureau unique, de la succursale Bruxelles Tabacs et du receveur local	18
4.3 Suivi de la caution dans l'application PLDA	19
4.4 Révision du rapport entre la caution pour paiement différé et celle pour commande de signes fiscaux	20
4.5 Aperçu des constatations	20

Chapitre 5	22
Signes fiscaux	22
5.1 Utilisation des signes fiscaux	22
5.2 Procédure de commande et de livraison de signes fiscaux	22
5.3 Nouveaux signes fiscaux	23
5.4 Contrôle des stocks	24
5.5 Destruction des signes fiscaux	25
5.6 Aperçu des constatations	26
Chapitre 6	27
Mise à la consommation	27
6.1 Déclaration électronique pas opérationnelle	27
6.2 Dépôt, traitement et contrôle de la déclaration AC ₄	27
6.3 Suivi des paiements	29
6.4 Aperçu des constatations	29
6.5 Réponse du ministre	29
Chapitre 7	30
Mesures <i>anti-forestalling</i>	30
7.1 Contenu et objet des mesures	30
7.2 Incidence de l'introduction des mesures	31
7.3 Dossier de remboursement	33
7.4 Aperçu des constatations	33
7.5 Réponse du ministre	34
Chapitre 8	35
Services de contrôle des accises	35
8.1 Planification des travaux	35
8.2 Analyse des risques pour le pilotage des actions de contrôle	36
8.3 Aperçu des constatations	37

8.4	Réponse du ministre	37
	Chapitre 9	38
	Conclusions générales	38
	Chapitre 10	40
	Recommandations	40
	Annexe	41
	Réponse du ministre des Finances (traduction)	41

CHAPITRE 1

Introduction

1.1 Contexte et justification

La Cour des comptes a examiné la manière dont l'Administration générale des douanes et accises (AGDA) traite, contrôle et recouvre les accises sur les produits du tabac¹.

Les pouvoirs publics prélèvent des accises sur les produits du tabac, plus particulièrement les cigarettes, les cigares et le tabac à fumer. Si ces accises visent à décourager la consommation de tabac, elles représentent aussi une source importante de revenus pour l'État. En effet, il s'agit de taxes frappant la consommation intérieure de certains produits énumérés par la loi, pour lesquelles il n'existe aucun régime de déduction. En outre, les accises sont exigibles au moment de la mise à la consommation² de biens qui sont soit produits en Belgique, soit issus d'un autre État membre de l'Union européenne, soit importés d'un pays tiers³.

Depuis la création du marché intérieur européen en 1993, les grandes lignes du régime des accises sont fixées au niveau européen. Les États membres sont tenus de transposer les directives dans leur réglementation nationale. La directive consolidée 2011/64/UE définit la structure de base des accises sur les produits du tabac⁴. Les taux des accises ont été fixés dans la loi du 3 avril 1997⁵ et ont été modifiés plusieurs fois depuis lors.

La Belgique applique plusieurs types d'accises sur les produits du tabac : d'une part, les *accises ad valorem* calculées selon un pourcentage du prix de vente au détail et, d'autre part, les *accises spécifiques* et les *accises spéciales spécifiques* qui sont déterminées en fonction du poids ou du nombre de pièces.

Les accises sont acquittées au moyen de timbres, appelés signes fiscaux dans le jargon administratif.

Les cigarettes ainsi que le « tabac à rouler fine coupe destiné à rouler les cigarettes et les autres tabacs à fumer » vendus en Belgique peuvent uniquement être emballés et mis en vente en paquet, en étui ou en boîte. La vente de cigarettes à la pièce ou en bottes est interdite. Seuls les signes fiscaux belges répondant à certaines conditions peuvent être apposés sur l'emballage⁶.

¹ Les « produits du tabac » désignent plus couramment les tabacs manufacturés.

² La mise à la consommation représente le moment où les produits du tabac sont mis sur le marché et non le moment de la vente proprement dite.

³ Voir aussi A. Tiberghien, Manuel de droit fiscal 2013-2014, Wolters-Kluwer, p. 1566.

⁴ La structure de base des accises sur le tabac est fixée depuis 1972 dans des directives, qui ont été réunies en une directive consolidée 2011/64/CE du Conseil du 21 juin 2011 concernant la structure et les taux des accises applicables aux tabacs manufacturés. La Commission avait proposé initialement une harmonisation absolue, mais seuls des taux minimaux ont été fixés en fin de compte.

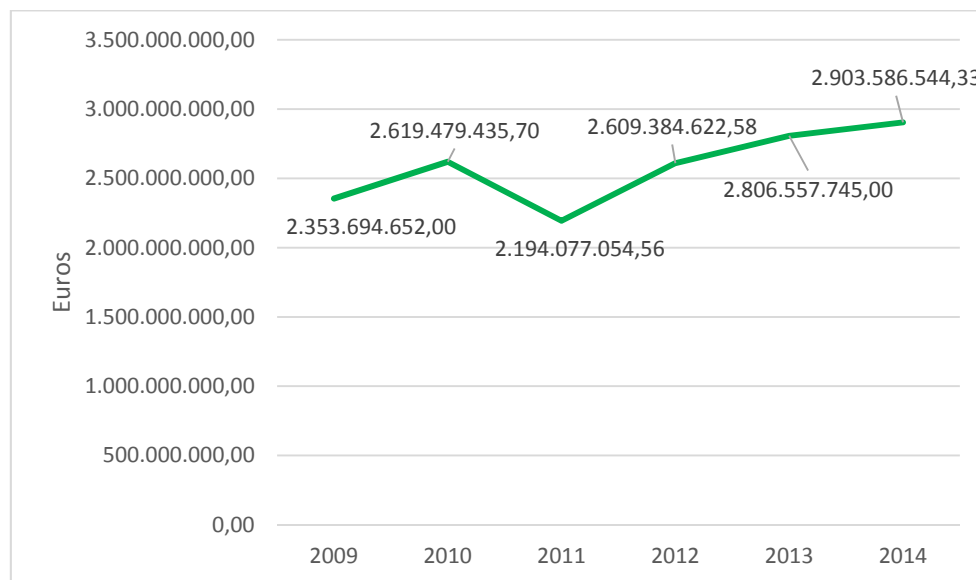
⁵ Loi du 3 avril 1997 relative au régime fiscal des tabacs manufacturés.

⁶ Articles 28 à 34 de l'arrêté ministériel du 1^{er} août 1994.

Bien que le secteur du tabac compte un nombre d'acteurs limité (moins de cent producteurs et grossistes), le marché du tabac a son importance pour l'État belge. Les revenus des accises ne constituent d'ailleurs pas des ressources propres de l'Union européenne (UE), mais reviennent aux États membres.

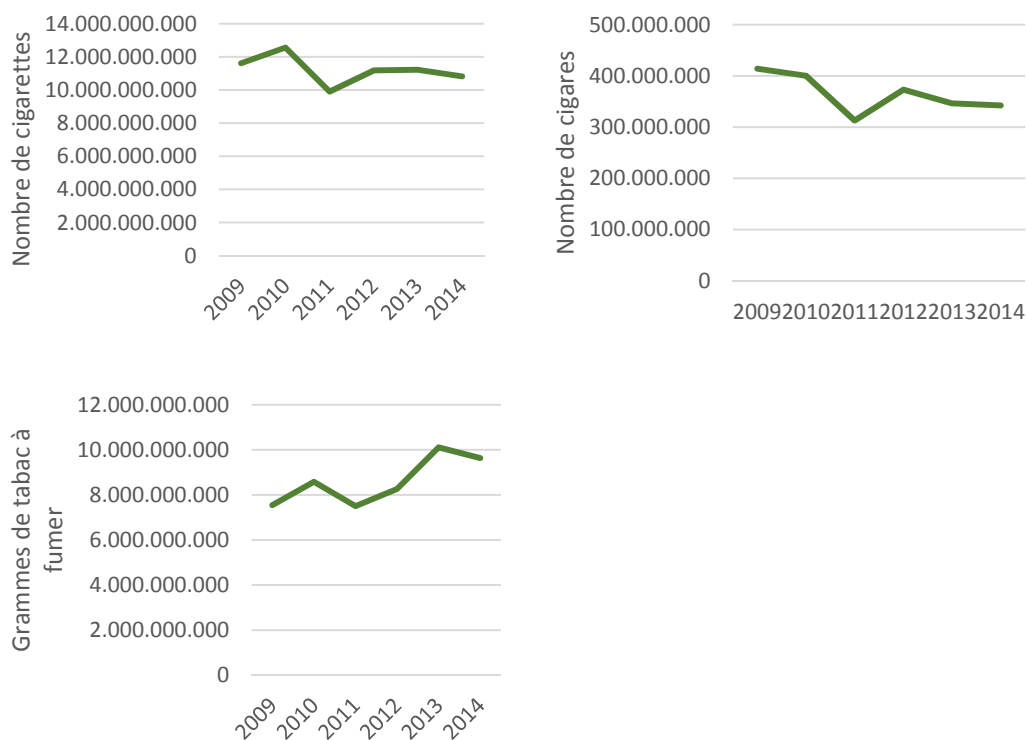
Les schémas ci-dessous donnent un aperçu des droits constatés et de l'ampleur ou du volume du marché. Jusqu'en 2010, les accises étaient perçues au moment de l'achat des signes fiscaux. Depuis 2011, elles ne sont dues qu'au moment de la « mise à la consommation » des produits du tabac. Le paiement des accises est donc différé en quelque sorte, ce qui explique la baisse des droits constatés en 2011

Graphique 1 – Droits constatés relatifs aux accises et à la TVA sur les produits du tabac



Source : SPF Finances, AGDA

Tableau 2-3 - 4 – Évolution 2009-2014 de la vente de cigarettes, cigares et tabac à fumer



Source : SPF Finances, AGDA

1.2 Question d'audit et normes

L'audit vise à déterminer si le SPF Finances est en mesure de fixer et de percevoir les accises sur le tabac d'une manière adéquate.

La question d'audit a été examinée à la lumière des normes générales suivantes en matière de gestion publique :

- L'exécution des tâches confiées au SPF Finances repose sur une législation et une réglementation suffisantes et claires.
- La structure organisationnelle est adaptée pour permettre d'exécuter correctement les procédures.
- Il existe suffisamment d'instruments de gestion performants.
- La politique de contrôle est adéquate.

1.3 Méthode d'audit

Afin de répondre à la question d'audit, la Cour des comptes a examiné les documents, les instructions et les textes parlementaires, de même que tous les chiffres pertinents ayant trait à l'organisation administrative des accises sur le tabac.

Elle a aussi organisé des entretiens avec plusieurs fonctionnaires de l'administration centrale et des collaborateurs d'un service local de contrôle des accises, du Bureau unique des douanes et accises et de la succursale des accises Bruxelles Tabacs. Elle a également visité l'imprimerie des signes fiscaux.

1.4 Notions

La législation sur les accises emploie une série de notions spécifiques. Les notions utilisées dans le cadre des accises sur les produits du tabac sont commentées ci-après :

- Le régime *en suspension de droits d'accise* signifie que les accises sur les produits soumis à accise qui sont produits, transformés, détenus, expédiés ou reçus ne sont pas encore exigibles. Les produits en question doivent être placés dans un entrepôt fiscal (voir ci-après) ou accompagnés d'un document administratif électronique (voir ci-après) lorsqu'ils sont transportés au sein de l'UE.
- L'*Excise Movement and Control System (EMCS)* est un système informatisé qui vise à contrôler automatiquement les mouvements des produits soumis à accise qui sont en suspension de droits d'accise. Depuis l'entrée en vigueur de l'EMCS le 1^{er} avril 2010, le document administratif électronique (e-AD) a remplacé le document administratif d'accompagnement (DAA).
- La *mise à la consommation* signifie que les produits soumis à accise sortent du régime de suspension de droits d'accise et entrent dans le circuit commercial. C'est à partir de ce moment que les accises sur ces produits sont exigibles. Pour les produits du tabac, la « mise à la consommation » signifie concrètement :
 - toute *sortie*, y compris irrégulière, de produits soumis à accise, d'un régime de suspension de droits d'accise ;
 - la *détention*, en dehors d'un régime de suspension de droits, de produits soumis à accise sur lesquels l'accise n'a pas été prélevée ;
 - toute *production*, y compris irrégulière, de produits soumis à accise en dehors d'un régime de suspension de droits d'accise ;
 - toute *importation*, y compris irrégulière, de produits soumis à accise, qui ne sont pas placés sous un régime de suspension de droits d'accise.
- La *déclaration de mise en consommation en matière d'accise AC4* (ci-après déclaration AC4) est un formulaire papier ou électronique pour la perception des accises, qui confirme la mise à la consommation d'un produit soumis à accise. Cette déclaration rend donc l'accise exigible.
- Un *entrepôt fiscal* est un lieu où un entrepositaire agréé peut produire, transformer, détenir, recevoir et expédier des produits soumis à accise. L'entrepositaire agréé doit néanmoins respecter les conditions fixées par les autorités compétentes de l'État membre où est situé l'entrepôt fiscal.

Les produits soumis à accise sont placés sous un régime de suspension de droits d'accise lorsqu'ils sont produits, transformés et détenus dans un entrepôt fiscal. Les accises ne sont pas encore exigibles dans ce cas. L'opérateur économique a ainsi la possibilité de

faire coïncider le moment où il doit acquitter l'accise avec celui où il peut la répercuter dans le prix de vente.

- Un *entrepôt agréé* est une personne physique ou morale autorisée par les autorités compétentes d'un État membre à produire, transformer, détenir, recevoir et expédier des produits soumis à accise placés sous le régime de suspension de droits d'accise dans un entrepôt fiscal.
- Un *opérateur économique* est une personne physique ou morale qui met à la consommation des produits du tabac sur le marché belge en tant qu'entrepôt agréé.
- Un *acheteur* est une personne physique ou morale à qui un opérateur économique vend et livre des produits du tabac. Dans la plupart des cas, il ne s'agit pas d'un détaillant sauf s'il achète ses produits du tabac directement auprès d'un opérateur économique. Tout acheteur doit disposer d'une autorisation.
- Le *mécanisme anti-forestalling* prévoit des mesures visant à contenir les effets négatifs pour le Trésor en cas de modification imminente des taux d'accise⁷. En effet, les spéculations concernant l'adaptation des taux pourraient avoir un effet négatif sur le Trésor.
- *Paperless Douane et Accises (PLDA)* est l'application informatique qui permet l'introduction et le traitement électroniques des documents douaniers et relatifs aux accises.
- *Gestion Tabac (Gesttab)* est une application informatique utilisée par la succursale Bruxelles Tabacs pour gérer les commandes, les livraisons et les destructions de signes fiscaux. Cette application lui permet aussi d'assurer la constitution de sûretés (dénommée ci-après « cautions ») pour les commandes de signes fiscaux et le paiement différé. Enfin, les déclarations de mise à la consommation (déclarations AC4) des produits du tabac peuvent également être suivies.

1.5 Organisation administrative

De nombreux services de l'AGDA du SPF Finances sont compétents en matière d'accises sur les produits du tabac. Les principaux acteurs et leurs tâches sont décrits ci-après.

- Au niveau central, le Service des procédures accisiennes est compétent en matière de législation et de réglementation, ainsi que pour les autorisations qui dépassent le ressort d'une direction régionale.
- Six directions régionales (Anvers, Bruxelles, Gand, Hasselt, Liège et Mons) délivrent les autorisations pour la production, le traitement, la distribution et le transport des produits du tabac. Elles assurent aussi une surveillance hiérarchique.
- Le Bureau unique des douanes et accises (ci-après dénommé le « Bureau unique ») exerce le rôle de comptable, gère les cautionnements et assure le suivi des paiements dans le système électronique PLDA.

⁷ Voir le point 7.1.

- Il existe une quarantaine de succursales qui ont un ou plusieurs entrepôts fiscaux de produits du tabac dans leur ressort. Les succursales fixent le montant de la caution pour les produits soumis à accise qui ont été produits, transformés et détenus dans un entrepôt fiscal et pour l'expédition sous le régime de suspension de droits d'accise.
- La succursale Bruxelles Tabacs règle les commandes et les livraisons de signes fiscaux. Elle fixe également le montant des cautionnements pour la commande et le paiement différé des signes fiscaux.
- Les services de contrôle vérifient la comptabilité des opérateurs économiques et effectuent régulièrement des contrôles sur place. Une trentaine de services de contrôle doivent traiter des accises sur le tabac dans leur ressort, même si la majorité du secteur du tabac est concentrée dans quatre ressorts.

L'AGDA est actuellement en voie de réorganisation afin de mieux coordonner les tâches des divers services. Les constatations et recommandations ne tiennent pas encore compte de cette réorganisation. Dans sa réponse, le ministre des Finances a d'ailleurs signalé que la nouvelle structure vise à adopter une approche axée sur les processus et non sur la matière. Ainsi, les actes de contrôle seront uniquement pilotés par des fonctionnaires dont ce sera la seule tâche. La nouvelle manière de procéder et la mesure de la charge de travail seront évaluées après l'opérationnalisation de l'ensemble des services, après toutes les formations nécessaires et après une période de fonctionnement raisonnable.

CHAPITRE 2

Cadre juridique

Dans ce chapitre, la Cour des comptes examine si le SPF Finances est en mesure de fixer et de percevoir d'une manière adéquate les accises sur le tabac. Elle le fait à la lumière de la norme générale en matière de gestion publique selon laquelle l'exécution de cette mission repose sur une législation et une réglementation suffisantes et claires.

Les principales sources juridiques en matière d'accises sur les produits du tabac sont des directives européennes.

Les directives européennes servent à harmoniser les législations nationales des États membres. Elles fixent les objectifs à atteindre, tout en laissant une certaine marge de manœuvre aux États membres quant à la façon d'y parvenir. Pour les citoyens des États membres, les directives ne sortent leurs effets qu'une fois transposées dans la loi nationale.

La Cour des comptes a observé que, de manière générale, la Belgique a transposé les directives européennes en temps voulu et intégralement.

Au niveau européen, la directive 2008/118/CE du Conseil du 16 décembre 2008 a fixé le régime général relatif aux produits soumis à accise. La directive consolidée 2011/64/UE du Conseil du 21 juin 2011⁸ comprend la structure de base des accises sur les produits du tabac.

En Belgique, la directive 2008/118/CE a été transposée dans la loi du 22 décembre 2009 relative au régime général d'accise. Cette loi fixe entre autres :

- le champ d'application géographique ;
- les différents produits sur lesquels sont prélevées des accises, tels que les produits du tabac ;
- le principe selon lequel les produits visés ne sont soumis à accise qu'à partir du moment où ils sont produits dans le territoire soumis à accise de l'UE ou importés dans ce territoire à partir de pays tiers ;
- la possibilité de réclamer les accises à partir du moment où les produits soumis à accise sont mis à la consommation ;
- la fiscalité territoriale sur laquelle repose la circulation commerciale des produits soumis à accise entre les États membres de l'UE et selon laquelle l'accise est payée dans le pays où les produits sont réellement consommés. Elle concerne aussi la

⁸ Il s'agit d'une codification, notamment, des directives suivantes, qui ont été modifiées à plusieurs reprises :

- directive 92/79/CEE du Conseil, du 19 octobre 1992, concernant le rapprochement des taxes frappant les cigarettes ;

- directive 92/80/CEE du Conseil, du 19 octobre 1992, concernant le rapprochement des taxes frappant les tabacs manufacturés autres que les cigarettes ;

- directive 95/59/CE du Conseil, du 27 novembre 1995, concernant les impôts autres que les taxes sur le chiffre d'affaires frappant la consommation des tabacs manufacturés.

circulation des produits qui avaient déjà été mis à la consommation dans un autre État membre ;

- le régime général sur la détention de produits soumis à accise et leur circulation, ainsi que les contrôles qui s'y rapportent. Les produits soumis à accise sont généralement commercialisés et transportés au sein de l'UE sous le régime de suspension de droits d'accise, via des entrepôts fiscaux dont la création doit être approuvée par les autorités fiscales nationales. Le transport de produits soumis à accise sous régime de suspension de droits d'accise nécessite un e-AD. Les produits soumis à accise qui ont déjà été mis à la consommation doivent pourtant encore pouvoir être transportés et commercialisés. Pour empêcher une double taxation, il existe une procédure de remboursement. De cette manière, les opérateurs économiques qui ne sont pas des entrepositaires agréés peuvent continuer eux aussi à faire du commerce avec les États membres de l'UE. En outre, cela évite la monopolisation du marché par quelques opérateurs économiques spécialisés.

Depuis le 1^{er} avril 2010, la circulation des produits soumis à accise sous le régime de suspension de droits d'accise est suivie au moyen du système automatisé EMCS. L'arrêté royal du 17 mars 2010 met en œuvre les dispositions de la loi du 22 décembre 2009 la concernant. Le ministre des Finances y a ajouté des mesures d'exécution dans son arrêté du 18 mars 2010. Cet arrêté ministériel contient aussi en annexe les formulaires types associés au nouveau règlement en matière d'accises.

Les principes spécifiques aux accises sur les produits du tabac ont été définis dans la loi du 3 avril 1997 relative au régime fiscal des tabacs manufacturés, qui a été modifiée à plusieurs reprises. Dans sa forme actuelle, la loi en question définit notamment les notions d'*opérateur économique* et d'*acheteur*, ainsi que les mesures *anti-forestalling* (voir ci-après). Elle est développée dans l'arrêté royal du 18 juillet 2013 et l'arrêté ministériel du 1^{er} août 1994 relatif au régime fiscal des tabacs manufacturés.

Outre cette réglementation, le SPF Finances a publié le vade-mecum de l'administration des douanes et accises, qui donne un aperçu global de la question et est régulièrement mis à jour (la dernière version date du 1^{er} mars 2013).

Des directives internes plus détaillées sont diffusées au moyen d'instructions appelées « classifications décimales » (CD). Les instructions suivantes s'appliquent aux produits du tabac :

- la CD 720 (le « code accises mouvements ») décrit en détail les mouvements d'accise ;
- la CD 760 donne des instructions concrètes relatives au régime fiscal du tabac manufacturé.

La Cour des comptes a observé que ces CD ne sont pas mises à jour au moment où la réglementation est adaptée.

Enfin, l'AGDA publie différentes instructions dont la numérotation est précédée des lettres DA (procédures douane et accises). Il s'agit de circulaires, de documents et de directives destinés aux fonctionnaires et aux opérateurs économiques. Les instructions concernent, par exemple, les mesures *anti-forestalling* et le libre choix de la classe de prix pour les produits du tabac. Les instructions destinées aux opérateurs économiques prévoient souvent aussi des mesures transitoires afin d'anticiper les modifications apportées aux arrêtés royaux ou ministériels et les instructions. Cette approche est compréhensible du point de vue de

l'administration, qui souhaite donner au plus vite un point de repère pour combler le vide juridique, mais elle n'est pas correcte sur le plan juridique. De plus, elle entraîne le risque que tous les acteurs concernés ne soient pas informés à temps ou que les mesures soient contestées.

Dans sa réponse du 8 mai 2015, le ministre des Finances estime que cette façon de procéder se justifie parce que l'administration, qui n'a aucune prise sur l'ordre du jour du législateur, agit toujours en concertation avec le secteur du tabac.

CHAPITRE 3

Autorisations

3.1 Autorisation d'entrepositaire agréé

L'autorisation pour être agréé en tant qu'entrepositaire constitue l'autorisation de base qui vaut pour tous les produits soumis à accise. La CD 720 détaille la procédure de délivrance, de révocation et de retrait de l'autorisation.

L'autorisation « entrepositaire agréé » est délivrée par la direction régionale du ressort concerné. Lorsqu'elle porte sur plusieurs lieux (de stockage) dans le ressort de plusieurs directions régionales, elle est délivrée par l'administration centrale.

Avant de délivrer l'autorisation, la direction régionale organise un examen visant à connaître qui est l'entrepositaire et s'il est digne de confiance, c'est-à-dire s'il applique des procédures de sécurité suffisantes, s'il est possible de tracer et de contrôler ses opérations et ses produits soumis à accise, etc.

Dans sa première phase, l'examen se déroule par écrit au moyen d'un questionnaire standard, qui vise à vérifier entre autres si les produits soumis à accise répondent à un besoin économique, si une gestion des stocks est assurée, qui est le responsable et si des problèmes sont apparus par le passé. La Cour des comptes a constaté que la langue employée dans le questionnaire était désuète, ce qui nuit à sa compréhension.

Lors de cette phase, la direction régionale consulte aussi en principe plusieurs services de l'AGDA, notamment le Service central de gestion de l'information et de l'analyse de risque (SCGI) et la Direction nationale des recherches (DNR), pour vérifier s'ils disposent d'informations qui justifient de refuser d'emblée la délivrance de l'autorisation. Le SCGI détient des renseignements sur des dettes, des infractions graves ou répétées et d'autres irrégularités éventuelles.

Au cours d'une seconde phase, la direction régionale transmet le dossier au service de contrôle compétent pour le siège principal de l'entrepositaire qui a introduit la demande. Ce service vérifie toutes les données sur place. Il examine si le lieu où le candidat souhaite installer l'entrepôt est adapté au stockage de marchandises et s'il est possible de contrôler la traçabilité des marchandises et la réception de l'e-AD dans le système EMCS. Le service de contrôle rédige un rapport de son examen et émet un avis positif ou négatif en fonction du résultat de l'examen. Enfin, il envoie son rapport et les pièces justificatives à la direction régionale, qui en conserve une copie. L'examen du service de contrôle est unique. On ne vérifie plus par la suite si le candidat satisfait toujours aux conditions d'autorisation.

Le directeur régional décide de délivrer ou non l'autorisation après avoir consulté le receveur de la succursale concernée. Dans le cadre de la procédure, le receveur doit fixer le montant de la caution pour stockage, production et transformation d'une part, et pour l'expédition sous régime de suspension de droits d'accise d'autre part.

Bien que la CD 720 présente un schéma détaillé de la procédure à suivre lors du traitement des demandes d'autorisation, elle ne précise pas clairement quel niveau doit accomplir quelle

tâche. Par exemple, alors que la direction régionale procédait auparavant au premier examen à partir du questionnaire, cette tâche a été progressivement confiée aux services locaux.

La première demande d'autorisation est rarement refusée dans la pratique, mais l'autorisation peut être retirée pour des motifs graves par la suite. La délivrance d'une autorisation permet de contrôler le titulaire de l'autorisation.

La procédure décrite ci-dessus est applicable depuis 1997. Auparavant, on contrôlait uniquement les plans et les signatures sans procéder à un examen. Les entrepositaires qui étaient déjà agréés avant l'entrée en vigueur de la procédure (ce qui était le cas pour la plupart d'entre eux, du fait de la faible « rotation » dans le secteur du tabac) ont pu conserver cet agrément sans examen supplémentaire. Cela ne pose pas de problème car le service de contrôle connaît les informations recherchées par le biais du questionnaire standard grâce au suivi effectué depuis des années et aux contrôles sur place. La Cour des comptes relève cependant que les informations obtenues lors des contrôles et du suivi ne correspondent pas exactement aux renseignements recueillis dans le cadre du premier examen.

3.2 Autorisations « opérateur économique tabacs manufacturés » et « acheteur tabacs manufacturés »

Les autorisations en matière de tabacs manufacturés pour les opérateurs économiques et les acheteurs sont toujours délivrées par l'administration centrale. Elles sont valables uniquement pour les tabacs manufacturés et non pour d'autres produits soumis à accise.

Dans certaines situations, les entrepositaires agréés doivent aussi demander l'autorisation en tant qu'opérateur économique. Elle leur est nécessaire si, après la mise à la consommation des produits du tabac et le paiement des droits qui s'y rapportent, ils stockent eux-mêmes les produits avant de les vendre. En revanche, les producteurs qui détiennent des produits du tabac sous régime de suspension de droits d'accise ne doivent pas demander pareille autorisation.

L'autorisation en tant qu'acheteur est, elle, nécessaire pour pouvoir acheter des produits du tabac à un opérateur économique. Elle est généralement demandée par les grossistes en produits du tabac.

Les deux autorisations existent depuis l'introduction en 2013 des mesures *anti-forestalling*. Elles résultent de la volonté de l'administration d'avoir une vue d'ensemble des opérateurs économiques qui détiennent des produits du tabac mis à la consommation et de connaître plus précisément l'importance des stocks constitués par les opérateurs économiques et les acheteurs. Après chaque modification du taux d'accise, les opérateurs économiques disposent d'un délai limité pour livrer leurs produits aux acheteurs, délai auquel sont également soumis les acheteurs pour leurs livraisons aux détaillants, sous peine de destruction obligatoire⁹.

Les autorisations en matière de tabacs manufacturés pour l'opérateur économique et l'acheteur sont délivrées par l'administration centrale. En réalité, il s'agit plutôt d'un enregistrement imposant aux titulaires de l'autorisation de tenir une comptabilité qui reflète à tout moment la situation réelle du stock, de gérer un inventaire du stock (par genre, prix et type d'emballage) et d'entreposer séparément les produits du tabac.

⁹ Voir chapitre 7.

Ni l'administration centrale, ni les services de contrôle locaux n'effectuent donc d'examen préalable à la délivrance de l'autorisation.

3.3 Autorisation « détaillant »

Les marchands de tabac (détaillants de cigarettes, cigares et tabac à fumer) sont enregistrés auprès de l'administration. Cette autorisation n'impose aucune obligation et n'est pas précédée non plus d'un examen par l'AGDA. Elle s'assimile donc plutôt à une sorte de notification à faire aux services de contrôle des accises.

3.4 Aperçu des constatations

La Cour des comptes a constaté la bonne application de la procédure concernant l'autorisation « entrepositaire agréé » et l'examen qui s'y rapporte. La procédure est décrite clairement, notamment au moyen d'un schéma présentant les tâches des services concernés. Les directions régionales et l'administration centrale font aussi un usage suffisant des formulaires standardisés.

De tels examens n'ont été réalisés qu'à partir de 1997, ce qui affaiblit quelque peu la procédure.

Contrairement à l'autorisation « entrepositaire agréé », les autorisations pour les opérateurs économiques, les acheteurs et les détaillants n'en sont pas réellement car elles s'assimilent davantage à de simples enregistrements. En effet, une fois l'autorisation délivrée, les activités du titulaire de l'autorisation ne font pas l'objet d'un contrôle efficace.

CHAPITRE 4

Dépôt de cautions

4.1 Types de cautions

Les opérateurs économiques doivent non seulement être titulaires d'une autorisation, mais aussi constituer une caution pour bon nombre de leurs opérations. En matière d'accises sur les produits du tabac, les cautions se divisent en deux catégories :

1. Les *cautions valables pour tous les produits soumis à accise* sont des garanties pour le stockage des produits soumis à accise et pour leur expédition sous régime de suspension de droits d'accise.

La caution pour stockage s'élève en principe à 10 % des droits à l'importation sur le stock moyen. Dans certains cas (clients difficiles, produits à risque, infractions, etc.), il peut atteindre 50 %, voire 100 % en cas de constatation de fraude. Dans la pratique, le cautionnement s'élève la plupart du temps au pourcentage habituel de 10 %. Les recettes pour le Trésor sont donc garanties.

La caution pour l'expédition de produits du tabac sous régime de suspension de droits d'accise (système EMCS) s'élève en principe à 100 %. Elle est calculée sur le volume moyen de produits du tabac expédié en deux semaines. Dans certains cas, cette caution peut être réduite à 30 %, par exemple pour des volumes importants et pour des opérateurs économiques réputés fiables.

2. Les *cautions spécifiques aux accises sur les produits du tabac* représentent les garanties pour la commande des signes fiscaux pour les produits du tabac et la caution pour le paiement différé.

Le paiement des accises différé s'étend sur une semaine et doit faire l'objet d'une demande. S'il peut être refusé en théorie, cela arrive rarement dans la pratique. Les petits opérateurs économiques demandent rarement un paiement différé, car ils sont soumis à un régime de paiement comptant, ce qui revient concrètement à un paiement dans les deux jours.

La caution peut prendre la forme d'un acte bancaire ou d'un paiement en numéraire, ce qui concerne en général uniquement les petits opérateurs économiques.

4.2. Rôle du Bureau unique, de la succursale Bruxelles Tabacs et du receveur local

Toutes les cautions sont constituées auprès du Bureau unique, un maillon important dans la gestion de ces cautions. Le Bureau veille à ce que l'acte de cautionnement soit correct sur le plan technique, établit les actes de cautionnement, vérifie les garanties bancaires et entretient les contacts avec les banques. Il peut aussi bloquer la caution et intervient au moment où elle s'exécute, c'est-à-dire lorsqu'elle est réclamée pour apurer la dette. En revanche, il ne fixe pas le montant des cautions.

Le montant des cautions pour stockage et pour expédition sous régime de suspension de droits d'accise est fixé par le receveur local de la succursale. À cet effet, il vérifie le stock moyen de produits soumis à accise. Dans la pratique, le receveur délègue cet examen à un agent du service de contrôle local.

La succursale Bruxelles Tabacs est compétente pour fixer le montant de la caution pour commande de signes fiscaux et de la caution pour paiement différé. Dès qu'un opérateur économique déclare avoir passé une première commande de signes fiscaux, le receveur de la succursale Bruxelles Tabacs fixe le montant de la caution en s'appuyant généralement sur les prévisions de commandes pour une période déterminée. Cette procédure n'est soumise à aucun critère précis et ne fait pas non plus l'objet d'un contrôle spécifique par la hiérarchie.

L'opérateur économique doit s'inscrire à la succursale Bruxelles Tabacs. En effet, la direction régionale n'informe pas automatiquement la succursale de la délivrance des autorisations.

4.3 Suivi de la caution dans l'application PLDA

Le montant des cautions et ses fluctuations sont suivis au moyen de l'application PLDA. Tant les services de l'administration fiscale que les opérateurs économiques ont accès au système, même si leurs droits de lecture et d'écriture diffèrent.

Toute entreprise qui constitue une caution dispose de son propre compte client, qui lui permet de suivre jusqu'à un certain point sa caution dans PLDA.

Un acte de cautionnement spécifique est également dressé pour chaque « service », y compris pour la succursale Bruxelles Tabacs et pour chaque entrepôt fiscal¹⁰.

Les cautions de chaque opérateur économique sont enregistrées dans PLDA au moyen d'un formulaire standardisé, qui contient deux cadres distincts. Le premier concerne les cautions pour paiement différé, commande de signes fiscaux et stockage de produits du tabac (les deux dernières cautions étant reprises dans un seul montant dans PLDA). Le deuxième porte sur la caution pour expédition des produits du tabac.

Le Bureau unique dispose des droits de lecture et d'écriture les plus étendus. Il est le seul à pouvoir suivre la composition détaillée des cautions et à être autorisé à consulter plus que la première page présentant l'aperçu global des cautions. Par conséquent, ni la succursale Bruxelles Tabacs, ni les autres succursales ne sont en mesure de consulter la ventilation détaillée des cautions, ce qui leur serait pourtant utile vu que plusieurs cautions pour stockage (lorsque plusieurs succursales sont compétentes) et la caution pour commande des signes fiscaux (qui relève de la compétence de la succursale Bruxelles Tabacs) sont regroupées en un seul montant de caution sur la première page. La succursale Bruxelles Tabacs et les autres succursales ne peuvent dès lors pas savoir quels étaient les différents montants ni à quoi ils servaient.

Pour la succursale Bruxelles Tabacs, il est, par exemple, intéressant de pouvoir évaluer si un opérateur ne commande pas plus que ce qu'il est possible et autorisé de stocker dans un entrepôt fiscal en particulier.

Les services de contrôle n'ont pas d'accès à l'application PLDA. Ils ne peuvent donc pas vérifier les montants des cautions ni leur ventilation pour les opérateurs économiques qu'ils

¹⁰ À savoir pour stockage et/ou expédition sous EMCS et/ou paiement différé.

ont contrôlés (contrôle des entrées et des sorties, examen des documents EMCS). Ils peuvent certes demander ces informations au Bureau unique, mais cela rend la procédure plus lourde pour eux. Ce problème pourrait être réglé facilement en leur accordant un droit de lecture dans PLDA.

4.4 Révision du rapport entre la caution pour paiement différé et celle pour commande de signes fiscaux

La succursale Bruxelles Tabacs contrôle le rapport entre la caution pour commande de signes fiscaux et celle pour paiement différé au moyen du système Gesttab. La caution pour commande est affectée lors de chaque commande et débitée d'un montant correspondant. Au moment de l'enregistrement d'une déclaration AC₄ (de mise à la consommation), la caution pour commande de signes fiscaux est recréditée et la caution pour paiement différé débitée de la même somme. Lorsque les accises ont été acquittées, la caution pour paiement différé est rétablie à son niveau initial. En principe, il n'est donc jamais possible de commander plus de signes fiscaux que le montant de la caution pour commande de signes fiscaux.

La succursale Bruxelles Tabacs peut néanmoins demander au Bureau unique de revoir le rapport entre la caution pour commande de signes fiscaux et la caution pour paiement différé.

Cette opération s'avère nécessaire lorsque la caution pour commande de signes fiscaux descend sous le montant de la nouvelle commande à passer. Cela peut se produire si un grand nombre de signes fiscaux sont commandés au cours d'une même période. Dans pareil cas, la succursale Bruxelles Tabacs demande au Bureau unique de réduire la caution pour paiement différé d'un certain montant et d'augmenter la caution pour commande de signes fiscaux du même montant, de sorte qu'il soit à nouveau possible de commander des signes fiscaux. La succursale Bruxelles Tabacs ne peut pas procéder elle-même à cette révision du rapport entre les cautions dans l'application PLDA, puisque le Bureau unique est le seul comptable qui y soit habilité.

La succursale Bruxelles Tabacs gère non seulement le rapport entre la caution pour commande de signes fiscaux et la caution pour paiement différé, mais aussi leur traitement quotidien dans le système Gesttab. Elle introduit également les déclarations AC₄ dans ce système, avant leur saisie manuelle dans PLDA (voir ci-après).

Accorder à la succursale Bruxelles Tabacs le droit de modifier elle-même le rapport entre les cautions dans PLDA permettrait de simplifier la procédure et de réduire la charge de travail.

4.5 Aperçu des constatations

Le receveur de la succursale Bruxelles Tabacs fixe le montant de la caution, généralement en fonction des prévisions de commandes de signes fiscaux pour une certaine période. La détermination de ce montant n'est soumise à aucun critère précis ni à une supervision hiérarchique.

Le receveur de la succursale Bruxelles Tabacs n'est pas systématiquement informé des autorisations délivrées, au contraire des autres intervenants (le Bureau unique, les services de contrôle, les receveurs et les opérateurs économiques).

Le service responsable est clairement défini pour chaque tâche. Il existe un système automatisé (PLDA), dont les possibilités ne sont toutefois pas (encore) exploitées de manière optimale.

La raison pour laquelle les cautions pour stockage et commande de signes fiscaux sont reprises en un seul montant sur le formulaire standard dans l'application PLDA n'est pas claire. En effet, ces montants sont fixés par des succursales différentes. Cette façon de procéder empêche la succursale Bruxelles Tabacs et les autres succursales de déterminer à quoi sert la partie qui excède le montant de cautionnement qu'elles ont fixé.

La succursale Bruxelles Tabacs et les autres succursales ne disposent pas de droits de lecture étendus dans PLDA, ce qui complique leur travail. Elles doivent chaque fois s'adresser au Bureau unique pour obtenir des informations complètes sur un opérateur économique.

Les services de contrôle n'ont pas de droit de lecture dans PLDA. Par conséquent, lors de leur contrôle, ils ignorent si une caution a été déposée et pour quel montant. Ils doivent dès lors systématiquement faire appel aux autres services.

Le fait que la succursale Bruxelles Tabacs n'est pas autorisée à procéder elle-même à la révision du rapport entre les cautions pour commande et paiement différé alourdit la procédure. Elle assure le suivi des commandes de signes fiscaux et des paiements différés, mais elle introduit aussi les déclarations AC₄ dans Gesttab et PLDA. Elle devrait donc obtenir des droits d'écriture dans PLDA. La solution idéale consisterait à intégrer Gesttab à PLDA.

CHAPITRE 5

Signes fiscaux

5.1 Utilisation des signes fiscaux

L'organisation du contrôle visant à prévenir les irrégularités n'est pas définie au niveau européen. La Belgique utilise des signes fiscaux à cet effet, ce qui n'est pas le cas de tous les pays en UE. Certains États membres n'en utilisent pas et d'autres les emploient à des fins de perception.

Les signes fiscaux belges ont une valeur importante. En effet, la plus grande partie du prix au détail des produits du tabac est reversée au Trésor sous la forme d'accises et, dans une moindre mesure, de TVA.

Comme les billets de banque, les signes fiscaux doivent donc être protégés contre la contrefaçon et le vol. La technique de l'impression typographique utilisée actuellement est désuète par rapport aux techniques d'impression modernes, mais elle offre une bonne protection contre la contrefaçon. Un euro de frais d'impression équivaut environ à 1.400 euros de recettes (en accises et TVA).

La Cour des comptes a observé que les signes fiscaux sont pourvus de marques de contrôle visibles et invisibles. Les services de contrôle connaissent ces marques et savent comment en vérifier l'authenticité.

Tant la livraison du papier que l'impression des signes fiscaux font l'objet d'un marché public. Un nouvel appel d'offres est lancé à échéances régulières. Le cahier spécial des charges concernant le marché public pour l'impression impose des conditions de sécurité et de conservation détaillées à respecter scrupuleusement.

La succursale Bruxelles Tabacs est chargée de traiter et de livrer les commandes de signes fiscaux. Les services de contrôle des accises vérifient la destruction des signes fiscaux et l'enregistrement des stocks.

5.2 Procédure de commande et de livraison de signes fiscaux

Les signes fiscaux ne se commandent pas en ligne, mais par courrier, télécopie et généralement courriel.

La commande se fait directement à la succursale Bruxelles Tabacs au moyen d'un formulaire standard (bordereau 501). Les signes sont livrés dans les dix jours ouvrables à l'aide d'un second formulaire standard (bordereau 502).

Dans la pratique, le délai de livraison est souvent plus court. L'administration n'a jamais effectué de livraison tardive.

Il peut arriver que le délai de livraison de signes fiscaux soit exceptionnellement plus long parce que, par exemple, la caution de l'opérateur économique ne suffit pas pour la commande de signes fiscaux et doit d'abord être suppléée.

La succursale Bruxelles Tabacs introduit les formulaires standard des bordereaux 501 et 502 dans un système automatisé (Gesttab) et en assure le suivi. Elle peut ainsi connaître à tout moment la réserve de signes fiscaux qu'un opérateur économique a en sa possession.

En principe, les opérateurs économiques viennent retirer eux-mêmes les signes fiscaux dans des caisses scellées. Il arrive exceptionnellement que les commandes soient expédiées par envoi recommandé, généralement pour les petites commandes.

Il est rare qu'un envoi soit endommagé. En effet, les signes fiscaux sont emballés dans des étuis pour les grandes quantités et dans des enveloppes rigides pour les petites. En cas de dégradation de l'emballage, les signes sont renvoyés et remplacés.

L'imprimerie²¹ et le service d'expédition de la succursale Bruxelles Tabacs sont protégés par des mesures de sécurité efficaces, de sorte que le risque de fraude est très bas. La Cour des comptes a constaté que le bâtiment de l'imprimerie est clôturé par de nombreuses barrières de sécurité.

Au cas où les signes fiscaux se perdraient malgré tout durant le transport, l'administration décline toujours toute responsabilité, comme mentionné explicitement sur le bordereau 501.

5.3 Nouveaux signes fiscaux

Chaque contenu d'un certain prix (que l'on appelle la classe de prix) a son signe fiscal spécifique.

Selon la Commission européenne, tous les emballages de produits doivent cependant être demandés et commercialisés librement. La Belgique a tenté de limiter le nombre de classes de prix différentes pour que le marché reste gérable. L'administration éprouvait en effet des difficultés car le nombre de signes fiscaux différents avait énormément augmenté parce que les principaux opérateurs économiques avaient demandé en peu de temps beaucoup de nouvelles classes de prix et des adaptations de celles-ci.

À partir du 1^{er} janvier 2009, les demandes de nouvelles classes de prix n'étaient plus autorisées que quatre fois par an, à savoir le 1^{er} février, le 1^{er} mai, le 1^{er} septembre et le 1^{er} novembre. La classe devait être demandée au moins un mois avant ces quatre dates. Toutes les nouvelles classes demandées dans les délais étaient intégrées au tableau des signes fiscaux.

De plus, chaque année, lors de l'adaptation du 1^{er} novembre, l'administration tentait de restreindre la prolifération de signes fiscaux nouveaux ou de modifications de signes. Elle présentait l'inventaire de tous les signes fiscaux qui n'étaient plus commandés depuis le début de l'année aux opérateurs économiques et, avec leur accord (tacite), les supprimait définitivement du tableau.

La méthode belge contrevenait donc à la libre commercialisation des produits mis à la consommation.

Une nouvelle réforme a été introduite le 1^{er} mai 2014 à la suite d'une concertation avec le secteur du tabac. Elle consacre le principe selon lequel les opérateurs économiques sont

²¹ L'impression est assurée par des personnes d'une société externe dans les bâtiments sécurisés de Bruxelles Tabacs.

totallement libres de fixer le prix de vente au détail de leurs produits du tabac sans l'intervention des pouvoirs publics²².

Dès lors, beaucoup de classes de prix ont été demandées en peu de temps. Le nombre de signes fiscaux disponibles a donc considérablement augmenté, causant des difficultés également à l'administration, surtout sur le plan pratique.

Le 1^{er} mai 2014 était aussi le début d'une période transitoire prévoyant un régime assoupli avant la suppression du tableau des signes fiscaux. Dans la pratique, ce sont aujourd'hui les opérateurs économiques qui choisissent eux-mêmes les classes de prix des produits du tabac, après quoi la succursale Bruxelles Tabac en fixe la fiscalité via Gesttab.

L'administration centrale n'intervient plus dans la procédure. Tout se règle directement entre les opérateurs économiques et la succursale Bruxelles Tabacs. Elle transmet toutefois à l'administration centrale un relevé mensuel des classes de prix existantes et de la fiscalité qui y est associée.

Le nouveau système va probablement alourdir le travail de gestion des stocks pour la succursale Bruxelles Tabacs. D'une part, les demandes de création de nouvelles classes de prix seront plus nombreuses qu'avec le modèle précédent de consensus. D'autre part, il sera plus difficile de supprimer des classes de prix existantes, par rapport à ce qui se faisait auparavant après concertation avec le secteur.

5.4 Contrôle des stocks

Chaque entrepositaire doit tenir une comptabilité des stocks des produits et signes fiscaux présents dans son entrepôt fiscal. Tout opérateur économique doit tenir un registre des signes fiscaux (n° 504). Ces documents électroniques sont conservés en principe respectivement dans l'entrepôt fiscal et chez l'opérateur économique.

La succursale Bruxelles Tabacs introduit dans Gesttab les données concernant la commande des signes fiscaux (bordereau 501), leur livraison (bordereau 502) et leur destruction ultérieure éventuelle ainsi que les déclarations AC4. Elle connaît ainsi à tout moment le nombre de signes fiscaux qu'un opérateur économique a en sa possession.

En revanche, la succursale Bruxelles Tabacs ne savent pas exactement où les signes fiscaux se trouvent, ceux-ci n'ayant pas de numéro d'ordre. En effet, après avoir été livrés à l'opérateur économique, les signes fiscaux peuvent être expédiés vers l'un des entrepôts en Belgique ou à l'étranger pour y être apposés sur les paquets. Seule la comptabilité de l'opérateur économique permet de déterminer quelle partie des signes fiscaux a été expédiée vers quel entrepôt.

L'entrepositaire introduit les signes fiscaux dans la gestion des stocks, les supprime lors de leur expédition vers le lieu d'emballage et les réintroduit dans le système à leur retour²³. Par contre, le registre 504 des signes fiscaux détenus par l'opérateur économique reste inchangé pendant toute la procédure.

²² Le nouveau régime a été communiqué aux opérateurs économiques dans une circulaire du 31 mars 2014 et a été introduit le 1^{er} mai 2014 après adaptation de l'article 21 de l'arrêté ministériel du 1^{er} août 1994 relatif au régime fiscal des tabacs manufacturés par l'arrêté ministériel du 24 avril 2014.

²³ Les signes fiscaux sont alors apposés sur les paquets.

La succursale Bruxelles Tabacs communique les données des bordereaux 501 et 502 pour contrôle aux services de contrôle compétents pour les différents entrepôts et pour le siège social. Les services de contrôle sont chargés de confronter les données de Gesttab aux chiffres mentionnés dans la gestion des stocks et à la réalité constatée lors d'un contrôle sur place dans l'entrepôt fiscal.

Les services de contrôle peuvent vérifier uniquement la gestion des stocks de l'entrepôt situé dans leur ressort. Les listes qu'ils reçoivent de la succursale Bruxelles Tabacs ne leur permettent ni de procéder à un contrôle complet de la comptabilité, ni d'opérer un contrôle physique intégral, car elles ne mentionnent pas clairement l'endroit où se trouvent les signes fiscaux.

La succursale Bruxelles Tabacs ne reçoit pas systématiquement un retour d'information de la part des services de contrôle.

5.5 Destruction des signes fiscaux

Parfois, des signes fiscaux (apposés ou non sur les produits du tabac) doivent être détruits pour les motifs suivants :

- La durée de validité des signes fiscaux expire bientôt.
- Les produits du tabac sont devenus invendables en raison d'une forte baisse de la demande ou parce que les produits ou leur emballage sont défectueux.
- Les signes fiscaux ont été endommagés lors de l'apposition sur l'emballage.

Le remboursement des signes fiscaux détruits après la mise à la consommation a aussi été prévu à l'occasion de l'introduction des mesures *anti-forestalling* en 2013. En cas de modification des taux d'accise, ces mesures limitent la période pendant laquelle les produits peuvent être vendus aux anciens taux. Depuis leur entrée en vigueur, de grands volumes de produits du tabac doivent être détruits régulièrement.

La procédure pour la destruction des signes fiscaux a été définie dans la législation et la réglementation¹⁴.

Les signes fiscaux non utilisés peuvent être assez facilement détruits sous la supervision directe d'agents.

Lorsque les signes fiscaux ont déjà été apposés sur des produits du tabac, les chargements de camions contenant toutes sortes de produits du tabac doivent être comptés. Les services de contrôle locaux doivent y investir beaucoup de travail et de temps. La destruction proprement dite doit aussi être supervisée par les agents des accises. Dans la pratique, les produits du tabac sont transportés vers un incinérateur, après comptage par camion. Les agents du ressort dans lequel l'incinérateur est situé assistent autant que possible à leur

¹⁴ La loi du 22 décembre 2009 relative au régime général d'accise définit, en son article 6, § 4, la procédure générale à suivre pour détruire des produits soumis à accise en régime de suspension de droits. La procédure spécifique à la destruction de produits du tabac en régime de suspension de droits est décrite à l'article 11 de la loi du 3 avril 1997 relative au régime fiscal des tabacs manufacturés. Elle est ensuite détaillée à l'article 46 de l'arrêté ministériel du 1^{er} août 1994 relatif au régime fiscal des tabacs manufacturés (intégré dans la CD 760.03) et aux points 83 et suivants du commentaire administratif (CD 760.04).

destruction. En raison des moyens humains limités, cette présence s'avère souvent source de problèmes pendant les périodes de surcharge. Les agents attestent ensuite de cette destruction sous la forme d'un procès-verbal qui est envoyé à la succursale Bruxelles Tabacs et introduit dans Gesttab. Enfin, l'administration libère la caution pour commande de signes fiscaux à concurrence du montant des signes détruits ou en remboursement des accises acquittées.

Les signes fiscaux étant souvent apposés sur les emballages à l'étranger, les produits du tabac y sont aussi détruits, ce qui nécessite une assistance mutuelle entre les services des accises des États membres concernés.

5.6 Aperçu des constatations

L'administration a défini des descriptions de fonction et des conventions de travail générales pour la procédure de commande et de livraison des signes fiscaux. Elle emploie des formulaires standard et a adopté des mesures de sécurité pour l'impression et la livraison des signes fiscaux.

À l'heure actuelle, les commandes ne sont pas introduites et suivies automatiquement dans l'application PLDA. Les applications Gesttab et PLDA ne sont pas encore interconnectées.

D'une part, la définition libre des classes de prix va accroître la charge de travail de la succursale Bruxelles Tabacs, qui est chargée d'accepter les nouvelles classes de prix, de les tenir à jour et d'en fixer la fiscalité.

D'autre part, l'assouplissement du régime des classes de prix satisfait aux exigences du marché libre et allège le travail du service des procédures accisiennes au sein de l'administration centrale, qui ne doit plus traiter les demandes de création d'une nouvelle classe de prix.

La liberté de choisir les classes de prix a été insérée dans la législation et la réglementation le 1^{er} mai 2014. Jusqu'à ce jour, il existait donc actuellement un vide juridique, qui a poussé l'administration à communiquer par une circulaire les mesures transitoires aux opérateurs économiques.

Les services de contrôle sont conscients des tâches de contrôle qui leur incombent, mais ils ne parviennent pas à les réaliser intégralement.

Par exemple, il est impossible de concilier un contrôle efficace des bordereaux 501 et 502, d'une part, et de la gestion des stocks dans les entrepôts fiscaux, d'autre part. En effet, les signes fiscaux peuvent être répartis entre plusieurs gestions de stocks dans des entrepôts fiscaux situés dans des ressorts différents, voire à l'étranger.

Les services de contrôle peuvent toutefois réaliser une vérification comptable du registre des signes 504, qui est tenu au siège social de l'opérateur économique.

La procédure actuelle de destruction n'offre pas de garanties suffisantes. Pendant les pics, les moyens humains limités empêchent souvent de respecter les prescriptions concernant le contrôle des listes de destruction, la conservation sous scellés, le transport, la destruction de tous les produits inventoriés et la présence requise d'agents lors de celle-ci.

CHAPITRE 6

Mise à la consommation

On parle de *mise à la consommation* lorsque les produits soumis à accise sont commercialisés. Les accises sur les produits doivent être payées à ce moment. Les opérateurs économiques doivent signaler la mise à la consommation au service des accises à l'aide de la déclaration AC₄. Cette déclaration confirme qu'un produit soumis à accise est mis à la consommation et rend donc l'accise exigible.

6.1 Déclaration électronique pas opérationnelle

Pour pratiquement tous les produits soumis à accise, les opérateurs économiques introduisent la mise à la consommation par voie électronique dans l'application PLDA à l'aide des déclarations AC₄. Pour des raisons de technique informatique, ils doivent cependant encore traiter sur papier la mise à la consommation des produits du tabac.

La succursale Bruxelles Tabacs traite ces déclarations dans son propre système de suivi Gesttab. Malgré plusieurs tentatives, l'administration n'est toujours pas parvenue à intégrer Gesttab dans l'application PLDA qui est plus récente.

Par conséquent, la succursale Bruxelles Tabacs introduit encore manuellement les déclarations AC₄ dans Gesttab et dans PLDA. Pour l'administration et les opérateurs économiques, cette saisie manuelle présente plusieurs inconvénients évidents : la lenteur du traitement, un plus grand risque d'erreurs et des dépenses de personnel plus élevées.

En cours d'année 2015, la succursale Bruxelles Tabacs ne devrait plus introduire manuellement les données relatives aux produits du tabac car les opérateurs économiques pourraient introduire une déclaration AC₄ électronique dans PLDA à condition que les connaissances informatiques et le budget nécessaires soient disponibles. Pour cela, le système actuel de suivi des signes fiscaux (Gesttab) devra être adapté et connecté à l'application PLDA.

6.2 Dépôt, traitement et contrôle de la déclaration AC₄

En principe, les opérateurs économiques doivent déposer leurs déclarations AC₄ au plus tard le jeudi de la semaine qui suit celle où les produits du tabac ont quitté leur entrepôt fiscal.

La succursale Bruxelles Tabacs introduit ensuite les données des déclarations AC₄ dans Gesttab et PLDA. Peu importe la date du traitement, le délai de paiement prend cours à la date mentionnée sur les documents AC₄. En principe, le paiement est immédiat, sauf si l'opérateur économique sollicite un paiement différé, auquel cas il est porté à deux semaines jusqu'au deuxième jeudi qui suit le dépôt de la déclaration AC₄.

Une fois que les déclarations AC₄ ont été déposées, les sommes correspondantes sont ajoutées à la caution pour commande de signes fiscaux. Parallèlement, les mêmes sommes sont déduites de la caution pour paiement différé.

La caution pour paiement différé est reconstituée dès que l'opérateur économique a payé et enregistré les cautions au Bureau unique.

L'administration n'est pas en mesure de vérifier si les opérateurs économiques déposent leurs déclarations AC4 dans les temps. En effet, il lui est impossible de contrôler en temps réel chaque sortie de l'entrepôt fiscal, puisque les marchandises sont déjà parties et que les moyens humains limités ne permettent pas d'assurer une présence en temps réel lors de la mise à la consommation. Jusqu'à présent, les contrôles sur place ne s'appuient pas sur une analyse des risques approfondie. À l'avenir, il sera néanmoins fait appel au DMGC¹⁵ (le service chargé entre autres de contrôler, établir les fiches de travail et diriger la brigade motorisée) pour les contrôles des accises sur les produits du tabac.

Après la mise à la consommation et la nouvelle commande de signes fiscaux durant le délai du paiement différé, il est possible que des opérateurs économiques aient vendu plus de produits du tabac et reçu plus d'accises que la caution pour commande et la caution pour paiement différé réunies. Le risque est alors que l'opérateur économique disparaisse sans payer au cours du délai de paiement différé. Le préjudice pour le Trésor peut atteindre au maximum le montant du paiement différé.

Le dépôt tardif des déclarations AC4 représente aussi un risque de perte pour le Trésor, qui est néanmoins modéré par la durée de validité limitée à un an pour les signes fiscaux pour les cigarettes et à deux ans pour les cigares et le tabac à fumer. Les opérateurs économiques ont donc un an maximum (ou deux ans pour les cigares et le tabac à fumer) pour déposer leurs déclarations AC4 ou demander la destruction des signes fiscaux¹⁶. La succursale Bruxelles Tabacs tient à jour les commandes et les livraisons de signes fiscaux dans Gesttab et avertit les opérateurs économiques au moins un mois avant la date d'échéance des signes fiscaux.

La succursale Bruxelles Tabacs exerce en outre un contrôle comptable. Elle compare les déclarations AC4 introduites aux données du bordereau de commande 501, du bordereau d'expédition 502 et du registre des signes fiscaux 504.

Les accises dues sont d'abord calculées dans les déclarations AC4 par les opérateurs économiques. Lorsque la succursale Bruxelles Tabacs introduit les déclarations dans Gesttab, le calcul est contrôlé automatiquement par le programme. La succursale reporte alors manuellement le résultat dans PLDA. Si la succursale Bruxelles Tabacs constate une erreur de calcul, elle renvoie en principe la déclaration AC4 pour correction à l'opérateur économique. Il s'agit d'une procédure informelle sans constatation officielle, puisque l'administration part du principe que l'erreur est matérielle.

Les statistiques au sujet du nombre de déclarations AC4 incorrectes font défaut. Selon la succursale Bruxelles Tabacs, il est toutefois rare que des erreurs considérables soient constatées.

Si les opérateurs économiques pouvaient introduire eux-mêmes leurs déclarations AC4 dans PLDA, le système pourrait prévenir la plupart des erreurs.

¹⁵ DMGC est l'abréviation de « *Doelgroepen Management / Gestion des groupes cibles* ».

¹⁶ La perte potentielle se limite donc aux intérêts non perçus.

6.3 Suivi des paiements

Le Bureau unique assure le suivi des déclarations AC₄ et de leur paiement dans PLDA. Le montant payé de la déclaration AC₄ est porté en déduction du compte de crédit.

Le Bureau unique ne peut pas consulter les commandes de signes fiscaux dans PLDA. Il pourrait obtenir cette information dans Gesttab si, comme la succursale Bruxelles Tabacs, il avait un accès à cette application. Il peut donc uniquement suivre la caution pour paiement différé et n'est donc responsable que du paiement et du report de paiement. La succursale Bruxelles Tabacs a accès aussi bien aux données de la commande qu'à celles du paiement, mais elle ne peut gérer que les commandes. Elle doit donc demander au Bureau unique de revoir dans PLDA le rapport entre la caution pour commande et la caution pour paiement différé, lorsque cela s'avère nécessaire pour la gestion des commandes.

Des listes de déclarations AC₄ impayées sont automatiquement dressées chaque semaine et des injonctions de paiement sont envoyées si nécessaire sur cette base. En cas de retard de paiement, les intérêts sont en outre calculés automatiquement. Le Bureau unique peut aussi bloquer le compte manuellement et empêcher ainsi l'opérateur économique de faire une nouvelle commande. Cette mesure représente une épée de Damoclès pour les mauvais payeurs.

Les services de contrôle reçoivent régulièrement les listes de déclarations AC₄ impayées. Elles leur permettent de détecter des problèmes éventuels sur le terrain.

Le Bureau unique examine chaque cas séparément avant de décider de faire exécuter une caution. Une procédure automatique d'exécution de la caution ne serait pas souhaitable, car l'opérateur économique négligent s'acquitte en général tout de suite de sa dette devant la menace que la banque prélève la caution sur son compte.

6.4 Aperçu des constatations

Les applications informatiques ne permettent pas encore aux opérateurs économiques d'introduire directement les déclarations AC₄ relatives à des produits du tabac.

L'administration a rédigé des directives claires concernant le dépôt des déclarations AC₄ dans les délais. Elle ne peut toutefois pas contrôler la mise à la consommation physiquement.

Les tâches du Bureau unique et de la succursale Bruxelles Tabacs sont clairement délimitées. L'intégration de Gesttab dans PLDA rendrait superflu l'établissement de listes et l'échange d'informations.

Modifier le rapport entre la caution pour commande et celle pour paiement différé est une compétence qui se situe davantage dans le prolongement de la mission de gestion des commandes exercée par la succursale Bruxelles Tabacs que dans celui de la gestion des paiements. Il n'est donc pas logique que cette compétence soit attribuée au Bureau unique.

6.5 Réponse du ministre

Dans sa lettre du 8 mai 2015, le ministre des Finances répond que des mesures ont déjà été prises afin de poursuivre l'informatisation et l'harmonisation des applications de suivi des signes fiscaux et d'introduction d'une déclaration.

CHAPITRE 7

Mesures *anti-forestalling*

7.1 Contenu et objet des mesures

Le gouvernement a décidé d'introduire des mesures *anti-forestalling* lors du conclave budgétaire de mars 2013. Les dispositions nécessaires à cet effet ont été reprises dans la loi-programme du 28 juin 2013, publiée le 1^{er} juillet 2013. Les dispositions en question sont entrées en vigueur le 11 juillet 2013.

Les mesures visent tout changement de « taux », c.-à-d. toute modification de la fiscalité ou de la fiscalité minimale, toute disparition d'une classe de prix ou toute suppression d'un type d'emballage. Elles stipulent que les opérateurs économiques ne peuvent plus vendre sans limite de temps les produits du tabac mis à la consommation avant la date de la modification du taux, ni les livrer aux acheteurs qui, à leur tour, ne peuvent plus les vendre aux détaillants. Opérateurs économiques comme acheteurs ne peuvent plus vendre ou livrer ces produits que jusqu'au dernier jour du mois qui suit la date d'entrée en vigueur de la modification. Les mesures interdisent la vente et la livraison après cette date. Elles imposent de détruire les produits du tabac, une destruction compensée par le remboursement des accises et de la TVA.

La limitation ne concerne pas les produits du tabac que les détaillants vendent aux utilisateurs finaux.

Par ces mesures, le législateur avait pour but d'empêcher que le marché soit submergé à certains moments par des produits du tabac soumis à une ancienne fiscalité¹⁷. Cette situation entraînerait en effet une perte pour le Trésor, par exemple si des opérateurs économiques achetaient des signes fiscaux en masse ou mettaient des produits du tabac à la consommation en très grandes quantités juste avant une augmentation du taux, alors même que ces produits du tabac ne seraient vendus et livrés que plus tard au marché de gros et de détail.

Ces mesures s'appliquent aux cigarettes et au tabac fine coupe destiné à rouler les cigarettes ainsi qu'aux autres tabacs à fumer, mais pas aux cigares.

Elles coïncident avec la création du statut (et de l'autorisation) d'« opérateur économique tabacs manufacturés » et d'« acheteur tabacs manufacturés ».

Le 25 juin 2013, l'administration a envoyé aux opérateurs économiques et aux acheteurs une circulaire contenant des informations sur les mesures et la procédure pour tempérer l'incertitude créée par le vide juridique (les dispositions légales ont été adoptées après l'introduction de la mesure).

L'application des mesures se déroule comme suit : les autorisations « opérateur économique tabacs manufacturés » et « acheteur tabacs manufacturés » doivent être demandées immédiatement ; les acheteurs doivent tenir une comptabilité présentant des mentions spécifiques des produits du tabac dans le circuit normal et des produits qui sont soumis aux

¹⁷ Doc. parl., Chambre, projet de loi-programme, 3 juin 2013, DOC 53 2853/001, p. 14.

mesures *anti-forestalling*, dresser un inventaire des stocks et aménager des espaces de stockage distincts. En outre, l'administration a prévu pour les opérateurs économiques et les acheteurs une mesure transitoire unique qui prolonge d'un mois la période pendant laquelle la vente des produits est encore autorisée.

Une note a aussi été publiée sur le site internet de l'administration le 1^{er} octobre 2013¹⁸. Elle visait à donner des précisions sur la première application des mesures *anti-forestalling*, mais elle a été diffusée beaucoup trop tard. Les mesures ont en effet été appliquées une première fois le 1^{er} juillet 2013 et une deuxième fois le 1^{er} janvier 2014.

7.2 Incidence de l'introduction des mesures

7.2.1 Activités supplémentaires pour l'administration - Obligations supplémentaires pour les opérateurs économiques et les acheteurs

L'introduction des autorisations « opérateur économique tabacs manufacturés » et « acheteur de tabacs manufacturés » est la première conséquence des mesures en question. Les personnes intéressées doivent demander ces autorisations immédiatement au service des procédures accisiennes de l'administration centrale. Faute de temps, les demandes ont été enregistrées directement, sans contrôle préalable.

En outre, les mesures donnent lieu à la destruction régulière de grandes quantités de produits du tabac mis à la consommation. Cette opération est source d'activités supplémentaires pour les agents des services de contrôle des accises, qui doivent notamment vérifier si les opérateurs économiques et les acheteurs remplissent leurs obligations, contrôler les inventaires dressés et être présents physiquement lors des destructions.

Ces mesures entraînent aussi des obligations supplémentaires en termes de comptabilité et d'organisation pour les opérateurs économiques et les acheteurs¹⁹.

¹⁸ Voir www.fiscus.fgov.be.

¹⁹ À savoir :

- Les opérateurs économiques et les acheteurs doivent tenir une comptabilité qui reflète à tout moment la situation réelle des stocks, en opérant une distinction dans les stocks de produits du tabac selon qu'ils sont soumis à l'ancienne ou à la nouvelle fiscalité.
- À chaque modification de la fiscalité, ils doivent aussi établir un inventaire des stocks qui mentionne la catégorie de tabacs manufacturés, le prix de vente au détail et le type d'emballage.
- Ils doivent entreposer séparément les produits du tabac concernés et ne peuvent plus les déplacer pendant une période déterminée.
- Passé cette période, les acheteurs doivent retourner les produits du tabac concernés, classés et scellés, aux opérateurs économiques auprès desquels ils les ont acquis.
- Les opérateurs économiques doivent conserver ces produits du tabac provenant de tous leurs acheteurs et les entreposer en mentionnant la quantité, le prix et le type d'emballage.
- Les opérateurs économiques doivent classer tous ces produits, les inventorier et demander leur destruction.
- Enfin, un dossier de remboursement est constitué.

7.2.2 Gaspillage

D'une manière générale, les mesures *anti-forestalling* génèrent du gaspillage et augmentent les coûts de production, car elles impliquent de détruire non seulement les signes fiscaux, mais aussi les produits du tabac proprement dits.

7.2.3 Examen à la lumière des règles du marché libre et de la libre concurrence

Il reste à savoir si les mesures belges *anti-forestalling* passeront l'examen au niveau européen, c'est-à-dire si elles ne violent pas le principe du libre marché en entravant le commerce et la consommation de biens produits et déjà taxés.

Le Conseil d'État avait rédigé un avis dans lequel il critiquait les mesures qui pourraient être qualifiées de formes d'expropriation ou de privation de la propriété au sens de l'article 1^{er}, paragraphe 1^{er}, deuxième phrase, du premier protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme ainsi qu'au sens de l'article 16 de la Constitution²⁰. L'État a ensuite justifié les mesures au regard de la protection du droit de propriété, après quoi le Conseil d'État a jugé que le régime était acceptable. En effet, les mesures visent l'intérêt général, ont été approuvées par le secteur, prévoient un dédommagement partiel pour l'opérateur économique et permettent de vendre et de livrer les produits du tabac en question pendant une période déterminée.

Le 16 avril 2014, la Commission européenne a cependant émis un avis motivé à l'encontre de la Hongrie²¹, qui avait adopté une mesure similaire²². Si la Hongrie n'adapte pas sa législation, la Commission peut porter l'affaire devant la Cour de justice de l'Union européenne.

La Commission européenne a dans un premier temps demandé des explications à la Belgique concernant ses mesures *anti-forestalling*. Elle s'est référée de manière explicite à la législation européenne qui ne permet pas de restreindre, pour des raisons fiscales, la vente libre des produits du tabac déjà mis à la consommation²³.

Il reste à déterminer si les mesures en question ne faussent pas la concurrence, dès lors que la procédure de destruction complexe et laborieuse est relativement plus contraignante pour les petits acteurs du secteur du tabac que pour les grands qui ont adhéré à la mesure.

7.2.3 Incidence budgétaire

L'incidence budgétaire des mesures *anti-forestalling* n'a pas encore été évaluée. Lors de la destruction de signes fiscaux, l'État rembourse les accises et la TVA acquittées sans avoir la certitude que l'intéressé achètera ensuite des signes fiscaux pour un montant supérieur.

Des remboursements de 13,1 millions d'euros ont été effectués pour les dossiers introduits à l'occasion des premières mesures *anti-forestalling* (1^{er} juillet 2013). Ils se sont élevés à sept millions d'euros pour les deuxièmes mesures (1^{er} janvier 2014).

²⁰ Avis du Conseil d'État n° 53-384/1.2.3.4 du 27 mai 2013, *Doc. parl.*, Chambre, DOC 53 2853/001, p. 58 et suiv.

²¹ Il s'agit de la deuxième étape du traitement des infractions d'une législation nationale à la réglementation européenne.

²² En cas de modification du taux d'accise sur le tabac en Hongrie, les grossistes (comparables aux acheteurs en Belgique) et les importateurs n'ont que quinze jours pour vendre les produits du tabac soumis à l'ancien taux. La Commission européenne invoque que la directive européenne harmonisant le prélèvement des droits d'accise interdit que le libre commerce de produits du tabac soit encore entravé après leur mise en libre pratique.

²³ Voir EU pilot 6620/14/TAXU du 16 juin 2014.

Les mesures augmentent fortement le nombre de demandes de destruction à certains moments. En outre, la procédure est compliquée, car elle impose des contrôles comptables et physiques à maintes reprises et en plusieurs endroits, ce qui accroît le risque d'erreurs. De plus, il est presque impossible de vérifier tous les mouvements de marchandises et de stocks, d'autant plus que ces contrôles doivent être réalisés dans un délai très court.

Par ailleurs, les mesures *anti-forestalling* augmentent le risque de fraude. Faute de temps lors de leur introduction, tous les inventaires de départ n'ont pas été établis à temps chez les acheteurs et n'ont a fortiori pas été contrôlés. Une partie des marchandises déclarées en vue de leur destruction peut se retrouver sur le marché noir. L'administration est consciente de ces problèmes. Elle a envoyé un questionnaire à tous les services de contrôle pour recueillir leur expérience en vue d'une modification éventuelle.

7.3 Dossier de remboursement

La procédure de remboursement suit la destruction des produits prescrite par les mesures *anti-forestalling*. Le remboursement est effectué à la demande de l'opérateur économique. La succursale Bruxelles Tabacs constitue le dossier et le transmet pour approbation à la direction régionale de Bruxelles. Le Bureau unique procède au remboursement.

Une fonction d'« inspecteur de la comptabilité » devrait être créée à l'avenir au Bureau unique. Cet inspecteur serait chargé de suivre la procédure de remboursement et de confirmer le remboursement. Le contrôle devrait néanmoins se faire par coup de sonde, car il est chronophage. L'intégration de Gesttab dans PLDA permettrait de gagner du temps.

7.4 Aperçu des constatations

La législation actuelle suffit à la mise en œuvre des nouvelles tâches dévolues à l'administration suite à l'introduction des mesures *anti-forestalling*. Les procédures standardisées y sont décrites de manière suffisamment claire pour les opérateurs économiques, les acheteurs et les agents du contrôle.

Pendant, la publication tardive de la réglementation a empêché de réaliser certaines actions de contrôle obligatoires. L'administration a néanmoins envoyé un avis aux opérateurs économiques pour compenser cette publication tardive.

Par ailleurs, une enquête de l'administration révèle que les contrôles accroissent la charge de travail des agents. Ces derniers ne peuvent parfois pas assurer un contrôle adéquat, ce qui ouvre des possibilités de fraude. Des produits soumis à accise voués à la destruction peuvent ainsi disparaître sur le marché noir. Enfin, les agents ne sont pas toujours en mesure de dresser les inventaires de départ chez les acheteurs, ni même de les contrôler.

La délivrance des autorisations « opérateur économique tabacs manufacturés » et « acheteur tabacs manufacturés » n'a fait l'objet d'aucun contrôle.

L'incidence budgétaire des mesures *anti-forestalling* n'est pas clairement établie. Il manque notamment une estimation des recettes (supplémentaires) pour le Trésor générées par l'interdiction de commercialiser indéfiniment des produits du tabac soumis à une ancienne fiscalité (inférieure).

En outre, la Commission européenne risque d'obliger la Belgique à modifier ou retirer les mesures *anti-forestalling*.

Il reste enfin à savoir si les mesures ne créent pas un seuil économique pour les opérateurs et les acheteurs, qui serait plus facile à franchir pour les acteurs importants du marché, faussant ainsi la concurrence.

7.5 Réponse du ministre

Le ministre des Finances annonce que les mesures *anti-forestalling* seront certainement évaluées. Il évoque cependant la procédure d'infraction que la Commission européenne pourrait intenter à l'encontre de la Belgique à la suite de ces mesures. L'évaluation ne sera donc effectuée qu'une fois cette procédure menée à terme.

CHAPITRE 8

Services de contrôle des accises

Les services de contrôle de l'Administration des douanes et accises (AGDA) vérifient la comptabilité des opérateurs économiques et effectuent régulièrement des contrôles sur place. Près de trente services de contrôle sont chargés de contrôler les accises sur le tabac dans leur ressort. La majorité du secteur du tabac est cependant concentrée dans quatre ressorts administratifs.

8.1 Planification des travaux

Tous les six ans, le SPF Finances établit un plan stratégique qui fixe les objectifs centraux des administrations générales. L'AGDA s'appuie sur le plan de management stratégique 2012-2017 pour définir son plan opérationnel national annuel. Ce dernier contient des objectifs spécifiques, que les directions régionales déclinent à leur tour dans un plan opérationnel régional qui fixe des objectifs plus détaillés et met l'accent sur les situations locales.

Chaque service de contrôle spécifique établit son plan de contrôle annuel à partir des plans opérationnels national et régional. Le plan de contrôle formule les objectifs de prestations de chaque membre du personnel dans des cercles de développement individuels.

La Cour des comptes estime que les plans et cycles de contrôle sont en théorie définis de manière logique.

Pour vérifier ce qu'il en est dans la pratique, la Cour des comptes a examiné la mise en œuvre de ces plans et cycles de contrôle au sein d'un service de contrôle des accises.

Le plan 2014 du service de contrôle en question comprend treize objectifs, qui font l'objet d'un rapport mensuel en réunion du CLC²⁴. Les rapports contiennent notamment les constats suivants :

- L'effectif du personnel est insuffisant pour assurer les tâches imposées.
- Les objectifs opérationnels ne tiennent pas compte d'une série de tâches et ne reflètent donc pas entièrement la charge de travail quotidienne :
 - Par exemple, aucun objectif n'est prévu en 2014 pour le suivi des destructions, alors qu'elles représentent une grande partie du temps de travail du personnel du service de contrôle, certainement depuis l'introduction des mesures *anti-forestalling*²⁵. Dans la pratique, le suivi de ces mesures hypothèque lourdement tous les autres contrôles. Les opérations de destruction à l'étranger prennent aussi beaucoup de temps au service de contrôle. En effet, le dossier est transmis pour traitement administratif et contrôle des listes de classes de prix, dont on rédige un procès-verbal belge. Renseignements pris auprès de Bruxelles Tabacs, il s'avère que le même contrôle est réalisé par cette succursale. Pour éviter du

²⁴ Ou « comité local de coordination », dont font partie le directeur régional, l'Inspection de la valeur de contrôle comptable externe (IVCCE) et les inspecteurs des différents services d'inspection.

²⁵ Ce point a néanmoins été soulevé à plusieurs reprises lors des réunions mensuelles du CCL.

- travail en double, il s'agirait d'assigner cette tâche plus clairement à l'un des deux services.
- Les objectifs spécifiques omettent aussi d'aborder une autre tâche importante : expliquer la nature des « manquants » ou des « excédents »²⁶. Si les succursales assurent en principe ce suivi, elles renvoient le dossier aux services de contrôle lorsqu'elles constatent que l'e-AD présente une anomalie. Un service étranger peut également demander des explications sur ces manquants et excédents.
 - Enfin, certains contrôles généraux et de routine n'apparaissent pas non plus dans les objectifs.

Les constats sont mentionnés dans les rapports mensuels au directeur. La lourdeur de l'organisation en cascade de la suite du rapportage (du directeur à l'administration centrale en passant par le directeur régional) induit le risque que la politique ne soit pas suffisamment adaptée à la pratique quotidienne.

8.2 Analyse des risques pour le pilotage des actions de contrôle

Une nouvelle circulaire détaillée a été publiée en 2013²⁷ pour affiner la gestion des risques existante. Les principes généraux, l'approche et les instruments de travail concernant la gestion des risques ont été définis en théorie pour les services concernés en s'appuyant sur la réglementation et les nombreux colloques nationaux et internationaux sur le sujet.

En principe, le service DMGC (chargé entre autres de contrôler, de rédiger des fiches de travail, de piloter la brigade motorisée, etc.) analyse les risques à partir des données du système PLDA. Le service y sélectionne des déclarations, qui lui permettent de piloter les contrôles. Les contrôles sont répartis par une régie (*dispatching*). Pour les accises, le *dispatching* n'existe encore que dans quelques régions sous la forme d'un projet pilote.

Pour 2014, le service DMGC a donné l'instruction de se concentrer avant tout sur les opérateurs de taille moyenne. Il a diffusé une approche de contrôle standardisée à cette fin. Cependant, en raison d'un malentendu entre le DMGC et les services de contrôle des accises sur la définition d'un opérateur de taille moyenne, les principaux opérateurs de ce type n'ont pas été contrôlés en 2014 comme l'avait demandé le DMGC.

Le DMGC reçoit par courriel chaque constat opéré au cours d'un contrôle et peut ainsi directement intégrer l'information dans l'analyse des risques. Les statistiques permettent de déterminer les entrepôts fiscaux à risque, qui sont classés par degré de risque à l'aide d'un programme de contrôle standard. Plus le risque est élevé, plus on imposera fréquemment un contrôle de la comptabilité, un examen de suivi (visant à vérifier si la société remplit encore toutes les conditions de l'autorisation) et un relevé des stocks.

Les constats établis durant les contrôles sont consignés dans une fiche de travail qui précise également l'objet du contrôle (déclaration AC₄, compte client). La direction régionale est informée des constats tous les mois. L'administrateur des douanes et accises reçoit par la suite les chiffres récapitulatifs des contrôles par direction régionale.

²⁶ Lorsque le système EMCS identifie une anomalie dans les fichiers e-AD, on parle d'un « manquant » ou d'un « excédent ». Il faut alors enquêter sur place pour déterminer s'il s'agit d'une erreur administrative ou s'il convient de payer des accises supplémentaires ou d'en rembourser.

²⁷ L'instruction Gestion des risques DMGC 278.544 (CD 956.8.0.) du 23 mai 2013 (25 p.) remplace la circulaire Gestion des risques – Principes généraux DMGC 262.148 (CD 956.8.0.) du 18 janvier 2010.

8.3 Aperçu des constatations

Les objectifs formels et les tâches des services de contrôle ne sont pas bien articulés. Ainsi, plusieurs tâches chronophages dans la pratique ne sont associées à aucun objectif. En outre, l'AGDA ne tient peut-être pas assez compte des informations qu'elle reçoit des bureaux de contrôle lorsqu'elle établit le plan opérationnel national.

Les actions de contrôle sont pilotées à partir d'une analyse des risques effectuée par le service DMGC, mais des lacunes dans la communication entre le DMGC et les services de contrôle empêchent un pilotage optimal.

8.4 Réponse du ministre

Dans sa réponse, le ministre des Finances fait observer qu'un système de retour d'information sera intégré à la procédure de planification dans le nouveau système Moda qui est actuellement à un stade de développement avancé.

CHAPITRE 9

Conclusions générales

Les accises sur les produits du tabac sont principalement réglées par des textes européens. Pour transposer ces textes en droit national, l'Administration générale des douanes et accises (AGDA) les a traduits dans la réglementation belge qui, à son tour, a été déclinée en instructions et notes détaillées aux opérateurs économiques. L'AGDA dispose ainsi d'un cadre réglementaire suffisant pour exercer ses missions.

La nouvelle législation a parfois tardé à être traduite en arrêtés d'exécution. Pour combler le vide juridique, l'AGDA a adopté des mesures transitoires, qu'elle a diffusées aux opérateurs économiques au moyen de circulaires. Elle a ainsi tenté de leur fournir des repères, mais la méthode n'est pas juridiquement correcte. En outre, en procédant de la sorte, elle risque que l'information ne parvienne pas à temps à tout le monde ou que les mesures soient contestées.

La Cour des comptes constate que la procédure relative à la délivrance de l'autorisation d'entrepositaire agréé a été bien appliquée et que l'examen à cet égard s'est déroulé correctement. La procédure est décrite avec clarté et s'accompagne d'un schéma des tâches dévolues aux services. Le recours à des formulaires standardisés améliore l'efficacité.

Avant 1997, la délivrance de l'autorisation n'était conditionnée à aucun examen préalable et il n'y avait pas non plus d'évaluation intermédiaire ou cyclique. Par conséquent, les anciennes autorisations des principaux acteurs du marché n'ont jamais été évaluées, ce qui affaiblit la procédure. De surcroît, une fois que le titulaire a son autorisation, ses activités ne sont plus contrôlées.

Le receveur de la succursale Bruxelles Tabacs n'est pas informé des autorisations délivrées pour les entrepôts fiscaux de la même manière (structurelle) que les autres services concernés.

Les tâches spécifiques du Bureau unique, des receveurs de Bruxelles Tabacs et des autres succursales sont clairement définies. Un responsable est désigné sans équivoque pour chaque tâche et les services s'échangent suffisamment d'informations.

Le receveur de Bruxelles Tabacs fixe en général la caution en fonction des commandes prévues de signes fiscaux sur une période déterminée. Cette procédure n'est soumise à aucun critère précis, ni à un contrôle spécifique.

Bruxelles Tabacs et les autres succursales ne disposent pas de droits de lecture étendus dans l'application PLDA. Leur travail s'en trouve compliqué, car elles doivent chaque fois s'adresser au Bureau unique pour obtenir toutes les informations relatives à la situation d'un opérateur économique en particulier. Les services de contrôle n'ont, quant à eux, aucun droit de lecture dans PLDA ; lors de leurs contrôles, ils ignorent donc l'existence et le montant de la caution et doivent systématiquement demander ces renseignements à d'autres services.

La Cour des comptes estime que la charge de travail de la succursale Bruxelles Tabacs est inutilement alourdie par le fait qu'elle ne soit pas autorisée à régler elle-même le rapport entre les cautions.

Comme les classes de prix ne sont plus réglementées ni limitées en nombre, la charge de travail de Bruxelles Tabacs augmentera sans aucun doute encore.

Les services de contrôle ont conscience des tâches qui leur incombent, mais ils ne parviennent pas toujours à les réaliser.

Par exemple, il est impossible dans la pratique de concilier un contrôle efficace des bordereaux 501 et 502, d'une part, et de la gestion des stocks dans les entrepôts, d'autre part. Seul un contrôle comptable des totaux du registre des signes fiscaux 504 tenu au siège social de l'opérateur économique est envisageable.

La procédure de destruction des signes fiscaux nécessite que les services de contrôle locaux y affectent un grand nombre d'agents et y consacrent beaucoup de temps. Par conséquent, il n'est pas toujours possible de contrôler physiquement les quantités déclarées par les opérateurs économiques, ni d'organiser une vérification administrative à tous les stades de la procédure. Cette situation entraîne assurément des pertes pour le Trésor.

Malgré des directives claires en matière de délais de dépôt des déclarations AC₄, l'administration n'est pas en mesure de contrôler en temps réel les déclarations de mise à la consommation. En effet, les produits ont déjà quitté l'entrepôt et l'administration ne dispose pas d'un personnel suffisant pour procéder à un contrôle physique.

L'application PLDA offre un système de suivi automatisé, mais il n'est pas encore utilisé de manière optimale pour les produits du tabac. Par exemple, les opérateurs économiques ne peuvent pas introduire directement leurs déclarations AC₄, parce que les applications Gesttab et PLDA ne sont pas encore intégrées. Bruxelles Tabacs introduit dès lors encore manuellement dans PLDA les totaux généraux calculés ou contrôlés dans Gesttab.

Certaines cautions sont comptabilisées en un seul montant dans PLDA, ce qui n'est pas pratique pour les services qui ont besoin des montants ventilés.

Les mesures *anti-forestalling* étaient destinées à augmenter les recettes. Elles devaient éviter que des produits du tabac encore soumis à une ancienne fiscalité restent encore longtemps disponibles sur le marché. Les recettes supplémentaires pour le Trésor n'ont cependant pas encore été évaluées.

De plus, les mesures créent un seuil économique pour les opérateurs et les acheteurs que seuls les plus grands acteurs du marché peuvent franchir. Cette situation est de nature à fausser la concurrence. La Commission européenne risque par ailleurs d'imposer à la Belgique de modifier ou de retirer ces mesures.

L'afflux de demandes de destruction de signes fiscaux augmente la charge de travail des agents des services de contrôle à tel point qu'il est impossible de garantir un contrôle efficace. En effet, les services n'ont pas de personnel en plus pour assumer ces tâches supplémentaires.

Les objectifs formels et les tâches des services de contrôle ne sont pas bien articulés. Ainsi, certaines tâches chronophages dans la pratique ne sont associées à aucun objectif. Lorsqu'elle établit le plan opérationnel national, l'AGDA ne tient par ailleurs pas assez compte du retour d'information qu'elle reçoit des bureaux de contrôle.

Enfin, les actions de contrôle sont pilotées à partir d'une analyse des risques effectuée par le service DMGC, mais des lacunes dans la communication entre le DMGC et les services de contrôle empêchent un pilotage optimal.

CHAPITRE 10

Recommandations

L'administration doit veiller à intégrer à temps les modifications réglementaires dans des arrêtés royaux et ministériels. Il serait ainsi superflu d'envoyer aux opérateurs économiques et aux acheteurs des avis qui n'ont pas de valeur juridique.

La Cour des comptes recommande une évaluation régulière des autorisations délivrées, en particulier de celles accordées aux opérateurs économiques avant l'introduction de l'examen préalable obligatoire.

La Cour des comptes préconise de donner des directives claires au sujet de la succursale Bruxelles Tabacs, afin de l'habiliter également à fixer le montant des cautions pour la commande de signes fiscaux et le paiement différé.

Bruxelles Tabacs, les autres succursales et les services de contrôle doivent obtenir des droits de lecture complets dans l'application PLDA afin de pouvoir accéder aux informations dont ils ont besoin pour exercer leurs missions. À cet égard, Bruxelles Tabacs doit en outre être autorisée à régler le rapport entre les cautions pour commande de signes fiscaux et pour paiement différé, certes sous la surveillance du Bureau unique.

Il faut créer un lien performant et tout à fait automatisé entre Gesttab et PLDA, afin que les déclarations AC4 puissent être introduites dans les deux systèmes de manière électronique et automatique. Les plans en ce sens devraient être réalisés dans les plus brefs délais.

La Cour des comptes conseille d'évaluer l'incidence budgétaire des mesures *anti-forestalling* et leur influence sur les autres activités.

Pour mieux harmoniser les objectifs des services de contrôle avec leurs tâches obligatoires, la Cour des comptes recommande d'intégrer un véritable système de retour d'information dans la procédure de planification.

La Cour des comptes recommande enfin que, dans le cadre du pilotage des actions de contrôle, le service DMGC vérifie régulièrement si les services de contrôle interprètent tous la terminologie de la même manière.

ANNEXE

Réponse du ministre des Finances (traduction)

Service public fédéral
FINANCES

Bruxelles, le 8 mai 2015

Monsieur le Premier Président
de la Cour des comptes
Rue de la Régence 2
1000 BRUXELLES

Votre lettre du	Votre référence	Notre référence	Annexe(s)
1 ^{er} avril 2015	A4-3.700.682 B9	D.A. 005.364	

Audit des accises sur les produits du tabac

Monsieur le Premier Président,

J'ai pris connaissance du projet de rapport d'audit relatif aux accises sur les produits du tabac annoncé par votre lettre du 4 décembre 2013.

Je me rallie aux commentaires de l'administration concernant les résultats provisoires repris dans l'avant-projet de rapport qui vous ont été communiqués par le président du comité de direction dans sa lettre du 17 février 2015.

* Les conclusions et recommandations évoquent d'abord certains problèmes concernant le fonctionnement des services de contrôle des accises en général (voir le chapitre 9, paragraphes 11 - 13 - 19 et 20 et le chapitre 10, paragraphe 7).

Il convient de signaler que le projet de rapport a été établi au moment où l'ancienne structure de l'Administration générale des douanes et accises était en place. Une réorganisation est actuellement en cours. L'opérationnalisation de nouvelles administrations au sein de l'Administration générale des douanes et accises (notamment la nouvelle Administration Surveillance, Contrôle et Constatation) a cependant commencé et on peut affirmer que 2015 est une année de transition pour toutes les administrations de l'Administration générale des douanes et accises.

Cette nouvelle structure vise à mettre en place une approche axée sur les processus et non sur la matière ; en d'autres termes, les actions de contrôle seront uniquement pilotées par des fonctionnaires dont ce sera la seule tâche.

Une évaluation de cette nouvelle méthode de travail et de la mesure de la charge de travail ne pourra être effectuée qu'après l'opérationnalisation des divers services, après les formations nécessaires et après une période de fonctionnement raisonnable.

En ce qui concerne la recommandation dans le chapitre 10, paragraphe 7, relative à l'intégration d'un système de retour d'information dans la procédure de planification, il convient de préciser que cette démarche est prévue dans le nouveau système Moda actuellement à un stade de développement avancé.

* Les conclusions et recommandations évoquent également certains problèmes relatifs à la perception des accises sur les produits du tabac en particulier (voir le chapitre 9, paragraphe 15 et le chapitre 10, paragraphe 5).

Il convient d'observer que – en plus de la planification du processus d'impression des signes fiscaux – des mesures ont déjà été prises pour mieux informatiser et harmoniser les applications destinées au suivi des signes fiscaux et à l'introduction de la déclaration de mise à la consommation en matière d'accises sur les produits du tabac.

J'aimerais encore attirer votre attention sur les recommandations et conclusions relatives à la mise en œuvre de la législation et à l'évaluation des mesures *anti-forestalling*.

* En ce qui concerne la recommandation et la conclusion relatives à la mise en œuvre de la législation (voir le chapitre 9, paragraphe 2 et le chapitre 10, paragraphe 1), il y a lieu de préciser que l'Administration générale des douanes et accises n'a pas de prise sur l'ordre du jour du législateur. Le recours à des circulaires peut se justifier du fait que ces circulaires ont été examinées en concertation avec le secteur du tabac et commentées à son intention.

* L'évaluation des mesures *anti-forestalling* (voir le chapitre 9, paragraphes 17 et 18 et le chapitre 10, paragraphe 6) interviendra certainement, mais il convient, dans ce contexte, de mentionner la procédure d'infraction que la Commission européenne pourrait ouvrir en la matière à la suite du dossier EU Pilot 6620/14/TAXU.

Ce n'est qu'à l'issue de cette procédure qu'une évaluation pourra avoir lieu.

Je vous prie d'agréer, Monsieur le Premier Président, l'expression de ma meilleure considération.

J. Van Overtveldt



DÉPÔT LÉGAL
D/2015/1128/16

ADRESSE
Cour des comptes
Rue de la Régence 2
B-1000 Bruxelles

TÉL.
+32 2 551 81 11

FAX
+32 2 551 86 22

www.courdescomptes.be