



Réunion Yachting du RIF

9 avril 2019



Carburants livrés à la navigation
Régime fiscal de la taxe intérieure de consommation sur
les produits énergétiques (TICPE)



Régime fiscal : *l'existant*

La loi : article 265 *bis* du code des douanes :

« les produits énergétiques mentionnés à l'article 265 (*les carburants*) sont admis en exonération des taxes intérieures de consommation lorsqu'ils sont destinés à être utilisés comme carburant ou combustible à bord des navires de pêche, des navires utilisés par leur propriétaire ou la personne qui en a la disposition à la suite d'une location, d'un affrètement ou à tout autre titre à des fins commerciales, notamment pour les besoins d'opérations de transport de personnes, de transport de marchandises ainsi que pour la **réalisation de prestations de services à titre onéreux**. L'exonération s'applique également aux navires utilisés pour les besoins des autorités publiques ».



La jurisprudence de la CJUE

En décembre 2011, la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) a rendu **deux arrêts** qui ont précisé le champ de ce régime fiscal.

La TICPE est en effet une accise, encadrée par une directive communautaire (directive 2003/96 du 27 octobre 2003).

La Cour a indiqué que l'activité commerciale, condition essentielle pour bénéficier du régime d'exonération, devait prendre la forme d'une **prestation de service à titre onéreux**.

Elle a également explicitement précisé que **la location et l'affrètement ne constituaient pas des prestations de service à titre onéreux**.

Ainsi, la navigation sous contrat d'affrètement (de charter) ne remplit plus désormais une des trois conditions pour obtenir l'exonération de TICPE.

La Commission a particulièrement mis la France sous surveillance, afin de s'assurer de la mise en conformité de son droit national.



Conséquences réglementaires

La France a donc publié un arrêté (le 17 décembre 2015) qui modifie le régime d'exonération de TICPE. L'article 1^{er} précise que les navires bénéficiaires sont :

- les navires inscrits sur un registre de commerce
- les navires dotés d'un équipage permanent
- les navires affectés aux besoins d'une activité commerciale. Cette activité peut être du transport de personnes, de marchandises, ou toute prestation de services. Dans tous les cas, cette activité doit prendre la forme d'une opération à titre onéreux réalisée au moyen du navire, appréciée au regard de l'activité réalisée par l'utilisateur final.

La location, l'affrètement ne sont pas des prestations de service à titre onéreux.

De plus, le locataire d'un yacht n'exerce pas lui-même de prestation de service à titre onéreux.

Sans modification, le régime actuel de navigation des yachts n'était donc plus éligible au régime d'exonération de TICPE.



En pratique, la circulaire du 26 avril 2016

Instruction publiée au bulletin officiel des douanes (BOD) n°7112 du 26 avril 2016, puis modifiée par les instructions n°7272 et 7293

Documents à produire :

- inscription au commerce :
 - ✓ pour les navires français, un acte de francisation au commerce
 - ✓ pour les navires étrangers un certificat d'immatriculation au commerce (a minima reprenant un nom, un numéro d'immatriculation et nom du propriétaire)
- équipage permanent : production d'une liste d'équipage (*crew list*) ainsi que la fiche d'effectif minimal (*safe manning document*).

Les navires disposant d'un permis d'armement commerce prévu par l'article R. 5232-3 du code des transports sont considérés comme remplissant ces deux premières conditions.

- affectation aux besoins d'une activité commerciale :
 - ✓ Pour les navires français : permis d'armement commerce
 - ✓ Pour les navires étrangers : reprise de la mention « *passenger ship* », « *cargo ship* », « *commercial ship* » ou « *special purpose ship* » sur le « *certificate of registry* »

Particularités du yachting – le contrat de transport ou de croisière

L'activité de yachting présente des dispositions particulières, qui s'expliquent par le fait que ces activités étaient traditionnellement exercées dans le cadre de contrats d'affrètement (« charters ») qui, du fait de la jurisprudence européenne, ne peuvent plus obtenir l'exonération de TICPE :

- ✓ Parce que **l'affrètement n'est pas en tant que telle une activité permettant de caractériser une prestation de service à titre onéreux**
- ✓ Parce que la règle qui consiste à déterminer l'éligibilité d'un navire à l'exonération de TICPE sur les carburants livrés s'apprécie en fonction de l'activité exercée par **l'utilisateur final**. Or, de ce point de vue, l'utilisateur final était, dans le cadre d'un contrat de charter, le locataire du navire. En aucun cas ce dernier peut être considéré comme exerçant une prestation de service à titre onéreux.

C'est pourquoi, dans le cadre de ses activités, il sera demandé en plus un **contrat de transport ou de voyage**.

Deux (celui de la FIN et celui de ECPY) ont été validés par la DGDDI.

Ils permettent à leurs utilisateurs de bénéficier d'une présomption d'exonération.



Contenu des nouveaux contrats type de prestations de service

Ainsi donc, pour remplir les conditions fixées dans la nouvelle réglementation, il convient de trouver **les mentions suivantes** :

- disparition des mention « chartering », « armateur », « fréteur », pour être remplacées respectivement par « croisière » ou « voyage », « transporteur » ou « prestataire » et « client »,
- description de la nature de la croisière réalisée par un opérateur commercial, qui fournit des prestations complètes : fourniture d'un équipement, avec capitaine et équipage pour effectuer un voyage décrit aussi précisément que possible : désignation des ports d'embarquement et de débarquement, itinéraire prévu, prestations assurées (à quai, restauration etc),
- la maîtrise du navire doit bien apparaître comme relevant de la seule responsabilité du prestataire. Le navire n'est pas « mis à disposition » : autorité du capitaine pour la conduite du navire, sur l'embarquement des passagers, sur l'exercice des sports nautiques, etc,
- s'agissant d'une prestation de transport, la responsabilité en termes d'assurances revient donc au prestataire, le voyage doit s'effectuer dans un cadre réglementaire qui est celui de la prestation de voyages (réglementation européenne, code de tourisme).



Création d'un nouveau régime fiscal d'exonération : construction et maintenance

Le 1er janvier 2018, un nouveau régime d'exonération de TICPE a été créé au bénéfice des carburants livrés **pour « la construction, le développement, la mise au point, les essais et l'entretien des navires et de leurs moteurs »**.



La France a ainsi utilisé une option que lui ouvrait la réglementation européenne (article 15 de la directive 2003/96). Ce régime existait déjà en matière de construction aéronautique.

Désormais, des autorisations spécifiques sont accordées aux chantiers, qui doivent en faire la demande auprès des directions régionales des douanes de leur ressort.

Les navires bénéficiant déjà d'une présomption d'exonération au titre du régime principal de navigation n'ont pas à effectuer de démarche supplémentaire.

Les trajets effectués pour se rendre et revenir du chantier ne peuvent bénéficier du régime d'exonération.