

Matthieu TORET

Avocat

ENERLEX AVOCAT

m.toret@enerlex-avocat.fr

www.enerlex-avocat.fr

Fiscalité énergétique : retour sur le transfert de compétences intervenu entre les administrations financières

3

Depuis le 1^{er} janvier 2022, l'administration fiscale est compétente pour recouvrer et pour contrôler les droits d'accise pesant sur les énergies, en lieu et place de l'administration des douanes. Ce transfert de compétences s'est effectué via un important travail de recodification, inédit depuis 1981, et ayant abouti à la publication d'un code ayant vocation à centraliser l'ensemble de la fiscalité sectorielle : le code des impositions sur les biens et les services (CIBS). Nous vous proposons de revenir sur ce transfert de compétences.



Les spécificités de la fiscalité des énergies

3-1 La fiscalité énergétique est principalement composée de droits d'accise ayant pour base imposable les différents produits énergétiques livrés par un fournisseur à un consommateur final, ou autoconsommés par un producteur.

Les principaux produits taxables sont les carburants, le gaz naturel, le charbon, le fioul et l'électricité. Cette partie de la fiscalité est encadrée au niveau européen par la directive 2003/96/CE restructurant le cadre communautaire de taxation des produits énergétiques et de l'électricité (la « directive énergie »). Cette directive, publiée le 27 octobre 2003, fait actuellement l'objet d'intenses et difficiles discussions entre États membres et institutions européennes, visant à la moderniser.

Les droits d'accise présentent de nombreuses spécificités, parmi celles d'être des impôts :

- de quotité dont les tarifs sont totalement décorrélés du prix de vente du produit énergétique, puisque l'unité de taxation est une quantité (le MWh, la tonne ou l'hectolitre). Le droit d'accise se différencie, ici, de la majorité des droits et taxes qui sont des impôts dits ad valorem, ayant pour base imposable un montant (ex. le bénéfice pour l'impôt sur les sociétés et le prix de vente pour la TVA),

- qui ne se déclenchent qu'une seule fois au cours du cycle commercial, au moment de la livraison pour consommation finale du produit ou de l'autoconsommation du produit. Cette règle a une double conséquence : les opérations d'achats et de reventes ayant eu lieu avant la mise à la consommation du produit énergétique sont, en principe, placées hors champ de la fiscalité ; et un même produit énergétique ne pourra être taxé qu'une seule fois au plus près du consommateur final,

- qui ne frappent qu'une liste limitative de produits, mais avec des taux généralement élevés. À titre d'illustration, le litre d'essence supporte un droit d'accise de 0,73 € (soit environ 35 % de son prix de vente). La fiscalité énergétique est donc un contre-exemple de la règle selon laquelle un bon impôt doit avoir une assiette large et un faible taux. La fiscalité énergétique fonctionne à contrecourant de cet adage fiscal.

Jusqu'en 2021, la fiscalité énergétique était gérée par l'administration des douanes (voir § 3-2).

La gestion par l'administration des douanes

3-2 Jusqu'en 2021, la fiscalité des énergies était prévue dans le code des douanes qui comportait :

- la taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques (TICPE, ex-TIPP) frappant essentiellement les produits pétroliers. Cette taxe est connue du grand public pour être celle dont l'augmentation des tarifs a déclenché le mouvement social des gilets jaunes ;

- la taxe intérieure de consommation sur le gaz naturel (TICGN) et sur le charbon (TICC) ;

- la taxe intérieure sur la consommation finale d'électricité (TICFE, ex-CSPE) dont le tarif de droit commun était de 22,5 € par MWh.

Ces 4 taxes étaient recouvrées par l'administration des douanes, essentiellement auprès des fournisseurs d'énergies (redevables juridiques) qui en répercutaient les montants en pied-de-facture auprès de leurs clients consommateurs finals (redevables économiques). Étant précisé que la fiscalité énergétique représente la 4^e recette fiscale de l'État (derrière la TVA, l'impôt sur les sociétés et l'impôt sur le revenu).

Ces 4 taxes étaient également contrôlées par l'administration des douanes selon les règles du code des douanes permettant aux enquêteurs de disposer d'un délai de reprise de 3 ans à compter du fait générateur de l'accise, et d'un pouvoir de sanction particulièrement dissuasif,

puisque les infractions en matière de fiscalité énergétique étaient généralement qualifiées de contravention de 4^e classe, réprimée « d'une amende comprise entre une et deux fois le montant des droits et taxes élundés ».

Compte tenu du pouvoir de transiger prévu par l'article 350 du code des douanes, cette amende comprise entre 1 et 2 fois le montant des droits prétendument élundés, est restée largement théorique.

Plusieurs fois recommandé par la Cour des comptes, il a été décidé de transférer la gestion de la fiscalité énergétique à l'administration fiscale (voir § 3-3).

Le transfert de compétence au profit de l'administration fiscale

3-3 Dans plusieurs rapports, la Cour des comptes a recommandé au Gouvernement d'unifier le recouvrement de l'impôt auprès de l'administration fiscale. Ceci, afin de faire de la DGFIP un guichet unique, et de recentrer l'administration des douanes sur ses missions de contrôles des flux internationaux de marchandises et de lutte contre la fraude internationale.

Par exemple, dans un rapport publié en avril 2019, les magistrats de la rue Cambon fixaient pour cible de réalisation de « transférer de la DGDDI vers la DGFIP la gestion de certaines taxes dont la gestion et le contrôle ne sont pas corrélés aux missions de contrôles des flux de marchandises et de la gestion des entrepôts ».

Avant la fiscalité énergétique, ont déjà été transférés à la DGFIP le recouvrement de la TVA à l'importation, de la TVA pétrole, des différentes branches de la taxe générale sur les activités polluantes (TGAP) et de la taxe à l'essieu. Autant de droits et taxes gérés pendant de nombreuses années par l'administration des douanes. Le Parlement a autorisé le Gouvernement à légiférer par ordonnance pour recodifier à (quasi) droit constant, le régime général des droits d'accise, et plus largement celui de la fiscalité sectorielle. Ce travail de recodification piloté par le ministère de l'économie et des finances a abouti à la publication de l'ordonnance n° 2021-1843 du 22 décembre 2021, créatrice de la partie législative du CIBS, entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2022, et dont le livre III est intitulé « Énergies, alcools et tabacs ».

Si la partie réglementaire du CIBS a été partiellement publiée, la doctrine fiscale se fait toujours attendre.

Toujours est-il que depuis le 1^{er} janvier 2021, l'administration fiscale est intégralement compétente pour gérer, recouvrer et contrôler les taxes sur les énergies, à l'exception notable de la taxe sur les produits pétroliers (TICPE, ex-TIPP) dont le transfert du recouvrement est prévu pour 2025 (sauf nouveau report).

Le fonctionnement de l'accise sur les énergies à l'ère de la DGFIP

3-4 « Il faut que tout change pour que rien ne change ». La célèbre phrase du Prince de Salina, interprété par Burt Lancaster et prononcée dans le film Le Guépard pourrait résumer le transfert de compétence DGDDI/DGFIP, que le Gouvernement a annoncé à droit constant.

Si cela est vrai dans les grandes lignes, des changements ont toutefois été relevés.

D'abord, les anciennes TICFE, TICGN et TICC ont été supprimées pour être regroupées au sein d'une seule et même taxe, l'accise sur les énergies comprenant une composante « électricité », une composante « gaz naturels » et une composante « charbons ». L'accise sur les énergies est prévue aux articles L. 300-1 et suivants du CIBS.

Pas, ou peu, de changement s'agissant des tarifs réduits et des exonérations. Ceux-ci continuent à bénéficier, respectivement, aux entreprises industrielles intensives en énergie et à l'industrie lourde (essentiellement les secteurs de la minéralogie, de la chimie, de la métallurgie et plus largement aux produits énergétiques recevant un double usage).

Une parenthèse peut être ouverte concernant la composante « électricité » de l'accise sur les énergies (ex-TICFE), car le tarif historique de 22,5 € par MWh de la principale taxe pesant sur l'électricité a été abaissé, entre le 1^{er} février 2022 et le 31 janvier 2024, au minimum autorisé par le droit européen, soit 0,5 € par MWh pour les consommations professionnelles et 1 € pour les consommations domestiques et assimilées.

Depuis le 1^{er} février 2024, le tarif de l'accise sur l'électricité est de 20,5 € par MWh pour les consommations professionnelles et de 21 € par MWh pour les consommations domestiques ; une nouvelle hausse est prévue pour 2025. Dans le même sens, le tarif de l'accise sur le gaz naturel a doublé passant de 8,37 € à 16,37 € par MWh en 2024.

Un changement est également à noter concernant le régime des attestations permettant de recevoir de l'électricité, du gaz naturel ou charbon à tarifs réduits ou en exonération. Pour rappel, ces attestations sont à envoyer aux fournisseurs par les entreprises estimant pouvoir bénéficier d'un tarif réduit d'accise (sous couvert de contrôle ultérieur, le cas échéant). Or, l'administration des douanes exigeait qu'un double lui soit adressé. Tel n'est plus le cas avec l'administration fiscale. Le double de cette attestation n'a à être transmis que sur demande expresse de sa part.

→ À NOTER

La fiscalité énergétique sera désormais contrôlée par les agents des finances publiques, dans le cadre de vérifications de comptabilité, avec application des règles du Livre des procédures fiscales. Il est légitime de s'interroger sur la création éventuelle de services spécialisés au sein de la DGFIP, tant la matière est spécifique et nouvelle pour ses agents. Pour rappel, l'administration des douanes avait créé des pôles dédiés à la fiscalité énergétique dans chacune de ses directions départementales. La DGFIP en fera-t-elle autant ?

Enfin, l'objectif d'unification du recouvrement des impôts au sein de la DGFIP a franchi une étape supplémentaire le 1^{er} janvier 2024, avec le transfert vers la DGFIP du paiement de l'accise sur les tabacs et les alcools, la gestion et le contrôle de celle-ci demeurent de la compétence de la DGDDI.

NOTE DE LA RÉDACTION

Les positions et opinions émises dans cette rubrique n'engagent que leur auteur.