

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

MINISTÈRE DE L'ACTION ET DES
COMPTES PUBLICS

**Circulaire du
Régime fiscal du gaz de pétrole liquéfié (GPL)**

NOR : CPAD1806831C

Le ministre de l'action et des comptes publics, aux services et aux opérateurs.

- Vu le b) du 1 de l'article 2 et l'article 20 de la directive 2003/96/CE du 27 octobre 2003 restructurant le cadre communautaire de taxation des produits énergétiques et de l'électricité ;
- Vu les articles 158 *ter*, 158 *quinquies*, 158 *octies*, 158 A, 158 B, 163 et 165 du code des douanes ;
- Vu le tableau B de l'article 265 du code des douanes et l'article 298 du code général des impôts ;
- Vu le décret n° 93-1094 du 13 septembre 1993 fixant les conditions d'application du chapitre III *bis* du titre V du code des douanes ;
- Vu le décret n° 96-1023 du 22 novembre 1996 relatif au régime de l'usine exercée ;
- Vu l'arrêté du 9 avril 2001 fixant les mesures prévues au 2 de l'article 265 B du code des douanes en ce qui concerne la taxe intérieure de consommation sur les gaz de pétrole liquéfié sous condition d'emploi ;
- Vu les articles 1 et 4 de l'arrêté du 19 janvier 2016 listant les carburants autorisés au regard des dispositions de l'article 265 *ter* du code des douanes ;

La présente instruction a pour objet de porter à la connaissance des services et des opérateurs les règles fiscales applicables aux différentes formes de gaz de pétrole liquéfié (GPL) destiné à être utilisé comme combustible, carburant et carburant sous conditions d'emploi. Conformément à l'article 16 de la loi de finances n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 pour 2018, ces trois usages sont soumis à la taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques (TICPE) et à la TVA précompte.

La correcte application de ce régime fiscal implique un encadrement de la distribution des produits et de leur stockage en suspension de taxes. En conséquence, y sont également présentées les règles de gestion et de fonctionnement des entrepôts fiscaux de stockage et des usines exercées dans lesquels les GPL sont, respectivement, détenus et produits en suspension de taxes.

Cette instruction entre en vigueur au 1^{er} avril 2018. Elle s'applique sur le territoire métropolitain.

SOMMAIRE

Préalable : les bases juridiques du régime fiscal applicable au gaz de pétrole liquéfié	[1] à [4]
<u>I. Généralités</u>	
A) Identification des produits	
<u>1. Les positions tarifaires du GPL</u>	[5]
<u>2. Les caractéristiques commerciales du GPL</u>	[6] à [8]
<u>3. Les spécificités du bioPropane et du bioButane</u>	[9] à [10]
<u>4. Le conditionnement et la circulation du GPL</u>	[11] à [12]
B) Taxes applicables aux GPL-et au bioGPL	
<u>1. Pour les GPL repris au tableau B de l'article 265 du code des douanes</u>	[13]
<u>2. Pour le GPL repris au tableau C du 1 de l'article 265 du code des douanes</u>	[14]
<u>3. Les modalités de déclaration</u>	[15]
<u>4. Les exonérations de TICPE applicables aux GPL</u>	[16] à [17]
<u>II. Schéma de distribution et de taxation du GPL et du bioGPL</u>	
A) Description du cadre général	[18] à [19]
B) Statut des points ressources et des sites nationaux de production	[20] à [23]
C) Fait générateur, mise à la consommation et redevable	[24] à [25]
<u>III. Les règles applicables aux points ressources</u>	
A) La constitution en EFS	[26]
<u>1. Les démarches à effectuer pour l'opérateur souhaitant exploiter un EFS</u>	
a) L'obtention de l'agrément d'entrepositaire agréé	[27] à [28]
b) L'obtention de l'autorisation d'exploiter un EFS	[29] à [30]
<u>2. L'obtention de l'agrément d'entrepositaire agréé pour les stockistes et les repreneurs évoluant au sein de l'EFS</u>	[31]
B) Les obligations relatives à la métrologie légale	[32] à [34]
C) Les règles en matière de freintes	[35]
D) Les obligations déclaratives et fiscales	
<u>1. Les obligations de gestion</u>	[36]
<u>2. Les obligations fiscales</u>	[37] à [42]
<u>IV. Les règles applicables aux sites nationaux de production</u>	
A) La constitution en usine exercée	
<u>1. L'obtention du statut d'entrepositaire agréé</u>	[44]
<u>2. L'obtention de l'autorisation d'exploitation d'une usine exercée</u>	[45] à [46]

B) Les obligations relatives à la métrologie légale	[47] à [49]
C) Les obligations déclaratives et fiscales des usines de production de GPL	
<u>1. Les obligations de gestion</u>	[50]
<u>2. Les obligations fiscales</u>	[51]
<u>V. Les cas d'introduction et d'importation de GPL</u>	
A) L'introduction de GPL en suspension de droits depuis un autre État membre	[52]
<u>1. Les introductions de GPL en suspension des points relais</u>	[53] à [55]
<u>2. Les introductions de GPL en suspension des dépôts d'importation maritime et des usines de production</u>	[56]
B) L'introduction de GPL en acquitté depuis un autre État membre	[57] à [58]
<u>1. Les introductions de GPL en acquitté des points relais</u>	[59]
<u>2. Les introductions de GPL en acquitté des dépôts d'importation maritime et des usines de production</u>	[60]
C) Les cas de livraison directe en suite de circulation intracommunautaire	[61]
D) L'importation de GPL	
<u>1. L'importation de GPL par les points relais</u>	[62]
<u>2. L'importation de GPL par les dépôts d'importation maritime et les usines de production</u>	[63]
<u>VI. Les modalités d'exportation et d'expédition du GPL</u>	[64]
A) Les expéditions de GPL	[65]
<u>1. Les expéditions de GPL en acquitté</u>	[66] à [67]
<u>2. Les expéditions de GPL en suspension</u>	[68] à [69]
B) Les exportations de GPL	
<u>1. Les exportations de GPL en suspension</u>	[70]
<u>2. Les exportations de GPL quand la fiscalité a déjà été appliquée au produit</u>	[71]
<u>VII. Les règles applicables en matière de reprise sur stock</u>	[72] à [73]

Annexes

Annexe 1 : Déclaration annuelle de clients de GPL-c sous condition d'emploi

Annexe 2 : Formulaire de déclaration mensuelle de changement de destination fiscale de GPL mis à la consommation à usage combustible (U101)

Préalable : les bases juridiques du régime fiscal applicable au gaz de pétrole liquéfié.

[1] Les gaz de pétrole liquéfiés (GPL) appartiennent au champ des produits énergétiques tel que défini par l'article 2 de la directive 2003/96/CE du 27 octobre 2003 restructurant le cadre communautaire de taxation des produits énergétiques et de l'électricité, transposé à l'article 158 *ter* du code des douanes.

[2] Le régime fiscal des GPL est fixé par la présente circulaire. Il est élaboré à partir des articles fixant le régime fiscal général des produits énergétiques et plus spécifiquement, sur la base des articles 158 *quater*, 158 *quinquies*, 158 *octies*, 158 *novodecies*, 158 A, 158 B, 163, 165, 265 du code des douanes et de l'article 298 du code général des impôts. En vertu de l'article 158 *quater*, son champ d'application géographique est le territoire métropolitain.

[3] Ce régime fiscal s'inscrit dans le cadre de la réglementation déjà existante relative à l'entrepôt fiscal de stockage et à l'usine exercée, prévue par le décret n°93-1094 du 13 septembre 1993 fixant les conditions d'application du chapitre III *bis* du titre V du code des douanes, la circulaire du 29 août 2011 relative au régime de l'entrepôt fiscal de stockage publiée au BOD n° 6906, et le décret n° 96-1023 du 22 novembre 1996 relatif au régime de l'usine exercée.

[4] Les règles spécifiques aux GPL sous conditions d'emploi, énoncées par l'arrêté du 9 avril 2001 fixant les mesures prévues au 2 de l'article 265 B du code des douanes en ce qui concerne la taxe intérieure de consommation sur les gaz de pétrole liquéfiés sous condition d'emploi, sont également prises en compte.

I. Dispositions générales

A) Identification des produits

1. Les positions tarifaires du GPL

[5] L'appellation GPL, appliquée à des produits énergétiques liquéfiés sous pression, est réservée :

- au propane, classé à la position tarifaire 271112 ;
- au butane, classé à la position tarifaire 271113 ;
- au mélange de propane et butane, classé à l'une ou l'autre de ces positions selon la part majoritaire.

En pratique, les positions tarifaires déclarées dans la téléprocédure douanière ISOPE lors des mises à la consommation de GPL sont les suivantes, comme prévu par le tarif douanier commun :

- 27111211 : pour le propane d'une pureté égale ou supérieure à 99 % et destiné à un usage carburant ou combustible ;
- 27111219 : pour le propane d'une pureté égale ou supérieure à 99 % pour un usage autre ;
- 27111294 : pour le propane d'une pureté comprise entre 90 et 99 % ;
- 27111297 : pour le propane d'une pureté inférieure à 90 % ;
- 27111391 : pour le butane d'une pureté comprise entre 90 et 95 % ;
- 27111397 : pour le butane d'une pureté autre que celle prévue ci-dessus ;
- 271119 : pour les autres gaz de pétrole liquéfié.
-

2. Les caractéristiques commerciales du GPL

[6] Les gaz butane et propane et leurs dérivés sont des produits miscibles dans certaines conditions de température et de pression. Ils se distinguent l'un et l'autre par la température et la pression auxquelles ils passent de l'état gazeux à l'état liquide. À pression atmosphérique (1 bar), le propane devient ainsi liquide en dessous de -42°C (point d'ébullition du propane), tandis que le butane passe à cet état dès que la température descend en-dessous de 0° C (point d'ébullition du butane).

Deux arrêtés du 28 décembre 1966 modifiés fixant les caractéristiques du propane commercial et du butane commercial définissent les spécifications douanières et administratives de ces deux produits.

Ces spécifications fixent les définitions commerciales du butane et du propane comme suit :

- butane commercial : *mélange d'hydrocarbures composé principalement de butane et de butènes et contenant moins de 19 % en volume de propane et propène ;*
- propane commercial : *mélange d'hydrocarbures composé dans la proportion de 90 % environ de propane, propène et pour le surplus d'éthane, éthylène, de butanes et de butènes.*

[7] Le GPL carburant (GPL-c) répond aux spécifications européennes de la norme NF EN 589 (carburants pour automobiles – GPL – Exigences et méthodes d'essai). Pour répondre à cette norme, la teneur en propane varie selon la saison, entre 60 % minimum l'hiver et 40 % minimum l'été. Dans le réservoir, le GPL sous pression se présente sous deux états : une phase gazeuse et une phase liquide.

[8] L'article 4 de l'arrêté du 19 janvier 2016 modifié relatif à la liste des carburants autorisés au regard des dispositions de l'article 265 *ter* du code des douanes, ne précise pas les proportions de butane ou de propane dans le mélange utilisé pour le GPL carburant.

3. Les spécificités du bioPropane et du bioButane (bioGPL)

[9] Le bioPropane ou le bioButane, dénommés dans la présente circulaire bioGPL, peuvent être obtenus, par hydrotraitement, à partir de matières premières renouvelables telles que :

- d'une part, les résidus recyclés à hauteur de 60 % (déchets, algues, bactéries, etc.) ;
- d'autre part, les huiles végétales à hauteur de 40 % (huiles de cuisson usagées, résidus agricoles, huile de palme, etc.).

Ce produit doit répondre aux critères posés par la directive 2009/28/CE du 23 avril 2009 relative à la promotion des énergies renouvelables, pour être considéré comme durable. Il est le plus souvent incorporé dans les GPL d'origine fossile auxquels il correspond chimiquement et auxquels il peut donc être mélangé sans impact sur leur utilisation finale.

[10] Après incorporation du bioGPL dans un GPL, si le produit obtenu répond toujours aux spécifications douanières et administratives du butane et du propane commercial, ce produit final est soumis aux mêmes règles de taxation que ces derniers et est déclaré avec les nomenclatures 271112 et 27113, déclinées selon la teneur en propane et butane.

Au contraire, si le produit final n'entre plus dans les spécifications douanières et administratives du butane et du propane commercial, la position tarifaire qu'il convient d'utiliser pour déclarer le bioGPL est 271119, qui correspond aux autres gaz de pétrole et autres hydrocarbures gazeux

liquéfiés au sein du tableau B du 1 de l'article 265 du code des douanes.

4. Le conditionnement et la circulation du GPL

[11] Qu'ils soient utilisés comme carburant, combustible ou sous condition d'emploi, il existe à ce jour deux modes principaux de conditionnement des GPL permettant de les acheminer vers les clients finals :

- le conditionnement en vrac, par camion. Il existe :
 - le gros et le moyen vrac, effectué par camions gros-porteurs directement à partir des points d'importation et des raffineries de production vers les clients professionnels ;
 - le petit vrac (40% environ) : effectué par camions à partir de la centaine de points de chargements répartis sur le territoire, approvisionnés par les points d'importation et raffineries, vers les citernes des consommateurs particuliers, dont la consommation annuelle est inférieure à 12 tonnes ;
- le conditionnement en bouteille, principalement en bouteilles de 5, 13 et 35 kgs :
 - les bouteilles de 35 kg, destinées majoritairement à un usage professionnel ;
 - les bouteilles de 13 kg, vendues à près de 50 000 revendeurs (essentiellement des grandes et moyennes surfaces et des stations services) et destinées aux petits usages des particuliers et des professionnels ;
 - les bouteilles se distinguent dans leur forme et couleur selon leur usage carburant, combustible ou sous condition d'emploi ;

[12] Toutes les nomenclatures de GPL sont reprises au 1 de l'article 20 de la directive 2003/96/CE et sont, à ce titre, soumises aux dispositions en matière de contrôle et de circulation de la directive 2008/118/CE du 16 décembre 2008.

Tout mouvement de GPL sous régime suspensif, en national ou dans les échanges avec l'Union européenne, doit donc être effectué sous couvert d'un document d'accompagnement électronique (DAE) édité dans GAMMA. En cas de circulation en acquitté, les GPL doivent circuler sous couvert d'un document simplifié d'accompagnement (DSA).

B) Taxes applicables aux GPL et au bioGPL

1. Pour les GPL repris au tableau B de l'article 265 du code des douanes

[13] Les nomenclatures des GPL reprises au tableau B sont les positions tarifaires 271112, 271113 et 271119. Les GPL correspondants sont soumis à la TICPE et à la TVA pétrole pour les usages combustible, carburant et sous condition d'emploi.

- *La taxation à la taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques (TICPE)*

- **Pour un usage combustible** : le taux de TICPE des GPL combustibles est fixé aux indices 31 et 32 du tableau B de l'article 265 du code des douanes.

L'usage combustible du produit est déclaré dans la téléprocédure douanière ISOPE au moyen du CANA U101.

- **Pour un usage carburant** : le taux de TICPE des GPL carburants est fixé aux indices 30 *ter*, 31 *ter* et 34 du tableau B.

Cet usage est déclaré dans ISOPE au moyen du CANA U118.

- **Pour un usage carburant sous condition d'emploi** : le taux de TICPE des GPL carburant sous condition d'emploi est prévu aux indices 30 *bis*, 31 *bis* et 33 *bis* du tableau B. Ce taux est réduit par rapport au GPL carburant classique.

Cet usage est déclaré dans ISOPE au moyen du CANA U116.

La liste des usages sous condition d'emploi est fixée à l'article 6 du titre II de l'arrêté 10 novembre 2011 modifié. Il s'agit des GPL utilisés comme carburant : dans les moteurs fixes ; dans les moteurs des véhicules destinés à une utilisation hors route, non immatriculés ; dans les moteurs des engins non immatriculés dans la construction, le génie civil et les travaux publics, et pour la navigation sur les voies d'eau intérieures, autre que la navigation de plaisance ou de sport.

- *La taxation à la TVA pétrole*

Les GPL à usage carburant, à usage carburant sous condition d'emploi ou à usage combustible relevant du tableau B du 1 de l'article 265 du code des douanes sont soumis à la TVA pétrolière dans les conditions prévues à l'article 298 du code général des impôts. Cette TVA est perçue par la direction générale des douanes et droits indirects.

Le 1° du 1 de l'article 298 du code général des impôts prévoit en effet que la mise à la consommation des produits énergétiques repris au tableau B du 1 de l'article 265 du code des douanes constitue le fait générateur de la TVA pétrolière qui est acquittée dans ISOPE.

La valeur imposable au titre de la TVA pétrolière sur ces produits est obtenue par l'application d'une valeur forfaitaire (VF) reprise dans la circulaire droits et taxes. Le montant de TVA pétrolière applicable à ces produits est obtenu à partir de la formule suivante :

$$[(\text{Masse} \times \text{VF}) + \text{TICPE}] \times \text{taux normal de TVA (20\%)}^1$$

2. Pour le GPL repris au tableau C du 1 de l'article 265 du code des douanes

[14] Le propane d'une pureté égale ou supérieure à 99 % dont la position tarifaire est 27111211, est repris au tableau C du 1 de l'article 265 du code des douanes. Il est donc soumis à la TICPE lorsqu'il est destiné à un usage carburant ou combustible, aux taux prévus pour le propane commercial au tableau B du 1 de l'article 265 du code des douanes selon les différents usages auxquels il est affecté.

En revanche, n'étant pas repris au tableau B, le 1° du 1 de l'article 298 du code général des impôts n'est pas applicable. Le propane classé au 27111211 est donc assujéti à la TVA de droit commun. Celle-ci est perçue par la direction générale des finances publiques (DGFIP). Elle est acquittée en entrée des dépôts d'importation maritime ou des usines exercées, contrairement à la TICPE qui est acquittée en sortie de ces deux types d'installation.

¹ 13 % en Corse.

3. Les modalités de déclaration

[15] Les modalités de déclaration de la TICPE et de la TVA pétrole s'effectuent suivant les mêmes modalités, dans la téléprocédure ISOPE, pour tous les types de GPL (y compris le bioGPL), quel que soit leur usage (combustible, carburant, carburant sous condition d'emploi).

La taxation des GPL se faisant au poids (100 kg nets), ces déclarations récapitulatives de mise à la consommation sont mensuelles. Elles doivent être déposées au plus tard le 10 du mois suivant le mois de mise à la consommation².

4. Les exonérations de TICPE applicables aux GPL

[16] Les exonérations de la TICPE prévues dans le code des douanes aux articles 265 C et 265 bis pour certains cas d'utilisation des produits énergétiques (double usage ou régime des utilités par exemple) s'appliquent aux GPL, dans les conditions prévues pour ces exonérations (délivrance d'une autorisation par la douane notamment, à présenter par le client à son fournisseur).

De la même façon, les taux réduits de TICPE pour les produits énergétiques visés à l'article 265 du code des douanes quand ils sont utilisés comme combustible par les installations grandes consommatrices d'énergie, prévus par l'article 265 *nonies* du code des douanes, sont applicables aux GPL dans les conditions et modalités définies par le BOD n° 7184 en date du 3 avril 2017 et relatif à l'application de cet article.

[17] Un remboursement partiel de la TICPE existe par ailleurs pour les agriculteurs. Ce remboursement, prévu par l'article 32 de la loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014 modifié par le V de l'article 16 de la loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017, s'élève à 0,910 € par centaine de kilogrammes nets de GPL. Il est géré par la DGFIP.

II. Schéma de distribution et de taxation du GPL et du bioGPL

A) Description du cadre général

[18] Les GPL sont :

- produits à l'étranger puis importés ou introduits en France via des dépôts d'importation maritime, appelés également points ressources, ou par route, fer ou voie fluviale ;
- produits sur le territoire national dans les usines de production existantes aujourd'hui (usines exercées de raffinage).

A l'origine, les installations fabriquant des GPL par cracking ont été assimilées à des raffineries et placées sous le statut d'usine exercée de GPL (UEGPL). En revanche, les installations dans lesquelles les GPL étaient obtenus par mélange ont été constituées sous le statut d'entrepôt fiscal de stockage (EFS). Il y a donc eu jusqu'à présent une coexistence de statuts UEGPL et EFS pour les différents sites de production de GPL.

[19] A partir des points ressources ou des usines de production, les GPL sont ensuite acheminés soit directement vers certains clients finals, soit vers des installations de stockage intermédiaires

² Cf. points [147] du BOD n° 6950.

réparties sur l'ensemble du territoire. Ces installations, appelées points relais, permettent ensuite d'approvisionner les clients finaux. Elles sont réparties sur l'ensemble du territoire et permettent d'optimiser la logistique vers les différents types de clients.

Ces sites de stockage industriels possèdent des installations de déchargement, servant à transférer les produits entrant vers les équipements de stockage vrac en réservoirs fixes (sphères, réservoirs sous talus, réservoirs cylindriques horizontaux, etc.). Ils disposent d'un système de pomperie pour transférer les produits depuis les équipements de stockage vers les postes de chargement vrac (installations de chargement des véhicules destinés à la livraison en vrac des clients). Certains points relais possèdent par ailleurs un hall d'emplissage de bouteilles. Les points de chargement équipés de ce hall de conditionnement en bouteilles sont appelés centres-emplisseurs.

Les GPL peuvent être acheminés successivement dans plusieurs points relais avant d'être livrés, en vrac ou en bouteille, aux clients particuliers et professionnels.

Les stockages industriels de GPL relèvent de la réglementation sur la protection de l'environnement définie dans le code de l'environnement.

B) Statut des points ressources et des sites nationaux de production

[20] *Les dépôts d'importation maritime, appelés aussi points ressources*, sont placés sous le régime de l'entrepôt fiscal de stockage (EFS). Ils obéissent aux règles de droit commun existantes pour ce statut, précisées par le décret n° 93-1094 du 13 septembre 1993 fixant les conditions d'application du chapitre III *bis* du titre V du code des douanes et par la circulaire du 29 août 2011 relative au régime de l'entrepôt fiscal de stockage, publiée au BOD n° 6906.

[21] *Les sites nationaux de production de GPL* sont placés sous le statut de l'usine exercée, conformément au 2 de l'article 163 et au 1 de l'article 165 du code des douanes. Ils obéissent aux règles de droit commun existantes pour ce statut, précisées par le décret n° 96-1023 du 22 novembre 1996 relatif au régime de l'usine exercée.

[22] *Les points relais* n'ont pas à être placés sous statut douanier, la fiscalité applicable aux GPL étant acquittée en sortie de dépôt d'importation ou d'usine de production.

Toutefois, dans le cas où un point relais recevrait des GPL en suspension de taxe, par voie routière en provenance d'un autre État membre ou d'un État tiers, il lui serait préalablement nécessaire d'acquiescer le statut de destinataire enregistré et, uniquement en cas d'importation directe, de redevable spécifique de la taxe intérieure de consommation (RSTC) afin de pouvoir effectuer d'une part, l'apurement des documents d'accompagnement électronique (DAE) dans GAMMA et d'autre part, les déclarations de mise à la consommation dans la téléprocédure ISOPE au moment de l'entrée des produits dans son installation conformément aux points [39] et [150] du BOD n° 6950.

Les points relais disposant aujourd'hui d'un statut suspensif (EFS ou UE) doivent se faire retirer ces statuts et adopter un simple agrément de destinataire enregistré s'ils sont susceptibles d'importer en suspension des GPL.

[23] Dans le cas où des points relais, disposant ou non de centres emplisseurs, seraient situés dans la même enceinte qu'un dépôt d'importation maritime (sous EFS) ou qu'une usine de production (sous UE), seules les installations du dépôt d'importation maritime ou de l'usine de production sont à

placer sous statut suspensif. La partie des installations propres aux points relais n'a pas à être placée sous ce même statut.

C) Fait générateur, mise à la consommation et redevable

[24] Les redevables de la TICPE et de la TVA sont les opérateurs mettant à la consommation les GPL. Cette mise à la consommation intervient en sortie des dépôts d'importation maritime (points ressources) ou en sortie des usines de production des GPL présentes sur le territoire national. Elle donne lieu à une déclaration de mise à la consommation dans ISOPE, comme décrit aux paragraphes [15], [38] et [50] du présent BOD.

Ces formalités déclaratives et l'acquittement des taxes afférentes s'effectuent auprès du bureau de douane compétent dans le ressort duquel se trouve le dépôt d'importation maritime ou l'usine de production.

[25] Un mécanisme de régularisation des déclarations est prévu aux paragraphes [39] à [42] de la présente circulaire, en cas de changement de destination fiscale des GPL par rapport à ce qui aura été préalablement déclaré lors de la mise à la consommation.

III. Les règles applicables aux points ressources

A) La constitution en entrepôt fiscal de stockage

[26] Les points ressources, ou dépôts d'importation maritime, sont placés sous le statut de l'EFS, conformément à l'article 158 A du code des douanes. Celui-ci impose à une installation d'être placée sous le statut de l'EFS lorsqu'elle souhaite recevoir et stocker en suspension de droits et taxes, des produits inscrits au tableau B de l'article 265 du code des douanes ou des produits du tableau C du même article quand ils sont déclarés à la sortie comme destinés à une utilisation carburant ou combustible.

Les règles applicables aux EFS stockant des GPL sont identiques, sauf cas particuliers mentionnés dans la présente circulaire, aux règles de droit commun posées par le décret n° 93-1094 du 13 septembre 1993 et par le BOD n° 6906. Toute précision supplémentaire aux développements ci-dessous est à rechercher dans ces deux textes.

1. Les démarches à effectuer pour l'opérateur souhaitant exploiter un EFS

a) L'obtention de l'agrément d'entrepôt agréé

[27] Conformément à l'article 158 A du code des douanes, pour pouvoir être titulaire de l'autorisation de constituer son installation en EFS et de l'exploiter, l'exploitant de l'installation doit préalablement obtenir le statut d'entrepôt agréé.

Le statut d'entrepôt agréé est en effet nécessaire pour recevoir et expédier, produire, transformer et détenir des produits en suspension de droits dans un entrepôt fiscal³.

La demande doit être déposée auprès de la direction régionale des douanes et droits indirects

³ Article 158 *octies* du code des douanes

géographiquement compétente au regard de l'adresse de l'entrepôt et doit être accompagnée d'un extrait Kbis de moins de trois mois.

[28] La qualité d'entrepoteur agréé octroyée au titulaire de l'entrepôt entraîne en contrepartie sa responsabilité directe pour les opérations résultant du stockage des produits en suspension de taxe et de l'application de la réglementation douanière et fiscale s'y rapportant, conformément à l'article 158 B du code des douanes. Il doit pour cela souscrire une soumission générale cautionnée huiles minérales (SGCHM) afin de couvrir les risques inhérents à la production, à la transformation, à la détention et à l'expédition des produits soumis à accise et garantissant le paiement des droits.

Cette soumission générale cautionnée peut être définie pour l'ensemble des activités de l'opérateur sur tout le territoire dans le cadre d'une centralisation auprès d'une recette interrégionale.

b) L'obtention de l'autorisation d'exploiter un EFS

[29] Les modalités de constitution de l'EFS sont prévues par le décret n° 93-1094 et développées aux paragraphes [30] à [34] du BOD n° 6906. La demande s'effectue auprès de la direction régionale des douanes et droits indirects territorialement compétente au regard de l'adresse de l'entrepôt, sur papier libre à en-tête de la société souhaitant assurer l'exploitation du dépôt.

Un contrôle des installations de stockage peut être effectué pour vérifier la fiabilité des informations contenues dans le dossier de demande.

L'autorisation d'exploiter un EFS est accordée par le directeur régional des douanes et droits indirects, sur délégation du directeur interrégional. Elle détermine les éléments constitutifs de l'EFS et ses conditions de fonctionnement. Elle fixe les obligations particulières de l'exploitant. Elle désigne le service des douanes chargé du contrôle de l'entrepôt.

Le silence gardé pendant deux mois par l'administration sur la demande vaut décision de rejet.

[30] La mise en service de l'entrepôt sous régime fiscal suspensif est ensuite conditionnée par :

- la constitution ou la mise à jour des garanties nécessaires auprès de la recette interrégionale compétente territorialement ou auprès de la recette de centralisation de l'opérateur ;
- l'obtention de la procuration des entrepositaires exerçant leur activité dans l'entrepôt pour pouvoir agir en leur nom ;
- l'habilitation à la téléprocédure ISOPE à partir de laquelle doivent s'effectuer les déclarations de mise à la consommation.

Les règles relatives aux modifications et à la fermeture de l'EFS sont respectivement développées aux articles 4 et 5 du décret n° 93-1094 et aux paragraphes [35] à [38] et [39] à [45] du BOD n° 6906.

2. L'obtention de l'agrément d'entrepoteur agréé pour les stockistes et les repreneurs évoluant au sein de l'EFS

[31] Conformément au paragraphe [25] du BOD n° 6906, les utilisateurs de l'entrepôt fiscal de stockage, *id est*, les stockistes et les repreneurs, doivent également avoir obtenu l'agrément d'entrepoteur agréé du fait des réceptions et détentions de produits en suspension effectuées en

leur nom.

Les agréments des opérateurs sont délivrés par établissement suspensif. Les opérateurs doivent donc disposer d'un agrément distinct pour chaque EFS dans lequel ils exercent une activité de repeneur ou de stockiste.

La demande est effectuée auprès de la direction régionale des douanes et droits indirects géographiquement compétente pour l'EFS en question.

B) Les obligations relatives à la métrologie légale

[32] La métrologie légale est l'ensemble des règles et obligations de conception, de fabrication et d'utilisation des instruments de mesure. Elle a pour but de garantir l'exactitude et la fiabilité des instruments.

[33] Les GPL relèvent de plusieurs des catégories listées en annexe 1 du décret n° 2001-387 en date du 3 mai 2001 relatif au contrôle des instruments de mesure⁴. Cette annexe énumère les instruments de mesure régis par les dispositions réglementaires existantes en matière de métrologie légale. Le GPL y est donc soumis.

[34] La réglementation métrologique impose aux installations de stockage et de livraison des GPL, le recours à des instruments de mesure à jour des obligations réglementaires, dès lors qu'il en est fait usage dans les conditions prévues à l'article 1^{er} du décret du 3 mai 2001 (transactions commerciales, opérations fiscales, opérations de mesurage ayant pour objet de déterminer ou de vérifier des caractéristiques énoncées ou imposées, etc.).

En application de la réglementation existante en matière de métrologie légale, les instruments de mesure réglementés identifiés et obligatoires pour les GPL sont :

- les ensembles de mesurage de liquides autre que l'eau (EMLAE), qui permettent la détermination de quantités (volumes ou masses) de liquides de façon continue et dynamique. Ils doivent se trouver aux points d'entrée de l'EFS au niveau des bras de déchargement des liquides et aux points de sortie de l'EFS au niveau des bras de chargement des camions ;
- les capacités de stockage, y compris les capacités de stockage sphériques quand il s'agit de produits liquides, qui constituent des récipients-mesures. A ce titre, elles doivent être jaugées et munies de barèmes de jaugeage établis par des organismes agréés par le comité français d'accréditation (COFRAC)⁵ ;
- les jaugeurs (instruments associés aux récipients-mesures réglementés), utilisés pour mesurer les hauteurs de liquides contenus dans les cuves ou réservoirs⁶ ;
- les instruments de pesage à fonctionnement non automatique (exemple des ponts bascules), pouvant être utilisés lors d'usages réglementés.

⁴ Ce décret a fait l'objet d'une modification par le décret n° 2016-769 en date du 9 juin 2016 dans le cadre de la transposition des directives 2014/32/UE et 2014/31/UE.

⁵ Cf. annexe liste des organismes agréés par le bureau de la métrologie.

⁶ Pour des précisions réglementaires autour des récipients-mesures et des jaugeurs, voir les arrêtés du 8 juillet 2003 relatif au contrôle métrologique des récipients-mesures et du 24 mars 2009 relatif aux jaugeurs.

Les sphères de stockage servant à stocker du GPL sous forme gazeuse et liquide, n'entrent pas dans le champ de ces obligations de jaugeage et de barémage, la forme gazeuse ne permettant pas d'effectuer les mêmes opérations de contrôle et de jaugeage que la forme liquide.

En revanche, afin de mesurer les quantités de GPL quittant l'EFS par le réseau de gaz, des compteurs de quantité de gaz combustible en sortie des EFS, agréés par des organismes agréés par le COFRAC, doivent être placés au départ des canalisations transportant le GPL sous forme gazeuse. Ces compteurs sont régis par les dispositions de l'arrêté du 21 octobre 2010 relatif aux compteurs de gaz combustible.

C) Les règles en matière de freintes

[35] Aucune freinte n'est à ce jour applicable aux GPL stockés au sein des dépôts d'importation maritime en l'absence de réglementation spécifique.

D) Les obligations déclaratives et fiscales des points ressources

1. Les obligations de gestion

[36] Les titulaires des points ressources sous EFS sont tenus :

- d'admettre uniquement en qualité d'utilisateur de l'entrepôt des opérateurs ayant l'agrément d'entrepositaire agréé ;
- de tenir une comptabilité matières des stocks et des mouvements d'entrée et de sortie, dès réception et départ des produits en suspension de taxes, et le cas échéant de droits de douane, faisant apparaître⁷ :
 - le statut douanier et fiscal des produits ;
 - l'identité des entrepositaires au nom desquels les produits sont placés sous le régime de l'entrepôt fiscal de stockage.

Cette comptabilité fait l'objet de déclarations périodiques de stocks en entrepôt (déclarations PSE) retraçant par catégorie de produit, entrepositaire, origine et régime douanier et fiscal, les entrées, les cessions, les manipulations, les sorties, ainsi que le stock initial et final.

Le stock physique est établi au moins une fois par mois par le titulaire de l'entrepôt.

Afin de garantir la cohérence des volumes entre stock physique et stock comptable, l'écart constaté au terme d'un trimestre entre le stock physique des GPL stocké sous forme liquide et le stock comptable donne lieu à la régularisation douanière et fiscale de la comptabilité des stocks et des mouvements.

Le titulaire de l'EFS est responsable des erreurs, irrégularités et omissions relevées sur les déclarations périodiques de stocks et également redevable des taxes sur les manquants.

- **Pour le GPL sous condition d'emploi uniquement, conformément à l'arrêté du 9 avril 2001 fixant des mesures spécifiques au GPL sous condition d'emploi pour l'application**

⁷ Décret n°93-1094 du 13 septembre 1993 fixant les conditions d'application du chapitre III bis du titre V du code des douanes (articles 11, 11-1, 11-2 et 12)

de la TICPE, le titulaire de l'EFS qui effectue la mise à la consommation ou qui l'introduit sur le territoire national est tenu de justifier, à la demande du service des douanes, la destination qu'il leur a donnée.

Par ailleurs, toute personne effectuant des livraisons de GPL sous condition d'emploi adresse au service des douanes, avant le 31 mars de chaque année, une liste des noms et adresses de ses clients de l'année civile précédente précisant la quantité livrée à chacun d'eux (cf. annexe 1)⁸. Cette déclaration ne concerne pas les clients dont le domicile ou le siège social se trouve en dehors du territoire douanier européen. C'est l'entrepoteur agréé propriétaire du GPL sous condition d'emploi livré qui est tenu au dépôt annuel de ce document : il peut donc s'agir soit du titulaire de l'EFS soit de l'un des repreneurs ou stockistes évoluant dans l'EFS selon qui est le propriétaire du GPL livré sous condition d'emploi.

Le respect de ces dispositions spécifiques est contrôlé par les agents des douanes dans les conditions prévues par le code des douanes, notamment aux articles 63 *ter* et 65⁹.

2. Les obligations fiscales

[37] Le régime de l'EFS étant un régime douanier et fiscal, les droits de douane exigibles à l'importation sont suspendus jusqu'à la mise à la consommation, sauf demande de l'opérateur qui peut choisir d'acquitter les droits de douane et ainsi de mettre en libre pratique les GPL, à l'entrée de l'entrepôt fiscal de stockage ou en cours de stockage¹⁰.

[38] La mise à la consommation des GPL s'effectue en sortie des dépôts maritimes d'importation. Les titulaires des dépôts maritimes d'importation établissent pour leur compte et/ou pour le compte de leurs clients EA stockistes, les déclarations de mise à la consommation des GPL de façon mensuelle¹¹, pour les produits qu'ils détiennent et pour les produits détenus par leurs stockistes et repreneurs. Ces déclarations s'effectuent dans les conditions prévues au paragraphe [15] de la présente circulaire, auprès du bureau de douane compétent dans le ressort du dépôt d'importation maritime.

[39] Lors de la mise à la consommation, les GPL sont déclarés par défaut dans ISOPE comme destinés à un usage combustible à l'aide du CANA U101, en raison des difficultés de connaissance *a priori* de la destination finale des GPL par les metteurs à la consommation et des volumes majoritaires *in fine* des GPL combustibles par rapport aux GPL carburants et carburants sous conditions d'emploi.

Cependant, les taux de taxation à la TICPE étant différents pour les trois usages des GPL¹², un mécanisme de régularisation est mis en place afin de permettre aux fournisseurs de GPL d'effectuer une déclaration de régularisation dans le cas où, une fois l'usage définitif connu, les GPL vendus auraient pour destination finale un usage carburant ou un usage carburant sous condition d'emploi.

[40] La régularisation a lieu pour tous les opérateurs auprès d'un bureau qui sera précisé

8 Article 3 de l'arrêté du 9 avril 2001

9 Article 4 de l'arrêté du 9 avril 2001

10 Point [53] du BOD n° 6906

11 Point [147] du BOD n° 6950

12 Carburant, carburant sous condition d'emploi, combustible