

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Ministère de l'économie et des finances

Budget et comptes publics

Circulaire du 6 avril 2017

Fiscalité applicable aux tabacs manufacturés

NOR : ECFD1710809C

La présente circulaire a pour objet de présenter la fiscalité applicable aux tabacs manufacturés commercialisés en France continentale et en Corse ainsi qu'aux tabacs importés par les voyageurs. La fiscalité applicable aux tabacs manufacturés dans les départements d'outre-mer, prévue par les articles 268 du code des douanes et 575 E du code général des impôts, est exclue du champ de cette circulaire.

Elle abroge la circulaire du 23 avril 2015, reprise par BOD n° 7063 du 23 avril 2015 (DA n° 15-023 du 23 avril 2015).

La présente circulaire vise à expliciter les mécanismes de la fiscalité applicable aux tabacs manufacturés et ne se substitue en aucune façon aux textes en vigueur.

Les valeurs monétaires de référence sont celles exprimées en euros pour mille cigarettes ou mille unités. Elles comportent deux décimales après la virgule, la règle d'arrondi étant celle du cent le plus proche. Toutes les autres valeurs sont indicatives.

Toute valeur monétaire calculée de droit de consommation, part spécifique ou proportionnelle s'exprime en euros avec deux décimales, l'arrondi étant au cent le plus proche.

Tout calcul intermédiaire en matière de droit de consommation sur les tabacs manufacturés s'effectue sans arrondi.

Le montant final de liquidation du droit de consommation, des droits de douane ou de la TVA est arrondi à l'euro le plus proche. La fraction d'euro égale à 0,50 est comptée pour 1 (article 1 724 du code général des impôts).

NB : Le taux de TVA sur le prix de vente au détail est déterminé à quatre décimales (cf. page 2).

Titre I

Fiscalité applicable aux tabacs manufacturés commercialisés en France continentale et en Corse hors importation

Chapitre I

La TVA

Les ventes dans les départements de France métropolitaine de tabacs manufacturés sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) dans les conditions de droit commun, sous réserve des dispositions ci-après.

En application de l'article 298 *quaterdecies* du code général des impôts (CGI), le fait générateur de la TVA applicable à ces ventes est celui prévu à l'article 575 C du même code, à savoir leur mise à la consommation ou leur importation.

La TVA est assise sur le prix de vente au détail des tabacs manufacturés homologués conformément aux dispositions de l'article 572 du CGI.

Ce taux de TVA « en dedans » résulte du calcul suivant au 1^{er} janvier 2017 (Fiche n° 2330 du titre 4 de la première partie du livre III du Précis de Fiscalité consultable dans la documentation fiscale disponible sur le site internet www.impots.gouv.fr) :

$$\frac{T}{1 + T} \quad (T \text{ étant le taux de TVA})$$

Avec le taux de TVA de 20 % en vigueur au 1^{er} janvier 2017, le taux de TVA « en dedans » est de :

$$\frac{20 \%}{1 + 20 \%} = 16,6667 \%$$

La TVA est acquittée par le fournisseur dans le même délai que le droit de consommation (voir le V. du chapitre II du titre I). Elle relève de la compétence de la Direction Générale des Finances Publiques (DGFIP).

Chapitre II

Le droit de consommation applicable aux tabacs manufacturés

I – Champ d'application du droit de consommation

Sont soumis au droit de consommation, les tabacs manufacturés et les produits assimilés.

En application des dispositions de l'article 275 A de l'annexe II du code général des impôts, sont considérés comme tabacs manufacturés les produits suivants, constituant des catégories fiscales distinctes, repris aux articles 275 B à 275 G de l'annexe II au CGI :

- les cigares et les cigarillos ;
- les cigarettes ;
- le tabac fine coupe destiné à rouler les cigarettes ;
- les autres tabacs à fumer (le narguilé, le tabac à pipe et les blunts appartiennent notamment à la catégorie des autres tabacs à fumer) ;
- le tabac à priser ;
- le tabac à mâcher.

Par ailleurs, l'article 564 *decies* du CGI assimile aux tabacs manufacturés :

- les produits destinés à être fumés, prisés ou mâchés même s'ils ne sont que partiellement constitués de tabacs ;
- les cigarettes et produits à fumer, même s'ils ne contiennent pas de tabac, à la seule exclusion des produits qui sont destinés à un usage médicamenteux.

Par exemple, la mélasse sans tabac destinée à être fumée dans des pipes à eau est considérée comme du tabac à narguilé relevant de la catégorie fiscale des autres tabacs à fumer.

II – Assiette du droit de consommation

L'assiette du droit de consommation est, conformément à l'article 575 du CGI, le prix de vente au détail des tabacs manufacturés.

En application de l'article 572 du même code, le prix de vente au détail des tabacs manufacturés vendus en France métropolitaine doit être homologué par arrêté conjoint des ministres chargés de la santé et du budget et des comptes publics. Les prix sont publiés au Journal Officiel de la République Française (*JORF*).

Les tabacs vendus en Corse figurent également dans les arrêtés d'homologation mais leurs prix de vente sont inférieurs à ceux du continent.

Le prix de vente au détail des tabacs en Corse ne peut être inférieur aux pourcentages suivants (article 575 E *bis* du CGI) :

- cigarettes : 75 % du prix des cigarettes homologué en France continentale ;
- cigares et cigarillos : 85 % du prix des cigares et des cigarillos homologué en France continentale ;
- autres tabacs : les deux tiers du prix homologué en France continentale.

Ainsi, une cigarette vendue en France continentale depuis le 1^{er} janvier 2017 à 7 € le paquet de 20 doit être vendue en Corse à un prix égal ou supérieur à 5,25 €.

III – Structure du droit de consommation

Les tabacs manufacturés vendus au détail en France continentale et en Corse sont soumis à un droit de consommation.

Le droit de consommation se décompose, pour chaque groupe de produits, en une part spécifique et une part proportionnelle (articles 575, 575 A et 575 E *bis* du CGI).

A – La part spécifique

La part spécifique correspond à un montant fixe exprimé en euros pour mille unités ou mille grammes. Elle est définie, par groupe de produits, aux articles 575 A et 575 E bis du CGI.

a. Part spécifique en France continentale au 1^{er} janvier 2017

Groupe de produits	Part spécifique pour 1 000 unités ou 1 000 grammes
Cigarettes	48,75 €
Cigares et cigarillos	19 €
Tabacs fine coupe destinés à rouler les cigarettes	67,50 €
Autres tabacs à fumer	17 €
Tabacs à priser	0 €
Tabacs à mâcher	0 €

b. Part spécifique en Corse au 1^{er} janvier 2017

Groupe de produits	Part spécifique pour 1 000 unités ou 1 000 grammes
Cigarettes	25 €
Cigares et cigarillos	18,50 €
Tabacs fine coupe destinés à rouler les cigarettes	22,50 €
Autres tabacs à fumer	0 €
Tabacs à priser	0 €
Tabacs à mâcher	0 €

B – La part proportionnelle

La part proportionnelle résulte, pour chaque groupe de produits, de l'application du taux proportionnel au prix de vente au détail homologué.

Le taux proportionnel est défini à l'article 575 A du CGI pour la France continentale et à l'article 575 E bis du CGI pour la Corse.

1. Taux proportionnel en France continentale au 1^{er} janvier 2017

Groupe de produits	Taux proportionnel
Cigarettes	49,70 %
Cigares et cigarillos	23 %
Tabacs fine coupe destinés à rouler les cigarettes	37,70%
Autres tabacs à fumer	45 %
Tabacs à priser	50 %
Tabacs à mâcher	35 %

2. Taux proportionnel en Corse au 1^{er} janvier 2017

Groupe de produits	Taux proportionnel
Cigarettes	40 %
Cigares et cigarillos	10 %
Tabacs fine coupe destinés à rouler les cigarettes	15 %
Autres tabacs à fumer	25 %
Tabacs à priser	20 %
Tabacs à mâcher	15 %

C - Exemples de taxation au 1^{er} janvier 2017

Cigarettes vendues en France continentale

Pour 1 000 cigarettes vendues à 350 € en France continentale, le droit de consommation supporté est de 222,70 € qui se décompose en une part proportionnelle de 173,95 € ($350 \text{ €} \times 49,70 \%$) et en une part spécifique de 48,75 €.

Cigarettes vendues en Corse

Pour 1 000 cigarettes vendues à 260 € en Corse, le droit de consommation supporté est de 129 € qui se décompose en une part proportionnelle de 104 € ($260 \times 40 \%$) et en une part spécifique de 25 €.

IV– Le minimum de perception

Pour tous les produits du tabac, hormis les tabacs à mâcher et à priser, le montant du droit de consommation ne peut pas être inférieur à un minimum de perception qui est un montant exprimé pour 1 000 unités ou 1 000 grammes.

Le minimum de perception ne s'applique pas aux tabacs vendus en Corse.

Pour savoir si un produit est soumis au droit de consommation par addition des parts spécifique et proportionnelle, ou au minimum de perception, il convient de calculer le droit de consommation comme indiqué ci-dessus, de ramener le montant obtenu aux mille grammes ou aux mille unités et de le comparer avec le minimum de perception applicable. Le montant le plus élevé doit être retenu.

Cependant, il est également possible pour déterminer si un produit est soumis au droit de consommation ou au minimum de perception de vérifier s'il est vendu en dessous d'un certain prix, appelé prix d'entrée en application du minimum de perception. S'il est vendu en dessous de ce prix, c'est le minimum de perception qui s'applique.

La détermination du prix d'entrée en jeu du minimum de perception, à l'unité ou au gramme, s'effectue de la façon suivante :

$$\frac{\text{minimum de perception} - \text{part spécifique}}{1000 \times \text{taux de la part proportionnelle}}$$

Pour les cigarettes, sous réserve d'une modification des paramètres fiscaux, le prix d'entrée en jeu du minimum de perception est :

$$\frac{210 - 48,75}{1000 \times 0,497} = \frac{161,25}{497} = 0,3244 \text{ € (par unité) soit } 6,49 \text{ € les } 20 \text{ unités.}$$

Le tableau ci-après reprend, pour chaque catégorie fiscale, le minimum de perception applicable et le prix d'entrée en jeu du minimum de perception en France continentale.

Produits	Minimum de perception au 1er janvier 2017	Plafond d'applicabilité du minimum de perception
Cigarettes	210 € les 1 000 unités	6,49 € le paquet de 20
Cigares et cigarillos	92 € les 1 000 unités	0,32 € le cigare
Tabac fine coupe destiné à rouler les cigarettes	161 € les 1 000 grammes ¹	0,248 € le gramme 7,44 € les 30 grammes
Autres tabacs à fumer	70 € les 1 000 grammes	0,1178 € le gramme 5,89 € les 50 grammes

Dans le cas de produits pour lesquels il n'existe pas de prix de vente homologué, et à défaut de connaître le prix de vente réel, le minimum de perception est appliqué.

Le minimum de perception peut être majoré dans la limite de 10 % pour l'ensemble des références de produits du tabac d'un même groupe, par arrêté conjoint des ministres chargés de la santé et du budget.

V – Modalités de perception du droit de consommation

Le droit de consommation est perçu :

- à l'importation par l'importateur, sur la déclaration en douane ;

¹: En 2017, le minimum de perception est de 161 euros les 1000 grammes. En 2018, il sera de 167 euros les 1000 grammes conformément à l'article 575 A du code général des impôts

– en sortie de régime suspensif par les fournisseurs agréés ayant obtenu un agrément de la direction générale des douanes et droits indirects en vue de livrer des tabacs manufacturés aux débiteurs de tabac en application de l'article 565 du CGI.

Le droit de consommation est liquidé le dernier jour de chaque mois selon la déclaration des quantités de tabacs manufacturés mis à la consommation, et déclaré au bureau de douane de rattachement au plus tard le 5 du mois suivant celui de liquidation.

Le modèle de cette déclaration est fixé par la circulaire du 24 février 2012 relative à la déclaration des quantités de tabacs manufacturés mis à la consommation.

Le droit de consommation est payé au plus tard le 5 du deuxième mois suivant celui au titre duquel la liquidation a été effectuée (article 575 C du CGI).

Titre II

Fiscalité applicable aux tabacs manufacturés en France continentale et en Corse suite à importation

Chapitre I

Fiscalité applicable aux tabacs manufacturés commercialisés suite à importation

Les tabacs manufacturés commercialisés en France continentale et en Corse suite à leur importation sont soumis à perception :

- des droits de douane ;
- du droit de consommation ;
- de la TVA.

I - Les droits de douane

Les droits de douane éventuels sont perçus aux taux prévus par le tarif douanier commun. Ces taux sont consultables dans l'application RITA sur le site internet Prodouane. Ils sont déterminés en fonction de la nomenclature du produit (détail au sein des espèces tarifaires 24 00 00 00 00 à 24 03 99 10 00 du chapitre 24 de la Nomenclature Combinée) et du pays d'origine des tabacs importés.

Pour tous les produits du tabac (homologués ou pas), s'agissant de la valeur en douane à retenir, deux cas de figure peuvent se présenter :

- l'importateur est en mesure de fournir une facture : les droits de douane sont assis sur la valeur hors taxe (valeur transactionnelle) figurant sur cette facture conformément à la réglementation douanière en matière de valeur en douane ;
- si l'importateur ne dispose pas d'une facture, les droits de douane sont assis sur le prix hors taxe moyen figurant, pour chaque catégorie de produit, dans le tableau figurant en annexe I.

Pour les cigares, compte tenu des très fortes disparités de prix, il n'est pas possible de déterminer un prix hors taxe moyen. Il convient donc de rechercher dans l'arrêté d'homologation des prix des tabacs, le prix du cigare importé s'il est homologué, ou d'un cigare similaire, et de soustraire du prix TTC la remise brute dont le taux est de 9,44 %, la TVA « en dedans » de 16,6667 %, et le droit de consommation en calculant les parts spécifique et proportionnelle (la remise brute correspond à la remise nette accordée par le fournisseur au buraliste à laquelle s'ajoutent le droit de licence et la cotisation au régime d'allocations viagères des gérants de tabacs (RAVGDT)).

Par exemple, un fournisseur agréé importe des cigares dont le prix unitaire homologué est de 12,70 €.

Le prix unitaire hors taxe et remise est de 6,50 €, déterminé de la manière suivante :

$12,70 \times 9,44 \% = 1,20$ € de remise brute ;

$12,70 \times 16,6667 \% = 2,12$ € de TVA ;

2,94 € de droit de consommation ($19 \text{ €} / 1\ 000 = 0,02 \text{ € de part spécifique, et } 12,70 \text{ €} \times 23 \% = 2,92 \text{ € de part proportionnelle}$) ;

$12,70 - (1,10 + 2,12 + 2,94) = 6,44$ € de prix hors taxe.

II - Le droit de consommation

Les tabacs commercialisés en France continentale et en Corse suite à importation supportent un droit de consommation exigible lors de l'importation ou à la mise à la consommation (article 575 C du CGI).

Il est calculé selon les modalités définies au chapitre II du titre I.

Dans le cas de produits dont le prix n'est pas homologué, il est fait application des *minima* de perception.

III - La TVA

A – TVA à l'importation

Les importations de tabacs manufacturés sont soumises à la TVA en application de l'article 291 du CGI.

L'assiette de la TVA, définie par l'article 292 du CGI, est constituée par la valeur en douane (valeur facture ou prix moyen hors taxes indiqué ci-dessus) à laquelle sont ajoutés les différents frais visés à cet article, les droits de douane éventuels et le montant dû au titre du droit de consommation.

Le taux de TVA applicable au 1^{er} janvier 2017 est de 20 %.

La TVA sur les tabacs importés est acquittée, que les tabacs soient placés en entrepôt fiscal suspensif d'accises après leur importation, ou mis à la consommation au moment de leur importation.

La TVA à l'importation est acquittée auprès de la DGDDI conformément à l'article 1695 du CGI. Une déclaration en douane et une liquidation d'office sont déposées auprès du bureau de douane et les droits et taxes sont acquittés auprès de la recette des douanes et droits indirects territorialement compétente.

B - TVA applicable aux ventes de tabacs importés destinés aux débiteurs de tabac dans les départements de France métropolitaine

Les ventes de tabacs manufacturés par les fournisseurs agréés aux débiteurs dans les départements de France métropolitaine sont également soumises au paiement de la TVA en application de l'article 298 *quaterdecies* du CGI.

Elle est calculée conformément aux modalités indiquées dans le chapitre I du titre I. Elle est acquittée auprès des services fiscaux.

Le schéma figurant en annexe II présente les modalités d'acquittement de la TVA sur les tabacs importés.

Des exemples de calcul du droit de consommation et de la TVA figurent en annexe III.

Chapitre II

Fiscalité des tabacs importés contenus dans les bagages personnels des voyageurs en provenance d'un pays tiers ou territoires tiers

Les tabacs contenus dans les bagages personnels des voyageurs en provenance de pays tiers et territoires tiers² au-delà des franchises (200 cigarettes) peuvent être importés sous réserve :

- **que le caractère non commercial de l'importation soit avéré conformément à l'article 4 de la directive 2007/74/CE du Conseil du 20 décembre 2007 ;**

- **et d'acquitter la fiscalité afférente.**

I – Rappel des franchises à l'importation applicables aux tabacs manufacturés contenus dans les bagages personnels des voyageurs

Les franchises applicables à l'importation pour les voyageurs sont les suivantes³ :

Produits	Pays tiers (hors Andorre) et territoires tiers	Andorre	Travailleurs frontaliers, personnes ayant leur résidence dans une zone frontalière et personnels des moyens de transport⁴
Cigarettes	200 unités (1 cartouche)	300 unités (1 cartouche et demi)	40 unités
ou cigarillos (cigares d'un poids maximum de 3 grammes par pièce)	100 unités	150 unités	20 unités
ou cigares	50 unités	75 unités	10 unités
ou autres tabacs à fumer	250 grammes	400 grammes	50 grammes
ou un assortiment proportionnel de ces différents produits			

2 Territoires où les dispositions de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 ne sont pas d'application. Ces territoires sont repris à l'article 6 de cette directive.

3 Directive 2007/74/CE du Conseil du 20 décembre 2007 ; arrêté du 18 juin 2009 relatif au régime d'exonération de TVA afférent à certaines importations définitives de biens ; règlement (CE) n° 1186/2009 du Conseil du 16 novembre 2009 ; arrêté du 16 juillet 2009 relatif à l'établissement du régime communautaire des franchises douanières ; accord entre la Communauté économique européenne et la principauté d'Andorre du 28 juin 1990.

4 Moyens de transports utilisés pour voyager à partir d'un pays tiers ou d'un territoire fiscalement tiers.

Les voyageurs âgés de moins de 17 ans⁵ ne bénéficient d'aucune franchise pour ces marchandises.

S'agissant des tabacs à priser et à mâcher, dans la mesure où aucune franchise quantitative n'est prévue par la réglementation communautaire, la franchise en valeur de 430 € pour les voyageurs en provenance de pays tiers ou territoires tiers, qui empruntent la voie aérienne ou maritime, s'applique. La franchise générale en valeur, à hauteur de 300 €, pour les importations de marchandises s'applique pour les autres voyageurs (utilisation du train ou d'un véhicule terrestre à moteur).

Pour les voyageurs en provenance de la principauté d'Andorre, la franchise en valeur s'élève à 900 €.

Pour les travailleurs frontaliers, les personnes ayant leur résidence dans une zone frontalière et les personnels des moyens de transport, la franchise en valeur s'élève à 75 €.

II - Taxation des tabacs manufacturés importés par les particuliers en provenance de pays tiers

S'agissant du tabac manufacturé transporté par les voyageurs dans leurs bagages, les quantités admises en franchise sont déduites des quantités importées pour l'application de la taxation.

Les tabacs manufacturés sont soumis à perception :

- des droits de douane ;
- du droit de consommation ;
- de la TVA.

A - Les droits de douane

Les droits de douane éventuels sont perçus aux taux prévus par le tarif douanier commun.

Pour tous les produits du tabac (homologués ou pas), s'agissant de la valeur en douane à retenir, deux cas de figure peuvent se présenter :

- l'importateur est en mesure de fournir une facture : les droits de douane sont assis sur la valeur hors taxe (valeur transactionnelle) figurant sur cette facture sous respect de la législation douanière ;
- si l'importateur ne dispose pas d'une facture, les droits de douane sont assis sur le prix hors taxe moyen figurant, pour chaque catégorie de produit, dans le tableau figurant en annexe I.

Pour les cigares, compte tenu des très fortes disparités de prix, il n'est pas possible de déterminer un prix hors taxe moyen. Il convient donc de rechercher dans l'arrêté d'homologation des prix des tabacs le prix du cigare importé s'il est homologué, ou d'un cigare similaire, et d'enlever du prix TTC la remise brute dont le taux est de 9,44 %, la TVA « en dedans » de 16,6667 %, et le droit de consommation en calculant les parts spécifique et proportionnelle (la remise brute correspond à la remise nette accordée par le fournisseur au buraliste à laquelle s'ajoutent le droit de licence et la cotisation au RAVGDT).

⁵ Article 10 de la directive 2007/74/CE du Conseil du 20 décembre 2007

Par exemple, un particulier importe au-delà des franchises des cigares dont le prix unitaire homologué est de 12,70 €.

Le prix unitaire hors taxe et remise est de 6,50 €, déterminé de la manière suivante :

$12,70 \times 9,44 \% = 1,20$ € de remise brute ;

$12,70 \times 16,6667 \% = 2,12$ € de TVA ;

2,94 € de droit de consommation ($19 \text{ €} / 1\ 000 = 0,02 \text{ € de part spécifique, et } 12,70 \text{ €} \times 23 \% = 2,92 \text{ € de part proportionnelle}$) ;

$12,70 - (1,20 + 2,12 + 2,94) = 6,44$ € de prix hors taxe.

B - Le droit de consommation

Les tabacs importés par les particuliers supportent un droit de consommation calculé selon les modalités définies au chapitre II du titre I.

Dans le cas de produits dont le prix n'est pas homologué, il est fait application des *minima* de perception.

C - La TVA

L'assiette de la TVA, qui est définie par l'article 292 du CGI, est constituée par la valeur en douane (valeur facture ou prix moyen hors taxes indiqué ci-dessus), à laquelle sont ajoutés les différents frais visés à cet article, les droits de douane éventuels et le montant dû au titre du droit de consommation.

Le taux de TVA applicable au 1^{er} janvier 2017 est de 20 %.

Fait à Montreuil,

Pour le secrétaire d'État chargé du budget et des comptes publics,
auprès du ministre de l'économie et des finances,

Par empêchement du directeur général
des douanes et droits indirects,

L'administratrice supérieure des douanes,
sous-directrice des droits indirects

Corinne CLEOSTRATE