

24 janvier 2024

Cour de cassation

Pourvoi n° 21-19.998

Chambre commerciale financière et économique – Formation restreinte hors RNSM/NA

Publié au Bulletin

ECLI:FR:CCASS:2024:CO00050

Titres et sommaires

DOUANES - Entrepositaires agréés - Déclaration d'imposition - Compensation entre produits manquants et produits excédents de références différentes - Possibilité (non)

Aucune disposition législative ou réglementaire n'autorise les entrepositaires agréés à procéder, dans leur comptabilité matières et leur déclaration d'imposition, à une compensation entre produits manquants et produits excédents de références différentes, même si ces produits appartiennent à une même catégorie fiscale ou relèvent du même taux d'imposition

DOUANES - Entrepositaires agréés - Comptabilité matière - Compensation entre produits manquants et produits excédents de références différentes - Possibilité (non)

Texte de la décision

Entête

COMM.

FB

COUR DE CASSATION

Audience publique du 24 janvier 2024

Rejet

M. VIGNEAU, président

Arrêt n° 50 F-B

Pourvoi n° W 21-19.998

R É P U B L I Q U E F R A N Ç A I S E

A U N O M D U P E U P L E F R A N Ç A I S

ARRÊT DE LA COUR DE CASSATION, CHAMBRE COMMERCIALE, FINANCIÈRE ET ÉCONOMIQUE, DU 24 JANVIER 2024

La société Duty Free Associates, société par actions simplifiée, dont le siège est [Adresse 1], a formé le pourvoi n° W 21-19.998 contre l'arrêt rendu le 10 mai 2021 par la cour d'appel de Paris (pôle 5, chambre 10), dans le litige l'opposant :

1°/ au directeur régional des douanes et droits indirects [Localité 3] Est,

2°/ au receveur régional des douanes et droits indirects [Localité 3] Est,

ayant toutes deux leur siège [Adresse 2],

défenderesses à la cassation.

La demanderesse invoque, à l'appui de son pourvoi, deux moyens de cassation.

Le dossier a été communiqué au procureur général.

Sur le rapport de Mme Tostain, conseiller référendaire, les observations de la SCP Waquet, Farge et Hazan, avocat de la société Duty Free Associates, de la SCP Foussard et Froger, avocat du directeur régional des douanes et droits indirects [Localité 3] Est et du receveur régional des douanes et droits indirects [Localité 3] Est, après débats en l'audience publique du 28 novembre 2023 où étaient présents M. Vigneau, président, Mme Tostain, conseiller référendaire rapporteur, M. Mollard, conseiller doyen, et Mme Fornarelli, greffier de chambre,

la chambre commerciale, financière et économique de la Cour de cassation, composée des président et conseillers précités, après en avoir délibéré conformément à la loi, a rendu le présent arrêt.

Exposé du litige

Faits et procédure

1. Selon l'arrêt attaqué (Paris, 10 mai 2021) et les productions, la société Duty Free Associates (la société DFA) achète des produits alcooliques et du tabac qu'elle détient, en tant qu'entrepôt agréé, en suspension de droits d'accise.
2. Le 3 juin 2016, à la suite d'un contrôle de l'entrepôt de la société DFA, l'administration des douanes a constaté que des produits manquants avaient été compensés avec des excédents de références différentes.
3. Le 9 février 2017, soutenant que les compensations effectuées avaient eu pour effet de minorer le montant des droits d'accise liés à l'ensemble des manquants constatés lors des inventaires, l'administration des douanes a émis contre la société DFA un avis préalable de taxation au titre des années 2013, 2014 et 2015.
4. Le 25 septembre 2017, après avoir reçu les observations de la société DFA et tenu une réunion avec elle, l'administration des douanes a émis un avis définitif de taxation.
5. Le 13 novembre 2017, l'administration des douanes a notifié à la société DFA les infractions de défaut de paiement des droits d'accise sur l'alcool et le tabac, défaut de paiement de la cotisation sociale et défaut de tenue de la comptabilité matières par inexactitude.
6. Les 8 décembre 2017 et 15 janvier 2018, l'administration des douanes a émis contre la société DFA deux avis de mise en recouvrement (AMR) des suppléments de droits réclamés et des pénalités de retard.
7. Après le rejet de sa réclamation le 17 août 2018, la société DFA a assigné l'administration des douanes en annulation des AMR et de la décision de rejet et en remboursement des droits payés et des frais de caution engagés.

Moyens

Examen des moyens

Sur le premier moyen

Enoncé du moyen

8. La société DFA fait grief à l'arrêt de rejeter la demande de nullité de la décision de rejet du 17 août 2018 de la direction régionale des douanes, alors :

« 1°/ qu'il résulte du principe des droits de la défense, qui trouve à s'appliquer dès lors que l'administration se propose de prendre à l'encontre d'une personne un acte qui lui fait grief, que les destinataires de décisions qui affectent de manière sensible leurs intérêts doivent être mis en mesure de faire connaître utilement leur point de vue quant aux éléments de droit et de fait sur lesquels l'administration entend fonder sa décision ; qu'en retenant, pour dire que le principe du contradictoire avait été respecté par l'administration des douanes, que l'avis définitif de taxation émis contre la société DFA était motivé en fait et en droit, mais sans rechercher, comme elle y était invitée, si l'avis préalable de taxation l'était, dès lors qu'il se bornait à lui indiquer que sa méthode de compensation entre manquants et excédents de produits de références différentes était impossible sans donner aucun fondement juridique à cette appréciation, la cour d'appel a privé sa décision de base légale au regard du principe susvisé ;

2°/ que les juges ne peuvent dénaturer les écrits soumis à leur examen ; que l'avis préalable de taxation délivré à la société DFA lui reprochait d'avoir violé l'article 302 D, 2°, du code général des impôts, relatif à l'exigibilité des droits d'accise lors de la constatation de manquants, en effectuant une compensation entre manquants et excédents de produits de références différentes ; que l'avis définitif délivré à cette société lui reprochait d'avoir également violé, en effectuant cette méthode de compensation, l'article 302 G dudit code relatif à la bonne tenue d'une comptabilité matières ; qu'en retenant que l'avis définitif n'avait pas modifié le motif de la taxation, pour en déduire que la société DFA ne pouvait prétendre avoir été privée du droit de présenter ses observations sur une nouvelle qualification portée à sa connaissance à la fin de la procédure contradictoire, cependant qu'il résulte des termes clairs et précis de ces avis qu'une nouvelle qualification au manquement reproché avait été donnée par l'administration des douanes dans son avis définitif de taxation, la cour d'appel a dénaturé les avis préalable et définitif soumis à son examen ;

3°/ qu'en retenant, par motifs adoptés, que, dans son avis définitif, l'administration des douanes avait certes fondé le redressement litigieux sur une "qualification nouvelle", à savoir la mauvaise tenue d'une comptabilité matières, mais qu'il s'agissait seulement pour elle "de justifier l'existence d'un principe de légalité" au reproche fait à la société DFA d'avoir réalisé une compensation entre produits de références différentes, cependant que les droits de la défense commandaient que cette société ait connaissance de l'intégralité des qualifications juridiques retenues contre elle et qu'elle puisse y répondre utilement, la cour d'appel a omis de tirer les conséquences légales de ses propres constatations en violation du principe des droits de la défense. »

Motivation

Réponse de la Cour

9. Selon l'article L. 80 M du livre des procédures fiscales, dans sa rédaction issue de la loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010, en matière de contributions indirectes et de réglementations assimilées, toute constatation susceptible de conduire à une taxation donne lieu à un échange contradictoire entre le contribuable et l'administration. Le contribuable est informé des motifs et du montant de la taxation encourue par tout agent de l'administration. Si le contribuable demande à bénéficier d'une communication écrite, l'administration lui adresse par lettre recommandée avec demande d'avis de réception une proposition de taxation qui doit être motivée de manière à lui permettre de formuler ses observations ou de faire connaître son acceptation.

10. Il résulte en outre du principe du respect des droits de la défense, qui trouve à s'appliquer dès lors que l'administration se propose de prendre à l'encontre d'une personne un acte qui lui fait grief, que les destinataires de décisions qui affectent de manière sensible leurs intérêts doivent être mis en mesure de faire connaître utilement leur point de vue quant aux éléments de droit et de fait sur lesquels l'administration entend fonder sa décision.

11. L'arrêt relève qu'au cours de la procédure, de multiples échanges contradictoires, tant écrits qu'oraux, ont eu lieu entre la société DFA et l'administration, que, le 9 février 2017, à l'issue du contrôle, l'administration a adressé à la société DFA un avis préalable de taxation dans lequel elle a expliqué rejeter le mécanisme de la compensation que celle-ci avait appliqué, dès lors que les compensations entre manquants et excédents de produits de références différentes sont impossibles, et a précisé fonder le redressement envisagé sur les dispositions de l'article 302 D, I, 1, 2° bis, du code général des impôts, qui énoncent que l'impôt est exigible lors de la constatation de manquants. Il ajoute que, le 5 avril 2017, la société DFA a répondu à cet avis, que, le 25 juillet 2017, à la demande de la société DFA, une réunion s'est tenue dans les locaux de la direction régionale des douanes et droits indirects de [Localité 3]-Est, au cours de laquelle les parties ont pu échanger sur les points de discorde, et que, le 25 septembre 2017, l'administration a émis un avis définitif de taxation motivé en droit et en fait. Il retient que, contrairement à ce qui allégué, l'administration n'a pas modifié les motifs de la taxation, qui est restée fondée sur la constatation de manquants, et qu'elle a satisfait à son obligation de motivation en répondant précisément aux arguments soulevés par la société DFA dans ses observations. Il en déduit que, la société DFA ne démontrant pas qu'elle a été privée d'un débat contradictoire, il y a lieu de confirmer la régularité de la procédure.

12. En l'état de ces constatations et appréciations, abstraction faite des motifs du jugement critiqués par la troisième branche contraires à ceux de l'arrêt, la cour d'appel, qui a procédé à la recherche invoquée à la première branche, a, sans dénaturer les avis préalable et définitif de taxation, légalement justifié sa décision.

13. Inopérant en sa troisième branche, le moyen n'est donc pas fondé pour le surplus.

Moyens

Sur le second moyen

Enoncé du moyen

14. La société DFA fait grief à l'arrêt de confirmer les AMR n° 778 17 CI 124 du 8 décembre 2017 et n° 778 18 CI 004 du 15 janvier 2018, alors :

« 1°/ que les droits d'accise sur les produits alcooliques et les produits du tabac manufacturés sont dus lors de la constatation de déchets ou de pertes de produits placés sous un régime de suspension de droits ; que sont considérés comme manquants les produits soumis à accises placés sous un régime de suspension qui ne peuvent être présentés aux douanes alors qu'ils figurent dans la comptabilité matières ou qu'ils devraient y figurer ; que la comptabilité matières relative aux tabacs et alcools doit être tenue par tarif d'imposition et non par référence produits ; que les droits d'accise sur les produits alcoolisés et les produits du tabacs sont calculés et liquidés par tarif d'imposition et par catégorie fiscale en fonction de la nature des produits mis à la consommation, et non en considération de leur référence ; que dès lors, pour ces produits, les entrepositaires agréés peuvent, dans leur comptabilité matières et leur déclaration d'imposition, procéder à une compensation entre produits manquants et produits excédents de références différentes, mais de même nature, appartenant à une même catégorie fiscale et relevant du même taux d'imposition, puisqu'une telle compensation n'a aucun impact sur le montant des droits d'accises dus ; qu'en retenant le contraire, la cour d'appel a violé les articles 302 B, 302 D, I, 1, 1°, 2° et 2° bis, 302 D, III, 1, 302 G, III, du code général des impôts, 286 J de l'annexe II de ce code et 50-00 G, II, 1°, 2° et 3°, de l'annexe IV du même code ;

2°/ que les articles 302 G, IV, du code général des impôts et 286 M de l'annexe II de ce code permettent à un entrepositaire agréé détenant des produits soumis à accises qu'il a acquis ou reçus tous droits acquittés, ou pour lesquels il a précédemment acquitté les droits, de les replacer en suspension de droits dans son entrepôt fiscal suspensif et de demander le remboursement des droits acquittés ou leur compensation avec des droits exigibles ; que ces dispositions n'excluent pas qu'un entrepositaire agréé puisse établir une déclaration de quantités de produits mis à la consommation prenant en compte une compensation entre produits manquants et produits excédents de même nature, appartenant à une même catégorie fiscale et soumis au même taux d'imposition ; qu'en retenant le contraire, la cour d'appel a violé les articles 302 G, IV, du code général des impôts et 286 M de l'annexe II du même code ;

3°/ que selon les circulaires du 31 décembre 2012 et du 31 décembre 2014 précisant les modalités d'application de la réglementation nationale définissant les conditions d'exigibilité des droits d'accises portant sur les alcools et les boissons alcoolisés au sens du I, 2° et 2° bis, de l'article 302 D du code général des impôts : "il ne peut être procédé à aucune compensation entre les différents types de produits détenus par l'entrepositaire agréé (entre dénominations, appellations, couleurs...). De la même manière, toute compensation entre manquants et excédents de différents types, élaboration et stockage en cuve étanche par exemple, est interdite" ; qu'il en résulte, a contrario, qu'une compensation entre produits de même type, c'est-à-dire entre produits de même nature appartenant à une même catégorie fiscale est possible ; qu'en retenant encore le contraire, la cour d'appel a violé les articles 302 B, 302 D, I, 1, 1°, 2° et 2° bis, 302 D, III, 1, 302 G, III, du code général des impôts, 286 J de l'annexe II de ce code et 50-00 G, II, 1°, 2° et 3°, de l'annexe IV du même code, ensemble les circulaires précitées ;

4°/ qu'en retenant d'abord que la compensation entre manquants et excédents ne pourrait être mise en œuvre que dans

le cadre prévu par les articles 286 M de l'annexe II et 302 G, IV, du code général des impôts, c'est-à-dire sur des produits déjà acquittés dont l'entrepositaire demande de les faire revenir en régime de suspension d'accises, puis, ensuite, que la compensation était possible en dehors de ce cadre mais entre produits manquants et excédents de même référence, la cour d'appel a statué par des motifs de droit contradictoires, et a par suite omis de tirer les conséquences légales de ses propres constatations en violation des articles 302 G, IV, du code général des impôts et 286 M de l'annexe II de ce code, ensemble les articles 302 B, 302 D, I, 1, 1°, 2° et 2° bis, 302 D, III, 1, 302 G, III, du même code, 286 J de l'annexe II et 50-00 G, II, 1°, 2° et 3°, de l'annexe IV dudit code, ensemble les circulaires du 31 décembre 2012 et du 31 décembre 2014 précisant les modalités d'application de la réglementation nationale définissant les conditions d'exigibilité des droits d'accises portant sur les alcools et les boissons alcoolisés au sens du I, 1, 2° et 2° bis, de l'article 302 D du code général des impôts. »

Motivation

Réponse de la Cour

15. Selon l'article 302 D, I, 1, 2° bis, du code général des impôts, dans sa rédaction antérieure à celle issue de l'ordonnance n° 2021-1843 du 22 décembre 2021, l'impôt est exigible lors de la constatation de manquants. Sont considérés comme manquants les produits soumis à accise placés sous un régime de suspension de droits, autres que ceux détruits ou perdus en cours de fabrication, de transformation ou de stockage, qui ne peuvent être présentés aux services des douanes et droits indirects alors qu'ils figurent dans la comptabilité matières tenue par l'entrepositaire agréé ou qu'ils auraient dû figurer dans celle-ci.

16. Aucune disposition législative ou réglementaire n'autorise les entrepositaires agréés à procéder, dans leur comptabilité matières et leur déclaration d'imposition, à une compensation entre produits manquants et produits excédents de références différentes, même si ces produits appartiennent à une même catégorie fiscale ou relèvent du même taux d'imposition.

17. Le moyen, qui postule le contraire, n'est pas fondé.

18. Et en l'absence de doute raisonnable quant à l'interprétation du droit de l'Union sur les questions soulevées par le moyen, il n'y a pas lieu de saisir la Cour de justice de l'Union européenne d'une question préjudicielle.

Dispositif

PAR CES MOTIFS, la Cour :

REJETTE le pourvoi ;

Condamne la société Duty Free Associates aux dépens ;

En application de l'article 700 du code de procédure civile, rejette la demande formée par la société Duty Free Associates et la condamne à payer au directeur régional des douanes et droits indirects [Localité 3] Est et au receveur régional des douanes et droits indirects [Localité 3] Est la somme globale de 3 000 euros ;

Ainsi fait et jugé par la Cour de cassation, chambre commerciale, financière et économique, et prononcé par le président en son audience publique du vingt-quatre janvier deux mille vingt-quatre.

Décision attaquée

Cour d'appel de paris j1
10 mai 2021 (n°20/02396)

Textes appliqués

Article 302 D, I, 1, 2° bis, du code général des impôts, dans sa rédaction antérieure à celle issue de l'ordonnance n° 2021-1843 du 22 décembre 2021.

Les dates clés

- Cour de cassation Chambre commerciale financière et économique 24-01-2024
- Cour d'appel de Paris J1 10-05-2021