

**Cour de cassation**

**chambre commerciale**

**Audience publique du 24 novembre 2015**

**N° de pourvoi: 13-19833**

ECLI:FR:CCASS:2015:CO01014

Publié au bulletin

**Rejet**

**Mme Mouillard (président), président**

SCP Boré et Salve de Bruneton, SCP Gatineau et Fattaccini, avocat(s)

**REPUBLIQUE FRANCAISE**

**AU NOM DU PEUPLE FRANCAIS**

LA COUR DE CASSATION, CHAMBRE COMMERCIALE, a rendu l'arrêt suivant :

Sur le moyen unique :

Attendu, selon l'arrêt attaqué (Poitiers, 19 mars 2013), que la Régie des transports poitevins - Vitalis (la Régie), établissement public industriel et commercial qui exerce une activité de transport en commun de voyageurs dans la commune de Poitiers, a bénéficié, pour les années 2006 et 2007, en application de l'article 265 sexies du code des douanes, du remboursement partiel de la taxe intérieure de consommation sur le gaz naturel des véhicules (TICGN) ; qu'à la suite d'un contrôle de ses déclarations aux fins de remboursement, l'administration des douanes a constaté que la Régie n'avait pas fourni les justifications exigées et qu'elle avait en conséquence bénéficié indûment de remboursements ; que la Régie ne s'étant pas acquittée des sommes qui lui étaient réclamées au titre de l'indu, un avis de mise en recouvrement (AMR) de ces sommes a été émis à son encontre ; que l'administration des douanes ayant rejeté sa contestation, la Régie l'a assignée en annulation de l'AMR ;

Attendu que la Régie fait grief à l'arrêt de rejeter sa demande, de valider en conséquence l'AMR et de la déclarer redevable des taxes indûment restituées alors, selon le moyen :

1°/ qu'en vertu de l'article 265 sexies du code des douanes, la TICGN est remboursée aux exploitants de transports publics en commun de voyageurs dans la limite de 40 000 litres par an et par véhicule ; que cette disposition légale ne se réfère ni au kilométrage parcouru ni à la quantité de carburant utilisé par chaque véhicule éligible au

remboursement ; qu'il s'ensuit que, comme l'administration des douanes le prévoit elle-même dans une décision administrative (DA) n° 01-063 du 12 avril 2001 publiée au Bulletin officiel des douanes n° 6502, lorsque l'intégralité du parc de véhicules concernés par la demande de remboursement est affectée à l'activité de transport public en commun de voyageurs et que chaque véhicule est entièrement affecté à cette activité, l'exploitant est en droit, dès lors que le plafond global (40 000 multiplié par le nombre de véhicules éligibles) le lui permet, de déclarer 40 000 litres pour chacun des véhicules ayant parcouru un nombre de kilomètres tel que ce plafond individuel est nécessairement atteint et de reporter l'excédent sur les véhicules n'ayant pas atteint cette consommation ; qu'il n'est pas nécessaire, en pareil cas de figure, qu'il justifie directement, au moyen d'un volucompteur individuel, de la consommation exacte de chaque véhicule ; qu'en l'espèce, il n'était pas contesté que les cinquante-cinq véhicules concernés par la demande au titre de l'année 2006 et les cinquante-neuf véhicules concernés par la demande au titre de l'année 2007 étaient tous entièrement éligibles au remboursement, que la quantité globale de GNV consommé était précisée et prouvée (2 809 603 litres en 2006, 2 795 990 litres en 2007), que la Régie, dès le stade de la demande de remboursement, a précisé le nombre de kilomètres parcourus par chaque véhicule au cours de l'année et indiqué sa consommation en fonction de ses données techniques, que le plafond de 40 000 litres a été mentionné lorsque ce kilométrage impliquait nécessairement une consommation supérieure à ce chiffre et qu'un report de l'excédent a été opéré sur les quelques (cinq sur cinquante-cinq en 2006, cinq sur cinquante-neuf en 2007) véhicules ne l'ayant pas atteint, que le plafond global auquel pouvait prétendre la Régie a été respecté puisqu'il n'a pas été atteint ; qu'en retenant cependant que la Régie aurait dû prouver la consommation exacte par véhicule au moyen d'un volucompteur individuel et que, faute de l'avoir fait, elle ne pouvait prétendre au remboursement sollicité et obtenu, la cour d'appel a violé l'article 265 sexies du code des douanes dans sa version applicable à l'espèce ;

2°/ que, lorsque l'administration a formellement pris position sur l'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal, elle ne peut constater par voie d'avis de mise en recouvrement et recouvrer les droits et taxes en prenant une position différente ; qu'en conséquence, lorsque l'administration des douanes a accepté de rembourser la TICGN préalablement acquittée par une société de transports publics après avoir disposé de tous les éléments justificatifs et les avoir analysés, elle ne peut, ensuite, prenant en cela une position différente, considérer ce remboursement comme un indu et en exiger la répétition ; qu'en l'espèce, la Régie faisait principalement valoir que l'administration des douanes, examinant les pièces justificatives dûment fournies, avait formellement pris position en faveur du remboursement et qu'elle ne pouvait dès lors revenir sur cette appréciation de la situation de fait ; qu'en s'abstenant de rechercher, ainsi que cela lui était dûment demandé, si la demande de répétition de l'administration des douanes était respectueuse de la garantie contre les changements de doctrine administrative en matière fiscale, la cour d'appel a privé sa décision de base légale au regard des articles 345 bis II du code des douanes et L. 80 B du livre des procédures fiscales ;

3°/ que, lorsque le redevable a appliqué un texte fiscal selon l'interprétation que l'administration avait fait connaître par ses instructions ou circulaires publiées et qu'elle n'avait pas rapportées à la date des opérations constituant le fait générateur, elle ne peut constater par voie d'avis de mise en recouvrement et recouvrer les droits et taxes perçus selon les modalités du code des douanes, en soutenant une interprétation différente ; qu'il était en l'espèce rappelé, à l'appui du moyen principal pris du manquement à la garantie contre les changements de doctrine administrative en matière fiscale, que la décision

administrative (DA) n° 01-063 du 12 avril 2001 publiée au Bulletin officiel des douanes n° 6502 précise elle-même en « 7. Pièces justificatives à conserver par le bénéficiaire », que « 83051 les exploitants demandant le remboursement doivent être en mesure de justifier à tout moment et dès le dépôt de la déclaration auprès du bureau de douane les éléments déclarés dans la demande. 83052 Il n'est pas instauré de document obligatoire de suivi des consommations de carburant. L'exploitant a toute liberté de preuve. Il doit montrer, par tout moyen, que le volume de gaz indiqué en regard de chacun de ses véhicules correspond à l'utilisation qui en a été faite au cours de l'année. 83053 D'une manière générale, les exploitants doivent notamment conserver : a) les factures d'acquisition de GPL-C et de GNV destiné aux véhicules ouvrant droit au remboursement (...) b) Les relevés de chronotachygraphe du 20 janvier et du 20 juillet de chaque année ou, à défaut, les relevés des compteurs kilométriques ou des compteurs horaires (...) 83054 Ces documents doivent être conservés par l'exploitant bénéficiaire pendant une période de trois ans à compter de la date de décision de remboursement et être présentés à toute réquisition des services douaniers » ; qu'il résultait de ce document établi par l'administration fiscale elle-même que l'exploitant peut prouver la consommation de chaque véhicule autrement qu'en produisant les données issues d'un compteur individuel de consommation de GNV et qu'il peut notamment le faire en précisant le nombre de kilomètres parcourus par ce véhicule ainsi que ses caractéristiques techniques dont sa consommation moyenne ; qu'en exigeant cependant de la Régie qu'elle communique aux agents des douanes et le nombre de kilomètres parcourus et la consommation effective et exacte de chaque véhicule éligible, par mesurage distinct, et en lui refusant le droit d'appuyer sa demande sur la consommation moyenne dûment établie en fonction du kilométrage parcouru et du type et des caractéristiques techniques du véhicule concerné sans rechercher, ainsi que cela lui était demandé, si cette exigence et ce refus ne procédaient pas d'une interprétation différente des textes, la cour d'appel a de nouveau privé sa décision de base légale au regard des articles 345 bis I du code des douanes et L. 80 B du livre des procédures fiscales ;

4°/ que le juge du fond ne doit pas dénaturer les documents de la cause ; qu'en l'espèce, la Régie ainsi que cela ressort des procès-verbaux de contrôle établis par les agents des douanes, et comme cela était rappelé en cause d'appel, pour justifier de sa consommation par véhicule, précisait et le kilométrage exact parcouru par chacun de ses véhicules éligibles et ses caractéristiques techniques dont la consommation moyenne en fonction du type de véhicule (bus simple ou articulé) ; qu'il était ainsi mentionné dans ce document : « Méthode retenue par la Régie pour établir la demande de détaxation de la taxe de consommation sur le gaz naturel véhicule et sur le gazole », « en l'absence de suivi de consommations réelles en GNV, les déclarations de remboursement de GNV ont été établies à partir des volumes de GNV facturés répartis en fonction d'une consommation moyenne par type de véhicule (articulé ou standard) appliquée au kilométrage parcouru », « lors de l'intervention du 14 décembre 2009, M. X... nous a précisé les données constructeur en matière de consommation moyenne : 80 à 100 m<sup>3</sup> pour un bus articulé et 40 à 60 m<sup>3</sup> pour un bus standard » ; que ce mode de preuve a de nouveau été exploité par la Régie dans ses écritures d'appel ; qu'en considérant que la Régie se référait « exclusivement », à ce stade du contrôle et de l'administration de la preuve, succédant à celui de la seule demande de remboursement, au plafond de 40 000 litres et à ses achats globaux de gaz pour l'année, la cour d'appel a dénaturé et les procès-verbaux de constat et les écritures de la Régie et a ignoré le principe susvisé ;

5°/ que, dans leur procès verbaux de constat, les agents des douanes avaient constaté

que, « la société a accès à la station de distribution de GNV située dans l'enceinte de la Régie dont le fournisseur est GDF. Il existe une borne rapide qui permet le remplissage de GNV pour les véhicules légers de la société et aussi pour les véhicules de sociétés extérieures à la Régie (...) Les bus utilisant le gaz s'approvisionnent auprès des soixante-trois points de charge en GNV qui sont dans l'enceinte de la Régie. Il n'existe pas de compteur permettant de connaître le volume distribué sur les soixante-trois points de charge. En revanche, il existe un système d'approvisionnement par carte permettant de suivre la distribution de GNV à la pompe pour les véhicules autres que les bus exploités par la Régie. D'après les renseignements fournis par GNVERT (filiale de Gaz de France) par courrier du 26 janvier 2010, la station est équipée, d'une part, d'un compteur général GrDF situé en amont des soixante-trois points de remplissage lent alimentant les bus et d'autre part de la borne de remplissage rapide permettant l'approvisionnement des clients externes. Le compteur général alimente exclusivement la station, le gaz délivré est donc destiné uniquement à usage GNV. Les quantités de GNV livrées à la Régie sont déterminées par différence entre le compteur général (GrDF) et le compteur divisionnaire (borne rapide) des clients externes » ; que ces agents n'ont dès lors jamais douté que l'intégralité du GNV facturé et consommé l'avait été par les véhicules éligibles au remboursement ; qu'ils ont seulement dénié le droit au remboursement du fait du défaut de décompte du gaz consommé par chaque véhicule ; qu'en retenant qu'à défaut d'un tel décompte, les agents des douanes avaient été conduits à retenir que faisait l'objet d'une même facturation le gaz délivré à la borne rapide aux véhicules de la Régie non éligibles à la restitution et celui délivré aux bus s'approvisionnant au point dit à « remplissage lent », et que ces modalités de fonctionnement et de facturation ne permettait pas de retenir que la totalité du volume de gaz facturé à l'entreprise était consommée par ses seuls bus, la cour d'appel a ajouté aux termes clairs et précis des procès-verbaux des agents des douanes et a ignoré le principe faisant interdiction au juge de dénaturer les documents de la cause ;

6°/ que, tenu de motiver sa décision, le juge doit se prononcer sur tous les éléments de preuve qui lui sont régulièrement soumis ; qu'il en va tout spécialement ainsi lorsque, en cause d'appel, une partie produit de nouvelles pièces afin de pallier l'insuffisance de la preuve déplorée par le premier juge ; qu'en l'espèce, pour la première fois en cause d'appel, la Régie produisait un courrier émanant de la société GNVERT GDF Suez en date du 26 avril 2012, soit postérieurement au jugement entrepris, duquel il ressortait que les factures adressées par GDF et GNVERT GDF Suez à la Régie correspondaient exclusivement à la quantité de GNV prélevée par les bus sur les bornes de distribution lente, déterminée par différence entre le compteur général et le compteur de la borne de distribution rapide ; qu'en omettant de se prononcer sur cette pièce déterminante comme établissant sans conteste que les factures jointes aux demandes de remboursement portaient exclusivement sur un volume de GNV consommé par les seules véhicules éligibles à ce remboursement, pour se borner à retenir que le premier juge avait justement retenu, qu'à défaut de preuve contraire, les constatations des agents des douanes conduisent à retenir que faisait l'objet d'une même facturation le gaz délivré à la borne rapide aux véhicules non éligibles à la restitution et celui délivré aux bus s'approvisionnant aux points dits à « remplissage lent », la cour d'appel a violé les articles 455 et 563 du code de procédure civile ;

7°/ que, lorsque le parc de véhicules est entièrement affecté à l'activité de transport en commun, et que la consommation globale de ce parc en GNV est précisément mesurée, l'exploitant de transports publics demandant le remboursement de la TICGN ne se voit

imposer aucun document obligatoire de suivi des consommations de carburant de chaque véhicule éligible et a toute liberté de preuve ; qu'il lui suffit de montrer, par tout moyen, que le volume de gaz indiqué en regard de chacun de ses véhicules correspond à l'utilisation qui en a été faite au cours de l'année ; qu'en déniaut à la Régie le droit de prouver, dans le cadre d'un contrôle ultérieur à la demande de remboursement, la consommation de chacun de ses véhicules par la communication du nombre exact de kilomètres parcourus et les caractéristiques techniques permettant de connaître la consommation moyenne en fonction du type de véhicule (autobus simple ou articulé) et en imposant la seule preuve par volucompteur individuel, la cour d'appel a violé l'article 265 sexies du code des douanes dans sa version applicable à l'espèce ;

Mais attendu, en premier lieu, que le remboursement de la TICGN accordé à la Régie, au vu des déclarations de celle-ci, ne peut être considéré comme une prise de position formelle de l'administration des douanes sur l'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal, au sens de l'article 345 bis II du code des douanes, faisant obstacle au contrôle a posteriori de ces déclarations en application de cette même disposition ; qu'il en résulte que la cour d'appel n'était pas tenue d'effectuer la recherche inopérante invoquée à la deuxième branche ;

Et attendu, en second lieu, que l'arrêt, par motifs propres et adoptés, relève, d'un côté, que l'article 265 sexies du code des douanes fixe le droit à restitution de la TICGN par référence à la consommation de gaz naturel de 40 000 litres par an et par véhicule et, de l'autre, que le décret n° 97-1279 du 23 décembre 1997, pris pour l'application de cette disposition, subordonne le remboursement de cette taxe à l'établissement, pour chaque véhicule, d'une déclaration du carburant consommé et du kilométrage parcouru pendant l'année, accompagnée des pièces justificatives ; qu'il relève encore que la décision administrative n° 01-063 du 12 avril 2001, si elle prévoit que le dépassement du plafond de 40 000 litres par véhicule peut être reporté sur un autre véhicule dont la consommation a été inférieure au plafond, renvoie expressément, pour chaque véhicule, à un kilométrage au compteur ainsi qu'à un nombre total de litres de carburant utilisé pendant l'année ; qu'ayant ainsi fait ressortir la distinction entre les modalités d'application du plafond de remboursement de la TICGN et les modalités de justification de la consommation ouvrant droit à ce remboursement, la cour d'appel, dont les constatations et appréciations rendaient inopérants les griefs des quatrième, cinquième et sixième branches, a, abstraction faite du motif surabondant critiqué par la septième branche, retenu à bon droit que la Régie, pour prétendre au remboursement des taxes en cause, devait prouver la consommation exacte de carburant par véhicule ;

D'où il suit que le moyen n'est pas fondé ;

PAR CES MOTIFS :

REJETTE le pourvoi ;

Condamne la Régie des transports poitevins - Vitalis aux dépens ;

Vu l'article 700 du code de procédure civile, rejette sa demande et la condamne à payer au directeur régional des douanes de Poitiers la somme 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 novembre deux mille quinze.

MOYEN ANNEXE au présent arrêt

Moyen produit par la SCP Gatineau et Fattaccini, avocat aux Conseils, pour la Régie des Transports Poitevins - Vitalis

Il est fait grief à l'arrêt confirmatif attaqué d'AVOIR débouté la REGIE DES TRANSPORTS POITEVINS de sa contestation d'avis de mise en recouvrement en date du 16 février 2010 (n° 10/933/234) émis à son encontre pour un montant de 227.532,62 euros, d'AVOIR validé en conséquence cet avis de mise en recouvrement, d'AVOIR dit la REGIE DES TRANSPORTS POITEVINS redevable de la somme de 227.532,62 euros correspondant à une restitution indûment perçue de la taxe intérieure sur les produits pétroliers pour les années 2006, 2007 et 2008, et de la taxe intérieure de consommation sur le gaz naturel véhicule pour les années 2006 et 2007, et d'AVOIR condamné la REGIE DES TRANSPORTS POITEVINS au paiement auprès de la Recette régionale des douanes de Poitiers de cette somme de 227.532,62 euros en exécution de cet avis de mise en recouvrement;

AUX MOTIFS PROPRES QUE, « pour apprécier les moyens et prétentions formulées par les parties, il convient de rappeler les dispositions légales susceptibles d'être appliquées en matière de taxe intérieure de consommation sur le gaz naturel véhicules (TICGN) et qui sont les suivantes :

- article 265 du Code des douanes aux termes duquel à compter du 1er janvier 1999, la taxe intérieure de consommation sur le gaz naturel véhicules et la taxe intérieure sur les produits pétroliers pour le gaz de pétrole liquéfié carburant seront remboursés aux exploitants de transports publics en commun de voyageurs dans la limite de 40.000 litres par an et par véhicules, les modalités d'application de ces mesures sont fixées par décret

- décret n° 97-279 du 23 décembre 1997 fixant les modalités d'application du 5ème alinéa de l'article 265 du Code des douanes et plus particulièrement son article 7 aux termes duquel le remboursement est subordonné à l'établissement pour chaque véhicule d'une déclaration du carburant consommé et du kilométrage parcouru pendant l'année accompagnée des pièces justificatives ;

- la décision administrative numéro 01063 du 2 avril 2001 publiée au bulletin officiel des douanes et aux termes de laquelle la demande de remboursement doit comporter les éléments suivants :

- l'année de remboursement ;

- l'identification d'exploitants ;
- le nombre de véhicules exploités ;
- les quantités totales de GPL et de GNV exprimées en litres pour lesquels le remboursement est demandé
- le plafond globalisé visé au numéro 83 030 ;

dans les feuilles annexes doivent notamment être inscrits tous les véhicules détenus le 31 décembre de l'année ouvrant droit au remboursement, chaque véhicule détenu devant être numéroté et comporter sur la même ligne le numéro d'immatriculation, le kilométrage au compteur (nombre d'heures d'utilisation) ainsi que le nombre total de litres de carburant utilisé par ce véhicule pendant l'année et réparti entre le carburant ouvrant droit au remboursement et le carburant n'ouvrant pas droit au remboursement ; cette même décision précise, en ses paragraphes 83 028 et 83 030 que, pour l'exploitant, une même demande de remboursement, un volume de gaz qui dépasse le plafond de 40 000 l peut être reporté sur un autre véhicule dont les consommations sont inférieures à ce même montant, qu'un plafond globalisé est calculé pour l'exploitant en multipliant le volume du plafond par véhicule (40 000 l) par le nombre de véhicules composant le parc ; au soutien de son appel, la REGIE fait valoir qu'il résulte de ces textes que le législateur a volontairement soumis le régime du remboursement de TICGN sur le GNV à un régime fiscal moins strict que celui du remboursement de la TIPP grevant le gazole en n'exigeant pas l'apport d'une preuve du kilométrage et de la consommation de GNV de chacun des véhicules concernés ; les dispositions de l'article 7 du décret n° 97-1279 ne peuvent imposer le respect de conditions formelles résultant de l'article 265 octies pour le gazole mais non reprises par l'article sexies pour le GNV, sans ajouter manifestement à la loi et une telle exigence doit être dans cette mesure considérée comme illégale et il convient donc d'écarter l'application de cette disposition restrictive ; le remboursement de la TICGN consommé par les autobus de la REGIE doit donc être opéré selon les termes et sous les conditions strictement définies par l'article 265 sexies ; la REGIE fait également valoir qu'en considération des contraintes techniques de distribution du GNV la doctrine administrative reconnaît ainsi que le relevé des quantités permettant le remboursement de TICGN n'est pas établi selon la consommation de GNV par véhicule mais globalement en fonction de la consommation de l'ensemble du parc de véhicules éligibles sur l'année civile ; ce report conduit à ce que le plafond de remboursement de 40 000 litres se trouve atteint pour l'ensemble des véhicules dont elle est propriétaire au 31 décembre de chacune des années 2006 et 2007 et que la consommation de GNV par véhicule n'a aucun impact chez la REGIE dès lors que la demande de remboursement serait systématiquement limitée au plafond de 40 000 litres de GNV ; en réponse, les DOUANES font valoir que l'enregistrement des demandes a pour effet d'engager la responsabilité du demandeur et de le mettre ensuite en position de répondre et de justifier de toutes les mentions portées par lui sur sa déclaration et qu'en conséquence c'est à bon droit qu'il a été notifié à la REGIE d'une infraction douanière de défaut de justificatif relatif aux consommations de GNV portées sur les demandes de remboursement et qu'en ne cherchant pas à adapter son système de distribution de gaz par l'installation de volucompteur à chaque pompe ou par des relevés de consommation par véhicule et par trajet, la REGIE n'a pas été en mesure de retracer par véhicule et par année l'intégralité des quantités de GNV consommées ; la preuve de la consommation ne doit pas être confondue avec celle de la justification et si la réalité de la consommation de gaz par les véhicules éligibles n'est pas contestée, il est cependant demandé à la cour de confirmer

que les déclarations déposées au remboursement ne permettent pas de retracer, par véhicule et par année, conformément aux exigences des textes, l'intégralité des quantités consommées et qu'en conséquence la cour ne pourra que valider les constatations du service des DOUANES et les conséquences contentieuses qui en découlent ; il résulte des textes rappelés que l'article 265 du Code des douanes fait expressément référence à une consommation de 40 000 litres par an et par véhicule, que le décret du 23 décembre 1997 subordonne l'établissement pour chaque véhicule d'une déclaration de carburant consommé et du kilométrage parcouru pendant l'année accompagnée de pièces justificatives tandis que la décision administrative du 2 avril 2001 renvoie expressément pour chaque véhicule à un kilométrage au compteur ainsi qu'à un nombre total de litres de carburant utilisé par véhicule pendant l'année et que s'il est fait référence à un volume de 40 000 litres il s'agit d'un plafond par véhicule qui, lorsqu'il est dépassé, peut être reporté sur un autre véhicule dont la consommation est inférieure ; il n'existe donc entre ces différents textes aucune contradiction ou aucune obligation qui aurait été ajoutée par rapport aux termes de l'article 265 du Code des douanes dès lors qu'il est fait toujours référence à une consommation par véhicule et que, dans ces conditions, il appartient à la REGIE de rapporter la preuve des quantités de GNV réellement consommées par véhicule dans qu'elle puisse se retrancher derrière une impossibilité matérielle alors que, sur un plan purement technique, rien n'interdisait à son distributeur de gaz d'installer sur le site des volucompteurs adaptés permettant de calculer la quantité de gaz réellement consommée par véhicule ; la REGIE ne peut comme elle le fait se référer exclusivement au plafond de 40 000 litres pour justifier de sa consommation en se référant exclusivement à ses achats de gaz pour l'année considérée ; en conséquence, c'est par des motifs pertinents, que la Cour fait siens, que le premier juge a retenu qu'à défaut de preuve contraire, les constatations des agents des douanes conduisent à retenir que faisait l'objet d'une même facturation le gaz délivré à la borne rapide aux véhicules de la REGIE non éligibles à la restitution de la taxe et celui délivré aux bus s'approvisionnant aux points dits à « remplissage lent », ces modalités de fonctionnement et de facturation ne permettant pas ainsi de retenir que la totalité du volume de gaz facturé à l'entreprise était consommé par ses seuls bus ; dès lors, et en l'absence d'une part de justification de la consommation de chaque véhicule, d'autre part, de l'incertitude sur la consommation par les seuls bus de l'entreprise du gaz délivré, la REGIE doit être déboutée de sa contestation » ;

ET AUX MOTIFS ADOPTES QUE « l'article 265 sexies du Code des douanes dans sa version applicable au litige dispose en son alinéa 3 qu'« à compter du 1er janvier 1999, la taxe intérieure de consommation sur le gaz naturel véhicules et la taxe intérieure sur les produits pétroliers pour le gaz naturel liquéfié carburant sont remboursés aux exploitants de transport public en commun de voyageurs, dans la limite de 40 000 litres par an et par véhicule » ; l'alinéa 4 de ce même article précise que « les modalités d'application de ces mesures sont fixées par décret » ; l'article 7 du décret n° 97-1279 du 23 décembre 1997 fixant les modalités d'application du cinquième alinéa de l'article 265 sexies du Code des douanes portant remboursement de la taxe intérieure de consommation sur le gaz naturel véhicules et le gaz naturel liquéfié carburant utilisés par les exploitants de transport public en commun de voyageurs et les exploitants de bennes de ramassage des déchets ménagers dispose que « le remboursement est subordonné à l'établissement, pour chaque véhicule, d'une déclaration du carburant consommé et du kilométrage parcouru pendant l'année, accompagnée des pièces justificatives » ; cet article précise es modalités de justification de la consommation ouvrant droit à restitution de la taxe sur la consommation de GNV, mais ne modifie nullement les conditions d'éligibilité d'un véhicule ou d'une entreprise au bénéfice de ce remboursement ; ainsi une contradiction entre la loi, norme supérieure, et son décret d'application en justifiant d'en écarter l'application, ne

peut-elle être retenue ; est ainsi imposée la justification par tous moyens du gazole effectivement consommé par chacun des véhicules objet de la demande ; s'agissant d'une preuve admissible par tous moyens, il est indifférent que l'arrêté du Ministre de l'économie, de l'industrie et de l'emploi en date du 30 octobre 2009 « relatif aux ensembles de mesurage de masse de gaz comprimé pour véhicules » soit postérieur aux années sur lesquelles porte le présent litige ; la décision administrative n° 01-063 du 2 avril 2001 publiée au Bulletin officiel des douanes (n° 6502) en ce qu'elle prévoit que : « (83028) Pour un même exploitant et une même demande de remboursement, un volume de gaz qui dépasse le plafond de 40 000 litres peut être reporté sur un autre véhicule dont les consommations sont inférieures à ce montant (83030) Un plafond globalisé est calculé pour l'exploitant en multipliant le volume du plafond par véhicule (40 000 litres) par le nombre de véhicules composant le parc d'exploitation (83031) Le total des volumes de gaz au titre desquels le remboursement est demandé, ne doit pas dépasser le plafond globalisé par exploitant » ne revient nullement sur l'obligation réglementaire de justifier par véhicule de la consommation de gaz ouvrant droit à restitution ; cette affirmation doit toutefois être nuancée dès lors que les quantités de GNV dont se prévaut l'entreprise pour solliciter restitution partielle de la taxe n'ont avec certitude été consommées que par des véhicules de l'entreprise y ouvrant droit ; il résulte des termes non contestés des procès-verbaux n° 3 et 3 bis du 1er février 2010 (folio 2 et folio 3) que : - la station de distribution du GNV est située dans l'enceinte de l'entreprise, - cette station se compose d'une borne dite rapide qui permet le remplissage des véhicules légers de l'entreprise ou de sociétés lui étant extérieures et d'une station dite « à remplissage lent » comportant 63 points de distribution utilisables par les seuls bus ; - chaque société cliente de Gaz de France dispose d'un badge permettant de l'identifier au moment de la prise de carburant sans que puisse toutefois être identifiée l'immatriculation du véhicule ; - le compteur est implanté en amont de ces divers points de distribution ; - n'existe pas de compteur permettant de déterminer le volume distribué sur les 63 points de charge ; - la facturation mensuelle de GNV est globale et ne fait pas apparaître la consommation par véhicule ; - les quantités de GNV livrées à la Régie des Transports Poitevins sont déterminées par la différence entre le compteur général (GRDF) et le compteur divisionnaire (borne rapide) des clients externes ; ces mêmes agents ont, au procès-verbal n° 1 en date du 14 décembre 2009 relevé, après entretien avec le personnel de l'entreprise, en page 1, que « le service atelier fournissait les volumes de GNV par véhicule, déterminés à partir d'une consommation moyenne » et en page 2 qu'en « l'absence d'information disponible, les déclarations de remboursement de GNV ont été établies à partir des volumes de GNV facturés répartis en fonction d'une consommation moyenne par type de véhicule (articulé ou standard) appliqué au kilométrage parcouru » ; à défaut de preuve contraire, les constatations des agents des douanes conduisent à retenir que faisaient l'objet d'une même facturation le gaz délivré à la borne rapide aux véhicules de la Régie des Transports Poitevins non éligibles à la restitution de la taxe, et celui délivré aux bus d'approvisionnement aux points dits « à remplissage lent » ; ces modalités de fonctionnement et de facturation ne permettent ainsi pas de retenir que la totalité du volume de gaz facturé à l'entreprise était consommé par ses seuls bus ; dès lors, en l'absence d'une part de justification de la consommation de chaque véhicule, d'autre part de certitude sur la consommation par les seuls bus de l'entreprise de gaz délivré, la Régie des Transports Poitevins doit être déboutée de sa contestation » ;

1°) ALORS principalement QU'en vertu de l'article 265 sexies du Code des douanes, la taxe intérieure de consommation sur le gaz naturel (TICGN) est remboursée aux exploitants de transports publics en commun de voyageurs dans la limite de 40.000 litres par an et par véhicule ; que cette disposition légale ne se réfère ni au kilométrage

parcouru ni à la quantité de carburant utilisé par chaque véhicule éligible au remboursement ; qu'il s'ensuit que, comme l'administration des douanes le prévoit elle-même dans une décision administrative (DA) n° 01-063 du 12 avril 2001 publiée au Bulletin officiel des douanes n° 6502, lorsque l'intégralité du parc de véhicules concernés par la demande de remboursement est affectée à l'activité de transport public en commun de voyageurs et que chaque véhicule est entièrement affecté à cette activité, l'exploitant est en droit, dès lors que le plafond global (40.000 multiplié par le nombre de véhicules éligibles) le lui permet, de déclarer 40.000 litres pour chacun des véhicules ayant parcouru un nombre de kilomètres tel que ce plafond individuel est nécessairement atteint et de reporter l'excédent sur les véhicules n'ayant pas atteint cette consommation ; qu'il n'est pas nécessaire, en pareil cas de figure, qu'il justifie directement, au moyen d'un volucompteur individuel, de la consommation exacte de chaque véhicule ; qu'en l'espèce, il n'était pas contesté que les 55 véhicules concernés par la demande au titre de l'année 2006 et les 59 véhicules concernés par la demande au titre de l'année 2007 étaient tous entièrement éligibles au remboursement, que la quantité globale de GNV consommé était précisée et prouvée (2.809.603 litres en 2006, 2.795.990 litres en 2007), que la REGIE, dès le stade de la demande de remboursement, a précisé le nombre de kilomètres parcourus par chaque véhicule au cours de l'année et indiqué sa consommation en fonction de ses données techniques, que le plafond de 40.000 litres a été mentionné lorsque ce kilométrage impliquait nécessairement une consommation supérieure à ce chiffre et qu'un report de l'excédent a été opéré sur les quelques (5 sur 55 en 2006, 5 sur 59 en 2007) véhicules ne l'ayant pas atteint, que le plafond global auquel pouvait prétendre la REGIE a été respecté puisqu'il n'a pas été atteint ; qu'en retenant cependant que la REGIE aurait dû prouver la consommation exacte par véhicule au moyen d'un volucompteur individuel et que, faute de l'avoir fait, elle ne pouvait prétendre au remboursement sollicité et obtenu, la Cour d'appel a violé l'article 265 sexies du Code des douanes dans sa version applicable à l'espèce ;

2°) ALORS subsidiairement QUE, lorsque l'administration a formellement pris position sur l'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal, elle ne peut constater par voie d'avis de mise en recouvrement et recouvrer les droits et taxes en prenant une position différente ; qu'en conséquence, lorsque l'administration des douanes a accepté de rembourser la taxe intérieure de consommation sur le gaz naturel (TICGN) préalablement acquittée par une société de transports publics après avoir disposé de tous les éléments justificatifs et les avoir analysés, elle ne peut, ensuite, prenant en cela une position différente, considérer ce remboursement comme un indu et en exiger la répétition ; qu'en l'espèce, la REGIE DES TRANSPORTS POITEVINS faisait principalement valoir que l'administration des douanes, examinant les pièces justificatives dûment fournies, avait formellement pris position en faveur du remboursement et qu'elle ne pouvait dès lors revenir sur cette appréciation de la situation de fait ; qu'en s'abstenant de rechercher, ainsi que cela lui était dûment demandé, si la demande de répétition de l'administration des douanes était respectueuse de la garantie contre les changements de doctrine administrative en matière fiscale, la Cour d'appel a privé sa décision de base légale au regard des articles 345 bis II du Code des douanes et L 80 B du LPF ;

3°) ALORS de même et en tout état de cause QUE, lorsque le redevable a appliqué un texte fiscal selon l'interprétation que l'administration avait fait connaître par ses instructions ou circulaires publiées et qu'elle n'avait pas rapportées à la date des opérations constituant le fait générateur, elle ne peut constater par voie d'avis de mise en recouvrement et recouvrer les droits et taxes perçus selon les modalités du Code des

douanes, en soutenant une interprétation différente ; qu'il était en l'espèce rappelé (conclusions p. 9 à 11, notamment, p. 10, « d. Application de l'article 345 bis I du Code des douanes » ; p. 12 dernier §), à l'appui du moyen principal pris du manquement à la garantie contre les changements de doctrine administrative en matière fiscale, que la décision administrative (DA) n° 01-063 du 12 avril 2001 publiée au Bulletin officiel des douanes n° 6502 précise elle-même en « 7. Pièces justificatives à conserver par le bénéficiaire », que « 83051 les exploitants demandant le remboursement doivent être en mesure de justifier à tout moment et dès le dépôt de la déclaration auprès du bureau de douane les éléments déclarés dans la demande. 83052 Il n'est pas instauré de document obligatoire de suivi des consommations de carburant. L'exploitant a toute liberté de preuve. Il doit montrer, par tout moyen, que le volume de gaz indiqué en regard de chacun de ses véhicules correspond à l'utilisation qui en a été faite au cours de l'année. 83053 D'une manière générale, les exploitants doivent notamment conserver : a) les factures d'acquisition de GPL-C et de GNV destiné aux véhicules ouvrant droit au remboursement (...) b) Les relevés de chronotachygraphe du 20 janvier et du 20 juillet de chaque année ou, à défaut, les relevés des compteurs kilométriques ou des compteurs horaires (...) 83054 Ces documents doivent être conservés par l'exploitant bénéficiaire pendant une période de trois ans à compter de la date de décision de remboursement et être présentés à toute réquisition des services douaniers » ; qu'il résultait de ce document établi par l'administration fiscale elle-même que l'exploitant peut prouver la consommation de chaque véhicule autrement qu'en produisant les données issues d'un compteur individuel de consommation de GNV et qu'il peut notamment le faire en précisant le nombre de kilomètres parcourus par ce véhicule ainsi que ses caractéristiques techniques dont sa consommation moyenne ; qu'en exigeant cependant de la REGIE qu'elle communique aux agents des douanes et le nombre de kilomètres parcourus et la consommation effective et exacte de chaque véhicule éligible, par mesurage distinct, et en lui refusant le droit d'appuyer sa demande sur la consommation moyenne dûment établie en fonction du kilométrage parcouru et du type et des caractéristiques techniques du véhicule concerné sans rechercher, ainsi que cela lui était demandé, si cette exigence et ce refus ne procédaient pas d'une interprétation différente des textes, la Cour d'appel a de nouveau privé sa décision de base légale au regard des articles 345 bis I du Code des douanes et L. 80 B du LPF.

4°) ALORS en tout état de cause QUE le juge du fond ne doit pas dénaturer les documents de la cause ; qu'en l'espèce, la REGIE, ainsi que cela ressort des procès-verbaux de contrôle établis par les agents des douanes, et comme cela était rappelé en cause d'appel, pour justifier de sa consommation par véhicule, précisait et le kilométrage exact parcouru par chacun de ses véhicules éligibles et ses caractéristiques techniques dont la consommation moyenne en fonction du type de véhicule (bus simple ou articulé) ; qu'il était ainsi mentionné dans ce document : « Méthode retenue par la REGIE pour établir la demande de détaxation de la taxe de consommation sur le gaz naturel véhicule et sur le gazole », « en l'absence de suivi de consommations réelles en GNV, les déclarations de remboursement de GNV ont été établies à partir des volumes de GNV facturés répartis en fonction d'une consommation moyenne par type de véhicule (articulé ou standard) appliquée au kilométrage parcouru », « lors de l'intervention du 14/12/2009, Monsieur X... nous a précisé les données constructeur en matière de consommation moyenne : 80 à 100 m<sup>3</sup> pour un bus articulé et 40 à 60 m<sup>3</sup> pour un bus standard) » ; que ce mode de preuve a de nouveau été exploité par la REGIE dans ses écritures d'appel (conclusions, p. 19 : « Les mentions de la déclaration sont aussi appuyées de justifications probantes sur le kilométrage parcouru, sur le GNV consommé par la REGIE et sur les normes techniques constructeur des autobus correspondants ») ; qu'en considérant que la

REGIE se référait « exclusivement », à ce stade du contrôle et de l'administration de la preuve, succédant à celui de la seule demande de remboursement, au plafond de 40.000 litres et à ses achats globaux de gaz pour l'année (arrêt, p. 6, premier alinéa), la Cour d'appel a dénaturé et les procès verbaux de constat et les écritures de la REGIE et a ignoré le principe sus-visé ;

5°) ALORS de même QUE, dans leur procès verbaux de constat, les agents des douanes avaient constaté que, « la société a accès à la station de distribution de GNV située dans l'enceinte de la REGIE dont le fournisseur est GDF. Il existe une borne rapide qui permet le remplissage de GNV pour les véhicules légers de la société et aussi pour les véhicules de sociétés extérieures à la REGIE. (...) Les bus utilisant le gaz s'approvisionnent auprès des 63 points de charge en GNV qui sont dans l'enceinte de la REGIE. Il n'existe pas de compteur permettant de connaître le volume distribué sur les 63 points de charge. En revanche, il existe un système d'approvisionnement par carte permettant de suivre la distribution de GNV à la pompe pour les véhicules autres que les bus exploités par la REGIE. D'après les renseignements fournis par GNVERT (filiale de Gaz de France) par courrier du 26/01/2010, la station est équipée, d'une part, d'un compteur général GrDF situé en amont des 63 points de remplissage lent alimentant les bus et d'autre part de la borne de remplissage rapide permettant l'approvisionnement des clients externes. Le compteur général alimente exclusivement la station, le gaz délivré est donc destiné uniquement à usage GNV. Les quantités de GNV livrées à la REGIE des TRANSPORTS POITEVINS sont déterminées par différence entre le compteur général (GrDF) et le compteur divisionnaire (borne rapide) des clients externes » ; que ces agents n'ont dès lors jamais douté que l'intégralité du GNV facturé et consommé l'avait été par les véhicules éligibles au remboursement ; qu'ils ont seulement dénié le droit au remboursement du fait du défaut de décompte du gaz consommé par chaque véhicule ; qu'en retenant qu'à défaut d'un tel décompte, les agents des douanes avaient été conduits à retenir que faisait l'objet d'une même facturation le gaz délivré à la borne rapide aux véhicules de la REGIE non éligibles à la restitution et celui délivré aux bus s'approvisionnant au point dit à « remplissage lent », et que ces modalités de fonctionnement et de facturation ne permettait pas de retenir que la totalité du volume de gaz facturé à l'entreprise était consommée par ses seuls bus, la Cour d'appel a ajouté aux termes clairs et précis des procès-verbaux des agents des douanes et a ignoré le principe faisant interdiction au juge de dénaturer les documents de la cause ;

6°) ALORS QUE, tenu de motiver sa décision, le juge doit se prononcer sur tous les éléments de preuve qui lui sont régulièrement soumis ; qu'il en va tout spécialement ainsi lorsque, en cause d'appel, une partie produit de nouvelles pièces afin de pallier l'insuffisance de la preuve déplorée par le premier juge ; qu'en l'espèce, pour la première fois en cause d'appel, la REGIE produisait un courrier émanant de la société GNVERT GDF SUEZ en date du 26 avril 2012, soit postérieurement au jugement entrepris, duquel il ressortait que les factures adressées par GDF et GNVERT GDF SUEZ à la REGIE correspondaient exclusivement à la quantité de GNV prélevée par les bus sur les bornes de distribution lente, déterminée par différence entre le compteur général et le compteur de la borne de distribution rapide ; qu'en omettant de se prononcer sur cette pièce déterminante comme établissant sans conteste que les factures jointes aux demandes de remboursement portaient exclusivement sur un volume de GNV consommé par les seules véhicules éligibles à ce remboursement, pour se borner à retenir que le premier juge avait justement retenu, qu'à défaut de preuve contraire, les constatations des agents des douanes conduisent à retenir que faisait l'objet d'une même facturation le gaz délivré à la

borne rapide aux véhicules non éligibles à la restitution et celui délivré aux bus s'approvisionnant aux points dits à « remplissage lent », la Cour d'appel a violé les articles 455 et 563 du Code de procédure civile ;

7°) ALORS subsidiairement et en tout état de cause QUE, lorsque le parc de véhicules est entièrement affecté à l'activité de transport en commun, et que la consommation globale de ce parc en GNV est précisément mesurée, l'exploitant de transports publics demandant le remboursement de la TICGN ne se voit imposer aucun document obligatoire de suivi des consommations de carburant de chaque véhicule éligible et a toute liberté de preuve ; qu'il lui suffit de montrer, par tout moyen, que le volume de gaz indiqué en regard de chacun de ses véhicules correspond à l'utilisation qui en a été faite au cours de l'année ; qu'en déniant à la REGIE le droit de prouver, dans le cadre d'un contrôle ultérieur à la demande de remboursement, la consommation de chacun de ses véhicules par la communication du nombre exact de kilomètres parcourus et les caractéristiques techniques permettant de connaître la consommation moyenne en fonction du type de véhicule (autobus simple ou articulé) et en imposant la seule preuve par volucompteur individuel, la Cour d'appel a violé l'article 265 sexies du Code des douanes dans sa version applicable à l'espèce.

**Publication :**

**Décision attaquée :** Cour d'appel de Poitiers, du 19 mars 2013