

**Cour de cassation**

**chambre commerciale**

**Audience publique du 10 février 2015**

**N° de pourvoi: 12-28770**

ECLI:FR:CCASS:2015:CO00158

Publié au bulletin

**Rejet**

**Mme Mouillard (président), président**

SCP Boré et Salve de Bruneton, SCP Waquet, Farge et Hazan, avocat(s)

**REPUBLIQUE FRANCAISE**

**AU NOM DU PEUPLE FRANCAIS**

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

Attendu, selon l'arrêt attaqué (Paris, 25 septembre 2012), que la société SFT Gondrand frères (la société Gondrand), commissionnaire en douanes, a procédé, pour le compte de la société suisse Come & Com dont elle était le représentant fiscal en France, à des importations effectuées sous le régime douanier dit « régime 42 », qui permet de dédouaner des marchandises en exonération de TVA dès lors qu'elles font l'objet d'une mise en libre pratique immédiatement suivie d'une livraison dans un autre Etat membre de l'Union européenne ; qu'à la suite d'un contrôle, estimant que la société Gondrand ne démontrait pas que les conditions d'application de ce régime étaient remplies, à savoir que les marchandises avaient bien été reçues par la société Point of Logistic en Grande-Bretagne ou par une autre société dans un autre Etat membre de l'Union européenne, l'administration des douanes lui a notifié, par procès-verbal du 3 mars 2009, sur le fondement des articles 291-III, 4 du code général des impôts et 411 du code des douanes, une infraction ayant eu pour effet d'éluder le recouvrement d'une taxe relative à l'importation de marchandises sur le territoire national, puis a émis à son encontre, le 17 mars 2009, un avis de mise en recouvrement (AMR) du montant de la taxe éludée ; que l'administration des douanes ayant rejeté sa contestation, la société Gondrand l'a assignée aux fins de voir annuler l'AMR et le rejet de sa contestation ;

Sur le premier moyen :

Attendu que l'administration des douanes fait grief à l'arrêt d'annuler l'AMR du 17 mars 2009 et la décision de rejet du 29 juin 2009 et de la condamner à rembourser à la société Gondrand le montant de la TVA perçue alors, selon le moyen :

1°/ que des biens expédiés dans un autre Etat membre ne sauraient être regardés comme ayant fait l'objet d'une livraison intracommunautaire, dès lors qu'ils ont eu pour destinataire des personnes dépourvues d'activité réelle ; que l'administration des douanes avait fait valoir dans ses conclusions qu'en sollicitant les services douaniers britanniques dans le cadre de l'assistance mutuelle administrative internationale, elle n'avait « trouvé aucun élément de nature à justifier de la prise en charge des marchandises par la société Point of Logistic après consultation des registres » ; qu'en affirmant, dès lors, par motifs adoptés de ceux du premier juge, que l'administration des douanes n'aurait pas allégué que la société Point of Logistic n'aurait pas eu d'activité réelle, pour en déduire que les marchandises litigieuses auraient bien fait l'objet d'une livraison intracommunautaire, la cour d'appel a dénaturé les conclusions d'appel de l'administration des douanes en violation des articles 4 et 5 du code de procédure civile ;

2°/ qu'en toute hypothèse, des biens expédiés dans un autre Etat membre ne sauraient être regardés comme ayant fait l'objet d'une livraison intracommunautaire, dès lors que leur destinataire n'exerçait pas une activité correspondant à l'acquisition de ces biens ; qu'en affirmant que les marchandises litigieuses auraient fait l'objet d'une livraison intracommunautaire à destination de la société Point of Logistic en Grande-Bretagne, tout en relevant que cette société ne constituait qu'une « plate-forme logistique » dont l'activité se résumait ainsi à assurer le transport et la réexpédition des marchandises, la cour d'appel n'a pas tiré les conséquences légales de ses propres constatations en violation des articles 262 ter et 291-III, 4° du code général des impôts ;

3°/ que la demande présentée par un opérateur en vue de bénéficier d'un régime douanier de faveur sans qu'il soit en mesure de produire les justificatifs indispensables à l'octroi de ce régime constitue une « manoeuvre » répréhensible par le droit douanier ; qu'en affirmant que le fait que la société Gondrand n'aurait pas pu justifier de la réalité de la livraison intracommunautaire des marchandises litigieuses, à laquelle était subordonnée l'exonération de TVA attachée au « régime douanier 42 » dont elle s'était prévaluée, n'aurait pas constitué une « manoeuvre » pouvant être sanctionnée sur le fondement de l'article 411 du code des douanes, la cour d'appel a violé, outre cet article, les articles 262 ter et 291-III, 4° du code général des impôts ;

Mais attendu qu'un assujetti à la TVA disposant de justificatifs de l'expédition de biens à destination d'un autre Etat membre et du numéro d'identification à la TVA de l'acquéreur est présumé avoir effectué une livraison intra-communautaire exonérée, à moins que l'administration n'établisse que la livraison en cause n'a pas eu lieu ; qu'après avoir constaté, par motifs propres et adoptés, que les marchandises ont été importées pour le compte de la société Come & Com qui les a vendues à la société espagnole ICC, laquelle est immatriculée à la TVA et a réglé la taxe correspondant aux expéditions en cause, l'arrêt retient que la société Gondrand justifie de l'expédition des marchandises à destination d'un autre Etat membre et de l'identification à la TVA de l'acquéreur des marchandises ; que de ces constatations et appréciations, la cour d'appel a déduit à bon droit que les marchandises avaient fait l'objet d'une livraison intra-communautaire et que la société Gondrand n'avait pas commis de manoeuvre répréhensible au regard de l'article 411 du code des douanes en mentionnant « régime douanier 42 » sur les déclarations d'importation des marchandises en cause, peu important qu'elle ait également constaté

que les lettres de voiture mentionnaient comme destinataire des marchandises la société Point of Logistic, établie en Grande-Bretagne, qui en avait pour partie assuré le transport ; qu'inopérant en sa première branche en ce qu'il attaque des motifs surabondants, le moyen n'est pas fondé pour le surplus ;

Et sur le second moyen :

Attendu que l'administration des douanes fait le même grief à l'arrêt alors, selon le moyen :

1°/ que les éléments de la liquidation d'une créance douanière, dont le redevable doit être informé, peuvent résulter du procès-verbal de constatation d'infraction visé par l'AMR et qui lui a été antérieurement notifié ; qu'en affirmant que l'AMR du 17 mars 2009 ne préciserait pas sur quelle valeur la TVA réclamée était due, sans rechercher s'il ne résultait pas du procès-verbal de constatation d'infraction du 3 mars 2009 visé par cet AMR et préalablement notifié à la société Gondrand que cette valeur était de 3 042 493 euros, la cour d'appel a privé sa décision de base légale au regard de l'article 345 du code des douanes ;

2°/ qu'une créance douanière peut être mise en recouvrement dès lors que les éléments de sa liquidation sont déterminables à partir des mentions du procès-verbal de constatation d'infraction visé par l'AMR et préalablement notifié au redevable ; qu'en affirmant que l'AMR du 17 mars 2009 aurait été irrégulier en ce qu'il n'aurait pas précisé selon quel pourcentage la TVA réclamée était due, sans rechercher si ce taux de TVA ne pouvait pas aisément être déterminé à partir de la mention, par le procès-verbal de constatation d'infraction du 3 mars 2009, visé par l'AMR et préalablement notifié à la société Gondrand, de la valeur des marchandises taxées et du montant de la TVA due, la cour d'appel a privé sa décision de base légale au regard de l'article 345 du code des douanes ;

Mais attendu que le premier moyen ayant été rejeté, le second

moyen, qui a trait à l'assiette de la TVA réclamée à la société Gondrand, est sans objet ;

PAR CES MOTIFS :

REJETTE le pourvoi ;

Condamne l'administration des douanes aux dépens ;

Vu l'article 700 du code de procédure civile, la condamne à payer à la Société française de transports Gondrand frères la somme de 3 000 euros ; rejette sa demande ;

Ainsi fait et jugé par la Cour de cassation, chambre commerciale, financière et économique, et prononcé par le président en son audience publique du dix février deux mille quinze.

MOYENS ANNEXES au présent arrêt

Moyens produits par la SCP Boré et Salve de Bruneton, avocat aux Conseils, pour le directeur Général des douanes et droits indirects et l'administration des douanes et droits indirects.

## PREMIER MOYEN DE CASSATION

Il est fait grief à l'arrêt confirmatif attaqué d'AVOIR annulé l'avis de mise en recouvrement du 17 mars 2009 et la décision de rejet du 29 juin 2009 et d'AVOIR condamné la direction nationale du renseignement et des enquêtes douanières (DNRED) à payer à la SOCIETE FRANCAISE DE TRANSPORTS GONDRAND FRERES la somme de 596.328 euros avec intérêts à compter du paiement et avec capitalisation des intérêts ;

AUX MOTIFS PROPRES QU'il n'est pas contesté que la société GONDRAND a joint aux déclarations d'importation « régime 42 » qu'elle a effectuées pour le compte de la société COME & COM, qui importait des marchandises qu'elle vendait à une société espagnole ICC immatriculée à la TVA, les factures et les documents de transport ; que les lettres de voiture internationale CMR mentionnent toutes la société POINTS OF LOGISTIC (plate-forme logistique) en Grande-Bretagne comme destinataire des marchandises, le transporteur étant soit cette même société, soit la société MITT EXPRESS ; que ces lettres de voiture sont toutes signées par le transporteur ; qu'il ne peut donc être affirmé « qu'aucun justificatif ne permettait d'accréditer qu'une livraison intracommunautaire était subséquente à l'importation » ; qu'il ne peut davantage être déduit du fait que trois des dix copies des lettres de voitures à destination de la société POINTS OF LOGISTIC en Grande-Bretagne produites lors du contrôle initié en mars 2008 ne comportaient que la signature de l'expéditeur (la société GONDRAND) et du transporteur (la société POINTS OF LOGISTIC) et non celle de la société POINTS OF LOGISTIC attestant avoir reçu la marchandise en Grande-Bretagne, que la société GONDRAND a « nécessairement » commis des « manoeuvres » lorsqu'elle a apposé sur les trois déclarations correspondantes la mention du « régime douanier 42 » ; que l'appelante ne peut invoquer les clauses du contrat de représentation fiscale signé entre les sociétés GONDRAND et COME & COM qui imposeraient la preuve d'une livraison intracommunautaire pour chaque opération par une copie de la lettre de voiture visée à destination, alors même que ledit contrat n'est pas versé aux débats et que la société GONDRAND justifie de l'expédition des marchandises à destination d'un autre Etat membre et de l'identification à la TVA de l'acquéreur des marchandises ; que ces motifs, ajoutés à ceux du premier juge relatifs à l'absence de fait générateur de la créance invoquée par l'administration des douanes, conduisent à confirmer le jugement en toutes ses dispositions ;

ET AUX MOTIFS ADOPTES QUE l'avis de mise en recouvrement n° 610/2009/15 contesté vise l'article 411 du Code des douanes et une infraction de « manoeuvre ayant pour effet d'éluder le recouvrement d'une taxe relative à l'importation de marchandises sur

le territoire national » ; que l'article 411 du Code des douanes définit les contraventions douanières de deuxième classe ; qu'or, aucune condamnation d'une juridiction répressive n'a constaté d'infraction correspondant aux opérations visées dans le procès-verbal du 3 mars 2009, mentionné sur l'avis de mise en recouvrement ; que, de plus, le terme de « manoeuvre » renvoie à un acte ayant été commis dans le but délibéré de tromper ou de présenter des faits sous une apparence différente de la situation réelle ; mais que le procès-verbal du 3 mars 2009 ne permet pas de comprendre quels actes sont considérés comme une manoeuvre ; que l'avis de mise en recouvrement ne reprend pas non plus l'un des manquements prévus par l'article 411 ; qu'il fait aussi référence à l'article 262 ter, mais ne mentionne aucune irrégularité ; et que la lecture du procès-verbal ne permet pas non plus de comprendre quel manquement aux dispositions de l'article 262 ter est visé ; que les lettres de voiture internationale produites pour les marchandises visées par l'avis de mise en recouvrement prouvent que les marchandises ont été expédiées vers le territoire d'un autre Etat membre, immédiatement après leur dédouanement ; et qu'aucune contestation n'est soulevée quant à l'activité réelle du destinataire des marchandises, les seules interrogations au cours des constatations préalables à la rédaction du procès-verbal ayant porté sur l'activité de l'importateur représenté par la société GONDRAND, la société COME & COM ; que les faits visés sont ainsi décrits par ce procès-verbal : « ne peut justifier que les marchandises reprises sur ces déclarations ont fait l'objet d'une livraison à destination d'un autre Etat membre, immédiatement après leur importation » ; qu'or, le fait de ne pouvoir justifier d'une livraison ne constitue pas une manoeuvre, une irrégularité ni un manquement à une obligation ; qu'il pourrait seulement s'agir d'un élément permettant de mettre en doute une déclaration dont le caractère mensonger constituerait la manoeuvre ; qu'or, il n'est pas allégué que la destination de la marchandise n'était pas celle mentionnée sur les lettres de voiture ni que la société POINT OF LOGISTIC n'aurait pas eu d'activité réelle ; et qu'aucun des faits repris par ce procès-verbal ne permet de comprendre en quoi l'absence de cachet de la société POINT OF LOGISTIC pour attester de l'arrivée à destination de biens qui lui avaient été remis en France permettrait d'établir que les biens n'ont pas quitté le territoire français immédiatement après leur dédouanement, ce qui n'est d'ailleurs pas explicitement allégué ; qu'il peut aussi être observé que l'administration écarte l'argument de la société GONDRAND qui fait valoir que la TVA correspondant aux expéditions en cause a été réglée par la société espagnole ICC, client qui avait acquis les marchandises auprès de COME & COM, au motif que le règlement de cette taxe portait sur des montants non détaillés, ce qui ne permet pas de savoir si les opérations litigieuses y sont incluses, alors que la déclaration produite de la société ICC portait sur six opérations d'expédition distinctes, dont les références de factures et de valeur correspondaient, pour deux d'entre elles, aux expéditions contestées, la facture n° 482289 d'un montant de 414.675 euros et la facture n° 483111 d'un montant de 1.583.339 euros ; que le fait générateur de la créance pour le recouvrement de laquelle a été émis l'avis de mise en recouvrement n° 610/2009/15 n'est pas établi, alors qu'est visée une contravention pour laquelle aucune condamnation pénale n'a été prononcée et un fait de manoeuvre dont le procès-verbal mentionné ne permet pas de comprendre à quels actes il fait référence, puisque l'administration ne démontre pas que les lettres de voiture établissant l'expédition pour une destination hors du territoire constituaient des faux ou n'ont pas été effectivement suivis d'une sortie du territoire, dans des conditions telles que l'expéditeur ne pouvait ignorer ces faits ;

1°) ALORS QUE des biens expédiés dans un autre Etat membre ne sauraient être regardés comme ayant fait l'objet d'une livraison intracommunautaire, dès lors qu'ils ont eu pour destinataire des personnes dépourvues d'activité réelle ; que l'administration des

douanes avait fait valoir dans ses conclusions qu'en sollicitant les services douaniers britanniques dans le cadre de l'assistance mutuelle administrative internationale, elle n'avait « trouvé aucun élément de nature à justifier de la prise en charge des marchandises par la société POINT OF LOGISTIC après consultation des registres » (conclusions d'appel du 6 juin 2012, p.12, §5) ; qu'en affirmant, dès lors, par motifs adoptés de ceux du premier juge, que l'administration des douanes n'aurait pas allégué que la société POINT OF LOGISTIC n'aurait pas eu d'activité réelle, pour en déduire que les marchandises litigieuses auraient bien fait l'objet d'une livraison intracommunautaire, la Cour d'appel a dénaturé les conclusions d'appel de l'administration des douanes en violation des articles 4 et 5 du Code de procédure civile ;

2°) ALORS QU'en toute hypothèse, des biens expédiés dans un autre Etat membre ne sauraient être regardés comme ayant fait l'objet d'une livraison intracommunautaire, dès lors que leur destinataire n'exerçait pas une activité correspondant à l'acquisition de ces biens ; qu'en affirmant que les marchandises litigieuses auraient fait l'objet d'une livraison intracommunautaire à destination de la société POINT OF LOGISTIC en Grande-Bretagne, tout en relevant que cette société ne constituait qu'une « plate-forme logistique » dont l'activité se résumait ainsi à assurer le transport et la réexpédition des marchandises, la Cour d'appel n'a pas tiré les conséquences légales de ses propres constatations en violation des articles 262 ter et 291-III, 4° du Code général des impôts ;

3°) ALORS QUE la demande présentée par un opérateur en vue de bénéficier d'un régime douanier de faveur sans qu'il soit en mesure de produire les justificatifs indispensables à l'octroi de ce régime constitue une « manoeuvre » répréhensible par le droit douanier ; qu'en affirmant que le fait que la société GONDRAND FRERES n'aurait pas pu justifier de la réalité de la livraison intracommunautaire des marchandises litigieuses, à laquelle était subordonnée l'exonération de TVA attachée au « régime douanier 42 » dont elle s'était prévaluée, n'aurait pas constitué une « manoeuvre » pouvant être sanctionnée sur le fondement de l'article 411 du Code des douanes, la Cour d'appel a violé, outre cet article, les articles 262 ter et 291-III, 4° du Code général des impôts.

## SECOND MOYEN DE CASSATION (subsidaire)

Il est fait grief à l'arrêt confirmatif attaqué d'AVOIR annulé l'avis de mise en recouvrement du 17 mars 2009 et la décision de rejet du 29 juin 2009 et d'AVOIR condamné la direction nationale du renseignement et des enquêtes douanières (DNRED) à payer à la SOCIETE FRANCAISE DE TRANSPORTS GONDRAND FRERES la somme de 596.328 euros avec intérêts à compter du paiement et avec capitalisation des intérêts ;

AUX MOTIFS EVENTUELLEMENT ADOPTES QUE l'avis de mise en recouvrement n° 610/2009/15 mentionne un nombre d'unités taxables, 3.042.493, et une TVA due, 596.328 euros, avec renvoi à une annexe ; que sur cette annexe, figurent dix lignes comportant neuf colonnes avec code, numéro et date de déclaration, désignation et quantité des marchandises, régime douanier, valeur en douane, numéro, date et visa des CMR ; que le chiffre de 3.042.493 ne figure dans aucune des colonnes ; que de plus, la TVA ne se calcule pas en fonction d'une quantité de marchandise, mais sur un pourcentage de la valeur de la marchandise ; que l'avis de mise en recouvrement ne précise pas sur quelle

valeur et selon quel pourcentage serait due cette taxe ; que le titre exécutoire qui ne permet pas de vérifier la base de calcul du montant de la taxe réclamée est irrégulier ;

1°) ALORS QUE les éléments de la liquidation d'une créance douanière dont le redevable doit être informé, peuvent résulter du procès-verbal de constatation d'infraction visé par l'avis de mise en recouvrement et qui lui a été antérieurement notifié ; qu'en affirmant que l'avis de mise en recouvrement du 17 mars 2009 ne préciserait pas sur quelle valeur la TVA réclamée était due, sans rechercher s'il ne résultait pas du procès-verbal de constatation d'infraction du 3 mars 2009 visé par cet avis de mise en recouvrement et préalablement notifié à la société GONDRAND FRERES que cette valeur était de 3.042.493 euros, la Cour d'appel a privé sa décision de base légale au regard de l'article 345 du Code des douanes ;

2°) ALORS QU'une créance douanière peut être mise en recouvrement dès lors que les éléments de sa liquidation sont déterminables à partir des mentions du procès-verbal de constatation d'infraction visé par l'avis de mise en recouvrement et préalablement notifié au redevable ; qu'en affirmant que l'avis de mise en recouvrement du 17 mars 2009 aurait été irrégulier en ce qu'il n'aurait pas précisé selon quel pourcentage la TVA réclamée était due, sans rechercher si ce taux de TVA ne pouvait pas aisément être déterminé à partir de la mention, par le procès-verbal de constatation d'infraction du 3 mars 2009, visé par l'avis de mise en recouvrement et préalablement notifié à la société GONDRAND FRERES, de la valeur des marchandises taxées et du montant de la TVA due, la Cour d'appel a derechef privé sa décision de base légale au regard de l'article 345 du Code des douanes.

**Publication :**

**Décision attaquée :** Cour d'appel de Paris, du 25 septembre 2012