

COUR DE CASSATION

Audience publique du **16 février 2016**

Rejet

Mme MOUILLARD, président

Arrêt n° 180 FS-P+B

Pourvoi n° R 13-16.166

R É P U B L I Q U E F R A N Ç A I S E

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

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

Statuant sur le pourvoi formé par :

1^o/ La directrice générale des douanes et droits indirects,
domiciliée 11 rue des Deux communes, 93558 Montreuil cedex,

2^o/ la Direction nationale du renseignement et des enquêtes
douanières (DNRED), dont le siège est Agence de poursuites, 2 mail
Monique Maunoury, TSA 10313, 94853 Ivry-sur-Seine cedex,

3^o/ l'administration des douanes et droits indirects, dont le siège
est Plateau Roy-Cluny, BP 630, 97261 Fort-de-France cedex,

contre l'arrêt rendu le 8 février 2013 par la cour d'appel de Fort-de-France
(chambre civile), dans le litige les opposant à la société Bameli, société par
actions simplifiée, dont le siège est centre commercial Genipa, 97224 Ducos,

défenderesse à la cassation ;

Les demanderesse invoquent, à l'appui de leur pourvoi, le moyen unique de cassation annexé au présent arrêt ;

Vu la communication faite au procureur général ;

LA COUR, composée conformément à l'article R. 431-5 du code de l'organisation judiciaire, en l'audience publique du 19 janvier 2016, où étaient présents : Mme Mouillard, président, M. Grass, conseiller rapporteur, Mme Riffault-Silk, conseiller doyen, Mmes Laporte, Bregeon, M. Fédou, Mmes Darbois, Orsini, Poillot-Peruzzetto, M. Sémériva, Mme Bélaval, conseillers, M. Contamine, Mmes Tréard, Le Bras, M. Gauthier, conseillers référendaires, M. Mollard, avocat général référendaire, Mme Arnoux, greffier de chambre ;

Sur le rapport de M. Grass, conseiller, les observations de la SCP Boré et Salve de Bruneton, avocat de la directrice générale des douanes et droits indirects, de la Direction nationale du renseignement et des enquêtes douanières et de l'administration des douanes et droits indirects, de la SCP Gatineau et Fattaccini, avocat de la société Bameli, l'avis de M. Mollard, avocat général référendaire, et après en avoir délibéré conformément à la loi ;

Sur le moyen unique, pris en sa seconde branche :

Attendu, selon l'arrêt attaqué (Fort-de-France, 8 février 2013), que la société Bameli exploite en Martinique un hypermarché où elle commercialise des produits de boulangerie, de viennoiserie, de pâtisserie et du rayon traiteur, après avoir effectué certaines opérations sur ces produits, telles que leur assemblage, leur cuisson ou leur réchauffage ; qu'estimant que ces opérations constituaient des activités de production pour lesquelles la société Bameli aurait dû acquitter l'octroi de mer au cours des années 2008 et 2009, l'administration des douanes lui a notifié une infraction de manoeuvre ayant permis d'éviter un certain montant d'octroi de mer puis a émis à son encontre un avis de mise en recouvrement (AMR) de ce montant ; que sa contestation ayant été rejetée, la société Bameli a assigné l'administration des douanes en annulation de la décision de rejet et de l'AMR ;

Attendu que l'administration des douanes fait grief à l'arrêt d'accueillir ces demandes alors, selon le moyen, *que constituent des activités de production assujetties à l'octroi de mer les opérations de transformation de biens meubles corporels ; qu'est constitutive d'une transformation le changement de l'état d'un produit en un autre état par modification de ses propriétés ; qu'en affirmant que les opérations d'apprêt, d'assemblage et de cuisson des matières traitées par la société Bameli aux fins de réaliser des pains, viennoiseries, pâtisseries et tartes, ainsi que les pizzas, plats cuisinés*

et poulets de son rayon traiteur, ne constitueraient pas des activités de production, quand de telles opérations permettaient de transformer les propriétés de matières premières pour en faire des produits finis consommables, la cour d'appel a violé les articles 1^{er} et 2 de la loi n° 2004-639 du 2 juillet 2004 ;

Mais attendu qu'après avoir énoncé qu'aux termes de l'article 2 de la loi n° 2004-639 du 2 juillet 2004, sont considérées comme des activités de production soumises à l'octroi de mer les opérations de fabrication, de transformation ou de rénovation de biens meubles corporels, l'arrêt retient que les produits finis ou semi-finis, importés ou produits localement, nécessaires à la préparation des produits de boulangerie, de viennoiserie, de pâtisserie et du rayon traiteur commercialisés par la société Bameli ne constituent pas des matières premières entrant dans leur fabrication, l'opération de transformation s'effectuant en amont de la fourniture à l'hypermarché des ingrédients utiles à leur élaboration ; que la cour d'appel a pu en déduire que les activités d'apprêt, d'assemblage et de cuisson des produits en cause ne constituaient pas une activité de production mais une prestation de service exclue de l'octroi de mer ; que le moyen n'est pas fondé ;

Et attendu qu'il n'y a pas lieu de statuer par une décision spécialement motivée sur le moyen, pris en sa première branche, qui n'est manifestement pas de nature à entraîner la cassation ;

PAR CES MOTIFS :

REJETTE le pourvoi ;

Condamne le directeur général des douanes et droits indirects et le chef de l'agence de poursuites de la Direction nationale du renseignement et des enquêtes douanières aux dépens ;

Vu l'article 700 du code de procédure civile, rejette leur demande et les condamne à payer à la société Bameli 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 seize février deux mille seize.

MOYEN ANNEXE au présent arrêt

Moyen produit par la SCP Boré et Salve de Bruneton, avocat aux Conseils, pour la directrice générale des douanes et droits indirects, la Direction nationale du renseignement et des enquêtes douanières et l'administration des douanes et droits indirects.

Il est fait grief à l'arrêt confirmatif attaqué d'AVOIR constaté que les activités développées par la SAS BAMELI sur les rayons boulangerie, viennoiserie et traiteur ne relèvent pas d'une activité de production, d'AVOIR constaté que les dispositions relatives à l'octroi de mer et à l'octroi de mer régional au titre de ces activités ne sont pas applicables et, en conséquence, d'AVOIR annulé la décision de rejet prise le 21 décembre 2010 par la direction interrégionale des douanes Antilles-Guyane, ainsi que l'avis de mise en recouvrement du 23 avril 2010 ;

AUX MOTIFS PROPRES QU'aux termes de l'article 1er de la loi n° 2004-639 du 2 juillet 2004, sont soumises à l'octroi de mer l'introduction de marchandises et les livraisons de biens faites à titre onéreux par des personnes qui y exercent des activités de production ; que la livraison d'un bien s'entend du transfert du pouvoir de disposer d'un bien meuble corporel comme un propriétaire ; que selon les dispositions de l'article suivant de cette loi, toute personne qui exerce de manière indépendante une activité de production est assujettie à l'octroi de mer, quel que soit son statut juridique et sa situation au regard des autres impôts ; que sont considérées comme des activités de production les opérations de fabrication, de transformation ou de rénovation de biens meubles corporels, ainsi que les opérations agricoles et extractives ; que l'administration des douanes prétend que la SAS BAMELI, qui exploite un hypermarché, exerce une activité de production dans ses rayons boulangerie, pâtisserie et traiteur, la rendant redevable de l'octroi de mer ; qu'en effet, elle considère que le fait d'apprêter et cuire des pâtons congelés pour qu'ils deviennent du pain, d'assembler génoise et crème pour constituer des entremets, préparer pour ensuite cuire des poulets crus congelés ou garnir des pâtes à pizzas pré-tomatées d'ingrédients tel que le jambon, le fromage ou les olives et les cuire est constitutif d'une opération de fabrication ou de transformation ; qu'à l'inverse, l'intimée expose être une entreprise de distribution qui ne réalise, de ce fait, pas une activité de production au sens de la loi relative à l'octroi de mer ; qu'elle souligne, en outre, que les produits qu'elle achète pour ses rayons boulangerie, pâtisserie ou traiteur ne répondent pas à la définition de matières premières de l'article 6 du décret d'application n° 2004-1550 du 30 décembre 2004 ; qu'il est effectivement établi que la SAS BAMELI a pour activité principale l'exploitation d'un hypermarché et qu'à ce titre, elle achète pour revendre des produits importés ou issus de la production locale ; qu'elle est d'ailleurs assujettie à l'octroi de mer au titre de l'introduction de marchandises sur le sol martiniquais ; que les activités d'apprêt,

d'assemblage de produits et de cuisson auxquelles elle se livre dans le cadre de la distribution de pains et viennoiseries, de pâtisseries ou d'aliments issus du rayon traiteur ne constituent pas une activité de production, mais une prestation de service exclue de l'octroi de mer ; qu'en effet, le premier juge a, à juste titre, souligné que les produits finis ou semi-finis importés ou produits localement nécessaires à la préparation du pain, d'une tarte ou d'un plat cuisiné ne constituent pas des matières premières entrant dans la fabrication d'un produit et que la véritable opération de transformation s'effectue en amont de la fourniture à l'hypermarché des ingrédients utiles à l'élaboration des produits ensuite revendus aux consommateurs ; qu'il a ainsi parfaitement appliqué le texte légal réservant l'application de l'octroi de mer aux seules activités d'importation de marchandises ou de production ; que l'expertise sollicitée par l'appelante est, de ce fait, inutile ; que cette demande sera rejetée ; que dans ces conditions, il convient de confirmer le jugement déféré en toutes ses dispositions ;

ET AUX MOTIFS ADOPTES QUE l'article 1er de la loi n° 2004-639 du 2 juillet 2004 prévoit que dans les régions de Guadeloupe, de Guyane, de Martinique et de la Réunion, sont soumises à la taxe d'octroi de mer : - l'importation de marchandises, - les livraisons de biens faites à titre onéreux par des personnes qui y exercent des activités de production ; que la livraison d'un bien s'entend du transfert du pouvoir de disposer d'un bien meuble corporel comme un propriétaire ; que l'article 2 de la même loi indique que doivent être considérées comme des activités de production les opérations de fabrication, transformation ou de rénovation de biens meubles corporels ; que l'article 6 du décret d'application n° 2004-1550 du 30 décembre 2004 précise, pour l'application du 2° de l'article 6 de la loi du 2 juillet 2004, que sont considérés comme matières premières, les produits qui s'incorporent dans un processus de fabrication d'un produit fini ou semi-fini et/ou qui font l'objet d'une transformation ou d'une ouvraison substantielle ainsi que les fournitures et autres approvisionnements qui concourent au processus de fabrication ; qu'à titre liminaire, il convient de considérer que l'activité principale développée par la société BAMELI est une activité de distribution ; que toutefois, la classification sous un code NAF n'est pas de nature à exclure l'exercice d'une activité de production étant observé que le code NAF est affecté en fonction de l'activité principale de l'entreprise ; que la même observation s'impose pour l'application de la convention collective ; qu'il y a lieu, dès lors, d'observer que le code NAF et/ou la convention collective dont relève l'entreprise ne sont pas des éléments de nature à exclure une activité de production ; qu'en l'espèce, il y a lieu de rappeler que les étapes qui concourent à la préparation du pain peuvent être décomposées comme suit : - la préparation de la farine consistant notamment dans le choix de la farine adéquate, - le pétrissage (mélange des différents ingrédients farine, eau, sel, levure) afin d'obtenir une pâte et incorporation d'air (dont la présence est indispensable à la fermentation de la pâte), - la fermentation qui se distingue successivement

par la première fermentation au cours de laquelle commence la levée de la pâte appelée « pointage », puis la seconde où la pâte est divisée en pâtons qui sont pesés, le façonnage ou « tourne » constituant l'ensemble des opérations par lesquelles le boulanger donne au pâton la forme exigée par le type de pain envisagé et l'apprêt correspondant à une nouvelle fermentation au cours de laquelle la pâte gonfle, - la cuisson au cours de laquelle le pâton se transforme en pain ; qu'en l'espèce, il est constant et non contesté que la société BAMELI ne réalise pas l'ensemble des opérations qui concourent à la fabrication du pain ; qu'il ressort des constatations effectuées par l'administration, des déclarations de l'intéressée et de l'examen de la facture « Pains & Compagnie » versée aux débats que les pâtons livrés par son fournisseur ont la forme requise (boule, pavé, tresse, navette...) et le poids adéquat ; qu'en ce sens, la société BAMELI met en oeuvre « l'apprêt » et la cuisson des produits ; qu'au regard des dispositions de l'article 6 du décret d'application du 30 décembre 2004, il y a lieu de considérer que les produits livrés par les fournisseurs à la société BAMELI ne peuvent être qualifiés de matières premières, tel que cela a été relevé dans le procès-verbal de constat du 21 avril 2010 (folio 3) par l'administration des douanes ; qu'en ce sens, les produits livrés ne subissent aucune adjonction, ni même aucune manipulation, pas plus qu'ils n'entrent dans un processus de fabrication qui auraient pour objet de modifier la nature du produit initial ; que le processus de fabrication du pain permet de constater que la véritable opération de transformation du produit réside dans les opérations d'assemblage, de pétrissage et de façonnage du pain, opérations réalisées en amont de la livraison du produit par le fournisseur ; qu'en ce sens, le fournisseur livre à sa cliente un produit que l'on peut qualifier de « fini », les opérations « d'apprêt » et de cuisson ne pouvant s'analyser comme des opérations de transformation, mais en une simple finalisation du produit ne rentrant pas dans un processus de production, au sens des dispositions de l'article 2 de la loi du 2 juillet 2004 relative à l'octroi de mer ; que, par ailleurs, il y a lieu de considérer comme inopérant l'argument de l'administration des douanes tiré de la différence des codifications des produits dans le tarif des douanes, pour asseoir une opération de transformation permettant ainsi de caractériser une activité de production ; qu'en effet, il y a lieu de considérer que la référence au libellé ou code « pâte » induit un produit brut, non pesé et sans aucune forme ; que tel n'est pas le cas en l'espèce, comme le démontre la facture versée aux débats ; que par ailleurs, s'il n'est pas contesté que le régime de l'octroi de mer, dispositif spécifique des départements d'outre-mer, s'applique aux sociétés relevant de ce régime et ce quelle que soit leur situation au regard des autres impôts, il n'en demeure pas moins que ce régime autonome ne saurait être confondu avec celui de la TVA ; qu'en effet, si le régime de la TVA a pour objet de taxer l'ensemble des opérations d'une chaîne économique, les dispositions de l'article 1er de la loi du 2 juillet 2004 visent expressément la taxation à l'octroi de mer à l'occasion des « livraisons de biens faites à titre onéreux par des personnes qui y exercent des activités de production » ; qu'en ce sens, seule l'activité

de production doit être taxée, ce qui exclut une taxation à plusieurs stades ; qu'enfin, il y a lieu de considérer que le raisonnement développé pour le rayon boulangerie est également applicable aux autres rayons taxés ; que, de ce qui précède, il convient de constater que les opérations effectuées par la société BAMELI ne constituent pas des opérations permettant de caractériser une activité de production au sens des dispositions de l'article 2 de la loi du 2 juillet 2004 et en conséquence, d'annuler la décision prise par la direction interrégionale des douanes Antille-Guyane du 21 décembre 2010 et l'avis de mise en recouvrement du 23 avril 2010 ;

1°) ALORS QUE l'exercice par une entreprise d'une activité principale de distribution non assujettie à l'octroi de mer n'est pas exclusive de l'exercice par cette même entreprise d'une activité accessoire de production assujettie à l'octroi de mer ; qu'en considérant que la SAS BAMELI ne pourrait être assujettie à l'octroi de mer à raison de ses activités d'apprêt, d'assemblage et de cuisson de produits en ce qu'elle avait pour activité principale l'exploitation d'un hypermarché dans le cadre de laquelle elle achetait pour revendre des produits importés ou issus de la production locale, la Cour d'appel a violé les articles 1er et 2 de la loi n° 2004-639 du 2 juillet 2004 ;

2°) ALORS QUE constituent des activités de production assujetties à l'octroi de mer les opérations de transformation de biens meubles corporels ; qu'est constitutive d'une transformation le changement de l'état d'un produit en un autre état par modification de ses propriétés ; qu'en affirmant que les opérations d'apprêt, d'assemblage et de cuisson des matières traitées par la SAS BAMELI aux fins de réaliser des pains, viennoiseries, pâtisseries et tartes, ainsi que les pizzas, plats cuisinés et poulets de son rayon traiteur, ne constitueraient pas des activités de production, quand de telles opérations permettaient de transformer les propriétés de matières premières pour en faire des produits finis consommables, la Cour d'appel a violé les articles 1er et 2 de la loi n° 2004-639 du 2 juillet 2004.