

**COUR DE CASSATION**

---

Audience publique du **2 février 2016**

Cassation

Mme MOUILLARD, président

Arrêt n° 122 FS-P+B

Pourvoi n° S 14-24.819

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 la société Factoméga, société  
à responsabilité limitée, dont le siège est ZAC Satolas Green Pusignan,  
69881 Meyzieu cedex,

contre l'arrêt rendu le 15 avril 2014 par la cour d'appel de Lyon  
(1<sup>re</sup> chambre civile B), dans le litige l'opposant :

1°/ à l'administration des douanes et droits indirects, dont le  
siège est 6 rue Charles Biennier, BP 2353, 69215 Lyon cedex 02,

2°/ au receveur des douanes de Chassieu, pris en qualité de  
représentant des douanes, domicilié 56 avenue du Progrès, BP 88, 69684  
Chassieu cedex,

3°/ au directeur régional des douanes et droits indirects de  
Lyon, domicilié 6 rue Charles Biennier, BP 2353, 69215 Lyon cedex 02,

défendeurs à la cassation ;

La demanderesse invoque, à l'appui de son pourvoi, les deux moyens de cassation annexés 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 5 janvier 2016, où étaient présents : Mme Mouillard, président, Mme Bregeon, conseiller rapporteur, Mme Riffault-Silk, conseiller doyen, MM. Grass, Fédou, Mmes Darbois, Orsini, Poillot-Peruzzetto, M. Sémériva, Mme Bélaval, conseillers, M. Contamine, Mmes Tréard, Le Bras, M. Gauthier, conseillers référendaires, Mme Pénichon, avocat général, M. Graveline, greffier de chambre ;

Sur le rapport de Mme Bregeon, conseiller, les observations de la SCP Waquet, Farge et Hazan, avocat de la société Factoméga, de la SCP Boré et Salve de Bruneton, avocat de l'administration des douanes et droits indirects, du receveur des douanes de Chassieu et du directeur régional des douanes et droits indirects de Lyon, l'avis de Mme Pénichon, avocat général, et après en avoir délibéré conformément à la loi ;

Sur le premier moyen :

Vu les articles 221 du code des douanes communautaire et 345 du code des douanes ;

Attendu qu'il résulte du second de ces textes que, pour être recouverts par la voie de l'avis de mise en recouvrement, les droits qui en font l'objet doivent avoir été régulièrement communiqués au débiteur ; qu'il résulte du premier que le montant des droits doit être communiqué au débiteur dès qu'il a été pris en compte par l'administration des douanes ; que la Cour de justice de l'Union européenne a dit pour droit que, pour être régulière, cette communication doit avoir été précédée de leur prise en compte (23 février 2006, C-201/04 Belgische Staat c/ Molenbergnatie NV) ;

Attendu, selon l'arrêt attaqué, que, dans le cadre de son activité d'intermédiaire, la société Factoméga (la société) a, pour le compte de ses clients, importé des marchandises en provenance de fournisseurs établis hors de la Communauté européenne ; que, le 7 septembre 2007, l'administration des douanes lui a notifié un redressement au motif que certaines sommes devaient être intégrées dans la valeur en douane taxable des marchandises ; qu'un avis de mise en recouvrement lui a été notifié le 28 septembre 2007 ; qu'après rejet de sa contestation, la société a saisi le tribunal d'instance aux fins d'annulation de l'avis de mise en recouvrement et de la décision de rejet ;

Attendu que, pour rejeter la demande d'annulation de l'avis de mise en recouvrement du 28 septembre 2007, l'arrêt retient que le montant de la dette douanière a été régulièrement communiqué à la société par cet avis, après avoir été pris en compte le 12 septembre 2007 par l'administration des douanes ;

Qu'en statuant ainsi, la cour d'appel a violé les textes susvisés ;

PAR CES MOTIFS, et sans qu'il y ait lieu de statuer sur l'autre grief :

CASSE ET ANNULE, en toutes ses dispositions, l'arrêt rendu le 15 avril 2014, entre les parties, par la cour d'appel de Lyon ; remet, en conséquence, la cause et les parties dans l'état où elles se trouvaient avant ledit arrêt et, pour être fait droit, les renvoie devant la cour d'appel de Lyon, autrement composée ;

Condamne l'administration des douanes et droits indirects, le receveur des douanes de Chassieu et le directeur régional des douanes et droits indirects de Lyon aux dépens ;

Vu l'article 700 du code de procédure civile, rejette leur demande et les condamne à payer la somme globale de 3 000 euros à la société Factoméga ;

Dit que sur les diligences du procureur général près la Cour de cassation, le présent arrêt sera transmis pour être transcrit en marge ou à la suite de l'arrêt cassé ;

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

MOYENS ANNEXES au présent arrêt

Moyens produits par la SCP Waquet, Farge et Hazan, avocat aux Conseils, pour la société Factoméga.

#### PREMIER MOYEN DE CASSATION

IL EST FAIT GRIEF à l'arrêt attaqué d'avoir débouté la société Factomega de sa demande en annulation de l'avis de mise en recouvrement du 28 septembre 2007 et de la décision de rejet du 6 juillet 2010 ;

AUX MOTIFS QUE « la dette douanière a été communiquée à la société Factomega par avis de mise en recouvrement du 28 septembre 2007 ; qu'elle a été inscrite dans les écritures comptables de l'administration des douanes le 12 septembre 2007, ainsi que cette dernière en justifie par sa pièce n°1, que la communication des droits au débiteur a été régulièrement précédée de la prise en compte de la dette douanière au sens des articles 217 et 221 du code des douanes communautaires » ;

ALORS QUE le montant des droits doit être communiqué au débiteur dès qu'il a été pris en compte par l'administration des douanes ; que cette communication ne peut être réalisée par la voie d'un avis de mise en recouvrement ; que, pour retenir la régularité de l'avis de mise en recouvrement du 28 septembre 2007, malgré la prise en compte des droits le 12 septembre 2007, postérieurement au procès-verbal de notification de la dette du 7 septembre 2007, la cour d'appel a considéré que la dette douanière avait été communiquée par l'avis de mise en recouvrement ; qu'en statuant ainsi bien que, pour être recouverts par la voie de l'AMR, les droits qui en font l'objet doivent d'abord être pris en compte comptablement puis régulièrement communiqués au débiteur, et que la communication des droits ne peut être faite par la délivrance d'un avis de mise en recouvrement, la cour d'appel a violé les articles 217 et 221 du code des douanes communautaire.

#### SECOND MOYEN DE CASSATION

IL EST FAIT GRIEF à l'arrêt attaqué d'avoir débouté la société Factomega de sa demande en annulation de l'avis de mise en recouvrement du 28 septembre 2007 et de la décision de rejet du 6 juillet 2010 ;

AUX MOTIFS QUE « l'article 29.1 du code des douanes communautaire prévoit que "la valeur en douane des marchandises importées est leur valeur transactionnelle, c'est-à-dire le prix effectivement payé ou à payer pour les marchandises lorsqu'elles sont vendues pour l'exportation à destination du territoire douanier de la Communauté, le cas échéant après ajustement effectué conformément aux articles 32 et 33 ; que l'article 29.3 a précisé que

"le prix effectivement payé ou à payer est le paiement total effectué ou à effectuer par l'acheteur au vendeur, ou au bénéfice de celui-ci pour les marchandises importées et comprend tous les paiements effectués ou à effectuer, comme condition de la vente des marchandises importées, par l'acheteur au vendeur, ou par l'acheteur à une tierce personne pour satisfaire une obligation du vendeur" ; que l'article 32.1 a) 1) dispose que "pour déterminer la valeur en douane par application de l'article 29, on ajoute au prix effectivement payé ou à payer pour les marchandises importées : 2) les éléments suivants dans la mesure où ils sont supportés par l'acheteur mais n'ont pas été inclus dans le prix effectivement payé ou à payer pour les marchandises : i) commission et frais de courtage, à l'exception des commissions d'achat (...)" ; l'article 33 du code des douanes communautaires dispose qu' : "A condition qu'ils soient distincts du prix effectivement payé ou à payer pour les marchandises importées, la valeur en douane ne comprend pas les éléments suivants : e) les commissions d'achat (...)" ; [...] qu'il résulte des procès-verbaux de constat et du bulletin de renseignements de l'administration avec ses annexes que la société Factomega a une activité "d'intermédiaire de commerce chargé de la logistique physique et financière dans des opérations d'achat et de revente de marchandises diverses" ; qu'elle a pour clientèle des sociétés implantées en France ou dans l'Union européenne "dont l'activité commerciale est la distribution de marchandises diverses de fournisseurs ou de marques, que ces sociétés sont liées à la société Factomega par des contrats dans lesquels cette dernière est désignée comme "mandataire exclusif pour l'achat, l'importation et la revente à des destinataires finaux" de ces marchandises, que les fournisseurs dans les pays tiers des marchandises sont choisis par les cocontractants de la société Factomaga qui déterminent la nature et la qualité des marchandises et négocient leur prix d'achat, et que conformément aux contrats la liant à ses clients, la société Factomega se porte acquéreur des marchandises auprès des fournisseurs, aux prix qui lui sont désignés ; que les marchandises sont importées dans la Communauté par la société Factomega, qui paie aux fournisseurs les marchandises commandées par des mandants ; que les marchandises sont entreposées par la société Factomega, puis livrées et facturées aux acquéreurs dans la Communauté, désignés par les donneurs d'ordre, au prix conclu entre eux et les acquéreurs ; que la société Factomega facture à ses mandants différents frais (transports, dédouanements, prestations annexes...) ; que la société Factomega retient sa rémunération sur la marge brute égale à la différence entre le prix d'achat au fournisseur et le prix de revient au destinataire, et reverse le solde à ses donneurs d'ordre ; [...] que la société Factomega soutient que les versements qu'elle effectue à ses donneurs d'ordre ne peuvent s'analyser comme des commissions, qu'ils ne sont pas en relation avec l'acquisition ou la fabrication des marchandises puisqu'il s'agit du bénéfice fait par les donneurs d'ordre sur la revente des marchandises sur le territoire douanier, postérieurement à leur importation, et qu'elles sont étrangères à la valeur en douane ; qu'elle affirme également que ces

sommes constituent une reddition de compte que tout mandataire doit à ses mandants, lorsque notamment, la mission confiée entraîne des encaissements ou des restitutions ; [...] que les sommes ainsi reversées par la société Factomega à ses donneurs d'ordre ne constituent pas des commissions à l'achat, ainsi qu'en convient la société Factomega qui considère que ce ne sont pas des commissions ; qu'il ne s'agit pas de "sommes versées par un importateur à son agent pour le service qui a consisté à le représenter en vue de l'achat de marchandises à évaluer", ainsi que l'a défini la Cour de Justice de l'Union européenne dans son arrêt "Unifert" du 06 juin 1990 ; que la société Factomega n'est pas commissionnaire à l'achat des destinataires finaux ; [...] que la société Factomega, qui achète les marchandises pour le compte des donneurs d'ordre, n'a aucune relation avec les fournisseurs pour le choix de la marchandise, et la discussion des conditions et du prix de la vente ; qu'elle est liée par des contrats annuels avec ses donneurs d'ordre qui choisissent les fournisseurs hors de l'Union européenne, négocient avec eux les prix et les délais de livraisons, définissent le prix auquel la société Factomega va revendre la marchandise après dédouanement, et le destinataire de la revente ; [...] qu'il découle des textes rappelés précédemment que la valeur en douane représente le prix effectivement payé ou à payer pour les marchandises vendues pour l'exportation à destination du territoire douanier de la Communauté, c'est-à-dire le paiement total effectué ou à effectuer par l'acheteur au vendeur, et qui comprend tous les paiements effectués comme condition de la vente par l'acheteur au vendeur ou une tierce personne pour satisfaire aux obligations du vendeur, prix auquel sont ajoutés les commissions et frais de courtage, à l'exception des commissions d'achat ; [...] qu'il résulte de ce qui précède que les sommes reversées par la société Factomega à ses donneurs d'ordre entrent dans le "prix à payer pour les marchandises lorsqu'elles sont vendues pour l'exportation", puisque la rémunération des donneurs d'ordre est prévue dans un contrat annuel qui précède les opérations d'importation, qu'au prix d'achat s'ajoutent contractuellement les sommes versées par la société Factomega à ses donneurs d'ordre, et cela de manière systématique, que comme le souligne à juste titre l'administration, si le prix n'était pas payé par la société Factomega, il n'y aurait pas d'acquisition des marchandises dans le pays tiers ; qu'en conséquence, les sommes reversées par la société Factomega à ses donneurs d'ordre sont en relation avec l'acquisition des marchandises importées, sont intégrées dans le prix payé ou à payer pour l'importation, et entrent bien dans la valeur en douane ; que le jugement qui a débouté la société Factomega de sa demande doit être confirmé » ;

ET AUX MOTIFS, A LES SUPPOSER ADOPTES, QU'« en l'espèce, un bref rappel du dispositif d'importation des marchandises par la Sarl Factomega au profit des destinataires finaux permet de comprendre que : - la Sarl Factomega a pour mandant, d'autres sociétés, appelées "donneurs d'ordre" pour le compte desquelles elle opère ; - les donneurs d'ordre négocient avec

leurs fournisseurs hors UE les prix et quantités des marchandises qu'ils souhaitent revendre dans l'UE à leurs clients au prix déterminés entre eux ; - ils confient à la Sarl Factomega le soin d'importer la marchandise dans l'UE, de rémunérer leurs fournisseurs, et de livrer la marchandise à leurs clients (destinataires finaux) ; pour importer la marchandise la Sarl Factomega perçoit des commission sur les ventes provenant de la marge réalisée entre l'achat auprès du fournisseur et la revente aux destinataires finaux, conclut un contrat de commission à l'achat avec les fournisseurs des marchandises dans les pays tiers, et verse des sommes aux donneurs d'ordre ; en droit l'article 32.1.a) 1) du code des douanes communautaire indique que pour déterminer la valeur en douane par application de l'article 29 on ajoute au prix effectivement payé ou à payer pour les marchandises importées les commissions et frais de courtage à l'exception des commissions d'achat dans la mesure où elles sont supportées par l'acheteur mais n'ont pas été inclus dans le prix effectivement payé ou à payer pour les marchandises ; il est acquis à ce stade que les commissions sur les ventes perçues par la Sarl Factomega sont intégrées dans la valeur transactionnelle conformément au droit communautaire ; restent discutées en revanche les sommes versées par la Sarl Factomega aux donneurs d'ordre pour les prestations qu'elle effectue ; elle soutient tantôt qu'elles constituent des commissions à l'achat avec les fournisseurs des pays tiers, exclues, de la valeur transactionnelle selon les règles communautaires (voir page 9 de son assignation : "il s'agit bien au contraire d'un contrat certes complexe mais dans le cadre duquel les prestations principales confiées à Factomega par ses donneurs d'ordre constituent d'une part un contrat de commission à l'achat conclu avec les fournisseurs des marchandises dans les pays tiers" tantôt qu'il s'agit d'un bénéfice de l'opération ou d'une reddition de compte échappant à toute taxation (P5 de ses conclusions du 2 décembre 2011 "d'aucune façon les bénéfices tirés de la revente des marchandises par les donneurs d'ordre de Factomega n'ont à être pris en compte dans la valeur en douane") ; en l'espèce les sommes versées aux donneurs d'ordre ne sont pas des commissions d'achat ; le donneur d'ordre n'est pas l'acheteur hors communauté, au sens du code des douanes, la revente ayant lieu au sein de l'UE ; au demeurant la Sarl Factomega n'allègue pas qu'elle verse aux donneurs d'ordre une commission d'achat ; la Sarl Factomega qualifie de "bénéfices" les sommes qu'elle reverse aux donneurs d'ordre en sa qualité de mandataire à titre de reddition de compte ; ces sommes variant avec le nombre ou la valeur des affaires, même déterminées à l'avance, rémunérant le service rendu, sans lequel l'opération d'importation n'aurait pas eue lieu, ne sont en réalité rien d'autre que des commissions au sens des douanes et de l'article L134-5 du code du commerce ; la Sarl Factomega soutient encore que la revente, étant une vente intérieure à la communauté, ne peut être intégrée dans la valeur en douanes ; les marchandises, prix, volume, destinataires finaux et les rémunérations des intermédiaires étant fixées à l'avance en amont de l'opération d'importation c'est à bon droit que les douanes soutiennent que la valeur transactionnelle doit intégrer l'ensemble

des commissions fixées à l'avance peu importe que la revente, donnant lieu à la commission litigieuse, se fasse dans la communauté ; en conséquence il y a lieu de rejeter la demande d'annulation de l'avis de mise en recouvrement du 28 septembre 2007 et de la décision de rejet de la contestation du 6 juillet 2010, ainsi que les demandes accessoires de la société Factomega » ;

1) ALORS QUE la Cour de justice des Communautés européennes a dit pour droit, par arrêt du 25 juillet 1991 (Hauptzollamt Karlsruhe c. Gebr. Hepp GmbH & Co. KG, aff. C-299/90) que la transaction entre le fabricant ou fournisseur des marchandises, d'une part, et l'importateur, d'autre part, est la transaction à prendre en considération pour la détermination de la valeur en douane, conformément à l'article 3, paragraphe 1, du règlement (CEE) n°1224/80 du Conseil, du 28 mai 1980, relatif à la valeur en douane des marchandises, devenu l'article 29, paragraphe 1, du code des douanes communautaire, lorsqu'un commissionnaire à l'achat est intervenu en son propre nom et a, en réalité, représenté l'importateur en agissant pour le compte de ce dernier ; qu'en l'espèce, la cour d'appel a retenu que la société Factomega, qui achetait les marchandises en son propre nom, agissait pour le compte de ses donneurs d'ordre ; qu'il en résulte que la valeur en douane devait être déterminée en considération de la transaction intervenue entre les fournisseurs de la marchandise et les donneurs d'ordre de la société Factomega ; qu'en tenant cependant compte, pour déterminer la valeur en douane, des sommes versées par la société Factomega et non de celles réglées par ses donneurs d'ordre, et en incorporant notamment dans le prix d'acquisition une somme reçue par les donneurs d'ordre, la cour d'appel a violé les articles 29, 32 et 33 du code des douanes communautaire ;

2) ALORS QUE, selon l'article 29 du code des douanes communautaire, la valeur en douane des marchandises importées est le prix effectivement payé ou à payer pour les marchandises lorsqu'elles sont vendues pour l'exportation à destination du territoire douanier de la Communauté, c'est-à-dire le paiement total effectué ou à effectuer par l'acheteur au vendeur, ou au bénéfice de celui-ci, pour les marchandises importées et comprend tous les paiements effectués ou à effectuer, comme condition de la vente des marchandises importées, par l'acheteur au vendeur, ou par l'acheteur à une tierce personne pour satisfaire une obligation du vendeur ; que seuls peuvent être ajoutés à ce prix, pour déterminer la valeur en douane, les éléments cités à l'article 32 dudit code, notamment les commissions autres que les commissions d'achat ; qu'en retenant, par des motifs inopérants – la prévision de la « rémunération » des donneurs d'ordre avant les opérations d'importation, le versement systématique de sommes par la société Factomega à ses donneurs d'ordre et le conditionnement de l'acquisition au paiement de ces sommes – que les sommes versées par la société Factomega à ses donneurs d'ordre entraient dans la valeur en douane des marchandises, sans caractériser les éléments permettant, au

regard des dispositions communautaires, de considérer ainsi ces sommes, la cour d'appel a privé sa décision de base légale au regard des articles 29, 32 et 33 du code des douanes communautaire ;

3) ALORS QUE, selon l'article 29 du code des douanes communautaire, la valeur en douane des marchandises importées est le prix effectivement payé ou à payer pour les marchandises lorsqu'elles sont vendues pour l'exportation à destination du territoire douanier de la Communauté, c'est-à-dire le paiement total effectué ou à effectuer par l'acheteur au vendeur, ou au bénéfice de celui-ci, pour les marchandises importées et comprend tous les paiements effectués ou à effectuer, comme condition de la vente des marchandises importées, par l'acheteur au vendeur, ou par l'acheteur à une tierce personne pour satisfaire une obligation du vendeur ; qu'en l'espèce, la cour d'appel a décidé que devaient entrer dans la valeur en douane des marchandises les sommes versées par la société Factomega à ses donneurs d'ordre ; que si la cour a retenu que ces sommes entraient dans la définition donnée à l'article 29 du code des douanes communautaire, bien que les paiements réalisés par la société Factomega n'aient pas été effectués par l'acheteur au vendeur ou au bénéfice de celui-ci par le biais d'une tierce personne, elle a alors violé l'article 29 du code des douanes communautaire ;

4) ALORS QUE les sommes versées par un mandataire ou un commissionnaire à son mandant ou commettant ne peuvent être qualifiées de commissions ; qu'en l'espèce, la cour d'appel a retenu que la société Factomega se portait acquéreur des marchandises importées pour le compte de ses donneurs d'ordre, qualifiés de mandants, en respectant toutes les instructions données par ces derniers, sans la moindre faculté d'initiative, et en étant rémunérée par les donneurs d'ordre pour les prestations réalisées ; que si la cour d'appel a considéré, pour les intégrer dans la valeur en douane des marchandises, que les sommes versées par la société Factomega à ses donneurs d'ordre constituaient des commissions, elle a alors violé l'article 32 du code des douanes communautaire ;

5) ALORS QUE la somme versée au donneur d'ordre par un mandataire ou un commissionnaire chargé de réaliser l'achat et la revente de marchandises, cette somme correspondant au bénéfice réalisé sur le territoire français lors de la vente de la marchandise après son importation duquel sont déduits les frais et la rémunération du mandataire ou commissionnaire, n'est pas comprise dans la valeur en douane des marchandises importées dès lors que la revente intervient sur le territoire français après le dédouanement ; qu'en décidant le contraire, la cour d'appel a violé les articles 29, 32 et 33 du code des douanes communautaire.