COMM.

IK

COUR DE CASSATION

Audience publique du **8 avril 2014**

Rejet

M. ESPEL, président

Arrêt n° 385 FS-P+B

Pourvoi n° P 12-29.408

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 le directeur général des douanes et droits indirects, agissant par le chef de l'agence de poursuites de la Direction nationale du renseignement et des enquêtes douanières (DNRED), domicilié 18-22 rue de Charonne, 75011 Paris,

contre l'arrêt rendu le 23 octobre 2012 par la cour d'appel de Paris (pôle 5, chambre 5-7), dans le litige l'opposant à la société Euro Disney associés, société en commandite par actions, dont le siège est immeuble administratif Route Nationale 34, 77700 Serris,

défenderesse à la cassation ;

Le demandeur 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 11 mars 2014, où étaient présents : M. Espel, président, Mme Bregeon, conseiller rapporteur, M. Petit, conseiller doyen, Mmes Riffault-Silk, Laporte, MM. Le Dauphin, Fédou, Mmes Mouillard, Darbois, conseillers, M. Delbano, Mmes Tréard, Le Bras, M. Gauthier, conseillers référendaires, Mme Batut, avocat général, Mme Arnoux, greffier de chambre ;

Sur le rapport de Mme Bregeon, conseiller, les observations de Me Foussard, avocat du directeur général des douanes et droits indirects, de la SCP Delaporte, Briard et Trichet, avocat de la société Euro Disney associés, l'avis de Mme Batut, avocat général, et après en avoir délibéré conformément à la loi ;

Sur les deux moyens, réunis :

Attendu, selon l'arrêt attaqué (Paris, 23 octobre 2012), que la société Euro Disney associés (la société) exploite des restaurants et bars dans lesquels elle commercialise des boissons non alcoolisées des marques du groupe Coca-Cola reconstituées sur place au moyen de fontaines à boissons qui mélangent des sirops, conditionnés dans des poches plastiques, avec de l'eau et éventuellement du gaz selon les proportions données par le fournisseur ; que ces boissons sont ensuite vendues dans des verres, à table, ou dans des gobelets en carton, à emporter, munis d'un couvercle en plastique ; qu'estimant que celles-ci auraient dû donner lieu au versement du droit spécifique sur les boissons non alcoolisées prévu par l'article 520 A I b) du code général des impôts, des agents du service des douanes et droits indirects ont notifié à la société un procès-verbal d'infraction pour défaut de paiement de celui-ci au cours de la période du 23 janvier 2005 au 20 novembre 2008 ; qu'après mise en recouvrement et rejet de sa demande de remboursement de la somme ainsi payée, la société a saisi le tribunal de grande instance ;

Attendu que le directeur général des douanes et droits indirects fait grief à l'arrêt d'avoir ordonné le dégrèvement et de l'avoir condamné à restituer la somme acquittée par la société au titre du droit spécifique alors, selon le moyen :

1°/ qu'en tant qu'autorité en charge des poursuites, la direction générale des douanes et droits indirects est en droit de constater les infractions dans le cadre d'un procès-verbal conformément aux articles L. 236 et L. 238 du livre des procédures fiscales ; que, dans l'hypothèse où elle agit en tant qu'autorité en charge des poursuites, l'administration constate les infractions sans être tenue par les instructions qu'elle peut émettre ; que les infractions ayant été constatées par procès-verbal, les droits afférents sont dus ; qu'en décidant au cas d'espèce qu'il y avait lieu à

dégrèvement, sur le fondement d'instructions administratives retenues comme valant doctrine administrative, quand les infractions avaient fait l'objet d'un procès-verbal d'infractions, les juges du fond ont violé les articles 520 A I et II du code général des impôts, L. 236 et L. 238 du livre des procédures fiscales ;

2°/ que, pour considérer que les droits spécifiques, tels que prévus par l'article 520 A I et II du code général des impôts, n'étaient pas dus, les juges du fond ont visé le Bulletin officiel des douanes n° 5883 du 15 avril 1994 ; que le passage invoqué était libellé de la manière suivante : « s'agissant des boissons gazeuses, ne sont soumises au droit spécifique au tarif de 3,50 francs par hectolitre que celles qui sont fabriquées à l'échelle industrielle, conditionnées et livrées ensuite pour la vente au consommateur et non celles préparées par les débitants ou les particuliers à l'aide de capsules de gaz carboniques ou d'appareils appropriés » ; qu'à supposer que l'administration ait été liée par ce texte, de toute façon, les juges du fond devaient rechercher si les boissons livrées aux consommateurs étaient fabriquées par la société Euro Disney associés auquel cas, si même elle était en rapport direct avec le consommateur, elle devait être regardée comme un fabricant ou si, au contraire, elle se livrait à une simple préparation comme le ferait un particulier ; que pour trancher cette question, les juges du fond devaient s'expliquer sur le point de savoir si la société Euro Disney associés ne recevait pas un produit contenu dans des outres en plastique puis s'expliquer sur le processus mis en oeuvre au travers des fontaines à boissons comportant filtration et adoucissement de l'eau, refroidissement de l'eau et du sirop, mélange de l'eau et du sirop avec carbonatation, selon des procédés identiques à ceux mis en oeuvre sur un site industriel ; qu'en s'abstenant de se prononcer sur ces différents points, pour faire le départ entre la fabrication et la préparation, les juges du fond ont privé leur décision de base légale au regard de l'article 520 A I et II du code général des impôts, ainsi qu'au regard du texte paru au Bulletin officiel des douanes n° 5883 du 15 avril 1994 ;

3°/ que la distinction entre le fabricant et le détaillant étant liée aux opérations, l'un mettant en oeuvre un processus de fabrication, cependant que l'autre se borne à mettre en oeuvre un processus de préparation, il était exclu que les juges du fond puissent mettre en avant la circonstance que la société Euro Disney associés devait être regardée comme un détaillant pour être contact avec le consommateur, à la différence d'un fabricant ; que de ce point de vue, l'arrêt a été rendu en violation de l'article 520 A I et II du code général des impôts, ainsi que du texte paru au Bulletin officiel des douanes n° 5883 du 15 avril 1994 ;

Mais attendu, en premier lieu, que les articles L. 236 et L. 238 du livre des procédures fiscales n'ont vocation à s'appliquer que devant les juridictions correctionnelles ;

Et attendu, en second lieu, que l'arrêt, par motifs propres et adoptés, retient que la société se borne à préparer des sirops conditionnés, à l'aide d'appareils appropriés et selon les instructions du fabricant, afin de les vendre au détail aux consommateurs ; que de cette appréciation souveraine, la cour d'appel, qui a procédé à la recherche prétendument omise, a exactement déduit que la société n'était pas redevable du droit spécifique sur les boissons non alcoolisées prévu par l'article 520 A I b) du code général des impôts ;

D'où il suit que le moyen n'est fondé en aucune de ses branches ;

PAR CES MOTIFS :

REJETTE le pourvoi ;

Condamne le directeur général des douanes et droits indirects aux dépens ;

Vu l'article 700 du code de procédure civile, rejette sa demande et le condamne à payer à la société Euro Disney associés la somme de 2 500 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 huit avril deux mille quatorze.

MOYENS ANNEXES au présent arrêt

Moyens produits par Me Foussard, avocat aux Conseils, pour le directeur général des douanes et droits indirects

PREMIER MOYEN DE CASSATION

L'arrêt attaqué encourt la censure ;

EN CE QU'il a fait droit à la demande de la société EDA, dit bien fondé le dégrèvement et condamné la direction générale des douanes et droits indirects à restituer la somme acquittée par la société EDA au titre du droit spécifique ;

AUX MOTIFS PROPRES QU' « aux termes de l'article 520 A I du CGI : « il est perçu un droit spécifique...b) sur les boissons non alcoolisées gazéifiées ou non, ne renfermant pas plus de 1,2% vol. d'alcool, livrées à titre onéreux ou gratuits en fûts, bouteilles ou boîtes, à l'exception des sirops et des jus de fruits et de légumes et des nectars de fruits ; ; que le II du même article précise que « Pour les eaux et boissons mentionnées au b du I, le droit est dû par les fabricants, les exploitants de sources, les importateurs et les personnes qui réalisent des acquisitions intracommunautaires, sur toutes les quantités livrées à titre onéreux ou gratuit sur le marché intérieur... » ; que le Bulletin Officiel des Douanes n°5883 du 15 avril 1994 relatif aux « contributions indirectes boissons non alcoolisées eaux minérales » précise : « s'agissant des boissons gazéifiées, ne sont soumises au droit spécifique au tarif de 3,50 F par hectolitre que celles qui sont fabriquées à l'échelle industrielle, conditionnées et livrées ensuite pour la vente au consommateur et non celles préparées par les débitants ou les particuliers à l'aide de capsules de gaz carboniques ou d'appareils appropriés » ; qu'ainsi que le relèvent les premiers juges, cette doctrine administrative, qui n'avait pas été rapportée à la date des opérations en cause, est opposable à l'administration ; qu'il n'est pas contestable que les boissons commercialisées par l'intimée sont des boissons, gazéifiées ou non, ne renfermant pas plus de 1,2% vol. d'alcool ; que, cependant, l'appelant ne peut soutenir que la société EDA devrait être considérée, « non pas comme un simple détaillant, mais comme un professionnel s'apparentant à un fabricant industriel de sodas gazeux ou plats au même titre que les enseignes « Coca Cola Entreprise » et « Orangina Schweppes » et cela au sein du même point de vente ; qu'en effet, l'intimée se borne à préparer les sirops conditionnés par Coca Cola Entreprise dans des « BIB » et ce, à l'aide « d'appareils appropriés » (fontaines à boissons) et selon les instructions du fabricant, afin de les vendre au détail aux consommateurs ; qu'il s'agit d'un « débitant » ; qu'en outre, au vu de la doctrine administrative sus-rappelée, c'est à juste titre que l'intimée relève que la livraison visée par l'article 520 A I b) du CGI soit s'entendre exclusivement de celle effectuée par un

fabricant industriel à un distributeur ou détaillant ; qu'il résulte de ce qui précède que c'est à tort que l'administration soutient que la société EDA serait un fabricant redevable du droit spécifique prévu par l'article 520 A du CGI » ;

AUX MOTIFS ADOPTES QUE « l'article 520 A du Code général des impôts dispose que « I. Il est perçu un droit spécifique : [...] b) Sur les boissons non alcoolisées énumérées ci-après dont le tarif par hectolitre, est fixé à : 0,54 euros pour les eaux minérales naturelles ou artificielles, eaux de sources et autres eaux potables, eaux de laboratoire filtrées, stérilisées ou pasteurisées, ainsi que pour les boissons gazéifiées ou non, ne renfermant pas plus de 1,2% vol. d'alcool, livrées à titre onéreux ou gratuit en fûts, bouteilles ou boîtes, à l'exception des sirops et des jus de fruits et de légumes et des nectars de fruits. II. Pour les eaux et boissons mentionnées au b du I, , le droit est dû par les fabricants, les exploitants de sources, les importateurs et les personnes qui réalisent des acquisitions intracommunautaires, sur toutes les quantités livrées à titre onéreux ou gratuit sur le marché intérieur, y compris la Corse et les départements d'outre-mer. Le droit est liquidé lors du dépôt, au service de l'administration dont dépend le redevable, du relevé des quantités livrées au cours du mois précédent. Ce relevé doit être déposé et l'impôt acquitté avant le 25 de chaque mois. Les expéditions vers un autre Etat membre de la Communauté européenne et les exportations vers un pays tiers sont exonérées du paiement du droit spécifique lorsqu'elles sont réalisées directement et sans intermédiaire par les personnes mentionnées au premier alinéa ou par une société de distribution » ; qu'en porte sur des boissons gazéifiées, préparées à partir de sirops « post mix », contenus dans des « bag in box » que la demanderesse doit mélanger à de l'eau et du gaz avant de les vendre au consommateur dans des gobelets en carton munis de couvercles en plastiques ; qu'elle dispose, pour ce faire, de fontaines à boissons pour « post mix » ; qu'il résulte du Bulletin Officiel des Douanes du 31 mars 1994 relatif aux « contributions indirectes boissons non alcoolisées eaux minérales » dans son paragraphe II-B « produits imposables » que « s'agissant des boissons gazéifiées, ne sont soumises au droit spécifique au tarif de 3,50 F par hectolitre que celles qui sont fabriquées à l'échelle industrielle, conditionnées et livrées ensuite pour la vente au consommateur et non celles préparées par les débitants ou les particuliers à l'aide de capsules de gaz carboniques ou d'appareils appropriés » ; qu'outre que la doctrine administrative, qui lie l'administration, ne s'interprète pas, il ne ressort pas du texte précité une distinction entre les boissons « premix » et les boissons « post mix » comme le soutient l'administration des douanes ; qu'en application de la doctrine précédemment rappelée, il convient de constater que la SCE EURO DISNEY ASSOCIES, si elle vend des boissons gazéifiées en quantités importantes, ne les fabrique pas à l'échelle industrielle et ne les conditionne pas en vue de leur livraison pour la vente au consommateur mais qu'en qualité de débitant, elle les prépare à l'aide de sirops, de gaz carbonique et d'appareils appropriés, avant de les

vendre au consommateur ; qu'en considération de ces éléments, les boissons litigieuses n'entrent pas dans le domaine d'application de l'article 520 A du Code général des impôts et ne sont pas soumises au droit spécifique ».

ALORS QUE, en tant qu'autorité en charge des poursuites, la direction générale des douanes et droits indirects est en droit de constater les infractions dans le cadre d'un procès-verbal conformément aux articles L.236 et L.238 du Livre des procédures fiscales ; que dans l'hypothèse où elle agit en tant qu'autorité en charge des poursuites, l'administration constate les infractions sans être tenue par les instructions qu'elle peut émettre ; que les infractions ayant été constatée par procès-verbal, les droits afférents sont dus ; qu'en décidant au cas d'espèce qu'il y avait lieu à dégrèvement, sur le fondement d'instructions administratives retenues comme valant doctrine administrative, quand les infractions avaient fait l'objet d'un procès-verbal d'infractions, les juges du fond ont violé les articles 520-A-I et 520-A-II du Code général des impôts, L.236 et L.238 du Livre des procédures fiscales.

SECOND MOYEN DE CASSATION

L'arrêt attaqué encourt la censure ;

EN CE QU'il a fait droit à la demande de la société EDA, dit bien fondé le dégrèvement et condamné la direction générale des douanes et droits indirects à restituer la somme acquittée par la société EDA au titre du droit spécifique ;

AUX MOTIFS PROPRES QU' « aux termes de l'article 520 A I du CGI : « il est perçu un droit spécifique...b) sur les boissons non alcoolisées gazéifiées ou non, ne renfermant pas plus de 1,2% vol. d'alcool, livrées à titre onéreux ou gratuits en fûts, bouteilles ou boîtes, à l'exception des sirops et des jus de fruits et de légumes et des nectars de fruits ; ; que le II du même article précise que « Pour les eaux et boissons mentionnées au b du I, le droit est dû par les fabricants, les exploitants de sources, les importateurs et les personnes qui réalisent des acquisitions intracommunautaires, sur toutes les quantités livrées à titre onéreux ou gratuit sur le marché intérieur... » ; que le Bulletin Officiel des Douanes n°5883 du 15 avril 1994 relatif aux « contributions indirectes boissons non alcoolisées eaux minérales » précise : « s'agissant des boissons gazéifiées, ne sont soumises au droit spécifique au tarif de 3,50 F par hectolitre que celles qui sont fabriquées à l'échelle industrielle, conditionnées et livrées ensuite pour la vente au consommateur et non celles préparées par les débitants ou les particuliers à l'aide de capsules de gaz carboniques ou d'appareils appropriés » ; qu'ainsi que le relèvent les premiers juges, cette doctrine administrative, qui n'avait pas été rapportée à la date des opérations en cause, est opposable à l'administration ; qu'il n'est pas contestable que les boissons

commercialisées par l'intimée sont des boissons, gazéifiées ou non, ne renfermant pas plus de 1,2% vol. d'alcool ; que, cependant, l'appelant ne peut soutenir que la société EDA devrait être considérée, « non pas comme un simple détaillant, mais comme un professionnel s'apparentant à un fabricant industriel de sodas gazeux ou plats au même titre que les enseignes « Coca Cola Entreprise » et « Orangina Schweppes » et cela au sein du même point de vente ; qu'en effet, l'intimée se borne à préparer les sirops conditionnés par Coca Cola Entreprise dans des « BIB » et ce, à l'aide « d'appareils appropriés » (fontaines à boissons) et selon les instructions du fabricant, afin de les vendre au détail aux consommateurs ; qu'il s'agit d'un « débitant » ; qu'en outre, au vu de la doctrine administrative sus-rappelée, c'est à juste titre que l'intimée relève que la livraison visée par l'article 520 A I b) du CGI soit s'entendre exclusivement de celle effectuée par un fabricant industriel à un distributeur ou détaillant ; qu'il résulte de ce qui précède que c'est à tort que l'administration soutient que la société EDA serait un fabricant redevable du droit spécifique prévu par l'article 520 A du CGI » ;

AUX MOTIFS ADOPTES QUE « l'article 520 A du Code général des impôts dispose que « I. Il est perçu un droit spécifique : [...] b) Sur les boissons non alcoolisées énumérées ci-après dont le tarif par hectolitre, est fixé à : 0,54 euros pour les eaux minérales naturelles ou artificielles, eaux de sources et autres eaux potables, eaux de laboratoire filtrées, stérilisées ou pasteurisées, ainsi que pour les boissons gazéifiées ou non, ne renfermant pas plus de 1,2% vol. d'alcool, livrées à titre onéreux ou gratuit en fûts, bouteilles ou boîtes, à l'exception des sirops et des jus de fruits et de légumes et des nectars de fruits. II. Pour les eaux et boissons mentionnées au b du I, , le droit est dû par les fabricants, les exploitants de sources, les importateurs et les personnes qui réalisent des acquisitions intracommunautaires, sur toutes les quantités livrées à titre onéreux ou gratuit sur le marché intérieur, y compris la Corse et les départements d'outre-mer. Le droit est liquidé lors du dépôt, au service de l'administration dont dépend le redevable, du relevé des quantités livrées au cours du mois précédent. Ce relevé doit être déposé et l'impôt acquitté avant le 25 de chaque mois. Les expéditions vers un autre Etat membre de la Communauté européenne et les exportations vers un pays tiers sont exonérées du paiement du droit spécifique lorsqu'elles sont réalisées directement et sans intermédiaire par les personnes mentionnées au premier alinéa ou par une société de distribution » ; qu'en porte sur des boissons gazéifiées, préparées à partir de sirops « post mix », contenus dans des « bag in box » que la demanderesse doit mélanger à de l'eau et du gaz avant de les vendre au consommateur dans des gobelets en carton munis de couvercles en plastiques ; qu'elle dispose, pour ce faire, de fontaines à boissons pour « post mix » ; qu'il résulte du Bulletin Officiel des Douanes du 31 mars 1994 relatif aux « contributions indirectes boissons non alcoolisées eaux minérales » dans son paragraphe II-B « produits imposables » que « s'agissant des boissons gazéifiées, ne sont soumises au droit spécifique

au tarif de 3,50 F par hectolitre que celles qui sont fabriquées à l'échelle industrielle, conditionnées et livrées ensuite pour la vente au consommateur et non celles préparées par les débitants ou les particuliers à l'aide de capsules de gaz carboniques ou d'appareils appropriés » ; qu'outre que la doctrine administrative, qui lie l'administration, ne s'interprète pas, il ne ressort pas du texte précité une distinction entre les boissons « pre mix » et les boissons « post mix » comme le soutient l'administration des douanes ; qu'en application de la doctrine précédemment rappelée, il convient de constater que la SCE EURO DISNEY ASSOCIES, si elle vend des boissons gazéifiées en quantités importantes, ne les fabrique pas à l'échelle industrielle et ne les conditionne pas en vue de leur livraison pour la vente au consommateur mais qu'en qualité de débitant, elle les prépare à l'aide de sirops, de gaz carbonique et d'appareils appropriés, avant de les vendre au consommateur ; qu'en considération de ces éléments, les boissons litigieuses n'entrent pas dans le domaine d'application de l'article 520 A du Code général des impôts et ne sont pas soumises au droit spécifique ».

ALORS QUE, PREMIEREMENT, pour considérer que les droits spécifiques, tels que prévus par des articles 520-A-I et 520-A-II du Code général des impôts, n'étaient pas dus, les juges du fond ont visé le Bulletin Officiel des douanes n°5883 du 15 avril 1994 ; que le passage invoqué était libellé de la manière suivante : « s'agissant des boissons gazéifiées, ne sont soumises au droit spécifique au tarif de 3,50 F par hectolitre que celles qui sont fabriquées à l'échelle industrielle, conditionnées et livrées ensuite pour la vente au consommateur et non celles préparées par les débitants ou les particuliers à l'aide de capsules de gaz carboniques ou d'appareils appropriés » ; qu'à supposer que l'administration ait été liée par ce texte, de toute façon, les juges du fond devaient rechercher si les boissons livrées aux consommateurs étaient fabriquées par la société EDA auquel cas, si même elle était en rapport direct avec le consommateur, elle devait être regardée comme un fabricant ou si, au contraire, elle se livrait à une simple préparation comme le ferait un particulier ; que pour trancher cette question, les juges du fond devaient s'expliquer sur le point de savoir si la société EDA ne recevait pas un produit contenu dans des outres en plastiques (BIB) puis s'expliquer sur le processus mis en oeuvre au travers des fontaines à boissons comportant filtration et adoucissement de l'eau, refroidissement de l'eau et du sirop, mélange de l'eau et du sirop avec carbonatation, selon des procédés identiques à ceux mis en oeuvre sur un site industriel ; qu'en s'abstenant de se prononcer sur ces différents points, pour faire le départ entre la fabrication et la préparation, les juges du fond ont privé leur décision de base légale au regard des articles 520-A-I et 520-A-II du Code général des impôts, ainsi qu'au regard du texte paru au Bulletin Officiel des douanes n°5883 du 15 avril 1994 ;

ALORS QUE, DEUXIEMEMENT, la distinction entre le fabricant et le détaillant étant liée aux opérations, l'un mettant en oeuvre un processus de

fabrication, cependant que l'autre se borne à mettre en oeuvre un processus de préparation, il était exclu que les juges du fond puissent mettre en avant la circonstance que la société EDA devait être regardée comme un détaillant pour être contact avec le consommateur, à la différence d'un fabricant ; que de ce point de vue, l'arrêt a été rendu en violation des articles 520-A-I et 520-A-II du Code général des impôts, ainsi que du texte paru au Bulletin Officiel des douanes n°5883 du 15 avril 1994.