18 octobre 2016

Cour de cassation

Pourvoi n° 15-10.952

Chambre commerciale financière et économique - Formation restreinte hors RNSM/NA

ECLI:FR:CCASS:2016:CO00883

Texte de la **décision**

Entête

COMM.

MF

COUR DE CASSATION

_____

Audience publique du 18 octobre 2016

Cassation

Mme MOUILLARD, président

Arrêt n° 883 F-D

Pourvoi n° Q 15-10.952

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 Cotrama Logistique, société à responsabilité limitée, dont le siège est [Adresse 3],

contre l'arrêt rendu le 2 juin 2014 par la cour d'appel de Douai (1re chambre, 1re section), dans le litige l'opposant :

1°/ au directeur général des douanes et des droits indirects, domicilié [Adresse 1],

2°/ au directeur régional des douanes et droits indirects, domicilié [Adresse 2],

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, en l'audience publique du 13 septembre 2016, où étaient présents : Mme Mouillard, président, M. Gauthier, conseiller référendaire rapporteur, Mme Riffault-Silk, conseiller doyen, M. Debacq, avocat général, Mme Arnoux, greffier de chambre ;

Sur le rapport de M. Gauthier, conseiller référendaire, les observations de la SCP Célice, Soltner, Texidor et Périer, avocat de la société Cotrama Logistique, de la SCP Foussard et Froger, avocat du directeur général des douanes et des droits indirects et du directeur régional des douanes et droits indirects, l'avis de M. Debacq, avocat général, et après en avoir délibéré conformément à la loi ;

Moyens

Sur le premier moyen :

Motivation

Vu le principe du respect des droits de la défense ;

Motivation

Attendu que pour déclarer la procédure régulière, l'arrêt relève que la société Cotrama a été entendue à deux reprises avant l'émission de l'AMR et a été précisément interrogée sur les modalités d'expédition litigieuses vers la Grande-Bretagne ; qu'il ajoute qu'elle a pu fournir tout document utile sur ces opérations et que tous les éléments recueillis lors de l'enquête du service des douanes ont été communiqués ; qu'il en déduit que la société Cotrama a pu formuler ses observations sur les contraventions qui lui sont reprochées ;

Qu'en statuant ainsi, alors qu'elle avait constaté que l'administration avait été informée par lettres des 8 et 17 décembre 2009 des investigations réalisées par les autorités douanières britanniques et que, bien que le dirigeant de la société Cotrama eût été entendu le 13 février 2010 pour s'expliquer sur ses relations commerciales avec la société Rangefield et les modalités d'expédition vers cette société, le résultat de ces investigations ne lui avait été présenté que le 23 novembre 2010, soit le jour même de l'établissement du procès-verbal de notification des infractions et deux jours avant l'établissement de l'AMR, ce dont il résulte que le redevable n'avait pas été mis en mesure de faire connaître son point de vue dans un délai suffisant avant la délivrance de l'AMR, la cour d'appel a violé le principe susvisé ;

Dispositif

PAR CES MOTIFS, et sans qu'il y ait lieu de statuer sur le second moyen :

CASSE ET ANNULE, en toutes ses dispositions, l'arrêt rendu le 2 juin 2014, entre les parties, par la cour d'appel de Douai ; 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 d'Amiens ;

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 Cotrama logistique la somme de 3 000 euros ;

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 dix-huit octobre deux mille seize.

Moyens annexés

MOYENS ANNEXES au présent arrêt

Moyens produits par la SCP Célice, Soltner, Texidor et Périer, avocat aux Conseils, pour la société Cotrama Logistique.

PREMIER MOYEN DE CASSATION

Il est fait grief à l'arrêt confirmatif attaqué d'AVOIR débouté la société COTRAMA LOGISTIQUE de l'ensemble de ses demandes ;

AUX MOTIFS QUE « Sur la demande d'annulation de l'avis de mise en recouvrement pour vice de procédure : La

procédure ayant abouti à l'avis de mise en recouvrement du 25 novembre 2010 suivie par l'administration des douanes était celle applicable avant l'entrée en vigueur de l'article L. 80-M du livre des procédures fiscales modifié par la loi de finances rectificative pour 2010, entrée en vigueur le 1er juillet 2011. Si les dispositions de l'article 56 du livre des procédures fiscales, en vertu desquelles la procédure de redressement contradictoire (définie aux articles L. 55 à L. 61 A de ce livre)
n'est pas applicable en matière de contributions indirectes, avaient pour seul effet d'écarter cette procédure, elles ne dispensaient pas l'administration du respect des obligations qui découlaient du principe général des droits de la défense. L'administration des douanes est intervenue au sein de la société COTRAMA le 19 octobre 2009 et a contrôlé l'apurement des DCA émis par cette société à destination de l'entrepositaire agréé anglais RANGEFIELD IMPORT EXPORT. Elle a constaté que tous les exemplaires n°3 étaient rentrés, visés et signés par le destinataire. Elle a pris contact avec les autorités britanniques le 6 novembre 2009, lesquelles ont, dans des courriers des 8 et 17 décembre 2009 (ces courriers étant régulièrement versés aux débats), expliqué que les chargements n'apparaissaient pas dans la comptabilité matière ni dans les registres de RANGEFIELD, que les sociétés PLATINIUM et BEVERAGES Europe, pour le compte desquelles les produits étaient expédiés, n'avaient pas de compte chez RANGEFIELD et que la signature et les tampons des exemplaires n°3 étaient faux. M. [D] [J], directeur de la SARL COTRAMA LOGISTIQUE, a été entendu par les services des douanes le 10 février 2010 ; il a répondu aux questions qui lui ont été posées relativement à ses relations commerciales avec RANGEFIELD et s'agissant des modalités d'expédition des alcools vers cette société. Il a remis aux services des douanes un carton de documents (factures, CMR, ordres de chargement et DCA) le 25 février 2010. Il a été réentendu le 23 novembre 2010, avisé des investigations des autorités britanniques et questionné sur la destination réelle des marchandises non livrées à RANGEFIELD. Il a expliqué qu'il n'avait aucun contrôle sur le transport et ajouté qu'il n'avait aucun soupçon quant à la fictivité des envois à RANGEFIELD. Il a précisé que si les cachets étaient effectivement faux, la société COTRAMA avait été abusée. Il lui a été indiqué que ces faits étaient constitutifs d'une contravention aux articles 302-D, 302-G, 302-M, 302-P, 520-A, 438-3, 614, 614-A du code général des impôts, réprimés par les articles 1791 et 1810-3 de ce code, que les droits fraudés s'élevaient à 1.493.245 euros. Il résulte de ces éléments que la société COTRAMA LOGISTIQUE a été entendue à deux reprises avant l'émission de l'avis de mise en recouvrement, qu'elle a été précisément interrogée sur les modalités des expéditions litigieuses vers l'Angleterre, qu'elle a pu fournir tout document utile sur les opérations et que tous les éléments recueillis lors de l'enquête du service des douanes lui ont été communiqués (en particulier, les éléments permettant d'affirmer que les tampons et signatures attribués à RANGEFIELD sur les 426 DCA reçus par COTRAMA étaient des faux). Il en découle que la SARL COTRAMA LOGISTIQUE a pu formuler ses observations sur les contraventions qui lui sont reprochées. Les droits de la défense ont été respectés même si l'avis de mise en recouvrement a été émis deux jours seulement après la dernière audition du dirigeant de la société COTRAMA, et la demande d'annulation de la procédure, régulière, sera rejetée » ;

ALORS QU'il résulte du principe général des droits de la défense que le contribuable contrôlé doit être informé des motifs et du montant de la taxation encourue, et doit disposer d'un temps suffisant pour faire utilement connaître ses observations sur les motifs et le montant de la taxation envisagée ; qu'en l'espèce, le dirigeant de la société COTRAMA LOGISTIQUE a été informé oralement le 23 novembre 2010 des motifs et du montant de la taxation encourue au titre des accises frappant les marchandises litigieuses ; qu'un avis de mise en recouvrement mettant la somme de 1.493.245 euros à la charge de la société COTRAMA LOGISTIQUE a été émis le 25 novembre 2010 ; que pour juger la procédure régulière, la Cour d'appel a retenu que la société COTRAMA LOGISTIQUE avait été entendue à deux reprises avant l'émission de l'avis de mise en recouvrement, qu'elle avait été entendue sur les modalités des expéditions litigieuses vers l'Angleterre, que le dirigeant de la société COTRAMA LOGISTIQUE avait pu produire des documents, et que les droits de la défense avaient été respectés même si l'avis de mise en recouvrement avait été émis deux jours seulement après la dernière audition du dirigeant de la société COTRAMA LOGISTIQUE ; qu'en statuant ainsi, alors que les motifs et le montant de la taxation n'ont été portés à la connaissance de la société COTRAMA LOGISTIQUE que deux jours avant l'avis de mise en recouvrement, de sorte que cette dernière n'a pas disposé du temps suffisant pour faire utilement connaître ses observations sur la taxation encourue, ce dont il se déduisait que la procédure avait méconnu le principe général des droits de la défense, la Cour a violé les dispositions de l'article L. 56 du Livre des procédures fiscales alors applicables, ensemble le principe général des droits de la défense.

SECOND MOYEN DE CASSATION

Il est fait grief à l'arrêt confirmatif attaqué d'AVOIR débouté la société COTRAMA LOGISITIQUE de l'ensemble de ses

demandes ;

AUX MOTIFS QUE « Sur le fond : Selon l'article 302-P du code général des impôts, l'entrepositaire agréé qui expédie en suspension de droits et sa caution solidaire sont déchargés de leur responsabilité par l'apurement du régime suspensif. A cette fin, l'entrepositaire produit un exemplaire du document d'accompagnement rempli par le destinataire ou comportant la certification du bureau de douane du placement en régime suspensif douanier. A défaut, d'apurement dans les deux mois et demi à compter de la date d'expédition, l'expéditeur en informe l'administration. L'impôt est exigible au terme d'un délai de quatre mois à compter de la date d'expédition, sauf si la preuve est apportée dans ce même délai de la régularité de l'opération ou s'il est établi que l'infraction qui a entraîné la constatation de manquants a été commise hors de France. Il résulte de ces dispositions que la preuve de l'arrivée des produits à destination est apportée par la production de l'exemplaire n°3 du document d'accompagnement de forme administrative ou commerciale. L'envoi de l'exemplaire n°3 du DCA est assuré par le destinataire des produits lorsqu'il s'agit d'un entrepositaire agréé. La prise en charge de l'opération par le destinataire a pour effet de transférer sur sa personne la responsabilité de l'opération et l'accomplissement des formalités d'apurement. Lorsque la production de l'exemplaire n°3 n'est pas possible, selon l'alinéa II de l'article 302-P du code général des impôts, le service des douanes peut admettre d'autres moyens de preuve pour justifier de la réalité de l'expédition et de l'arrivée à destination des produits, en particulier, le double de la facture du vendeur revêtu du cachet de l'acquéreur et de son numéro de TVA, la confirmation écrite par l'acquéreur de la réception des produits avec les références de prise en charge des produits dans sa comptabilité, la facture de transporteur, les documents de transport Il s'agit, en fait, de rapporter la preuve soit de la sortie des produits de la communauté européenne, soit de leur placement sous un régime douanier suspensif (ce qui entraîne un transfert de responsabilité sur l'entreprise ayant souscrit la déclaration de placement sous ce régime). Quand des documents de transport sont produits pour rapporter cette preuve, ils doivent attester de la livraison des produits à destination. S'agissant des 426 transports d'alcool litigieux, la SARL COTRAMA LOGISTIQUE a produit les exemplaires n°3 des titres de mouvement, revêtus d'un cachet de la société RANGEFIELD. Elle a également produit les titres de transport (CMR) faisant état du nom du transporteur et du numéro d'immatriculation des camions. Cependant, il ressort des courriers de l'administration des douanes britanniques que les cachets sont des faux, que les marchandises ne sont pas arrivées à destination de la société RANGEFIELD et qu'elles n'ont pas été prises en compte dans la comptabilité matière de celle-ci. Si les procès-verbaux dressés en Grande [Localité 2], n'ont pas été transmis, il n'en demeure pas moins que les courriers des autorités britanniques ont une valeur probante certaine dès lors qu'ils font état du résultat d'une enquête menée par les douanes britanniques sur leur territoire. En outre, ces résultats sont confirmés par la comparaison du cachet attribué à la société RANGEFIELD sur les documents produits par COTRAMA par rapport aux cachets effectivement utilisés par cette société, lesquels sont très différents. Il en est de même pour la signature du responsable de cette société qui est dissemblable sur les documents de COTRAMA par rapport à celle figurant sur les documents effectivement émis par RANGEFIELD. Il en découle que la preuve de que ce cachet et la signature l'accompagnant sur les exemplaires n°3 remis par COTRAMA sont des faux, est rapportée. La SARL COTRAMA, pour justifier que les produits sont bien arrivés à destination en Angleterre verse aux débats les attestations suivantes : [Localité 4] de M. [O] [B], chauffeur routier international, qui certifie avoir pris en charge des marchandises après de la SARL COTRAMA pour les livrer dans un cash and carry à[Localité 1] (Grande [Localité 2]) et que les documents de douane étaient établis pour RANGEFIELD. Les attestations de M. [G] [C] et de M. [K] [F] rédigées dans le même sens. Il en découle que la marchandise n'a jamais été livrée chez RANGEFIELD ou chez un autre entrepositaire agréé, autorisé à détenir des boissons alcooliques en suspension d'accises. Par ailleurs, les attestations produites aux débats ne suffisent pas pour justifier de l'arrivée des marchandises en Grande [Localité 2] dans la mesure où aucune trace des produits alcooliques n'a pu être retrouvée sur le sol britannique ; il doit en effet être rappelé que selon les services des douanes anglais les sociétés PLATINIUM et Europe BEVERAGES qui auraient commandé les alcools transportés n'ont aucune existence légale. En outre, la trace de passage vers le sol anglais des ensembles routiers, moyen de transport repris dans les DCA produits par COTRAMA, n'a pu être retrouvée par le service des douanes. La SARL COTRAMA a toujours indiqué qu'elle ne maîtrisait pas le transport mais il est apparu lors de l'enquête des douanes, les tracteurs des camions devant livrer les marchandises, devaient s'arrêter à [Localité 3], que les remorques devaient être décrochées de sorte qu'aucune preuve du passage des marchandises en Angleterre ne peut être rapportée. En conséquence, il ne peut être prétendu que les autorités britanniques seraient compétentes pour le recouvrement des droits litigieux. Enfin, la société COTRAMA ne saurait invoquer un cas de force majeure dans la mesure où les transports litigieux en cause sont très nombreux, qu'elle n'a fait aucune vérification s'agissant de la destination effective des marchandises en suspension de droits d'accises sous sa responsabilité, qu'elle n'a pas plus effectué de vérifications quant à l'existence des sociétés PLATINIUM et Europe

BEVERAGES lesquelles n'avaient, au surplus, aucun compte ouvert auprès de la société RANGEFIELD. Si la complicité de la société COTRAMA LOGISTIQUE dans les faits litigieux n'est nullement démontrée, il n'en demeure pas moins que cette absence totale de vérification exclut pour elle le caractère irrésistible ou insurmontable des agissements de ses cocontractants. Dès lors, la société COTRAMA LOGISTIQUE doit être déboutée de sa demande d'annulation de l'avis de mise en recouvrement du 25 novembre 2010, lequel est régulier et fondé. » ;

ALORS, D'UNE PART, QUE l'article 302-P du Code général des impôts, dans sa rédaction alors en vigueur, dispose que l'entrepositaire agréé qui expédie des marchandises en suspension de droits est déchargé de sa responsabilité par l'apurement administratif du régime suspensif ; qu'à cette fin, l'entrepositaire agréé produit un exemplaire du document d'accompagnement des marchandises rempli par le destinataire (dit exemplaire n°3) ou comportant la certification par le bureau de douane du placement en régime suspensif douanier ; qu'en l'espèce, la Cour a relevé que, comme le faisait valoir l'exposante sans être contredite par l'administration des douanes, la société COTRAMA LOGISTIQUE avait produit l'ensemble des exemplaires n°3 des titres de mouvement correspondant aux 426 transports d'alcool litigieux, comportant l'ensemble des mentions exigées par le Code général des impôts pour l'apurement administratif du régime suspensif ; que, pour juger néanmoins que l'apurement n'avait pas eu lieu pour les transports litigieux, de sorte que la société COTRAMA LOGISTIQUE n'était pas déchargée de sa responsabilité, la Cour a retenu qu'il était établi que le cachet de la société britannique destinataire des marchandises, figurant sur les documents d'accompagnement litigieux, était falsifié, de sorte qu'il fallait considérer que ces cachets faisaient défaut et que le régime suspensif n'avait pas été apuré ; qu'en statuant ainsi, alors, en premier lieu, que le régime suspensif est apuré dès lors que le document d'accompagnement comporte les mentions exigées par l'article 302-P du Code général des impôts et qu'il a été reçu par l'expéditeur, en second lieu, que la révélation ultérieure d'une falsification du document d'accompagnement commise par un tiers ne peut remettre en cause l'apurement et la décharge de responsabilité de l'entrepositaire agréé mais pourrait seulement donner lieu à la sanction de l'auteur de la falsification sur le fondement de l'article 1810-3° du Code général des impôts punissant le transport d'alcool avec une expédition altérée ou obtenue par fraude et, en troisième lieu, que la Cour a relevé que la complicité de la société COTRAMA LOGISTIQUE dans la falsification n'était nullement établie, la Cour d'appel a violé les articles 302-D, 302-G, 302-M et 302-P du Code général des impôts, l'article 19 de la directive n°92/12/CEE du 25 février 1992 ainsi que l'article 1810-3° du CGI ;

ALORS D'AUTRE PART, ET SUBSIDIAIREMENT, QUE l'article 20§1 de la directive n°92/12/CEE du 25 février 1992, alors en vigueur, dispose que lorsqu'une irrégularité ou une infraction a été commise en cours de circulation d'une marchandise, entraînant l'exigibilité de l'accise, celle-ci est due dans l'Etat membre où l'irrégularité ou l'infraction a été commise ; que l'article 20§3 de la directive n°92/12/CEE du 25 février 1992 dispose que lorsque les produits soumis à accise n'arrivent pas à destination et qu'il n'est pas immédiatement possible d'établir le lieu où l'irrégularité ou l'infraction à l'origine de cet événement a été commise, l'irrégularité ou l'infraction est réputée avoir été commise dans l'Etat membre de départ, à moins que soit rapportée la preuve de la régularité de l'opération ou du lieu où l'infraction a été effectivement commise ; qu'en outre, l'article 302-P du Code général des impôts dispose qu'à défaut d'apurement dans un délai de deux mois et demi à compter de la date d'expédition, l'impôt est exigible au terme d'un délai de quatre mois à compter de la date d'expédition, à moins que la preuve soit apportée de la régularité de l'opération ou qu'il soit établi que l'infraction ayant entraîné la constatation de manquants a été commise hors de France ; qu'il résulte de ces textes que l'Etat compétent pour recouvrer la taxe est déterminé en fonction du lieu de la commission de l'infraction à l'origine des manquants et non du point de savoir à quel endroit les marchandises sont parvenues ; qu'en l'espèce, la Cour a relevé, d'une part, que les cachets de la société destinataire figurant sur les exemplaires n°3 des documents d'accompagnement concernant les 426 transports d'alcool litigieux étaient falsifiés et, d'autre part, qu'il était établi que les marchandises n'avaient pas été livrées en Grande-Bretagne ; que la Cour en a déduit qu'il ne pouvait être prétendu que les autorités britanniques étaient compétentes pour le recouvrement des droits litigieux ; qu'en se bornant, pour juger que les accises litigieuses n'étaient pas exigibles en Grande Bretagne, à relever que les marchandises n'étaient pas arrivées en Grande Bretagne, alors qu'il lui incombait de rechercher si la falsification des cachets de la société Rangefield Import Export avait été commise en France ou hors de France, la Cour d'appel a privé sa décision de base légale au regard de l'article 20 de la directive n°92/12/CEE du 25 du 25 février 1992, ensemble les articles 302-D, 302-G, 302-M et 302-P du Code général des impôts.

Décision **attaquée**

Cour d'appel de douai 1a
2 juin 2014 (n°14/00745)

Les **dates clés**

- Cour de cassation Chambre commerciale financière et économique 18-10-2016
- Cour d'appel de Douai 1A 02-06-2014