16 juin 2011

Cour de cassation

Pourvoi n° 10-86.383

Chambre criminelle

Publié au Bulletin

ECLI:FR:CCASS:2011:CR03683

Titres et sommaires

DOUANES - contraventions douanières - navire - navire de plaisance - lettre de pavillon commercial délivrée par un etat étranger - absence d'équivalence - inscription sur les registres officiels nationaux ou étrangers des navires - portée

Il résulte de l'article 262 II 2° du code général des impôts que sont exonérées de la TVA les opérations de livraison, de réparation, de transformation, d'entretien, d'affrètement et de location portant sur les navires de commerce maritime, pour autant que ces derniers soient inscrits comme navire de commerce sur les registres officiels d'une autorité administrative française ou étrangère. La lettre de pavillon commerciale délivrée par un Etat étranger à un navire de plaisance en vue de son utilisation à des fins commerciales ne vaut pas inscription sur les registres officiels nationaux ou étrangers des navires, au sens du texte précité

Texte de la **décision**

LA COUR DE CASSATION, CHAMBRE CRIMINELLE, a rendu l'arrêt suivant :
Statuant sur le pourvoi formé par
- L'administration des douanes, partie poursuivante,
contre l'arrêt de la cour d'appel de RENNES, 3e chambre, en date du 13 juillet 2010, qui l'a déboutée de ses demandes après relaxe de la société Catasailing.com des chefs d'importation sans déclaration de marchandises non prohibées ou fortement taxées, défaut de passeport pour navire étranger à la mer et défaut de paiement de droit de passeport ;
Vu les mémoires, en demande et en défense, produits ;
Sur le premier moyen de cassation, pris de la violation de l'article 15 de la 6ème directive du Conseil n° 77/388 du 17 mai 1977, des articles 262-II et 291 du code général des impôts, des articles 411, 412, 417 et 437 du code des douanes et des articles 591 et 593 du code de procédure pénale ;
"en ce que l'arrêt confirmatif attaqué a déclaré l'EURL Catasailing.com non coupable pour l'ensemble des faits qui lui étaient reprochés et l'a, en conséquence, renvoyé des fins de la poursuite ;
"aux motifs propres qu'il convient en premier lieu de retenir que la prévenue et la partie poursuivante ne sont en désaccord que sur l'interprétation à donner aux articles 262-II, 2°, 3° et 7° et 291-II, 5° du code général des impôts et de leur applicabilité à l'espèce ; qu'il n'est imputé à l'EURL Catasailing.com aucune manoeuvre frauduleuse dans les démarches qu'elle a effectuées ; qu'elle établit encore avoir agi en totale transparence vis-à-vis des douanes, notamment lors de sa mise en conformité aux Antilles ; qu'il ne lui est pas reproché d'avoir sollicité et obtenu un pavillon belge ; qu'ainsi, même en matière contraventionnelle une telle attitude n'est pas indifférente ; et que l'on peut s'étonner des suites pénales données à un contentieux fiscal clairement identifié ; que la notion d'immatriculation « au commerce » demeure relativement floue, puisque les douanes considèrent que cette condition ne serait pas remplie à défaut d'une inscription du « Neptune's Car » au registre du commerce ; alors que les parties sont convenues oralement à l'audience qu'un navire en tant que tel – à la différence de la société commerciale qui en est éventuellement propriétaire – ne

pouvait obtenir une telle inscription ; que la partie poursuivante fait valoir que la réglementation belge est telle que l'octroi d'un pavillon commercial n'a pas pour effet d'ôter au bâtiment en cause son classement dans la catégorie « plaisance » ; que cependant cette qualification n'est pas contestée et est sans incidence sur le litige, puisque les textes du code général des impôts et les prescriptions du Bulletin officiel des douanes sont justement relatives à l'extension à certains bateaux de plaisance du statut douanier des navires de commerce ; que la condition d'affection exclusive du catamaran à un usage commercial n'est pas en l'espèce contestée au vu des contrats d'affrètement produits par la prévenue ; qu'enfin, les approximations de la poursuite, déjà constatées par le premier juge, sont contraires au principe de rigueur du droit pénal ; que la décision déférée sera donc confirmée ;
"et aux motifs adoptés que l'article 15 de la 6ème directive du Conseil (modifiée) n° 77/388 du 17 mai 1977 en matière d'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires exonère du paiement de la TVA en ses points 4 et 5 les « livraisons (...) de bateaux affectés à la navigation en haute mer et assurant un trafic rémunéré de voyageurs ou l'exercice d'une activité commerciale, industrielle ou de pêche », mesure transposée par l'article 262-II-2° du code général des impôts, lequel dispose, en sa version en vigueur au moment des faits : « (Sont également exonérées de la taxe sur la valeur ajoutée) les opérations de livraison, de réparation, de transformation, d'entretien, d'affrètement et de location portant sur : - les navires de commerce maritime, - les bateaux utilisés pour l'exercice d'une activité industrielle en haute mer, - les bateaux affectés à la pêche professionnelle maritime (...) » ; que le Bulletin officiel des douanes n° 6603 du 24 juin 2004, intitulé « régime fiscal et douanier de la navigation de plaisance commerciale », document à valeur normative, dispose : « la présente instruction a pour objet d'informer le service et les usagers des modalités de mise en oeuvre de la réglementation fiscale et douanière applicable à certains navires de type plaisance exploités sur les côtes françaises à titre lucratif. Etablie en collaboration avec les services concernés du ministère chargé des transports, de la direction de la législation fiscale et les professionnels, elle constitue la doctrine de l'administration visant à compléter, en la matière, les textes existants qui n'ont en effet pas prévu de dispositions propres à répondre aux spécificités de ces navires, utilisés à la fois à des fins de plaisance et dans le cadre d'une activité commerciale ; qu'elle est applicable dès sa publication et annule toute instruction antérieure qui lui serait contraire. Actuellement, l'exonération de TVA prévue à l'article 262-II-2° du code général des impôts concerne notamment les navires de commerce, c'est-à-dire les navires maritimes utilisés pour une activité commerciale de transport de marchandises, de voyageurs ou d'excursions touristiques ; qu'il a paru possible d'assimiler dorénavant aux navires de commerce certains navires de plaisance affectés à une activité commerciale ; que cette doctrine aboutit à leur appliquer les exonérations de TVA prévues par les articles 262-II-2°, 3°, 6° et 7° et 291-II-5° du code général des impôts » ; que pour être admis au bénéfice de cette exonération de la TVA et du droit de passeport, les navires dont il est question doivent satisfaire aux trois conditions cumulatives édictées par ce texte : le navire doit être immatriculé au commerce, le navire doit être utilisé exclusivement dans le cadre de contrats de location ou d'affrètement, le navire doit être doté d'un équipage permanent ; que les deux dernières conditions ne sont pas réellement discutées, M. X... justifiant pleinement de l'utilisation commerciale du « Neptune's Car » et de la permanence de son équipage et l'administration des douanes, partie poursuivante, ne rapportant d'ailleurs aucun élément de preuve contraire ; que la discussion porte finalement sur la notion d'immatriculation au commerce invoquée par le Bulletin officiel des douanes n° 6603 ; que sur cette question, l'administration des douanes considère que seule une immatriculation au registre du commerce et des sociétés, en l'occurrence belge, caractérise l'immatriculation au commerce visée par son instruction n° 6603 ; qu'or, il n'est pas contesté et cela résulte notamment de l'arrêté royal du 4 juin 1999 relatif à l'inscription et à l'enregistrement des bateaux de plaisance, que la lettre de pavillon commerciale dont se prévaut M. X... constitue la lettre de mer d'un bateau de plaisance destiné à la location ou au transport d'au maximum douze personnes ; qu'il n'est effectivement nullement question d'une inscription au registre du commerce et des sociétés ; que, cependant, la demande de lettre de pavillon entraîne en même temps l'inscription dans le registre des bateaux de plaisance, avec reconnaissance de l'utilisation commerciale du navire ; qu'il convient de rappeler que le droit pénal est d'interprétation stricte ; qu'or, en restreignant l'exonération de TVA litigieuse aux seuls navires de plaisance immatriculés au registre du commerce et des sociétés, l'administration fiscale ajoute au Bulletin officiel des douanes n° 6603 une condition que ce texte ne contient pas ; que sur cette question, le Bulletin officiel des douanes n° 6603 dispose en effet : « a) – le navire doit être immatriculé au commerce ; que le respect de cette condition doit être attesté par la présentation d'un certificat d'immatriculation dans cette catégorie ou de tout document valant attestation d'immatriculation au commerce selon la législation du pays dont le navire bat le pavillon ; que cette exigence sera considérée comme non satisfaite dans le cas où le certificat ne fera pas expressément mention de la catégorie « commerce » ou d'une utilisation commerciale ; qu'en l'absence de cette mention, aucune franchise de droits et taxes ne sera accordée au titre de la présente instruction » ; que le présent tribunal considère par conséquent que L'EURL Catasailing.com justifie par la production de sa lettre de pavillon

commerciale du certificat d'immatriculation au commerce exigé par le Bulletin officiel des douanes n° 6603, le document litigieux faisant d'ailleurs expressément mention d'une utilisation commerciale, comme exigé par le texte discuté ; qu'en conséquence, il est démontré que L'EURL Catasailing.com pouvait bénéficier de l'exonération de TVA et du droit de passeport, outre que la contravention douanière d'importation sans déclaration d'un navire de plaisance n'est pas caractérisée, M. X... produisant d'ailleurs plusieurs documents officiels de ses échanges avec l'administration douanière, notamment la direction inter-régionale Antilles-Guyane ; que l'EURL Catasailing.com sera donc renvoyée des fins des poursuites ;

"1°) alors que seuls les navires de plaisance inscrits sur le registre officiel des navires de commerce d'une autorité administrative française ou étrangère peuvent bénéficier de l'exonération de TVA et de droit de passeport ; qu'en affirmant que L'EURL Catasailing.com justifierait d'un certificat d'immatriculation du navire « Neptune's Car » au commerce par la production de sa lettre de pavillon commercial belge, quand ce navire n'était pas inscrit sur le registre des navires de commerce de l'Etat français ou de l'Etat belge, la cour d'appel a violé les textes susvisés ;

"2°) alors que l'administration des douanes avait fait valoir, dans ses écritures, que « l'immatriculation au commerce constitue une condition objective dont le respect est attaché par l'inscription du navire sur le registre des navires de commerce de l'Etat du pavillon » ; qu'en affirmant que l'administration des douanes considérerait que cette condition ne serait pas remplie à défaut d'une inscription du « Neptune's Car » au registre du commerce et des sociétés, la cour d'appel a entaché sa décision d'une contradiction de motifs en violation des textes susvisés" ;

Sur le second moyen de cassation, pris de la violation de l'article 15 de la 6ème directive du Conseil n° 77/388 du 17 mai 1977, des articles 262-II et 291 du code général des impôts, des articles 411, 412, 417 et 437 du code des douanes et des articles 591 et 593 du code de procédure pénale ;

"en ce que l'arrêt confirmatif attaqué a déclaré l'EURL Catasailing.com non coupable pour l'ensemble des faits qui lui étaient reprochés et l'a, en conséquence, renvoyé des fins de la poursuite ;

"aux motifs propres qu'il convient en premier lieu de retenir que la prévenue et la partie poursuivante ne sont en désaccord que sur l'interprétation à donner aux articles 262-II, 2°, 3° et 7° et 291-II, 5° du code général des impôts et de leur applicabilité à l'espèce ; qu'il n'est imputé à l'EURL Catasailing.com aucune manoeuvre frauduleuse dans les démarches qu'elle a effectuées ; qu'elle établit encore avoir agi en totale transparence vis à vis des douanes, notamment lors de sa mise en conformité aux Antilles ; qu'il ne lui est pas reproché d'avoir sollicité et obtenu un pavillon belge ; qu'ainsi, même en matière contraventionnelle une telle attitude n'est pas indifférente ; et que l'on peut s'étonner des suites pénales données à un contentieux fiscal clairement identifié ; que la condition d'affection exclusive du catamaran à un usage commercial n'est pas en l'espèce contestée au vu des contrats d'affrètement produits par la prévenue ; que le fait qu'il dispose d'un équipage permanent ne peut davantage être discuté, dans la mesure où la cour ne peut, sans ajouter à la loi une condition qu'elle ne pose pas, apprécier les qualifications du skipper du navire en cause ; qu'enfin, les approximations de la poursuite, déjà constatées par le premier juge, sont contraires au principe de rigueur du droit pénal ; que la décision déférée sera donc confirmée ;

"et aux motifs adoptés que l'article 15 de la 6ème directive du Conseil (modifiée) n° 77/388 du 17 mai 1977 en matière d'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires exonère du paiement de la TVA en ses points 4 et 5 les « livraisons (...) de bateaux affectés à la navigation en haute mer et assurant un trafic rémunéré de voyageurs ou l'exercice d'une activité commerciale, industrielle ou de pêche », mesure transposée par l'article 262-II-2° du code général des impôts, lequel dispose, en sa version en vigueur au moment des faits : « (Sont également exonérées de la taxe sur la valeur ajoutée) les opérations de livraison, de réparation, de transformation, d'entretien, d'affrètement et de location portant sur : - les navires de commerce maritime, - les bateaux utilisés pour l'exercice d'une activité industrielle en haute mer, - les bateaux affectés à la pêche professionnelle maritime (...) » ; que le Bulletin officiel des douanes n° 6603 du 24 juin 2004, intitulé « régime fiscal et douanier de la navigation de plaisance commerciale », document à valeur normative, dispose : « la présente instruction a pour objet d'informer le service et les usagers des modalités de mise en oeuvre de la réglementation fiscale et douanière applicable à certains navires de type plaisance exploités sur les côtes françaises à titre lucratif. Etablie en collaboration avec les services concernés du ministère chargé des transports, de la direction de la législation fiscale et les professionnels, elle constitue la doctrine de l'administration visant à compléter, en la matière, les textes existants qui n'ont en effet pas prévu de dispositions propres à répondre aux spécificités de ces navires, utilisés à la fois à des fins de plaisance et dans le cadre d'une activité commerciale. Elle est applicable dès sa publication et annule toute instruction antérieure qui lui serait contraire ; qu'actuellement, l'exonération de TVA prévue à l'article 262-II-2° du code général des impôts concerne notamment les navires de commerce, c'est-à-dire les navires maritimes utilisés pour une activité commerciale de transport de marchandises, de voyageurs ou d'excursions touristiques ; qu'il a paru possible d'assimiler dorénavant aux navires de

commerce certains navires de plaisance affectés à une activité commerciale ; que cette doctrine aboutit à leur appliquer les exonérations de TVA prévues par les articles 262-II-2°, 3°, 6° et 7° et 291-II-5° du code général des impôts » ; que, pour être admis au bénéfice de cette exonération de la TVA et du droit de passeport, les navires dont il est question doivent satisfaire aux trois conditions cumulatives édictées par ce texte : le navire doit être immatriculé au commerce, le navire doit être utilisé exclusivement dans le cadre de contrats de location ou d'affrètement, le navire doit être doté d'un équipage permanent ; que les deux dernières conditions ne sont pas réellement discutées, M. X... justifiant pleinement de l'utilisation commerciale du « Neptune's Car » et de la permanence de son équipage et l'administration des douanes, partie poursuivante, ne rapportant d'ailleurs aucun élément de preuve contraire ; qu'en conséquence, il est démontré que l'EURL Catasailing.com pouvait bénéficier de l'exonération de TVA et du droit de passeport, outre que la contravention douanière d'importation sans déclaration d'un navire de plaisance n'est pas caractérisée, M. X... produisant d'ailleurs plusieurs documents officiels de ses échanges avec l'administration douanière, notamment la direction inter-régionale Antilles-Guyane ; que l'EURL Catasailing.com sera donc renvoyée des fins des poursuites ;
" alors que tout jugement doit contenir des motifs propres à justifier sa décision et répondre aux chefs péremptoires des conclusions des parties ; que seuls les navires de plaisance dotés d'un équipage permanent peuvent bénéficier de l'exonération de TVA et de droit de passeport ; que la permanence de cet équipage ne peut être démontrée que par l'inscription de l'équipage aux affaires maritimes et par la production d'un rôle d'équipage ; qu'en affirmant que le fait que le navire « Neptune's Car » disposerait d'un équipage permanent ne pourrait être discuté, dans la mesure où elle ne pourrait, sans ajouter à la loi une condition qu'elle ne prévoirait pas, apprécier les qualifications du skipper du navire en cause, sans répondre au moyen par lequel l'administration des douanes faisait valoir que l'existence d'un équipage permanent n'était pas prouvée dès lors que M. X... avait déclaré qu'il n'était pas inscrit aux affaires maritimes et qu'il n'avait pas produit de rôle d'équipage, la cour d'appel a violé les textes susvisés" ;
Les moyens étant réunis ;
Vu l'article 593 du code de procédure pénale, ensemble l'article 262-II du code général des impôts ;
Attendu que tout jugement ou arrêt doit contenir les motifs propres à justifier la décision et répondre aux chefs péremptoires des conclusions des parties ; que l'insuffisance ou la contradiction de motifs équivaut à leur absence ;
Attendu qu'il résulte de l'arrêt attaqué et du jugement dont il adopte les motifs qu'à la suite d'un contrôle des douanes d'un navire de plaisance, battant pavillon étranger, en escale en France, appartenant à la société Catasailing.com dont M. X... est le gérant, cette dernière est poursuivie pour importation sans déclaration de marchandise ni prohibée ni fortement taxée, défaut de passeport pour navire étranger à la mer et défaut de paiement de droit de passeport, contraventions douanières prévues et réprimées par les articles 412 et 411 du code des douanes ;
Attendu que, pour relaxer la prévenue des chefs précités et débouter l'administration des douanes de ses demandes, l'arrêt, après avoir relevé, notamment, que la notion d'immatriculation au commerce d'un navire demeure relativement floue, retient, au vu des contrats d'affrètement produits, l'affectation exclusive du navire de la prévenue à un usage commercial ; que les juges ajoutent que le fait que celui-ci dispose d'un équipage permanent ne peut être discuté, dans la mesure où, sans ajouter à la loi une condition qu'elle ne pose pas, il n'y a pas lieu d'apprécier les qualifications du skipper du navire en cause ;
Mais attendu qu'en statuant ainsi, et alors que, d'une part, la lettre de pavillon commercial délivrée par un Etat étranger à un navire de plaisance en vue de son utilisation à des fins commerciales, ne vaut pas inscription sur les registres officiels nationaux ou étrangers des navires de commerce, au sens de l'article 262-II-2° du code général des impôts, d'autre part, en s'abstenant de répondre comme elle l'a fait au chef péremptoire des conclusions de la partie poursuivante qui soutenait que l'exonération de la TVA n'est applicable que si le navire de plaisance est doté d'un équipage permanent, la cour d'appel n'a pas justifié sa décision ;
D'où il suit que la cassation est encourue ;
Par ces motifs :
CASSE et ANNULE, en toutes ses dispositions, l'arrêt de la cour d'appel de Rennes, en date du 13 juillet 2010, et pour qu'il soit à nouveau jugé, conformément à la loi,
RENVOIE la cause et les parties devant la cour d'appel de Caen, à ce désignée par délibération spéciale prise en chambre du conseil ;
ORDONNE l'impression du présent arrêt, sa transcription sur les registres du greffe de la cour d'appel de Rennes et sa mention en marge ou à la suite de l'arrêt annulé ;
Ainsi jugé et prononcé par la Cour de cassation, chambre criminelle, en son audience publique, les jour, mois et an que dessus ;
Etaient présents aux débats et au délibéré, dans la formation prévue à l'article 567-1-1 du code de procédure pénale : M.

Louvel président, M. Bayet conseiller rapporteur, M. Dulin conseiller de la chambre ;
Greffier de chambre : Mme Daudé ;
En foi de quoi le présent arrêt a été signé par le président, le rapporteur et le greffier de chambre ;

Décision **attaquée**

Cour d'appel de rennes
13 juillet 2010