

4 janvier 2023

Cour de cassation

Pourvoi n° 19-21.884

Chambre commerciale financière et économique - Formation de section

Publié au Bulletin

ECLI:FR:CCASS:2023:CO00019

Titres et sommaires

IMPOTS ET TAXES - Contributions directes - Tabac - Contrôle sur les lieux d'exercice de l'activité - Possibilité

Il résulte des articles L. 26 et L. 27 du livre des procédures fiscales que les agents de l'administration des douanes peuvent intervenir dans tous les lieux d'exercice d'activités soumises à contributions indirectes sans formalité préalable et sans que leur contrôle puisse être retardé, pour y procéder à des inventaires, aux opérations nécessaires à la constatation et à la garantie de l'impôt et, généralement, aux contrôles qualitatifs et quantitatifs prévus par la loi, pendant des intervalles de temps fixés par le second de ces textes, sauf disposition particulière. Dès lors, est inopérant le moyen qui postule que de telles opérations ne pourraient être effectuées qu'en application de l'article L. 34 du livre des procédures fiscales

PREUVE - Règles générales - Moyen de preuve - Admissibilité - Système de vidéosurveillance - Condition

Il résulte des articles 9 du code de procédure civile et L. 238 du livre des procédures fiscales qu'afin d'apporter la preuve contraire de faits constatés dans un procès-verbal dressé par des agents de l'administration des douanes, un redevable de contributions indirectes est fondé à produire la captation de l'image d'un agent de cette administration réalisée à partir d'un système de vidéosurveillance destiné à assurer la sécurité de ses locaux, même si l'agent n'était pas informé de cette captation, sauf s'il est en est résulté une atteinte aux droits de la personnalité de ce dernier disproportionnée au but recherché

IMPOTS ET TAXES - Redressement et vérifications (règles communes) - Contributions indirectes - Procès-verbal - Preuve contraire - Système de vidéosurveillance - Condition

PROTECTION DES DROITS DE LA PERSONNE - Respect de la vie privée - Droit à l'image - Etendue

Texte de la décision

Entête

COMM.

CH.B

COUR DE CASSATION

Audience publique du 4 janvier 2023

Cassation partielle

M. VIGNEAU, président

Arrêt n° 19 FS-B

Pourvoi n° E 19-21.884

R É P U B L I Q U E F R A N Ç A I S E

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

ARRÊT DE LA COUR DE CASSATION, CHAMBRE COMMERCIALE, FINANCIÈRE ET ÉCONOMIQUE, DU 4 JANVIER 2023

1°/ la société Massis import export Europe, société à responsabilité limitée, dont le siège est [Adresse 3],

2°/ la société 2M & associés, société d'exercice libéral à responsabilité limitée, dont le siège est [Adresse 4], en la personne de Mme [V] [L], agissant en qualité d'administrateur judiciaire de la société Massis import export Europe,

3°/ M. [W] [A], domicilié [Adresse 5], agissant en qualité de mandataire judiciaire et de commissaire à l'exécution du plan de sauvegarde de la société Massis import export Europe,

ont formé le pourvoi n° E 19-21.884 contre l'arrêt rendu le 27 mai 2019 par la cour d'appel de Paris (pôle 5, chambre 10), dans le litige les opposant :

1°/ au directeur de la direction nationale du renseignement et des enquêtes douanières (DNRED), domicilié [Adresse 2],

2°/ au receveur régional de la direction nationale du renseignement et des enquêtes douanières, domicilié [Adresse 2],

défendeurs à la cassation.

Les demandeurs invoquent, à l'appui de leur pourvoi, les trois moyens de cassation annexés au présent arrêt.

Le dossier a été communiqué au procureur général.

Sur le rapport de Mme Lion, conseiller référendaire, les observations de la SCP Gatineau, Fattaccini et Rebeyrol, avocat de la société Massis import export Europe, de la société 2M & associés, ès qualités, et de M. [A], ès qualités, de la SCP Foussard et Froger, avocat du directeur de la direction nationale du renseignement et des enquêtes douanières et du receveur régional de la direction nationale du renseignement et des enquêtes douanières, et l'avis de M. Lecaroz, avocat général, après débats en l'audience publique du 8 novembre 2022 où étaient présents M. Vigneau, président, Mme Lion, conseiller référendaire rapporteur, M. Mollard, conseiller doyen, Mmes Graff-Daudret, Daubigney, M. Ponsot, Mmes Fevre, Ducloz, M. Alt, conseillers, MM. Guerlot, Blanc, Mmes Lefevre, Tostain, MM. Boutié, Maigret, conseillers référendaires, M. Lecaroz, avocat général, et Mme Fornarelli, greffier de chambre,

la chambre commerciale, financière et économique de la Cour de cassation, composée, en application de l'article R. 431-5 du code de l'organisation judiciaire, des président et conseillers précités, après en avoir délibéré conformément à la loi, a rendu le présent arrêt.

Exposé du litige

Faits et procédure

1. Selon l'arrêt attaqué (Paris, 27 mai 2019), la société Massis import export Europe (la société Massis), qui importe d'un pays tiers à l'Union européenne des tabacs manufacturés, bénéficie du statut d'entrepositaire agréé l'autorisant à stocker du tabac en suspension du droit de consommation sur les tabacs manufacturés.
2. A la suite d'un contrôle de ses entrepôts, l'administration des douanes lui a notifié plusieurs infractions à la réglementation en matière de contributions indirectes le 1er octobre 2015 et a émis à son encontre un avis de mise en recouvrement (AMR) le 19 octobre 2015.
3. Après le rejet de sa contestation, la société Massis a assigné l'administration des douanes en annulation de l'AMR et de la décision de rejet.
4. Un jugement du 16 novembre 2017 a mis la société Massis en procédure de sauvegarde, cette procédure ayant abouti à l'arrêt d'un plan de sauvegarde. M. [A], en sa qualité de mandataire judiciaire et commissaire à l'exécution du plan de la société, et la Selarl 2M & associés, prise en la personne de Mme [L], en sa qualité d'administrateur judiciaire, sont intervenus à l'instance d'appel.

Moyens

Sur le troisième moyen, ci-après annexé

5. En application de l'article 1014, alinéa 2, du code de procédure civile, il n'y a pas lieu de statuer par une décision spécialement motivée sur ce moyen qui n'est manifestement pas de nature à entraîner la cassation.

Sur le deuxième moyen, pris en sa première branche, qui est préalable

Enoncé du moyen

6. La société Massis fait grief à l'arrêt de déclarer l'AMR du 19 octobre 2015 régulier, tant sur la forme que sur le fond, de confirmer la décision de rejet du 28 avril 2016 et de rejeter l'intégralité de ses demandes, alors « que selon l'article L. 34 du livre des procédures fiscales, chez les entrepositaires agréés, les agents de l'administration peuvent intervenir dans les magasins, caves et celliers, en vue d'effectuer les vérifications nécessaires à la constatation des quantités de boissons restant en magasin ou de s'assurer de la régularité des opérations ; que ce type de contrôle ne vise que les entrepositaires agréés de boissons, et non ceux de tabacs ; qu'en l'espèce, il était constant que la société Massis était entrepositaire agréé de tabacs ; qu'il résulte du procès-verbal d'intervention du 11 juin 2015 que le contrôle a été effectué dans le cadre de l'article L. 34 du livre des procédures fiscales ; qu'en refusant d'invalider les opérations de contrôle, pourtant réalisées dans un cadre non conforme à l'activité de la personne contrôlée, la cour d'appel a violé l'article L. 34 du livre des procédures fiscales. »

Motivation

Réponse de la Cour

7. Il résulte des articles L. 26 et L. 27 du livre des procédures fiscales que les agents de l'administration des douanes peuvent intervenir dans tous les lieux d'exercice d'activités soumises à contributions indirectes sans formalité préalable et sans que leur contrôle puisse être retardé, pour y procéder à des inventaires, aux opérations nécessaires à la constatation et à la garantie de l'impôt et, généralement, aux contrôles qualitatifs et quantitatifs prévus par la loi, pendant des intervalles de temps fixés par le second de ces textes, sauf disposition particulière.

8. Le moyen, qui postule que de telles opérations ne pourraient être effectuées qu'en application de l'article L. 34 du livre des procédures fiscales, est inopérant.

Moyens

Mais sur le premier moyen, pris en sa deuxième branche

Enoncé du moyen

9. La société Massis fait grief à l'arrêt d'écarter des débats ses pièces numérotées 17, 20, 21, 22, 27 et 32, de déclarer l'AMR du 19 octobre 2015 régulier, tant sur la forme que sur le fond, de confirmer la décision de rejet du 28 avril 2016 et de rejeter l'intégralité de ses demandes, alors « que la production en justice par une partie d'images et enregistrements issus de la vidéosurveillance de ses locaux, filmant la partie adverse ou ses représentants sans que ceux-ci en ait été informés, ne constitue pas en soi une atteinte au principe de loyauté de la preuve ; que ce mode de preuve ne peut être déloyal que s'il porte atteinte à un droit essentiel ou une liberté fondamentale de la partie à qui la preuve est opposée en justice, ou de la personne filmée ; qu'en décidant d'écarter les pièces n° 17, 20, 21, 22, 27 et 32 de la société Massis, comme ayant été obtenues par un procédé déloyal, au seul prétexte que les agents des douanes n'avaient pas été informés de ce que le déroulement de leurs opérations était filmé, sans relever aucune atteinte aux droits ou libertés de l'administration des douanes ou de ses agents, la cour d'appel a violé les articles 9 du code de procédure civile et 6 § 1 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales. »

Motivation

Réponse de la Cour

Vu les articles 9 du code de procédure civile et L. 238 du livre des procédures fiscales :

10. Il résulte de ces textes qu'afin d'apporter la preuve contraire de faits constatés dans un procès-verbal dressé par des agents de l'administration des douanes, un redevable de contributions indirectes est fondé à produire la captation de l'image d'un agent de cette administration réalisée à partir d'un système de vidéosurveillance destiné à assurer la sécurité de ses locaux, même si l'agent n'était pas informé de cette captation, sauf s'il est en est résulté une atteinte aux droits de la personnalité de ce dernier disproportionnée au but recherché.

11. Pour écarter des débats les pièces numérotées 17, 20, 21, 22, 27 et 32 correspondant à des images des agents des douanes extraites d'une vidéosurveillance réalisée dans les locaux de la société Massis pendant les opérations de contrôle, l'arrêt retient que la production de ces images enregistrées sans preuve du consentement tacite, certain et non équivoque de ces agents est irrecevable comme contraire aux dispositions des articles 9 du code de procédure civile et 6 § 1 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales ainsi qu'au principe de loyauté dans l'administration de la preuve.

12. En statuant ainsi, alors qu'aucune atteinte aux droits de la personnalité des agents de l'administration des douanes pouvant résulter de l'utilisation de ces images à titre de preuves n'était alléguée, la cour d'appel a violé les textes susvisés.

Dispositif

PAR CES MOTIFS, et sans qu'il y ait lieu de statuer sur les autres griefs, la Cour :

CASSE ET ANNULE, sauf en ce qu'il donne acte à M. [A] et à Mme [L] - Selarl 2M & associés, en leurs qualités respectives de mandataire judiciaire et d'administrateur judiciaire de la société Massis import expert Europe, de leur intervention volontaire et en ce qu'il met hors de cause Mme [L] en sa qualité d'administrateur judiciaire de la société, l'arrêt rendu le 27 mai 2019, entre les parties, par la cour d'appel de Paris ;

Remet, sauf sur ces points, l'affaire et les parties dans l'état où elles se trouvaient avant cet arrêt et les renvoie devant la cour d'appel de Versailles ;

Condamne le directeur de la direction nationale du renseignement et des enquêtes douanières et le receveur régional de la direction nationale du renseignement et des enquêtes douanières aux dépens ;

En application de l'article 700 du code de procédure civile, rejette la demande formée par le directeur de la direction nationale du renseignement et des enquêtes douanières et le receveur régional de la direction nationale du renseignement et des enquêtes douanières et les condamne à payer à la société Massis import expert Europe, à M. [A], en sa qualité de mandataire judiciaire et commissaire à l'exécution du plan de la société, et à la Selarl 2M & associés, prise en la personne de Mme [L], en sa qualité d'administrateur judiciaire, la somme globale 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 partiellement 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 quatre janvier deux mille vingt-trois.

Moyens annexés

MOYENS ANNEXES au présent arrêt

Moyens produits par la SCP Gatineau, Fattaccini et Rebeyrol, avocat aux Conseils, pour la société Massis import export Europe, la société 2M & associés, agissant en qualité d'administrateur judiciaire de la société Massis import export Europe et M. [A], agissant en qualité de mandataire judiciaire et de commissaire à l'exécution du plan de sauvegarde de la société Massis import export Europe.

PREMIER MOYEN DE CASSATION

Il est fait grief à l'arrêt attaqué d'AVOIR rejeté des débats les pièces n° 17, 20, 21, 22, 27 et 32 de la société Massis import export Europe, et par conséquent, par confirmation du jugement déféré, d'AVOIR déclaré l'avis de mise en recouvrement n° 2015/60 du 19 octobre 2015 régulier, tant sur la forme que sur le fond, d'AVOIR confirmé la décision de rejet de contestation de l'avis de mise en recouvrement du 28 avril 2016, d'AVOIR débouté la société Massis import export Europe de l'intégralité de ses demandes et d'AVOIR condamné la société Massis import export Europe à verser au Directeur de la DNRED et à l'administration des douanes, prise en la personne du receveur régional de la DNRED, la somme de 3000 euros sur le fondement de l'article 700 du code de procédure civile.

AUX MOTIFS QUE « Sur la demande de rejet de pièces : Considérant que l'administration des douanes demande à la cour de rejeter les pièces de l'appelante numérotées 17, 20, 21, 22, 27 et 32 portant sur des production d'images en raison de leur obtention déloyale ; qu'il est soutenu qu'aucune information n'a été donnée sur la présence d'une vidéo surveillance à l'intérieur des locaux au sein desquels se sont déroulées les opérations de contrôle ; Considérant que la société Massis Import Expert Europe soutient qu'un affichage visible était apposé informant de la présence de caméras ; Mais considérant que si l'appelante verse aux débats en pièce n° 27 une photographie non datée montrant la présence d'un affichage d'information d'une vidéosurveillance sur la porte d'entrée d'un bâtiment, cet élément est insuffisant pour prouver que lors des opérations de contrôle effectuées le 11 juin 2015 dans les locaux de la société Massis Distribution, [Adresse 1]), les agents des douanes aient été informés de ce que le déroulement de leurs opérations était filmé ; qu'à défaut cet enregistrement d'images sans preuve d'une information préalable est déloyal en application de l'article 9 du code de procédure civile et de l'article 6 § 1 de la convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales et du principe de loyauté dans l'administration de la preuve ; qu'il convient de faire droit à la demande tendant à écarter des débats les pièces de l'appelante numérotées 17, 20, 21, 22, 27 et 32 » ;

ET AUX MOTIFS ÉVENTUELLEMENT ADOPTES QUE « Pour corroborer ses dires, la demanderesse verse aux débats deux photographies et plusieurs captures d'images extraites des caméras de vidéosurveillance installées sur son site d'exploitation ainsi qu'un procès-verbal de constat d'huissier du 23 septembre 2015. L'administration des douanes soutient en défense que les photographies et captures d'images de vidéosurveillance produites par la demanderesse doivent être écartées dans la mesure où elles ne constituent pas des preuves régulières, celles-ci violant les dispositions de l'article 9 du Code de procédure civile et de la loi n° 78-17 du 6 janvier 1978 relative à l'informatique, aux fichiers et aux libertés. Toutefois, la Commission Nationale Informatique et Libertés et ses dispositions ne sont pas concernées par les enregistrements visuels de vidéosurveillance dont la compétence est prévue lorsqu'il s'agit de constituer un fichier nominatif, ce qui n'est pas le cas en l'espèce puisqu'il ressort en effet des écritures de la demanderesse que le seul but recherché par l'installation d'un tel dispositif était la prévention de faits délictueux, ce qui exclut les dispositions de la loi du 6 janvier 1978 concernant le CNIL et la conservation des images. En revanche, il résulte des dispositions des articles 9 du Code de procédure civile, 6 § 1 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales et du principe de loyauté dans l'administration de la preuve, que tout enregistrement d'images, de paroles ou de textes, et ce quels qu'en soient les motifs, à l'insu de celui à qui on l'oppose constitue un procédé déloyal rendant irrecevable sa production à titre de preuve. En l'espèce, la demanderesse verse aux débats deux photographies des extérieurs de l'entrepôt sur lesquelles l'on peut apercevoir, apposés sur le portail ainsi que sur la porte d'entrée de l'immeuble, deux

panonceaux portant pour seule mention à peine lisible l'indication "ADS PROTECTION". Cependant, la lecture d'une telle indication ne suffit pas à elle seule à informer de la présence de caméras de vidéosurveillance sur l'ensemble du site d'exploitation, de sorte qu'elle ne saurait constituer un avertissement qui soit de nature à éclairer la volonté de manière certaine et sans équivoque. Par conséquent, et en l'absence de tout autre élément matérialisant l'existence de caméras de vidéosurveillance sur le site d'exploitation, la seule indication "ADS PROTECTION" portée sur les deux portes d'entrée des locaux de la SARL MASSIS IMPORT EXPORT EUROPE ne suffisant pas à établir l'existence d'un consentement tacite certain et non équivoque des agents des douanes à la captation de leur image, l'ensemble des photographies par elle produites seront écartées des débats en ce qu'elles sont jugées irrecevables » ;

1) ALORS QUE dans un litige entre l'administration des douanes et une entreprise, celle-ci peut librement produire en justice les images et enregistrements issus de la vidéosurveillance de ses locaux, dont l'installation a été effectuée dans un but de sécurisation des lieux, sans être tenue à une information préalable des agents des douanes qui se sont présentés dans les locaux concernés ; qu'en l'espèce, la société Massis import export Europe produisait devant la cour d'appel des pièces issues de la vidéosurveillance à l'intérieur de ses locaux au sein desquels se sont déroulés les opérations de contrôle menées par les agents des douanes ; que la cour d'appel a constaté, par motifs adoptés, que le seul but recherché par l'installation de ce dispositif de surveillance était la prévention de faits délictueux ; qu'en décidant néanmoins d'écartier les pièces n° 17, 20, 21, 22, 27 et 32 de la société Massis import export Europe, comme ayant été obtenues par un procédé déloyal, au seul prétexte que les agents des douanes n'avaient pas été informés de ce que le déroulement de leurs opérations était filmé, la cour d'appel a violé les articles 9 du code de procédure civile et 6 § 1 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales.

2) ALORS subsidiairement QUE la production en justice par une partie d'images et enregistrements issus de la vidéosurveillance de ses locaux, filmant la partie adverse ou ses représentants sans que ceux-ci en ait été informés, ne constitue pas en soi une atteinte au principe de loyauté de la preuve ; que ce mode de preuve ne peut être déloyal que s'il porte atteinte à un droit essentiel ou une liberté fondamentale de la partie à qui la preuve est opposée en justice, ou de la personne filmée ; qu'en décidant d'écartier les pièces n° 17, 20, 21, 22, 27 et 32 de la société Massis import export Europe, comme ayant été obtenues par un procédé déloyal, au seul prétexte que les agents des douanes n'avaient pas été informés de ce que le déroulement de leurs opérations était filmé, sans relever aucune atteinte aux droits ou libertés de l'administration des douanes ou de ses agents, la cour d'appel a violé les articles 9 du code de procédure civile et 6 § 1 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales.

3) ALORS à tout le moins QU'il appartient au juge d'apprécier la loyauté d'une preuve au regard des intérêts antinomiques en présence et en particulier du droit à un procès équitable de la partie pour qui cette preuve est un élément indispensable à l'exercice de son droit à la preuve ; qu'en décidant en l'espèce d'écartier les pièces n° 17, 20, 21, 22, 27 et 32 de la société Massis import export Europe, comme ayant été obtenues par un procédé déloyal, au seul prétexte que les agents des douanes n'avaient pas été informés de ce que le déroulement de leurs opérations était filmé, sans rechercher si les pièces litigieuses n'étaient pas indispensables pour permettre à la société Massis import export Europe de remettre en cause les faits relatés dans le procès-verbal dressé par les agents des douanes et ainsi faire la preuve de ses prétentions relatives à l'irrégularité des opérations de contrôle, la cour d'appel a privé sa décision de base légale au regard des articles 9 du code de procédure civile et 6 § 1 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales.

4) ALORS en tout état de cause QUE ne constitue en aucun cas un moyen de preuve déloyal des images et enregistrements issus d'une vidéosurveillance dont la personne filmée avait connaissance ; qu'en l'espèce, la société Massis import export Europe faisait valoir dans ses conclusions (page 18) qu'elle n'avait obtenu son statut d'entrepoteur agréé qu'à l'issue d'une demande d'agrément présenté à l'administration des douanes, pour laquelle il était nécessaire d'offrir des garanties suffisantes de protection, dont font partie les caméras de surveillance, lesquelles avaient été demandées par le bureau des douanes lui-même ; qu'en décidant d'écartier les pièces n° 17, 20, 21, 22, 27 et 32 de la société Massis import export Europe, comme ayant été obtenues par un procédé déloyal, sans rechercher, comme elle y était invitée, si les agents des douanes n'avaient pas nécessairement connaissance de l'existence de caméras de surveillance au sein des locaux d'un entrepoteur agréé, la cour d'appel a privé sa décision de base légale au regard des articles 9 du code de procédure civile et 6 § 1 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales.

DEUXIÈME MOYEN DE CASSATION

Il est fait grief à l'arrêt confirmatif attaqué d'AVOIR déclaré l'avis de mise en recouvrement n° 2015/60 du 19 octobre 2015 régulier, tant sur la forme que sur le fond, d'AVOIR confirmé la décision de rejet de contestation de l'avis de mise en recouvrement du 28 avril 2016, d'AVOIR débouté la société Massis import export Europe de l'intégralité de ses demandes et d'AVOIR condamné la société Massis import export Europe à verser au Directeur de la DNRED et à l'administration des douanes, prise en la personne du receveur régional de la DNRED, la somme de 3000 euros sur le fondement de l'article 700 du code de procédure civile.

AUX MOTIFS QUE « b) Sur les contestations relatives à l'inventaire effectué du 11 juin 2015 : Considérant qu'il résulte de l'article 570 8° b) du code général des impôts que lorsque les tabacs transitent par des entrepôts autres que douaniers, le fournisseur est tenu de "tenir une comptabilité-matières qui doit être présentée à toute réquisition de l'administration" ; que selon l'article 278 de l'annexe 2 du code général des impôts : "Le fournisseur tient la comptabilité matières mentionnée au 8° du I de l'article 570 du code général des impôts conformément aux dispositions contenues dans les articles 286 H et 286 J. Elle doit également comporter le numéro et la date du document de livraison mentionné au 6° du I de l'article 570 audit code, pour les quantités de tabacs sorties destinées aux débitants de tabacs" ; Considérant que la société Massis Import Export Europe en sa qualité d'entrepôt agréé détenant du tabac en suspension de droits est ainsi tenue de tenir une comptabilité-matière ; Considérant que la société Massis Import Export Europe demande à la cour d'annuler les infractions constatées dans le PV de notification d'infractions du 1er octobre 2015 au motif que les agents auraient omis de mentionner, à la ligne 15 de l'Annexe II du procès-verbal, valant inventaire du rez-de-chaussée, une palette entière de cartouches de tabac « two apples flavour », soit 150 cartons ou 1 800 cartouches et qu'ils n'ont réparé cette omission que sur indication de M. [R] ; qu'ils auraient sciemment tenté de couvrir cette erreur majeure et qui discrédite totalement leur travail, en détruisant l'inventaire initial pour le remplacer par un nouvel inventaire destiné à passer pour l'inventaire original qu'ensuite les agents auraient omis de mentionner à l'Annexe II une demie-palette de couleur verte qui se trouvait au milieu de l'entrepôt, soit 384 pots de 1 kilo ; que, contrairement à ce qu'ils indiquent par procès-verbal, les enquêteurs n'auraient pas procédé à l'inventaire des produits « sur appel » de M. [R] comme le démontrent clairement les captures d'images des caméras de surveillance, l'intéressé ayant été constamment tenu à l'écart des opérations, et les enquêteurs déplaçant seuls les palettes de tabac ; que les agents auraient refusé de prendre en compte 128 cartouches endommagées, et donc ni présentables ni surtout commercialisables, qui figurent dans les comptes de la Société Massis Distribution la quantité de tabac non commercialisable entrant nécessairement dans le décompte du tabac en stock ; Mais considérant que, par de justes motifs que la cour adopte, les premiers juges ont caractérisé le défaut de remise par la société contrôlée de la comptabilité -matière au sens des articles 570 8° b) du code général des impôts et 278 de l'annexe 2 du code général des impôts précités ; que lors du contrôle la société contrôlée appelante a en effet uniquement été fournie une liste d'inventaire comportant des mentions relatives à la désignation et à la nature des produits détenus en stock dans l'entrepôt fiscal ainsi que leurs quantités ; Considérant, sur les irrégularités ponctuelles dénoncées par la société appelante, que cette dernière indique que la prétendue erreur sur les 150 cartons de tabac « two apples flavour » a été réparée ; qu'ensuite au soutien de l'omission de la une demie-palette de couleur verte qui se serait trouvée au milieu de l'entrepôt, soit 384 pots de 1 kilo, la société appelante verse aux débats un procès verbal de constat d'huissier du 23 septembre 2015 qui précise le conditionnement du tabac à narguilé ; que ce constat dressé plus de 3 mois après les opérations de constat ne permet en aucunement d'établir que le 11 juin précédent une palette de cartouches de tabac 'two apples flavour' aurait été omise ; que les tableaux comparatifs annexés au courrier du 4 septembre 2015 établis par la société appelante (pièce 26) ont été unilatéralement dressés par ses soins et sont également insusceptibles de caractériser l'existence de manquants dans les résultats des opérations dressées le 11 juin 2015 ; Considérant que le jugement déféré doit ainsi être confirmé en ce qu'il a débouté la société appelante de ses contestations portant sur l'inventaire dressé par les agents des douanes ; c) Sur la contestation relative à la base de calcul : Considérant, selon la société appelante, que l'administration douanière aurait procédé à un calcul erroné en procédant à l'addition de la part proportionnelle (nombre d'unités multipliés par le prix de vente au détail et multiplié par 45 %) et de la part spécifique (point total en grammes divisé par 1 000 et multiplié par 17 euros) ; que ce mode de calcul serait contraire à l'article 575 B du code général des impôts ; Mais considérant que l'administration des douanes expose avoir appliqué le taux proportionnel et la part spécifique applicables pour mille unités ou pour mille grammes aux autres tabacs à fumer soit 45 % du taux proportionnel et 17 euros de part spécifique ; que ce mode de calcul est conforme à l'article 575 A du code général des impôts et à l'arrêté du 15 mai 2015 portant homologation des prix de vente au détail des tabacs

manufacturés en France, les montants fixés par ledit arrêté ne prenant pas en compte les droits de douane ; que la contestation ainsi soulevée doit également être rejetée ; d) Sur la demande de diminution de la dette douanière : Considérant qu'il a été ci dessus jugé que la société appelante ne prouvait pas qu'une demie-palette de boîtes d'un kilo de couleur verte aurait été omise dans l'inventaire, qu'il n'y a dès lors de procéder à une quelconque compensation entre manquants et excédents et, en conséquence, de diminuer la dette douanière » ;

ET AUX MOTIFS EVENTUELLEMENT ADOPTES QUE « Il résulte des dispositions des articles 302 G III, 570 alinéa 8^b et 278 II de l'annexe 2 du Code général des impôts que tout fournisseur agréé de tabacs manufacturés en suspension des droits d'accises doit tenir une comptabilité matières conforme aux exigences posées par les articles 286 H et 286 J, avec l'obligation d'établir un compte principal décrivant les réceptions, détentions et expéditions de produits. En tout état de cause, l'entrepôt agréé détenant des produits en suspension de droits doit pouvoir justifier à toute réquisition des agents des douanes des productions, des transformations, des stocks et mouvements de ces produits sur son site d'exploitation. Le défaut de présentation à l'administration ou de tenue de la comptabilité matières prévue au III de l'article 302 G du Code général des impôts est constitutif d'une infraction réprimée par l'article 1798 bis dudit Code. La SARL MASSIS IMPORT EXPORT EUROPE expose qu'elle a satisfait à ses obligations au titre de la comptabilité-matières en communiquant aux agents des douanes le 11 juin 2015, une liste d'inventaire établie à l'aide du logiciel informatique MEGAO réalisé spécifiquement pour les besoins de son activité, faisant état des quantités de chaque référence de tabacs détenues en temps réel dans les stocks de la société. L'administration des Douanes soutient, au contraire, que la liste d'inventaire produite par la SARL MASSIS IMPORT EXPORT EUROPE le 11 juin 2015, ne peut pas tenir lieu de comptabilité matière conforme à la réglementation puisqu'il ne permet pas de tracer les entrées et les sorties de marchandises. En effet, à l'analyse de la liste d'inventaire fournie par la SARL MASSIS IMPORT EXPORT EUROPE, il est observé que seules apparaissent les mentions relatives à la désignation et à la nature des produits détenus en stock dans l'entrepôt fiscal, ainsi que leurs quantités réelles déterminées au jour de l'inventaire, soit le 11 juin 2015. Force est donc de constater que cet inventaire ne répond pas aux exigences posées par les dispositions des articles 286 H et 286 J du Code général des impôts dans la mesure notamment où n'apparaît pas pour chaque produit, selon son tarif d'imposition ou selon sa nature, le stock théorique en début du mois précédent, le stock théorique en fin du mois précédent et le total des entrées et des sorties du mois précédent, l'inscription de ces éléments étant pourtant rendue nécessaire pour effectuer la balance du compte principal de la comptabilité matières des produits en suspension de droits détenus par la demanderesse, tel qu'il ressort de ses obligations en matière fiscale. La SARL MASSIS IMPORT EXPORT EUROPE prétend que jusqu'en mai 2015, l'administration des douanes n'a jamais critiqué ni formulé la moindre observation sur la tenue de sa comptabilité-matière à l'occasion de ses précédents inventaires annuels et contrôles, notamment celui du 20 juillet 2010, de sorte qu'elle pouvait légitimement croire que ce logiciel informatique répondait parfaitement aux exigences de la réglementation en vigueur. Elle produit à cet effet un procès-verbal d'intervention du 20 juillet 2010 pour justifier du comportement passif de l'administration des Douanes. Cependant, l'absence de redressement en matière de contributions indirectes de la SARL MASSIS IMPORT EXPORT EUROPE, lors du contrôle diligenté par l'administration des Douanes et droits indirects le 20 juillet 2010, ne saurait valoir validation de sa comptabilité matière. En effet, la circonstance que la comptabilité matière de la SARL MASSIS IMPORT EXPORT EUROPE n'ait jamais fait l'objet d'un redressement de la part de l'Administration ne signifie pas que celle-ci aurait validé les méthodes utilisées dans sa comptabilité matière. En tout état de cause, la SARL MASSIS IMPORT EXPORT EUROPE ne rapporte pas la preuve que l'Administration aurait validé, d'une manière ou d'une autre, ses méthodes comptables et qu'elle aurait ainsi changé de doctrine, celle-ci n'ayant jamais formulé de doctrine autre que l'application pure et simple de la loi. L'argumentation de la SARL MASSIS IMPORT EXPORT EUROPE sera en conséquence rejetée. Sur l'exigibilité des droits : La SARL MASSIS IMPORT EXPORT EUROPE soutient, d'abord, que les calculs réalisés par la DNRED sont erronés et conteste la reconstitution de comptabilité matière opérée par ses agents au motif que des erreurs matérielles de saisie sont manifestes et que des omissions ont été commises par ces derniers lors du contrôle. Elle précise que figurent dans les manquants comptabilisés par les agents 128 cartouches de produits non commercialisables sciemment écartés de l'inventaire par ces derniers ainsi qu'une demie-palette de cartons verts contenant 384 pots de 1 kg. Elle ajoute que des confusions évidentes ont été commises sur le nom de certains produits de sorte que certains excédents compensent les manquants relevés par les agents des douanes. Pour corroborer ses dires, la demanderesse verse aux débats deux photographies et plusieurs captures d'images extraites des caméras de vidéosurveillance installées sur son site d'exploitation ainsi qu'un procès-verbal de constat d'huissier du 23 septembre 2015. L'administration des douanes soutient en défense que les photographies et captures d'images de vidéosurveillance produites par la demanderesse doivent être écartées dans la mesure où elles ne constituent pas des preuves régulières, celles-ci violant les dispositions de l'article 9 du Code de

procédure civile et de la loi n° 78-17 du 6 janvier 1978 relative à l'informatique, aux fichiers et aux libertés. Toutefois, la Commission Nationale Informatique et Libertés et ses dispositions ne sont pas concernées par les enregistrements visuels de vidéosurveillance dont la compétence est prévue lorsqu'il s'agit de constituer un fichier nominatif, ce qui n'est pas le cas en l'espèce puisqu'il ressort en effet des écritures de la demanderesse que le seul but recherché par l'installation d'un tel dispositif était la prévention de faits délictueux, ce qui exclut les dispositions de la loi du 6 janvier 1978 concernant le CNIL et la conservation des images. En revanche, il résulte des dispositions des articles 9 du Code de procédure civile, 6 § 1 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales et du principe de loyauté dans l'administration de la preuve, que tout enregistrement d'images, de paroles ou de textes, et ce quels qu'en soient les motifs, à l'insu de celui à qui on l'oppose constitue un procédé déloyal rendant irrecevable sa production à titre de preuve. En l'espèce, la demanderesse verse aux débats deux photographies des extérieurs de l'entrepôt sur lesquelles l'on peut apercevoir, apposés sur le portail ainsi que sur la porte d'entrée de l'immeuble, deux panneaux portant pour seule mention à peine lisible l'indication "ADS PROTECTION". Cependant, la lecture d'une telle indication ne suffit pas à elle seule à informer de la présence de caméras de vidéosurveillance sur l'ensemble du site d'exploitation, de sorte qu'elle ne saurait constituer un avertissement qui soit de nature à éclairer la volonté de manière certaine et sans équivoque. Par conséquent, et en l'absence de tout autre élément matérialisant l'existence de caméras de vidéosurveillance sur le site d'exploitation, la seule indication "ADS PROTECTION" portée sur les deux portes d'entrée des locaux de la SARL MASSIS IMPORT EXPORT EUROPE ne suffisant pas à établir l'existence d'un consentement tacite certain et non équivoque des agents des douanes à la captation de leur image, l'ensemble des photographies par elle produites seront écartées des débats en ce qu'elles sont jugées irrecevables. Outre la production des photographies et captures d'images extraites des caméras de vidéosurveillance, la SARL MASSIS IMPORT EXPORT EUROPE verse aux débats un procès verbal de constat d'huissier établi en date du 23 septembre 2015, soit près de trois mois après les opérations de vérification effectuées par les agents des douanes dans ses locaux, faisant état de la contenance des cartons verts contenue dans la demie-palette prétendument non comptabilisée lors de l'inventaire physique de ses stocks le 11 juin 2015. Si ledit constat atteste bien du poids des produits soumis à accises, il ne permet néanmoins pas de démontrer que ces produits auraient été omis d'être comptabilisés par les agents des douanes au jour de l'inventaire physique des stocks de la société trois mois plus tôt. De même, la SARL MASSIS IMPORT EXPORT EUROPE ne rapporte pas la preuve du refus allégué de l'administration de comptabiliser les 128 cartouches de tabacs endommagées impropres à la consommation, ni ne justifie que les pertes dont elle se prévaut résultent d'un cas de force majeure, étant observé que la constatation de manquants non couverts par les pertes légales a pour conséquence d'entraîner l'exigibilité des droits d'accises par application de l'article 302 D11.2° du code général des impôts. Or force est de constater dans les faits que la demanderesse n'a, à aucun moment de la procédure, justifier de pertes résultant d'un cas de force majeure pour se voir potentiellement accorder une décharge sur les quantités de produits non commercialisables. Par ailleurs, la SARL MASSIS IMPORT EXPORT EUROPE argue de prétendues erreurs de saisie qu'elle aurait commise sur la dénomination de certains de ses produits pour justifier l'absence de manquants et demander à ce qu'il soit procédé à une compensation entre les excédents et les manquants pour réduire la dette douanière. Toutefois, il est constant qu'il ne peut être procédé à aucune compensation entre les différents types ou catégories de produits détenus par l'entrepôt agréé. D'ailleurs, en l'espèce, il est patent d'observer que les produits pour lesquels la demanderesse sollicite la compensation relèvent de catégories différentes et ce quand bien même leurs quantités seraient identiques, de sorte qu'ils ne peuvent donner lieu à aucune compensation. En tout état de cause, s'agissant d'une erreur commise par la demanderesse elle-même, celle-ci ne saurait reprocher à l'administration des douanes un quelconque manquement dans la réalisation de l'inventaire physique de ses stocks sur la base des indications erronées données par ses représentants ou préposés. Enfin, la SARL MASSIS IMPORT EXPORT EUROPE prétend que l'inventaire physique des stocks n'a pas été établi de manière contradictoire lors du contrôle. Toutefois, les agents des douanes ont reconstitué le 11 juin 2015 la comptabilité matière de la SARL MASSIS IMPORT EXPORT EUROPE et calculé les manquants litigieux par comparaison entre l'inventaire physique des marchandises établi en présence de deux préposés de l'entrepôt agréé et la liste d'inventaire fournie par la demanderesse lors du contrôle de ses opérations. L'ensemble de ces opérations matérielles a été authentifié par procès-verbal d'intervention et d'audition en date du 11 juin 2015, lequel comporte en outre la mention suivante : "Nous sommes reçus par Monsieur [R] [D] en sa qualité de responsable commercial et administratif au sein de la SARL MASSIS IMPORT EXPORT EUROPE. Nous (...) réalisons un inventaire des marchandises présentes au rez-de-chaussée de cet entrepôt, Monsieur [R] [D] nous communiquant sur appel les quantités, par référence, des produits soumis à accises détenus par la SARL MASSIS IMPORT EXPORT EUROPE. Le document d'inventaire est annexé au procès-verbal (annexe 2). En parallèle, (deux autres agents) réalisent un inventaire des marchandises présentes à l'étage de cet entrepôt, Monsieur [P] [F], en sa qualité de magasinier au sein de la SARL

MASSIS IMPORT EXPORT EUROPE, nous communiquant sur appel les quantités, par référence, des produits soumis à accises détenus par la SARL MASSIS IMPORT EXPORT EUROPE. Monsieur [P] [F] a été préalablement désigné par Monsieur [R] [D] pour effectuer cet inventaire. Le document d'inventaire est annexé au présent procès-verbal (annexe 3)", étant rappelé que les entrepositaires agréés doivent toujours être en mesure soit par eux-mêmes, soit par leurs préposés s'ils sont absents, de déférer immédiatement aux réquisitions des agents en cas de contrôle conformément à l'article L. 34 du livre des procédures fiscales. Ledit procès-verbal et ses annexes ont été signés et paraphés "sans réserves" en toutes leurs dispositions par les agents des douanes et par les préposés ainsi désignés de l'entrepositaire agréé dont le gérant, Monsieur [K] [S], était absent en raison d'un déplacement professionnel à l'étranger. En signant ce procès-verbal d'intervention, qui reprend en ses annexes (toutes paraphées et signées par les intéressés) les quantités inventoriées, par catégorie de produits soumis à accises, énoncées par les préposés de l'entrepositaire agréé, ceux-ci ont acquiescé à la régularité des opérations qui se sont à l'évidence déroulées en leur présence effective et constante sur les lieux. Il est en outre acquis et non contesté par les parties que lesdits représentants de la demanderesse ont été entendus par les agents des douanes puisque leurs observations ont donné lieu à la rectification de l'inventaire physique des stocks ayant permis de réintégrer 150 cartons de marchandises omis d'être comptabilisés par ces derniers. La demanderesse ne saurait donc se prévaloir de l'absence de manifestation visuelle de M. [R] sur les captures d'images extraites de ses caméras de vidéosurveillance sans se contredire elle-même dans ses déclarations puisqu'elle reconnaît dans ses écritures que M. [R] apparaît sur certaines images comme facilement identifiable et que, qui plus est, les caméras ne couvrent que partiellement le rez-de-chaussée de l'entrepôt. En tout état de cause, les captures d'images sur lesquelles elle se fonde ont été déclarées par le tribunal irrecevables en ce qu'elles constituaient un procédé déloyal pour les motifs sus-évoqués. Dans ces conditions, la demanderesse ne saurait remettre en cause le caractère contradictoire du recensement opéré par l'administration des douanes le 11 juin 2015 pour dénuer de toute force probante le procès-verbal d'intervention qui l'authentifie, et lequel vaut, jusqu'à preuve contraire, reconnaissance quantitative des produits détenus. Par conséquent, il résulte des motifs qui précèdent que la procédure de l'avis de mise en recouvrement ayant été mise en oeuvre conformément aux dispositions des articles L. 80 M et L. 256 du Livre des procédures fiscales, l'administration des Douanes a donc émis le 19 octobre 2015 un avis de mise en recouvrement n° 2015/60 régulier, tant sur la forme que sur le fond. Dès lors, la SARL MASSIS IMPORT EXPORT EUROPE sera déboutée de sa demande en nullité de l'AMR susvisé, et de l'intégralité de ses demandes subséquentes » ;

1) ALORS QUE selon l'article L. 34 du livre des procédures fiscales, chez les entrepositaires agréés, les agents de l'administration peuvent intervenir dans les magasins, caves et celliers, en vue d'effectuer les vérifications nécessaires à la constatation des quantités de boissons restant en magasin ou de s'assurer de la régularité des opérations ; que ce type de contrôle ne vise que les entrepositaires agréés de boissons, et non ceux de tabacs ; qu'en l'espèce, il était constant que la société Massis import export Europe était entrepositaire agréé de tabacs ; qu'il résulte du procès-verbal d'intervention du 11 juin 2015 que le contrôle a été effectué dans le cadre de l'article L. 34 du livre des procédures fiscales ; qu'en refusant d'invalider les opérations de contrôle, pourtant réalisées dans un cadre non conforme à l'activité de la personne contrôlée, la cour d'appel a violé l'article L. 34 du livre des procédures fiscales.

2) ALORS QUE sont exonérés de droits les tabacs manufacturés dont la destruction totale ou la perte irrémédiable est imputable à une cause dépendant de la nature même des produits ou à un cas fortuit ou de force majeure ; qu'en l'espèce, la société Massis import export Europe faisait valoir dans ses conclusions d'appel (pages 12 et 13) que les agents des douanes avaient refusé de décompter 128 cartouches, soit 64 000 grammes de tabacs, qui figuraient dans son stock, et qui étaient écrasées ou périmées, constituant un cas d'exonération de droits à raison de la nature même du produit, pour celles périmées, ou d'un cas fortuit, pour celles écrasées ; qu'en se contentant de retenir, par motifs adoptés, que la demanderesse ne justifiait pas que les pertes résultaient d'un cas de force majeure, sans envisager, comme elle y était invitée, l'hypothèse d'une cause dépendant de la nature même des produits ni l'hypothèse d'un cas fortuit, la cour d'appel a privé sa décision de base légale au regard de l'article 302 D, I, 1., 2°, a., du code général des impôts.

3) ALORS QUE le juge est tenu d'examiner, ne serait-ce que sommairement, les pièces régulièrement produites par les parties ; qu'en l'espèce, pour démontrer que les agents des douanes avaient refusé de décompter 128 cartouches, soit 64 000 grammes de tabacs, qui figuraient dans son stock, et qui étaient écrasées ou périmées, la société Massis import export Europe produisait en cause d'appel l'inventaire établi le 20 juillet 2010 par les agents des douanes à l'occasion d'un précédent contrôle, l'inventaire établi le 24 mai 2016, lors d'un contrôle ultérieur, et la liste remise le jour du

contrôle litigieux du 11 juin 2015 aux agents des douanes, comportant une liste des produits défectueux retournés ; qu'en se bornant, à ce sujet, à confirmer le jugement déféré, qui avait estimé que la demanderesse ne rapportait pas la preuve du refus allégué de l'administration de comptabiliser les 128 cartouches de tabacs endommagés, sans examiner les éléments de preuve produits devant elle, la cour d'appel a violé l'article 455 du code de procédure civile.

4) ALORS QUE pour les tabacs manufacturés importés soumis à des droits de douane, il est fait abstraction de ceux-ci pour le calcul du droit de consommation ; que l'arrêté du 15 mai 2015 portant homologation des prix de vente au détail des tabacs manufacturés en France mentionne les prix de vente aux consommateurs des tabacs, sans déduction des droits de douane ; qu'en l'espèce, il était constant que la société Massis import export Europe commercialisait des tabacs importés des Emirats Arabes Unis (cf. exposé des faits, page 2 de l'arrêt) ; que pour retenir que les droits de consommation avaient été exactement calculés par l'administration des douanes, la cour d'appel s'est bornée à affirmer que le mode de calcul avait été effectué sur la base des montants fixés par l'arrêté du 15 mai 2015, lesquels ne prendraient pas en compte les droits de douane ; qu'en statuant ainsi, quand les prix de vente aux consommateurs mentionnés dans l'arrêté du 15 mai 2015 ne comportaient en réalité aucune déduction des droits de douane, la cour d'appel a violé l'arrêté du 15 mai 2015 portant homologation des prix de vente au détail des tabacs manufacturés en France par fausse interprétation et l'article 575 B du code général des impôts par refus d'application.

5) ALORS en tout état de cause QU'un avis de mise en recouvrement est adressé par le comptable public compétent à tout redevable des sommes, droits, taxes et redevances de toute nature dont le recouvrement lui incombe lorsque le paiement n'a pas été effectué à la date d'exigibilité ; qu'en l'espèce, l'avis de mise en recouvrement litigieux du 19 octobre 2015 mentionnait un montant dû de 257 051 € ; que l'administration des douanes soutenait pourtant dans ses conclusions (pages 5 et 23) que les prétendues infractions de la société Massis import export Europe étaient susceptibles de générer une dette fiscale de 257 032 € ; qu'en refusant d'annuler l'avis de mise en recouvrement, malgré son montant supérieur à celui de la dette fiscale reconnue par l'administration des douanes elle-même, la cour d'appel a violé l'article L. 256 du livre des procédures fiscales.

TROISIÈME MOYEN DE CASSATION

Il est fait grief à l'arrêt attaqué d'AVOIR condamné la société Massis import export Europe aux dépens.

SANS MOTIF ;

ALORS QUE l'instruction de première instance et d'appel en matière douanière est faite sans frais de justice à répéter de part ni d'autre ; qu'en condamnant néanmoins la société Massis import export Europe aux dépens, la cour d'appel a violé l'article 367 du code des douanes.

Décision **attaquée**

Cour d'appel de paris j1
27 mai 2019 (n°17/20519)

Textes **appliqués**

Articles 9 du code de procédure civile et L. 238 du livre des procédures fisca.

Les **dates clés**

- Cour de cassation Chambre commerciale financière et économique 04-01-2023

- Cour d'appel de Paris J1 27-05-2019