



RAPPORT DE Mme TOSTAIN, CONSEILLÈRE RÉFÉRENDAIRE

Arrêt n° 376 du 19 juin 2024 (B) – Chambre commerciale, financière et économique

Pourvoi n° 22-24.689

Décision attaquée : Cour d'appel de Paris du 24 octobre 2022

La société Dutyfly solutions

C/

Le directeur régional des douanes et des droits indirects de [Localité 3] Fret

1 - Rappel des faits et de la procédure

La société Dutyfly solutions (la société Dutyfly) est une société spécialisée dans la vente et la préparation de produits sous douane pour mise à bord des avions des compagnies aériennes. Elle stocke, dans un entrepôt à [Localité 3], du tabac manufacturé et des boissons alcooliques en suspension de droits d'accise.

Le 4 décembre 2013, la société Dutyfly a été victime d'un vol dans son entrepôt.

Le 5 décembre 2013, l'administration des douanes a procédé à un recensement des alcools et tabacs détenus par la société Dutyfly.

Le 16 décembre 2013, l'administration de douanes a notifié à la société Dutyfly un avis préalable de taxation à hauteur de 423 490 euros au titre du droit de consommation sur les cigarettes prévu aux [articles 575 et 575 A du code général des impôts](#)¹.

¹ [Article 302 B du code général des impôts](#), dans sa rédaction issue de la loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 :

Le 23 janvier 2014, la société Dutyfly a sollicité la décharge totale des droits réclamés au motif que ces droits portaient sur des marchandises volées.

Le 7 février 2014, l'administration des douanes a notifié à la société Dutyfly un avis de mise en recouvrement (AMR) de la somme de 423 490 euros, que cette société a contesté le 7 février 2014.

Après le rejet implicite de sa réclamation, la société Dutyfly a assigné l'administration des douanes en annulation de l'AMR et de la décision de rejet et en décharge des droits mis en recouvrement.

Par un jugement du 6 juillet 2017 (prod. MA n° 01), le tribunal judiciaire de Bobigny a fait droit aux demandes de la société Dutyfly.

Par un arrêt du 21 janvier 2019, la cour d'appel de Paris a confirmé le jugement en toutes ses dispositions.

Par un arrêt du 23 juin 2021 (pourvoi n° 19-12.407), la Cour de cassation a cassé et annulé en toutes ses dispositions l'arrêt rendu le 21 janvier 2019 par la cour d'appel de Paris.

Par un arrêt du 24 octobre 2022, saisie sur renvoi, la cour d'appel de Paris a infirmé le jugement du 6 juillet 2017 en toutes ses dispositions et, statuant à nouveau, a rejeté toutes les demandes de la société Dutyfly.

C'est l'arrêt attaqué par le pourvoi de la société Dutyfly.

2 - Analyse succincte des moyens

Par un moyen unique, articulé en trois branches, la société Dutyfly fait grief à l'arrêt d'infirmer le jugement déféré en toutes ses dispositions et, statuant à nouveau, de rejeter toutes ses demandes, alors :

« 1°/ que lorsque le produit est mis à la consommation, l'impôt est dû par la personne qui met à la consommation ; que l'arrêt attaqué constate que les marchandises ont été mises à la consommation, du fait de leur sortie irrégulière du régime de suspension de droits sous lequel elles étaient placées, par suite de leur vol survenu le 4 décembre 2013 dans l'entrepôt fiscal de la société Dutyfly ; qu'en jugeant pourtant que la société Dutyfly était redevable des droits d'accise sur les marchandises placées dans son entrepôt sous régime suspensif et qui en sont sorties par l'effet du vol, la cour d'appel, qui n'a pas tiré les conséquences légales de ses constatations, a violé l'article 302 D du code général des impôts² ;

« Sous réserve de l'article 564 undecies, sont soumis aux articles 302 B à 302 V bis : les alcools, les boissons alcooliques et les tabacs manufacturés.

Les droits indirects entrant dans le champ d'application du présent chapitre, **qui sont dits accises**, comprennent le droit de circulation prévu par l'article 438, le droit de consommation prévu par les articles 402 bis, 403, 575 et 575 E bis, le droit spécifique sur les bières prévu par l'article 520 A. »

² Les soulignements dans les branches du moyen sont ajoutés par le rapporteur.

2°/ que lorsque les marchandises sont irrégulièrement sorties du régime suspensif de droits de l'entrepôt douanier, l'entrepotaire agréé n'est redevable des droits d'accise devenus exigibles qu'en l'absence de toute autre personne ayant participé à cette sortie ; qu'en jugeant au contraire que l'article 8, paragraphe 1, sous a), i), de la directive 2008/118 ouvrait une option à l'administration des douanes, tant l'entrepotaire agréé que la personne ayant participé à la sortie irrégulière des marchandises étant redevables de l'intégralité des droits d'accise, la cour d'appel a encore violé l'article 8 de la directive 2008/118 ;

3°/ que le juge national a l'obligation de laisser inappliquée toute disposition contraire à une disposition du droit de l'Union qui est d'effet direct dans le litige dont il est saisi ; qu'en se bornant à retenir que le texte de droit interne de transposition de la directive 2008/118, dont l'article 8 prévoit que le redevable des droits d'accise en cas de sortie irrégulière des marchandises du régime suspensif est la personne ayant participé à cette sortie, n'a pas prévu de désignation alternative du redevable, quand il lui appartenait de laisser inappliquées ces dispositions contraires, la cour d'appel a violé les articles 88-1 de la Constitution, 4 du Traité sur l'Union européenne, 288 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne et 8 de la directive 2008/118, ensemble les principes généraux de primauté et d'effectivité du droit de l'Union européenne. »

3 - Identification du ou des points de droit faisant difficulté à juger

Les motifs de l'arrêt relatifs à la demande d'exonération de droits d'accise pour cause de perte irrémédiable de tabacs manufacturés placés sous le régime de suspension de droits (partie 1.1 de la motivation de l'arrêt, p. 5 à p. 8, § 4) ne sont pas critiqués par le moyen.

Par le présent pourvoi, la société Dutyfly conteste sa qualité de redevable des droits d'accise devenus exigibles par suite du vol qu'elle a subi dans son entrepôt (partie 1.2 de la motivation de l'arrêt, p. 9 à 11).

La première branche amènera la chambre à interpréter les dispositions de l'article 302 D du code général des impôts, dans sa rédaction issue de la loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011, afin de déterminer si, dans l'hypothèse où les produits soumis à accise ont été volés, il y a lieu d'appliquer le I, 2, 1°, et/ou le I, 2, 2°, de cet article.

Selon cette branche, la cour d'appel a constaté que les produits litigieux avaient été mis à la consommation et, en conséquence, aurait dû appliquer, non pas le I, 2, 2°, de l'article 302 D du code général des impôts, mais le I, 2, 1° de ce texte, qui dispose que l'impôt est dû par la personne qui met à la consommation, et en déduire que la société Dutyfly n'était pas redevable des droits d'accise sur les produits volés dès lors qu'elle n'avait pas elle-même mis ces produits à la consommation.

Les deuxième et troisième branches, subsidiaires, invitent la Cour de cassation à se prononcer sur la conformité de l'article 302 D, I, 2, 2°, du code général des impôts à la directive 2008/118/CE du Conseil du 16 décembre 2008 relative au régime général d'accise et abrogeant la directive 92/12/CEE.

La société Dutyfly soutient que l'article 8 de cette directive, d'effet direct, prévoit une désignation alternative du redevable des droits d'accise en cas de sortie irrégulière des produits, qui exclut que l'entrepotaire agréé soit déclaré redevable des droits d'accise

en cas d'identification d'une personne ayant participé à la sortie irrégulière et que, par conséquent, la cour d'appel aurait dû laisser inappliquées les dispositions contraires de l'article 302 D du code général des impôts.

4 - Discussion citant les références de jurisprudence et de doctrine

Aux termes de [l'article 88-1 de la Constitution du 4 octobre 1958](#),

« La République participe à l'Union européenne constituée d'États qui ont choisi librement d'exercer en commun certaines de leurs compétences en vertu du traité sur l'Union européenne et du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, tels qu'ils résultent du traité signé à Lisbonne le 13 décembre 2007. »

[L'article 4 du Traité sur l'Union européenne](#) dispose :

« 1. Conformément à l'article 5, toute compétence non attribuée à l'Union dans les traités appartient aux États membres.

2. L'Union respecte l'égalité des États membres devant les traités ainsi que leur identité nationale, inhérente à leurs structures fondamentales politiques et constitutionnelles, y compris en ce qui concerne l'autonomie locale et régionale. Elle respecte les fonctions essentielles de l'État, notamment celles qui ont pour objet d'assurer son intégrité territoriale, de maintenir l'ordre public et de sauvegarder la sécurité nationale. En particulier, la sécurité nationale reste de la seule responsabilité de chaque État membre.

3. En vertu du principe de coopération loyale, l'Union et les États membres se respectent et s'assistent mutuellement dans l'accomplissement des missions découlant des traités.

Les États membres prennent toute mesure générale ou particulière propre à assurer l'exécution des obligations découlant des traités ou résultant des actes des institutions de l'Union.

Les États membres facilitent l'accomplissement par l'Union de sa mission et s'abstiennent de toute mesure susceptible de mettre en péril la réalisation des objectifs de l'Union. »

[L'article 288 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne](#) dispose :

« Pour exercer les compétences de l'Union, les institutions adoptent des règlements, des directives, des décisions, des recommandations et des avis.

Le règlement a une portée générale. Il est obligatoire dans tous ses éléments et il est directement applicable dans tout État membre.

La directive lie tout État membre destinataire quant au résultat à atteindre, tout en laissant aux instances nationales la compétence quant à la forme et aux moyens.

La décision est obligatoire dans tous ses éléments. Lorsqu'elle désigne des destinataires, elle n'est obligatoire que pour ceux-ci.

Les recommandations et les avis ne lient pas. »

Selon une jurisprudence constante de la Cour de justice de l'Union européenne, le principe de primauté du droit de l'Union impose aux juridictions nationales, en vue de

garantir l'effectivité de l'ensemble des dispositions du droit de l'Union, d'interpréter, dans toute la mesure possible, leur droit interne de manière conforme au droit de l'Union (CJUE, arrêt du 18 janvier 2022, Thelen Technopark Berlin, [C-261/20](#), point 26 ; dans le même sens, arrêt du 13 octobre 2022, HUMDA Magyar Autó-Motorsport Fejlesztési Ügynökség Zrt, [C-397/21](#), point 41).

La Cour de justice précise qu'en vertu de ce principe, dans l'hypothèse où il lui est impossible de procéder à une interprétation de la réglementation nationale conforme aux exigences du droit de l'Union, tout juge national, saisi dans le cadre de sa compétence, a, en tant qu'organe d'un État membre, l'obligation de laisser inappliquée toute disposition nationale contraire à une disposition de ce droit qui est d'effet direct dans le litige dont il est saisi (CJUE, arrêt du 10 mars 2022, K, [C-519/20](#), point 101 ; voir également, arrêts du 22 février 2022, RS, [C-430/21](#), point 53, du 14 mars 2020, [C-924/19](#), point 139, et du 9 mars 1978, Simmenthal, [C-106/77](#), du points 21 et 22).

A cet égard, elle juge que la disposition d'une directive a un effet direct lorsqu'elle présente un caractère suffisamment clair, précis et inconditionnel (par ex., arrêt du 19 décembre 2019, X, [C-390/18](#), point 90).

La Cour de cassation fait application des principes dégagés par la Cour de justice de l'Union européenne (Crim., 12 juillet 2022, n° 21-83.710, publié ; Com., 16 mars 2022, n° 20-16.257, publié ; 1re Civ., 10 novembre 2021, n° 19-14.438, publié).

Les droits d'accise sont des impôts indirects sur la vente ou l'utilisation de certains produits, notamment l'alcool, le tabac et l'énergie. Les recettes provenant des droits d'accise reviennent intégralement aux pays auxquels ces droits ont été versés.

Les États membres de l'Union européenne ont toutefois convenu de règles communes afin de garantir que les droits d'accise sont appliqués de la même manière et aux mêmes produits partout dans l'Union. Ces règles permettent d'éviter les distorsions des échanges au sein du marché unique, garantissent une concurrence loyale entre les entreprises et réduisent la charge administrative pesant sur ces dernières³.

[La directive 2008/118/CE du Conseil du 16 décembre 2008 relative au régime général d'accise et abrogeant la directive 92/12/CEE](#) (la directive 2008/118) établit les dispositions communes applicables à l'ensemble des produits soumis à accise en vertu de la législation de l'Union européenne.

Le considérant 8 de la directive 2008/118 énonce :

« Étant donné qu'il reste nécessaire, pour le bon fonctionnement du marché intérieur, que la notion d'exigibilité de l'accise et les conditions y afférentes soient identiques dans tous les États membres, il importe de préciser au niveau communautaire à quel moment les produits soumis à accise sont mis à la consommation et qui est le redevable de la taxe. »

Aux termes de l'article 7 de cette directive :

³ Site internet de la Commission européenne, <https://taxation-customs.ec.europa.eu>, Taxation and Customs Union, Fiscalité, « Droits d'accises sur l'alcool, le tabac et l'énergie »

« 1. Les droits d'accise **deviennent exigibles au moment de la mise à la consommation** et dans l'État membre où celle-ci s'effectue.

2. Aux fins de la présente directive, on entend par "mise à la consommation" :

a) la sortie, y compris la sortie irrégulière, de produits soumis à accise, d'un régime de suspension de droits ;

(...)

4. La destruction totale ou la perte irrémédiable de produits soumis à accise placés sous un régime de suspension de droits, pour une cause dépendant de la nature même des produits, par suite d'un cas fortuit ou de force majeure ou à la suite d'une autorisation émanant des autorités compétentes de l'État membre, ne sont pas considérées comme une mise à la consommation.

Aux fins de la présente directive, un produit est considéré totalement détruit ou irrémédiablement perdu lorsqu'il est rendu inutilisable en tant que produit soumis à accise.

La destruction totale ou la perte irrémédiable des produits soumis à accise en question sont prouvées à la satisfaction des autorités compétentes de l'État membre du lieu où la destruction totale ou la perte irrémédiable s'est produite ou, lorsqu'il n'est pas possible de déterminer où la perte s'est produite, là où elle a été constatée.

5. Chaque État membre fixe ses propres règles et conditions relatives à la détermination des pertes visées au paragraphe 4. »

L'article 8 de la même directive dispose :

« 1. La **personne redevable des droits d'accise devenus exigibles** est :

a) en ce qui concerne la sortie de produits soumis à accise d'un régime de suspension de droits visée à l'article 7, paragraphe 2, point a) :

i) l'entrepositaire agréé, le destinataire enregistré ou toute autre personne procédant à la sortie des produits soumis à accise du régime de suspension de droits ou pour le compte de laquelle il est procédé à cette sortie **ou**⁴, en cas de sortie irrégulière de l'entrepôt fiscal, toute autre personne ayant participé à cette sortie ;

(...)

2. Lorsque plusieurs débiteurs sont redevables d'une même dette liée à un droit d'accise, ils sont tenus au paiement de cette dette à titre solidaire. »

⁴ La consultation des versions disponibles de la directive 2008/118 sur le site internet eur-lex.europa.eu permet de constater que la dernière conjonction « ou » de l'article 8, paragraphe 1, sous a), i), est traduite par « and » dans la [version en langue anglaise](#), par « und » dans la [version en langue allemande](#), par « en » dans la [version en langue néerlandaise](#), par « si » dans la [version en langue roumaine](#), et par « e » dans la [version en langue italienne](#), mots qui signifient « et » en français, qu'elle est traduite par « o » dans la [version en langue espagnole](#), mot qui signifie « soit » en français, et qu'elle est traduite par « ou » dans la [version en langue portugaise](#), mot qui signifie « ou » en français.

La Cour de justice de l'Union européenne juge qu'en cas de disparité entre les diverses versions linguistiques d'un acte de l'Union, la disposition en cause doit être interprétée en fonction du contexte et de la finalité de la réglementation dont elle constitue un élément (arrêts du 16 juin 2022, Port de Bruxelles et Région de Bruxelles-Capitale, [C-229/21](#), point 57, et du 28 avril 2022, Yieh United Steel/Commission, [C-79/20 P](#), point 99 et jurisprudence citée).

Sauf erreur dans les recherches, la Cour de justice de l'Union européenne n'a pas été saisie de l'interprétation des dispositions de l'article 8, paragraphe 1, sous a), i), de la directive 2008/118.

Toutefois, la Cour de justice a dit pour droit que l'article 38⁵ de la directive 2008/118, lu en combinaison avec l'article 8, paragraphe 2, de cette directive, devait être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à une réglementation nationale qui, en cas d'introduction irrégulière sur le territoire d'un État membre de produits soumis à accise et mis à la consommation dans un autre État membre, rend codébiteur solidaire des droits d'accise une personne morale, civilement responsable des infractions pénales commises par son gérant (arrêt du 17 octobre 2019, Comida paralela 12, [C-579/18](#)).

Dans les motifs de sa décision, elle a notamment retenu qu'en ayant étendu la liste des redevables des droits d'accise à « toute personne ayant participé à l'irrégularité », le législateur de l'Union avait entendu définir largement les personnes susceptibles d'être redevables du paiement des droits d'accise en cas d'irrégularités et ce, de façon à assurer autant que possible le recouvrement de ces droits (point 37) et que l'interprétation qu'elle retenait était sans préjudice de la possibilité, éventuellement prévue par le droit national, pour le commettant, rendu codébiteur solidaire des droits d'accise, de former une action récursoire à l'encontre de son préposé, déclaré pénalement responsable des faits en cause (point 44).

La Cour de justice a aussi dit pour droit que l'article 33, paragraphe 3⁶, de la directive 2008/118 devait être interprété en ce sens qu'une personne qui transporte, pour le compte d'autrui, des produits soumis à accise vers un autre État membre et qui est en possession matérielle de ces produits au moment où les droits d'accise y afférents sont devenus exigibles, est redevable de ces droits, au titre de cette disposition, même si elle n'a aucun droit ou intérêt à l'égard desdits produits et n'est pas consciente que ceux-ci sont soumis à accise ou, l'étant, n'est pas consciente que les droits d'accise y afférents sont devenus exigibles (arrêt du 10 juin 2021, Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Agent innocent), [C-279/19](#)).

Dans les motifs de sa décision, elle a notamment retenu que :

- lorsque, dans la directive 2008/118, le législateur de l'Union a voulu qu'un élément intentionnel soit pris en compte afin de déterminer la personne redevable des droits d'accise, il y a prévu une disposition expresse en ce sens (point 30),
- il y a lieu d'interpréter la directive 2008/118 conformément aux objectifs poursuivis par celle-ci, parmi lesquels figure la lutte contre la fraude, l'évasion fiscale et les abus éventuels (point 31),
- la directive 2008/118 établit le régime général des droits d'accise frappant directement ou indirectement la consommation des produits qui y sont énumérés et ce, notamment, afin que, ainsi qu'il ressort de ses considérants 2 et 8, l'exigibilité de l'accise soit

⁵ Dont le paragraphe 3 dispose : « les droits d'accise sont exigibles auprès de la personne ayant garanti le paiement des droits conformément à l'article 34, paragraphe 2, point a), ou à l'article 36, paragraphe 4, point a), **OU** de toute personne ayant participé à l'irrégularité. » (mise en gras, majuscule et soulignement ajoutés).

⁶ Qui dispose, concernant les produits soumis à accise déjà mis à la consommation dans un État membre et détenus à des fins commerciales dans un autre État membre pour y être livrés ou y être utilisés : « La personne redevable des droits d'accise, devenus exigibles, est, selon les cas visés au paragraphe 1, la personne qui effectue la livraison, ou qui détient les produits destinés à être livrés, ou à qui sont livrés les produits dans l'autre État membre. »

identique dans tous les États membres et que la dette fiscale y afférente soit effectivement recouvrée (point 32),

- l'interprétation de l'article 33, paragraphe 3, de la directive 2008/118 est sans préjudice de la possibilité, éventuellement prévue par le droit national, pour la personne qui a, au titre de cette disposition, acquitté les droits d'accise devenus exigibles de former une action récursoire à l'encontre d'une autre personne redevable de ces droits (point 35).

Dans ses [conclusions](#) (points 29 à 34, 49 à 52 et 64 à 67), sous l'arrêt précité du 10 juin 2021, l'avocat général soutenait que le choix retenu par le législateur de l'Union, à l'article 8, paragraphe 2, de la directive 2008/118, d'appliquer le principe de responsabilité solidaire était conforme à l'économie de cette directive, qui est d'assurer que la dette d'accise est effectivement perçue, et que la « **responsabilité objective** », qui « s'avère être un aspect accepté du régime prévu par les directives successives », était « importante non seulement pour assurer que *quelqu'un* paye l'accise, mais aussi pour l'effet dissuasif qu'elle comport[ait] dans la lutte contre la fraude ». Il soutenait encore que l'interprétation qu'il proposait - et que la Cour de justice a retenu - était « confirmée par l'article 8, paragraphe 1, sous a) et b), de la directive 2008/118 » et « pleinement conforme à l'économie générale de cette directive, qui [était] conçue pour garantir l'absence de tout angle mort dans la responsabilité des personnes qui participent aux mouvements de produits soumis à accise. »

Il ajoutait que, dans la logique de la directive 2008/118, l'existence d'un droit éventuel à contribution n'était pas un élément nécessaire de la responsabilité solidaire, bien qu'un tel droit puisse exister dans le droit national applicable, qu'il était toutefois loisible aux personnes potentiellement redevables du paiement de l'accise de convenir entre elles de modalités de droit privé en ce qui concerne la contribution ou le dédommagement et que l'interprétation proposée de la directive 2008/118 n'excluait nullement la possibilité, prévue éventuellement par le droit national, pour une personne devenue redevable du paiement des droits d'accise de former une action récursoire à l'encontre d'une autre personne redevable.

[La directive 92/12/CEE du Conseil, du 25 février 1992, relative au régime général, à la détention, à la circulation et aux contrôles des produits soumis à accise](#) (la directive 92/12), abrogée par la directive 2008/118, ne comportait pas de dispositions équivalentes à celles de l'article 8 de cette directive. En son article 6, elle laissait le soin aux États membres de déterminer les modalités de perception et de recouvrement de l'accise devenue exigible et ne spécifiait pas quelle était la personne redevable des droits d'accise. Toutefois, selon la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne, il découlait de l'économie de la directive 92/12, ainsi que de son neuvième considérant, que les autorités nationales devaient, en tout état de cause, veiller à ce que la dette fiscale soit effectivement recouvrée (CJUE, arrêt du 5 avril 2001, Van de Water, [C-325/99](#), point 41).

Récemment, saisie de la question de savoir si l'article 14, paragraphe 1, première phrase⁷, de la directive 92/12 devait être interprété en ce sens que, en cas de sortie irrégulière du produit soumis à accise, la responsabilité de l'entrepositaire garant du

⁷ « 1. L'entrepositaire agréé bénéficie d'une franchise pour les pertes intervenues en régime suspensif, dues à des cas fortuits ou à des cas de force majeure et établies par les autorités de chaque État membre. »

paiement des droits était de nature objective, sans possibilité de se dégager de l'obligation et du paiement des sommes correspondant aux sanctions respectives, même lorsque cette sortie dépend d'un acte illicite – exclusivement – imputable à un tiers, la Cour de justice a dit pour droit que la franchise de taxe que cet article prévoit ne s'applique pas à l'entrepoteur, responsable du paiement des droits, dans le cas d'une sortie du régime suspensif due à un acte illicite, **même lorsque** l'entrepoteur est totalement étranger à cet acte illicite, exclusivement imputable à un tiers, et qu'il a une confiance légitime dans le fait que le produit circule régulièrement en régime de suspension des droits (CJUE, arrêt du 7 septembre 2023, KRI SpA, [C-323/22](#)).

Dans ses motifs, la Cour de justice retient que le législateur de l'Union a conféré un « rôle central » à l'entrepoteur agréé dans le cadre de la procédure de circulation des produits soumis à accise et placés sous un régime suspensif, que cet entrepoteur, en sa qualité de personne physique ou morale autorisée par les autorités compétentes d'un État membre à produire, à transformer, à détenir, à recevoir et à expédier des produits soumis à accise en régime suspensif dans l'exercice de son activité professionnelle, est, par conséquent, désigné comme étant le redevable du paiement des droits d'accise lorsqu'une irrégularité ou une infraction entraînant l'exigibilité de ceux-ci a été commise au cours de la circulation de ces produits et que cette responsabilité est, en outre, « objective » et repose non pas sur la faute prouvée ou présumée de l'entrepoteur, mais sur sa participation à une activité économique (arrêt KRI SpA, précité, points 55 et 56 ; également en ce sens, arrêts du 24 mars 2022, TanQuid Polska, [C-711/20](#), point 43, du 24 février 2021, Silcompa SpA, [C-95/19](#), point 52, et du 2 juin 2016, Kapnoviomichania Karelia AE, [C-81/15](#), points 31 et 32).

La directive 2008/118 a été transposée en droit interne par la [loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009](#) (article 36) qui a modifié les articles 302 B et suivants du code général des impôts.

[L'article 302 D du code général des impôts](#)⁸, dans sa rédaction issue de la loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 (article 68), en vigueur du 30 décembre 2011 au 31 décembre 2013, dispose :

« I. 1. L'impôt est exigible :

1° Lors de la mise à la consommation. Le produit est mis à la consommation :

a. Lorsqu'il cesse de bénéficier du régime suspensif des droits d'accises prévu au II de [l'article 302 G](#) ou de l'entrepôt mentionné au 8° du I de [l'article 570](#) ;

a bis) Lorsqu'il est fabriqué hors des régimes suspensifs mentionnés au a, sans bénéficier des exonérations prévues à [l'article 302 D bis](#) ;

b. Lorsqu'il est importé, à l'exclusion des cas où il est placé, au moment de l'importation, sous un régime suspensif des droits d'accises mentionné au a.

Est considérée comme une importation : (...)

⁸ L'article 302 D du code général des impôts a été abrogé le 1er janvier 2022 par l'ordonnance n° 2021-1843 du 22 décembre 2021 portant partie législative du code des impositions sur les biens et services (CIBS) et transposant diverses normes du droit de l'Union européenne. Les dispositions relatives aux redevables des accises sont désormais codifiées aux [articles L. 311-26 à L. 311-38 du CIBS](#).

2° Lors de la constatation de déchets ou de pertes de produits soumis à accise placés sous un régime de suspension de droits.

Par dérogation au premier alinéa du présent 2° sont exonérés de droits :

a. Les alcools, les boissons alcooliques et les tabacs manufacturés dont la destruction totale est intervenue à la suite d'une autorisation donnée par l'administration des douanes et droits indirects ou 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 ;

b. Les alcools et les boissons alcooliques détruits ou perdus en cours de fabrication, de transformation ou de stockage, lorsque le volume des produits détruits ou perdus est inférieur aux taux annuels de déchets ou de pertes fixés par décret pour chaque produit ou catégorie de produit, sous réserve que ces déchets ou ces pertes aient été physiquement constatés et dûment retracés en comptabilité. (...)

2° bis Lors de la constatation de manquants.

Sont considérés comme manquants les produits soumis à accise placés sous un régime de suspension de droits, autres que ceux détruits ou perdus en cours de fabrication, de transformation ou de stockage, qui ne peuvent être présentés aux services des douanes et droits indirects alors qu'ils figurent dans la comptabilité matières tenue par l'entrepositaire agréé ou qu'ils auraient dû figurer dans celle-ci ;

(...)

2. L'impôt est dû :

1° Dans les cas visés aux a, a bis et b du 1° du 1, par la personne qui met à la consommation ;

2° Dans le cas de déchets ou de pertes qui ne sont pas exonérés de droits, par la personne chez laquelle ces déchets ou ces pertes ont été constatés ;

2° bis Dans le cas de manquants, par la personne chez laquelle les manquants sont constatés ;
(...) »

La loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 a réécrit le I, 1, 2°, et le I, 2, 2°, de l'article 302 D du code général des impôts, pour y introduire le régime des déchets et des pertes, et a ajouté le I, 1, 2° bis, et le I, 2, 2° bis, pour y déplacer le régime des manquants⁹.

⁹ Jusqu'au 30 décembre 2011, [l'article 302 D du code général des impôts](#) était ainsi rédigé :

« I.-1. L'impôt est exigible :

1° Lors de la mise à la consommation. Le produit est mis à la consommation :

a. Lorsqu'il cesse de bénéficier du régime suspensif des droits d'accises prévu au II de l'article 302 G ou de l'entrepôt mentionné au 8° du I de l'article 570 ;

a bis) Lorsqu'il est fabriqué hors des régimes suspensifs mentionnés au a, sans bénéficier des exonérations prévues à l'article 302 D bis ;

b. Lorsqu'il est importé, à l'exclusion des cas où il est placé, au moment de l'importation, sous un régime suspensif des droits d'accises mentionné au a.

(...)

2° Lors de la constatation des manquants, sauf si ces manquants correspondent à des déchets ou des pertes obtenus, dans la limite d'un taux annuel de déchets ou de pertes, en cours de fabrication ou de transformation d'alcools et de boissons alcooliques ou à des pertes, dans la limite d'un taux annuel forfaitaire, en cours de stockage d'alcools et de boissons alcooliques. Le taux annuel de déchets ou de pertes est fixé pour chaque entrepôt suspensif des droits

Cette modification résulte d'un [amendement n° 95](#), présenté le 8 décembre 2011 par M. Delattre, ainsi justifié : « *Le présent amendement a pour objet de rendre plus efficace la lutte contre la fraude en matière de contributions indirectes et en matière douanière. Il modifie l'article 302 D du code général des impôts afin de distinguer clairement, d'une part, les pertes et déchets, qui correspondent aux quantités irrémédiablement détruites ou rendues inutilisables par le processus de production ou le stockage des alcools et boissons alcooliques, et les manquants, d'autre part, qui correspondent aux disparitions injustifiées de ces produits. Les manquants entrent ainsi dans l'assiette taxable.* »

Notre chambre s'est prononcée récemment sur la conformité de l'article 302 D, I, 1, du code général des impôts à la directive 2008/118, prise en son article 7.

Elle a jugé que l'article 302 D, I, 1, 2°, b, du code général des impôts, dans sa rédaction issue de la loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011, dont il résulte que sont exonérés de droits d'accise les alcools et les boissons alcooliques détruits ou perdus en cours de fabrication, de transformation ou de stockage, lorsque le volume des produits détruits ou perdus est inférieur aux taux annuels de déchets ou de pertes fixés par décret pour chaque produit ou catégorie de produit, sous réserve que ces déchets ou ces pertes aient été physiquement constatés et dûment retracés en comptabilité, n'est pas contraire à l'article 7 de la directive 2008/118 qui dispose, en son paragraphe 4, que la destruction totale ou la perte irrémédiable des produits soumis à accise sont prouvées à la satisfaction des autorités compétentes de l'État membre du lieu où la destruction totale ou la perte irrémédiable s'est produite ou, lorsqu'il n'est pas possible de déterminer où la perte s'est produite, là où elle a été constatée, et qui précise, en son paragraphe 5, que chaque Etat membre fixe ses propres règles et conditions relatives à la détermination des pertes (Com., 24 novembre 2021, n° 19-19.177).

Et elle a rejeté un moyen qui soutenait que l'article 302 D, I, 1, 2° bis, du code général des impôts, qui rend exigibles les droits d'accise lors de la constatation de manquants, était contraire à l'article 7 de la directive 2008/118, en retenant qu'il résultait de la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne (arrêt du 28 janvier 2016, BP Europa, [C-64/15](#), points 43 et 45) que la constatation de manquants constituait une irrégularité entraînant nécessairement une sortie du régime de suspension de droits et, par suite, une mise à la consommation telle que présumée conformément à l'article 7, paragraphe 2, sous a), de ladite directive (Com., 25 janvier 2023, n° 20-16.580, publié).

Cependant, sauf erreur dans les recherches, notre chambre n'a jamais eu à se prononcer sur la conformité de l'article 302 D, I, 2, du code général des impôts avec la directive 2008/118, prise en son article 8, et, en particulier, sur le point de savoir qui est redevable des droits d'accise devenus exigibles dans l'hypothèse de l'espèce où les produits placés en entrepôt sous le régime de suspension de droits ont été volés.

Pour mémoire, dans l'arrêt de cassation du 23 juin 2021 (n° 19-12.407), rendu dans la présente affaire, notre chambre a relevé d'office le moyen, tiré des dispositions de

d'accises par l'administration, sur proposition de l'entrepositaire agréé. Un décret détermine les modalités d'application des présentes dispositions et fixe le taux annuel forfaitaire pour les pertes en cours de stockage.

(...)

2. L'impôt est dû :

1° Dans les cas visés aux a, a bis et b du 1° du I, par la personne qui met à la consommation ;

2° Dans le cas de manquants, par la personne chez laquelle les manquants sont constatés ; »

l'article 7 de la directive 2008/118 et des articles 302 D et [302 K, I](#), du code général des impôts, ayant transposé ladite directive, selon lequel « le vol n'avait rendu les marchandises inutilisables que pour la société Dutyfly, mais non pour les auteurs du vol, de sorte que cette société ne pouvait bénéficier de l'exonération des droits prévue pour les pertes résultant d'un cas de force majeure. »

Les recherches menées n'ont pas permis de trouver de doctrine sur la question posée par le pourvoi.

Le professeur Marchessou¹⁰ indique uniquement concernant l'article 8 de la directive 2008/118 : « *pour le législateur communautaire, le redevable de l'accise est, selon les situations, le détenteur des produits, le producteur, l'importateur ou l'entrepôt agréé en cas de sortie d'un régime de suspension. S'il y a pluralité de débiteurs, ils sont tenus solidairement.* »

Pour rappel, **en matière de droits de douane**, selon [l'article 203, paragraphe 3, du règlement\(CEE\) n° 2913/92 du Conseil du 12 octobre 1992 établissant le code des douanes communautaire](#), les débiteurs de la dette douanière à l'importation sont :

« — la personne qui a soustrait la marchandise à la surveillance douanière,
— les personnes qui ont participé à cette soustraction en sachant ou en devant raisonnablement savoir qu'il s'agissait d'une soustraction de la marchandise à la surveillance douanière,
— celles qui ont acquis ou détenu la marchandise en cause et qui savaient ou devaient raisonnablement savoir au moment où elles ont acquis ou reçu cette marchandise qu'il s'agissait d'une marchandise soustraite à la surveillance douanière ainsi que
— le cas échéant, la personne qui doit exécuter les obligations qu'entraîne le séjour en dépôt temporaire de la marchandise ou l'utilisation du régime douanier sous lequel cette marchandise a été placée. »

La Cour de justice de l'Union européenne a dit pour droit que le titulaire du régime ne peut être tenu pour débiteur que si les dispositions figurant aux trois premiers tirets ne s'appliquent pas (CJUE, arrêts du 27 juin 2013, Codirex Expeditie BV, [C-542/11](#), points 33 et 34, et du 12 juin 2014, SEK Zollagentur GmbH, [C-75/13](#), points 35 à 37).

Notre chambre, faisant application de cette jurisprudence, a cassé un arrêt qui avait rejeté la demande d'un entrepôt agréé à être déchargé du paiement des droits sur les marchandises volées dans son entrepôt cependant que les auteurs du vol avaient été identifiés et condamnés, et a ainsi mis en œuvre « une imputation en cascade de la dette douanière »¹¹ :

Com., 26 avril 2017, n° 15-29.502, 16-10.825, *Bull.* n° 59 :

« Vu l'article 203 du code des douanes communautaire, alors applicable :

Attendu que pour rejeter la demande de la société Harry Winston concernant le montant des droits de douanes dus pour les marchandises qu'elle détenait sous le régime de l'entrepôt douanier, l'arrêt relève qu'il s'infère du texte susvisé qu'une dette douanière est née du vol et

¹⁰ Répertoire de droit européen, « [Accises](#) », Philippe Marchessou, septembre 2018, actualisation : mai 2019, § 70

¹¹ La Semaine Juridique Entreprise et Affaires n° 19, 11 Mai 2017, [act. 346](#), « Vol de bijoux sous le régime de l'entrepôt douanier : qui est le redevable du paiement des droits que le vol a fait naître ? »

que son paiement peut être exigé par l'administration des douanes ; qu'il ajoute que le paragraphe 3 de ce texte énumère les personnes débitrices de la dette douanière et retient qu'aucune de ses dispositions ne permet d'affirmer que les personnes de cette liste ne peuvent être considérées comme débitrices alternatives ou que l'administration doive agir par priorité contre les auteurs du vol plutôt que contre la personne qui doit initialement exécuter les obligations de paiement des droits de douanes ; qu'il en déduit que si les auteurs du vol ont été identifiés et condamnés, l'administration des douanes n'était pas tenue de leur réclamer en priorité le paiement des droits que le vol a fait naître et que la société Harry Winston était tenue au paiement de ces droits ;

Qu'en statuant ainsi, alors que la Cour de justice de l'Union européenne a dit que **le titulaire du régime douanier était redevable de la dette douanière** au sens de l'article 203, paragraphe 3, quatrième tiret, du code des douanes communautaire, **si les dispositions figurant aux trois premiers tirets de ce paragraphe 3 ne s'appliquent pas** (CJUE, arrêts des 27 juin 2013, [C-542/11](#), points 33 et 34, et 12 juin 2014, [C-75/13](#), point 37), la cour d'appel a méconnu le texte susvisé ; »¹²

En l'espèce,

L'arrêt retient que les droits d'accise sur les marchandises « perdues » par suite du vol survenu le 4 décembre 2013 dans l'entrepôt fiscal de la société Dutyfly sont devenus exigibles du fait de la mise à la consommation de ces marchandises ayant résulté de leur sortie irrégulière du régime de suspension de droits sous lequel elles étaient placées, leur perte ne présentant pas un caractère irrémédiable (p. 10, § 7).

Il retient ensuite que les dispositions applicables en l'espèce à l'exigibilité des droits d'accise sont celles de l'article 7, paragraphe 2, sous a), de la directive 2008/118 et de l'article 302 D, I, 1, 2°, du code général des impôts, lequel rend les droits d'accise exigibles en cas de perte non exonératoire de produits placés sous un régime de suspension de droits (p. 10, § 8).

Il en déduit que le redevable des droits d'accise est identifié par application des dispositions de l'article 302 D, I, 2, 2°, du code général des impôts et qu'il s'agit, selon ce texte, de l'entrepositaire agréé chez lequel les pertes non exonératoires de produits soumis à accise ont été constatées, à savoir la société Dutyfly (p. 10, *in fine*).

Il ajoute que l'article 8, paragraphe 1, sous a), i), de la directive 2008/118, qui procède à une « énumération alternative » des personnes pouvant être déclarées redevables des droits d'accise en cas de sortie irrégulière de produits placés sous un régime de suspension de droits, donne la faculté de prévoir en droit interne d'autres redevables que l'entrepositaire agréé, mais que le texte de droit interne de transposition n'a pas prévu de désignation alternative du redevable des droits d'accise en cas de perte de produits non exonératoire de droits (p. 11, § 1).

Il ajoute encore que, si l'article 8, paragraphe 1, sous a), i), de la directive 2008/118 est d'application directe, il n'exclut pas l'entrepositaire agréé de la charge de l'impôt en cas d'identification d'une personne ayant participé à la sortie irrégulière des marchandises et ouvre une option à l'administration des douanes, l'utilisation de la conjonction de coordination « ou » signifiant que tant l'entrepositaire agréé que l'auteur de la sortie irrégulière des marchandises sont intégralement tenus à paiement, de sorte que l'administration des douanes n'a pas à diviser ses poursuites (p. 11, § 2).

¹² Les recherches sur la base Jurica n'ont pas permis d'identifier un arrêt d'appel rendu sur renvoi de cet arrêt.

Il en déduit que la société Dutyfly est redevable des droits d'accise sur les alcools et tabacs manufacturés qui étaient placés dans son entrepôt sous le régime suspensif de droits et qui sont sortis de ce régime par l'effet du vol dont ils ont fait l'objet le 4 décembre 2013 et ajoute que la société Dutyfly a la faculté d'inclure les droits qu'elle doit ainsi acquitter dans la demande d'indemnisation de ses préjudices pouvant être formée contre les auteurs des faits de recel des marchandises volées, déclarés coupables par jugement du tribunal correctionnel de Pontoise du 22 novembre 2016 (p. 11, § 3).

Par un jugement du 22 novembre 2016 (prod. MA n° 04-a et n° 04-b), le tribunal correctionnel de Pontoise a déclaré MM. B., H., I., H. et B. coupables des infractions de participation à association de malfaiteurs en vue de la préparation d'un délit puni de dix ans d'emprisonnement et de recel habituel de biens provenant du vol commis le 4 décembre 2013 à [Localité 3] au préjudice de la société Dutyfly, a reçu la constitution de partie civile de la société Dutyfly, a déclaré MM. B., H., I., H. et B. responsables du préjudice subi par la société Dutyfly et les a condamnés à lui payer la somme de 141 028,79 euros en réparation de son préjudice matériel, outre une somme au titre de l'article 475-1 du code de procédure pénale.

Le **mémoire ampliatif** soutient qu'il ressort des constatations de l'arrêt que les marchandises ont été mises à la consommation et que cette mise à la consommation n'a pas été le fait de la société Dutyfly mais des auteurs du vol et des receleurs, lesquels ont été identifiés et déclarés coupables par un jugement définitif. Il en déduit qu'en application de l'article 302 D, I, 2, 1°, les droits d'accise n'étaient pas dus par la société Dutyfly, qui n'a pas mis les tabacs manufacturés à la consommation, mais par les personnes ayant participé au vol. Il reproche à la cour d'appel d'avoir refusé de tirer les conséquences légales de ses constatations et d'avoir à tort appliqué les dispositions de l'article 302 D, I, 2, 2°, qui définit le redevable des droits en cas de constatation de déchets ou de pertes non exonérés de droits (B1).

Il soutient qu'à supposer, pour les seuls besoins de la discussion, que le vol de la marchandise ne puisse être regardé comme la mise à la consommation de celle-ci par sortie irrégulière du régime, mais doit être regardé comme une perte, et que la cour d'appel ait fait application à bon droit de l'article 302 D, I, 1, 2°, du code général des impôts, c'est, en tout état de cause, à tort que la cour d'appel a déclaré la société Dutyfly redevable des droits d'accise car elle aurait dû laisser inappliquées les dispositions de l'article 302 D du code général des impôts, qui sont contraires à celles d'effet direct de l'article 8, paragraphe 1, sous a), i), de la directive 2008/118.

Il soutient que les dispositions de l'article 8, paragraphe 1, sous a), i), de la directive 2008/118 déterminent le redevable des droits d'accise devenus exigibles, de façon alternative, en fonction de la personne ayant procédé à la sortie du régime suspensif de droits, et donc à la mise à la consommation des marchandises, et qu'elles doivent être interprétées, de la même façon que sont interprétées les dispositions de l'article 203 du code des douanes communautaire, en ce sens qu'en cas de sortie irrégulière des marchandises du régime suspensif de droits sous lequel elles étaient placées, est redevable des droits litigieux toute personne ayant participé à cette sortie, l'entrepositaire agréé n'étant redevable qu'à défaut d'identification de ces personnes.

Il soutient, en conséquence, que c'est à tort que la cour d'appel a jugé que l'article 8 de la directive 2008/118 n'excluait pas que l'entrepositaire agréé soit redevable des droits

d'accise en cas d'identification d'une personne ayant participé à la sortie irrégulière des marchandises (B2) et que c'est encore à tort qu'après avoir constaté que l'article 302 D du code général des impôts, texte de transposition de la directive 2008/118, ne prévoyait pas de désignation alternative du redevable, elle n'en a pas écarté l'application malgré sa contrariété avec les dispositions claires, précises et inconditionnelles de l'article 8 de cette directive (B3).

Le **mémoire en défense** oppose que la situation dans laquelle des marchandises situées dans un entrepôt en suspension de droit sont dérobées reçoit une double qualification en application de l'article 302 D du code général des impôts : d'une part, à l'égard des auteurs de la soustraction irrégulière des marchandises, il s'agit d'une mise à la consommation dont les auteurs sont constitués débiteurs des droits d'accise, d'autre part, à l'égard de l'entrepositaire, il s'agit d'un déchet ou d'une perte au regard desquels l'entrepositaire agréé est constitué débiteur des droits d'accise.

Il en conclut que les juges d'appel qui, après avoir rappelé que le vol s'analysait à la fois en mise à la consommation et en perte, ont déclaré la société Dutyfly débitrice des droits d'accise en application de l'article 302 D, 1, 2, 2°, du code général des impôts, n'encourent pas le grief du moyen (B1).

Il soutient ensuite que le texte de la directive 2008/118 ne constitue pas un débiteur unique des droits d'accise mais identifie plusieurs débiteurs solidaires en cas de sortie irrégulière et que deux arguments de texte imposent cette lecture : d'une part, le « ou », précédant la formule « en cas de sortie irrégulière », n'est pas exclusif, d'autre part, le paragraphe 2 de l'article 8 régit spécifiquement l'hypothèse où plusieurs débiteurs seraient désignés par le texte et organise la solidarité entre eux. Il en déduit que la directive 2008/118 ne permet pas, contrairement à ce que soutient la société Dutyfly, de restreindre la charge des accises dues au titre des marchandises mises à la consommation à l'auteur de la sortie irrégulière, dans l'hypothèse d'une telle sortie.

Il en conclut que l'arrêt attaqué a parfaitement interprété ce texte et que le moyen, pris en ses deuxième et troisième branches, manque en droit.

Il soutient que le moyen est en outre inopérant en ce que les textes et la jurisprudence définissant le débiteur des droits de douane ne peuvent être utilement invoqués en matière de droits d'accise et qu'à supposer que la règle dont se prévaut la société Dutyfly soit avérée, il n'en demeure pas moins qu'une condition de son application n'est pas réunie en l'espèce, puisque l'auteur du vol des produits litigieux dans l'entrepôt, c'est-à-dire celui qui les a mis à la consommation, n'a pas été identifié (B2 et B3).

Il ajoute qu'en constituant plusieurs débiteurs, les textes garantissent les intérêts des finances publiques et la protection de la santé publique et qu'en contrepartie, l'entrepositaire dispose d'un recours contre la personne qui a fait sortir de manière irrégulière les marchandises de l'entrepôt, de sorte qu'il ne supportera pas la charge définitive de l'accise, étant rappelé qu'il peut aussi démontrer que les droits n'étaient pas dus si la disparition des marchandises revêt un caractère de force majeure.

Il appartiendra à la chambre d'apprécier les mérites du moyen au regard de l'ensemble de ces éléments.