

25 janvier 2023

Cour de cassation

Pourvoi n° 20-16.580

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

Publié au Bulletin

ECLI:FR:CCASS:2023:CO00067

Titre

- impôts et taxes
- procédure (règles communes)
- procédure civile
- règles dérogatoires à la procédure avec représentation obligatoire
- délai nécessaire pour présenter sa défense
- domaine d'application
- procédure devant la cour d'appel
- avocats constitués

Sommaire

Il résulte des articles R.* 202-2, alinéa 4, du livre des procédures fiscales, dans sa rédaction issue du décret n° 2012-634 du 3 mai 2012, et R.* 202-6 du même livre que la disposition selon laquelle, par dérogation aux règles de la procédure avec représentation obligatoire prévue au code de procédure civile, il est accordé aux parties ou aux agents de l'administration qui suivent les instances, les délais nécessaires pour présenter leur défense, n'est applicable, devant la cour d'appel, qu'à l'égard des avocats constitués

Texte de la décision

Entête

COMM.

FB

COUR DE CASSATION

Audience publique du 25 janvier 2023

M. VIGNEAU, président

Arrêt n° 67 F-B

Pourvoi n° K 20-16.580

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 25 JANVIER 2023

La société Maison Prunier, société anonyme, dont le siège est [Adresse 2], a formé le pourvoi n° K 20-16.580 contre un arrêt rendu le 27 mars 2019 par la cour d'appel de Poitiers (4e chambre civile), et un arrêt rendu le 3 mars 2020 par la même cour d'appel (2e chambre civile), dans le litige l'opposant :

1°/ au directeur régional des douanes et droits indirects de [Localité 4], domicilié [Adresse 3],

2°/ au directeur général des douanes et droits indirects, domicilié [Adresse 1],

défendeurs à la cassation.

La demanderesse invoque, à l'appui de son pourvoi, les trois moyens de cassation annexés au présent arrêt.

Le dossier a été communiqué au procureur général.

Sur le rapport de Mme Daubigny, conseiller, les observations de la SCP Gatineau, Fattaccini et Rebeyrol, avocat de la société Maison Prunier, de la SCP Foussard et Froger, avocat du directeur régional des douanes et droits indirects de [Localité 4] et au directeur général des douanes et droits indirects, après débats en l'audience publique du 29 novembre 2022 où étaient présents M. Vigneau, président, Mme Daubigny, conseiller rapporteur, M. Mollard, conseiller doyen, et Mme Fornarelli, greffier de chambre,

la chambre commerciale, financière et économique de la Cour de cassation, composée 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 les arrêts attaqués (Poitiers, 27 mars 2019 et 3 mars 2020) et les productions, la société Maison Prunier (la société Prunier), titulaire du statut d'entrepôt agréé négociant, fabrique et commercialise des spiritueux. A la suite d'un contrôle de son entrepôt, l'administration des douanes lui a notifié des infractions à la réglementation sur les contributions indirectes en raison de l'existence de « manquants ».
2. Après l'émission d'un avis de mise en recouvrement (AMR) et le rejet de sa contestation, la société Prunier a saisi le tribunal de grande instance afin de voir annuler la procédure diligentée par l'administration des douanes ainsi que l'AMR litigieux.
3. Le 31 mai 2017, l'administration des douanes a interjeté appel du jugement du tribunal du 10 avril 2017 ayant annulé la procédure et l'AMR et dit que la société Prunier n'était pas redevable des sommes réclamées par l'administration des douanes.
4. Le 21 octobre 2018, la société Prunier a déféré à la cour d'appel l'ordonnance du conseiller de la mise en état ayant prononcé l'irrecevabilité de ses conclusions et son irrecevabilité à conclure.

Moyens

Examen des moyens

Sur le deuxième moyen et sur le troisième moyen pris en ses première, troisième et quatrième branches, ci-après annexés

Motivation

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 ces moyens qui ne sont manifestement pas de nature à entraîner la cassation.

Moyens

Sur le premier moyen

Enoncé du moyen

6. La société Prunier fait grief à l'arrêt du 27 mars 2019 de déclarer irrecevables les conclusions qu'elle a signifiées le 29 janvier 2018 et de dire qu'elle est irrecevable à conclure, à former appel incident et à communiquer des pièces dans l'instance d'appel, alors :

« 1°/ que, pour un contentieux relatif à des contributions indirectes, l'appel est formé, instruit et jugé selon les règles de

Pourvoi N°20-16.580-Chambre commerciale financière et économique
la procédure avec représentation obligatoire prévue au code de procédure civile, sous réserve de l'application des dispositions des alinéas 2 et 4 de l'article R* 202-2 du livre des procédures fiscales ; que l'alinéa 4 de l'article R* 202-2 prévoit expressément que le tribunal accorde aux parties ou aux agents de l'administration qui suivent les instances, les délais nécessaires pour présenter leur défense ; que cette règle spéciale de délai de communication des conclusions est applicable par préférence aux règles de droit commun du code de procédure civile ; qu'en estimant néanmoins que les dispositions de l'article 909 du code de procédure civile, qui donnent à l'intimé un délai de trois mois pour conclure, s'imposaient, la cour d'appel a violé ledit article 909 du code de procédure civile par fausse application et les articles R* 202-2, alinéa 4, et R* 202-6 du livre des procédures fiscales par refus d'application ;

25 janvier 2023

2°/ que, pour un contentieux relatif à des contributions indirectes, l'appel est formé, instruit et jugé selon les règles de la procédure avec représentation obligatoire prévue au code de procédure civile, sous réserve de l'application des dispositions des alinéas 2 et 4 de l'article R* 202-2 du livre des procédures fiscales ; que l'alinéa 4 de l'article R* 202-2 prévoit expressément que le tribunal accorde aux parties ou aux agents de l'administration qui suivent les instances, les délais nécessaires pour présenter leur défense ; qu'il appartient alors au juge d'exercer son office en accordant aux parties les délais effectivement nécessaires pour présenter leur défense ; qu'en l'espèce, en estimant que la lettre du greffe de notification de la déclaration d'appel rappelant à la société intimée la règle de l'article 909 du code de procédure civile pour présenter sa défense, à savoir à l'époque deux mois, était conforme à l'alinéa 4 de l'article R* 202-2 du livre des procédures fiscales, quand il appartenait au juge de ne pas se borner à réitérer l'article 909 du code de procédure civile mais à fixer lui-même les délais nécessaires aux parties pour présenter leur défense, la cour d'appel a violé l'article 909 du code de procédure civile par fausse application et les articles R* 202-2, alinéa 4, et R* 202-6 du livre des procédures fiscales par refus d'application. »

Motivation

Réponse de la Cour

7. Il résulte des articles R* 202-2, alinéa 4, du livre des procédures fiscales, dans sa rédaction issue du décret n° 2012-634 du 3 mai 2012, et R* 202-6 du même livre que la disposition selon laquelle, par dérogation aux règles de la procédure avec représentation obligatoire prévue au code de procédure civile, il est accordé aux parties ou aux agents de l'administration qui suivent les instances, les délais nécessaires pour présenter leur défense, n'est applicable, devant la cour d'appel, qu'à l'égard des avocats constitués.

8. Selon l'article 909 du code de procédure civile, l'intimé dispose, à peine d'irrecevabilité relevée d'office, d'un délai de trois mois à compter de la notification des conclusions de l'appelant pour remettre ses conclusions au greffe.

9. L'arrêt relève que l'administration des douanes a signifié sa déclaration d'appel et ses conclusions à la société Prunier le 24 juillet 2017 et que cette dernière n'a constitué avocat que le 23 novembre 2017 et n'a notifié ses conclusions que le 29 janvier 2018.

10. Il en résulte qu'à la date à laquelle avait expiré le délai qui lui était imparti à l'article 909 du code de procédure civile, la société Prunier, qui était mal fondée à invoquer la violation de l'article R* 202-2, alinéa 4, du livre des procédures fiscales, inapplicable faute de constitution d'avocat avant cette date, n'était plus recevable à déposer des conclusions.

11. Par ce motif de pur droit, suggéré par la défense et substitués à ceux critiqués, dans les conditions prévues par l'article 620, alinéa 1er, du code de procédure civile, l'arrêt se trouve légalement justifié.

Moyens

Et sur le troisième moyen, pris en sa deuxième branche

12. La société Prunier fait grief à l'arrêt du 3 mars 2020 de déclarer valide l'AMR du 29 septembre 2014, alors « que le juge national, saisi d'un litige dans une matière entrant dans le domaine d'application d'une directive, est tenu d'interpréter son droit interne à la lumière du texte et de la finalité de sa directive ; que si une disposition du droit interne est contraire aux dispositions inconditionnelles et précises d'une directive, le juge national doit l'écartier ; que l'article 7, paragraphe 1, de la directive 2008/118/CE du 16 décembre 2008 relative au régime général d'accise dispose que les droits d'accise deviennent exigibles au moment de la mise à la consommation ; qu'en appliquant l'article 302 D, I, 1, 2° bis, du code général des impôts, qui rend exigibles les droits d'accises lors de la constatation de manquants, qui est pourtant contraire à l'article 7 de la directive 2008/118/CE du 16 décembre 2008, qui dispose que les droits d'accise deviennent exigibles au moment de la mise à la consommation et ne prévoit pas de cas d'exigibilité visant les manquants, la cour d'appel a violé l'article 288 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, ensemble l'article 7 de la directive 2008/118/CE du 16 décembre 2008. »

Motivation

Réponse de la Cour

Recevabilité du moyen

13. L'administration des douanes conteste la recevabilité du moyen. Elle soutient qu'il est nouveau.

14. Cependant, le moyen, qui ne se réfère à aucune considération de fait qui ne résulterait pas des énonciations des juges du fond, est de pur droit.

Bien fondé du moyen

15. Il résulte des dispositions des articles 7, paragraphes 1, 2, sous a), et 4, et 10, paragraphes 1 et 6, de la directive 2008/118/CE du 16 décembre 2008 relative au régime général d'accise et abrogeant la directive 92/12/CEE, que les droits d'accise deviennent exigibles au moment de la mise à la consommation et dans l'État membre où celle-ci s'effectue, que la « mise à la consommation » s'entend, notamment, de la sortie, y compris la sortie irrégulière, de produits soumis à accise d'un régime de suspension de droits et que lorsqu'une irrégularité a été commise, entraînant la mise à la consommation de produits soumis à accise sous un régime de suspension de droits, la mise à la consommation a lieu dans l'État membre où l'irrégularité a été commise. Il en ressort également qu'une « irrégularité » correspond à une situation qui se produit au cours d'un mouvement de produits soumis à accise sous un régime de suspension de droits, autre que celle de la destruction totale ou de la perte irrémédiable visée à l'article 7, paragraphe 4, en raison de laquelle ce mouvement ou une partie de ce mouvement de produits soumis à accise n'a pas pris fin conformément à l'article 20, paragraphe 2 de ladite directive.

16. La Cour de justice de l'Union européenne juge, d'une part, que la constatation de manquants lors de la livraison de produits soumis à accise sous un régime de suspension de droits révèle une situation nécessairement passée au cours de laquelle les produits manquants n'ont pas fait l'objet de cette livraison et dont le mouvement n'a, dès lors, pas pris fin conformément à l'article 20, paragraphe 2, de la directive 2008/118/CE. Cette situation constitue en conséquence une irrégularité au sens de l'article 10, paragraphe 6, de cette directive. Une irrégularité de cette nature entraîne 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. Elle juge, d'autre part, que l'irrégularité que régit l'article 10, paragraphe 2, de la directive 2008/118/CE vise une situation autre que celle visée à l'article 7, paragraphe 4, de cette directive, c'est-à-dire autre que celle de la « destruction totale ou [de] la perte irrémédiable de produits soumis à accise » (arrêt du 28 janvier 2016, BP Europa, C-64/15, points 43 et 45).

17. Le moyen, qui postule que la directive 2008/118/CE ne prévoit pas que les droits d'accise deviennent exigibles au moment de la constatation de manquants, n'est donc pas fondé.

Pourvoi N°20-16.580-Chambre commerciale financière et économique
18. Et en l'absence de toute raisonnable quant à l'interprétation du droit de l'Union européenne sur la première des questions dont la société demande le renvoi à la Cour de justice, la seconde question n'ayant pas à être posée dès lors qu'aucun moyen n'a été soulevé dont l'examen nécessiterait d'en avoir la réponse, il n'y a pas lieu de saisir la Cour de justice de ces questions préjudicielles.

25 janvier 2023

Dispositif

PAR CES MOTIFS, la Cour :

REJETTE le pourvoi ;

Condamne la société Maison Prunier aux dépens ;

En application de l'article 700 du code de procédure civile, rejette la demande formée par la société Maison Prunier et la condamne à payer au directeur général des douanes et droits indirects et au directeur régional des douanes et droits indirects de [Localité 4] la somme globale de 3 000 euros ;

Ainsi fait et jugé par la Cour de cassation, chambre commerciale, financière et économique, et prononcé par le président en son audience publique du vingt-cinq 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 Maison Prunier.

PREMIER MOYEN DE CASSATION

Il est fait grief à l'arrêt attaqué du 27 mars 2019 d'AVOIR déclaré irrecevables les conclusions signifiées le 29 janvier 2018 par la société Maison Prunier et d'AVOIR dit que la société Maison Prunier était désormais irrecevable à conclure, à former appel incident et à communiquer des pièces dans l'instance d'appel.

AUX MOTIFS QUE « La procédure devant la cour d'appel en matière de contributions indirectes relève de l'article R.202-6 du Livre des Procédures Fiscales qui prévoit que "sous réserve de l'application des dispositions des alinéas 2 et 4 de l'article R202-2 et de celles des articles R202-3 et R202-4, l'appel est formé, instruit et jugé selon les règles de la procédure avec représentation obligatoire prévue au code de procédure civile". L'article R202-2 du Livre des Procédures Fiscales stipule : - en son alinéa 2 que "l'instruction se fait par simples mémoires respectivement signifiés. Toutefois le redevable a le droit de présenter par lui-même ou par le ministère d'un avocat inscrit au tableau des explications orales". - en son alinéa 4 que "le tribunal accorde aux parties ou aux agents de l'administration qui suivent les instances, les délais nécessaires pour présenter leur défense. Cette disposition est applicable devant la cour d'appel à l'égard des avocats constitués". Il ressort de ces articles dont l'application n'est pas contestée que la procédure n'est pas orale ainsi que le soutient la Maison Prunier : elle est écrite, mais le redevable ou son conseil ont le droit de fournir des explications orales. Ceci constitue une dérogation aux règles de la procédure civile. Une autre disposition est dérogatoire à savoir que le tribunal accorde aux parties les délais nécessaires pour préparer leur défense. Dans la procédure ordinaire avec représentation obligatoire en cause d'appel ce sont les dispositions de l'article 909 du code de procédure civile qui régissent les délais pour conclure de l'intimé. L'appel a été interjeté le 31/05/2017 en sorte que selon les dispositions de l'article 909 du code de procédure civile ancien applicable à la procédure litigieuse l'intimé disposait, à peine d'irrecevabilité relevée d'office, d'un délai de deux mois à compter de la notification des conclusions de l'appelant prévues à l'article 908 pour conclure et former le cas échéant un appel incident. Le décret du 6/05/2017 applicable aux procédures en cours à la date de son entrée en vigueur a porté ce délai à trois mois. La Maison Prunier disposait donc,

Pourvoi N°20-16.580-Chambre commerciale financière et économique
selon l'article 909 du code de procédure civile à un délai de trois mois pour conclure à compter du moment où les conclusions de l'appelante ont été signifiées à sa personne le 24/07/2017. Il est constant que le principe édicté par l'article R202-6 du Livre des Procédures Fiscales est celui que l'appel est formé, instruit et jugé selon les règles de la procédure avec représentation obligatoire prévue au code de procédure civile. Le principe est donc que les dispositions de l'article 902 et 908 du code de procédure civile imposant des délais à l'appelant à peine de caducité pour signifier sa déclaration d'appel et ses conclusions s'imposent et que les dispositions de l'article 909 imposant des délais à l'intimé à peine d'irrecevabilité pour conclure s'imposent. La cour relève que l'application des dispositions de l'article 909 n'est pas écartée par l'article R202-6 il est simplement prévu par la mesure dérogatoire que "le tribunal accorde aux parties ou aux agents de l'administration qui suivent les instances, les délais nécessaires pour présenter leur défense". Tel a bien été le cas. Après la signification de la déclaration d'appel le greffe a adressé à l'intimée la lettre de notification de la déclaration d'appel sur laquelle figure le rappel des obligations de l'intimée pour présenter sa défense à savoir à l'époque deux mois. Ensuite, l'intimée n'ayant pas constitué avocat l'appelante lui a signifié cette déclaration d'appel qui comporte le rappel des textes applicables à la procédure en cause et plus spécifiquement du circuit procédural décidé par le conseiller de la mise en état à savoir en l'espèce le visa de l'article 902 du code de procédure civile qui fait référence à la procédure ordinaire devant la cour d'appel. Il y est indiqué les délais pour conclure aux parties, et plus spécialement à l'intimé, à savoir le délai de l'article 909. Cette procédure est conforme en tout point à l'alinéa 4 de l'article R202-2 du Livre des Procédures Fiscales. C'est dès lors à juste titre que le conseiller de la mise en état a déclaré les conclusions signifiées le 29/01/2018 par l'intimée irrecevables, son délai pour conclure ayant expiré le 24/10/2017 conformément aux dispositions de l'article 909 du code de procédure civile, applicables au présent litige au vu du choix par le conseiller de la mise en état d'orienter ce dossier selon le circuit ordinaire devant la cour d'appel. L'ordonnance querellée sera en conséquence confirmée » ;

ET AUX MOTIFS ÉVENTUELLEMENT ADOPTÉS QUE « En application de l'article L.199 du livre des procédures fiscales le contentieux relatif aux contributions indirectes et porté devant le tribunal de grande instance statuant en premier ressort, c'est dans ce cadre qu'a été saisi le tribunal de grande instance de Poitiers de la contestation de la SA Maison Prunier tendant à prononcer la nullité de l'avis de mise en recouvrement n°14/933/820 du 29 septembre 2014 émis à son encontre par l'administration des Douanes. L'article R.202-6 du livre des procédures fiscales dispose : "Sous réserve de l'application des dispositions des alinéas 2 et 4 de l'article R.202-2 et de celles des articles R.202-3 et R.202-4, l'appel est formé, instruit et jugé selon les règles de la procédure avec représentation obligatoire prévue au code de procédure civile." L'article R202-2 du livre des procédures fiscales invoqué par l'intimée en ses alinéas 2 et 4 est ainsi libellé : " (alinéa 2) L'instruction se fait par mémoires respectivement signifiés. Toutefois le redevable a le droit de présenter par lui-même ou par le ministère d'un avocat inscrit au tableau des explications orales. La même faculté appartient à l'administration. Les modes de preuve doivent être compatibles avec le caractère écrit de l'instruction. (alinéa 4) Le tribunal accorde aux parties ou aux agents de l'administration qui suivent les instances les délais nécessaires pour présenter leur défense. Cette disposition est applicable, devant la cour d'appel à l'égard des avocats constitués". Les deux réserves ainsi énoncées par les dispositions ci-dessus reproduites ne sont pas de nature à exclure les règles édictées par le code de procédure civile dans le cadre de la procédure avec représentation obligatoire qui doit être suivie devant la cour d'appel, et notamment les règles relatives aux délais impartis à l'appelant et à l'intimé pour accomplir les différents actes de la dite procédure. Elles précisent seulement que la procédure écrite n'exclut pas la possibilité de présenter en outre des explications orales et que la juridiction peut accorder aux parties les délais nécessaires pour présenter leur défense. Ces réserves ne sont pas incompatibles avec les règles de procédures prévoyant les délais dans lesquels les parties doivent accomplir les actes nécessaires au traitement de la procédure d'appel. Elles sont les mêmes pour toutes les parties afin de permettre le cours du débat contradictoire. En l'espèce, suite à l'appel relevé par la Direction Régionale des Douanes et Droits Indirects de [Localité 4], l'affaire a été enrôlée au greffe de la cour sous le n° RG 17-1896, attribuée à la deuxième chambre civile, elle a orienté sur le circuit long de procédure avec mise en état et soumise notamment aux dispositions des articles 901 à 916 du code de procédure civile. L'intimée n'ayant pas constitué avocat dans le délai d'un mois de la déclaration d'appel, l'appelante, suite à l'avis du greffe qui lui a été adressé le 3 juillet 2017 en application de l'article 902 du code de procédure civile a signifié tant sa déclaration d'appel que ses conclusions d'appelant à la SA Maison Prunier par acte d'huissier du 24 juillet 2017, ceci dans le respect des délais prévus respectivement par l'article 902 et par l'article 908 du même code. L'article 909 du code de procédure civile régit les délais dans lesquels l'intimé doit déposer ses conclusions, dans sa rédaction applicable à la cause, s'agissant d'un appel relevé antérieurement au 1er septembre 2017, il prévoit que : "l'intimé dispose, à peine d'irrecevabilité relevée d'office, d'un délai de deux mois à compter de la notification des conclusions de l'appelant pour conclure et former, le cas échéant, appel incident". Cependant le décret du 6 mai 2017 a porté à 3 mois le délai imparti à l'intimé pour conclure en

Pourvoi N°20-16.580-Chambre commerciale financière et économique
cette qualité et le cas échéant former appel incident. Ces dispositions sont applicables aux procédures en cours à la date
25 janvier 2023
d'entrée en vigueur du décret sus-mentionné, de sorte que le délai de 2 mois imparti par le texte en vigueur au jour de
l'appel expirant après le 1er septembre 2017, ce délai a été porté à trois mois. La SA Maison Prunier disposait donc pour
conclure en qualité d'intimé d'un délai de trois mois à compter de la date de signification des conclusions d'appelant le
24 juillet 2017, le délai lui étant imparti expirant donc le 24 octobre 2017. Il n'est pas contestable que la SA Maison
Prunier qui n'a constitué avocat que le 23 novembre 2017 alors que tant la déclaration d'appel que les conclusions
d'appelant lui avaient été signifiées à personne le 24 juillet 2017, n'a notifié ses conclusions d'intimé que le 29 janvier
2018. Il s'ensuit que les conclusions d'intimé notifiées par la SA Maison Prunier le 29 janvier 2018 après l'expiration du
délai de trois mois ne peuvent qu'être déclarées irrecevables et que désormais elle est irrecevable à conclure, à former
appel incident et à communiquer des pièces en sa qualité d'intimée dans la présente instance. Il sera donc fait droit à
l'incident formé par la Direction Régionale des Douanes et Droits Indirects de [Localité 4] » ;

1) ALORS QUE pour un contentieux relatif à des contributions indirectes, l'appel est formé, instruit et jugé selon les règles
de la procédure avec représentation obligatoire prévue au code de procédure civile, sous réserve de l'application des
dispositions des alinéas 2 et 4 de l'article R 202-2 du livre des procédures fiscales ; que l'alinéa 4 de l'article R 202-2
prévoit expressément que le tribunal accorde aux parties ou aux agents de l'administration qui suivent les instances, les
délais nécessaires pour présenter leur défense ; que cette règle spéciale de délai de communication des conclusions est
applicable par préférence aux règles de droit commun du code de procédure civile ; qu'en estimant néanmoins que les
dispositions de l'article 909 du code de procédure civile, qui donnent à l'intimé un délai de trois mois pour conclure,
s'imposaient, la cour d'appel a violé ledit article 909 du code de procédure civile par fausse application et les articles
R.202-2, alinéa 4, et R.202-6 du livre des procédures fiscales par refus d'application.

2) ALORS QUE pour un contentieux relatif à des contributions indirectes, l'appel est formé, instruit et jugé selon les règles
de la procédure avec représentation obligatoire prévue au code de procédure civile, sous réserve de l'application des
dispositions des alinéas 2 et 4 de l'article R 202-2 du livre des procédures fiscales ; que l'alinéa 4 de l'article R.202-2
prévoit expressément que le tribunal accorde aux parties ou aux agents de l'administration qui suivent les instances, les
délais nécessaires pour présenter leur défense ; qu'il appartient alors au juge d'exercer son office en accordant aux
parties les délais effectivement nécessaires pour présenter leur défense ; qu'en l'espèce, en estimant que la lettre du
greffe de notification de la déclaration d'appel rappelant à la société intimée la règle de l'article 909 du code de
procédure civile pour présenter sa défense, à savoir à l'époque deux mois, était conforme à l'alinéa 4 de l'article R.202-2
du livre des procédures fiscales, quand il appartenait au juge de ne pas se borner à réitérer l'article 909 du code de
procédure civile mais à fixer lui-même les délais nécessaires aux parties pour présenter leur défense, la cour d'appel a
violé l'article 909 du code de procédure civile par fausse application et les articles R.202-2, alinéa 4, et R.202-6 du livre des
procédures fiscales par refus d'application.

DEUXIÈME MOYEN DE CASSATION

Il est fait grief à l'arrêt attaqué du 3 mars 2020 d'AVOIR dit n'y avoir lieu à annulation de la procédure engagée par la
Direction Régionale des Douanes et Droits Indirects de [Localité 4] à l'encontre de la société Maison Prunier au titre des
droits d'accise, d'AVOIR déclaré valide l'avis de mise en recouvrement n°14/933/820 en date du 29 septembre 2014 d'un
montant de 139 194 € et d'AVOIR condamné la société Maison Prunier à payer à la Direction Régionale des Douanes et
Droits Indirects de [Localité 4] la somme de 3000 € au titre de l'article 700 du code de procédure civile, ainsi qu'aux
entiers dépens.

AUX MOTIFS QUE « Sur la régularité de la procédure : Le tribunal a prononcé la nullité de la procédure pour violation des
dispositions de l'article L39 du Livre des procédures fiscales en matière d'audition libre à l'égard de Mme [L] [G] et de M.
[N] [V] aux termes desquelles : "La personne à l'égard de laquelle il existe des raisons plausibles de soupçonner qu'elle a
commis ou tenté de commettre des faits constituant une infraction en matière de contributions indirectes ou de
réglementations édictant les mêmes règles en matière de procédure et de recouvrement ne peut être entendue sur ces
faits qu'après la notification des informations prévues à l'article 61-1 du code de procédure pénale. S'il apparaît, au cours
de l'audition d'une personne, des raisons plausibles de soupçonner qu'elle a commis ou tenté de commettre une
infraction, ces informations lui sont communiquées sans délai." La direction des Douanes ne discute pas le non respect
du texte précité à défaut d'avoir notifié à M. [V] Président Directeur Général de la SA Maison Prunier les informations
prévues à l'article 61-1 du code de procédure pénale, mais reproche au tribunal d'en avoir déduit la nullité de la

Pourvoi N°20-16.580-Chambre commerciale financière et économique 25 janvier 2023
procédure dans la mesure où il est de jurisprudence constante que la nullité de l'audition ne peut entraîner la nullité de l'intégralité de la procédure que si elle repose uniquement sur les propos tenus lors de ces auditions. Les dispositions précitées sont entrées en vigueur le 2 juin 2014, elles n'étaient dès lors pas encore applicables lors de l'audition de Mme [G] responsable régie de la société Maison Prunier, étant précisé de surcroît qu'elle ne pourrait en toute hypothèse être considérée comme une personne contre laquelle il existe des raisons plausibles de soupçonner qu'elle a commis ou tenté de commettre une infraction étant une employée de la société auprès de laquelle les agents des douanes n'ont fait que recueillir au cours de leurs opérations de contrôle des documents accompagnés des explications destinées à leur exploitation. Il s'ensuit que la nullité de la procédure ne saurait être encourue pour violation de la procédure d'audition libre, alors que le procès verbal litigieux établi le 19 mai 2014 est un procès verbal d'intervention relatant les opérations de contrôle des stocks d'alcool et des documents y afférent, effectuées sur les différents sites de la SA Maison Prunier les 29 avril et 7 mai 2014 et ne faisant que reprendre les commentaires de Mme [G] sur les documents remis. Concernant l'audition de M. [V] Président Directeur Général de la SA Maison Prunier le 4 septembre 2014 lors de l'établissement et de la notification du procès verbal d'infraction suite aux contrôles sus-mentionnés, les dispositions relatives à l'audition libre étaient applicables, de sorte que ce procès-verbal est irrégulier à défaut de respect de l'obligation de délivrer à ce dernier les informations prévues à l'article 61-1 du code de procédure pénale. Il apparaît toutefois que les constats faits par les agents du CVC reposent sur les constatations matérielles opérées, contradictoirement, par ces derniers les 29 avril 2014 et 7 mai 2014 et consignées dans le procès-verbal d'intervention du 19 mai 2014 relatant les opérations de contrôle des stocks d'alcool, faisant apparaître les manquants taxables au regard de l'analyse de la comptabilité matière de la société. Ces éléments suffisent à fonder les poursuites et constituent la base et le support de la taxation des manquants ayant donné lieu à l'émission par l'administration des douanes de l'avis de mise en recouvrement de sorte que l'irrégularité de l'audition de M. [V] ne peut pas entraîner l'invalidation de la totalité de la procédure contrairement à ce qu'a retenu le jugement entrepris qui sera infirmé en toutes ses dispositions » ;

1) ALORS QUE le juge a l'obligation de ne pas dénaturer l'écrit qui lui est soumis ; qu'en l'espèce, l'avis de mise en recouvrement litigieux du 29 septembre 2014 mentionnait comme désignation des taxes et fait générateur de l'imposition : « Procès-verbal de notification d'infractions du 4 septembre 2014. Procès-verbal a été déclaré à la Maison Prunier SA représentée par monsieur [V] [N] en sa qualité de Président Directeur Général de la dite société pour les infractions suivantes : mauvaise tenue de comptabilité-matières, défaut d'épalement des contenants, manquants taxables non déclarés [], excédents non déclarés » ; qu'en affirmant néanmoins que les constatations matérielles opérées les 29 avril et 7 mai 2014 et consignées dans le procès-verbal d'intervention du 19 mai 2014 constituaient la base et le support de la taxation des manquants ayant donné lieu à l'avis de mise en recouvrement, la cour d'appel a dénaturé l'avis de mise en recouvrement litigieux du 29 septembre 2014, en méconnaissance du principe interdisant au juge de dénaturer l'écrit qui lui est soumis.

2) ALORS QUE l'avis de mise en recouvrement doit comporter les informations nécessaires à la connaissance de la dette, par l'indication de la nature et de la date, soit du fait générateur ou de l'échéance des droits constitutifs de cette créance, soit de la déclaration ou de l'acte qui est à la base de son établissement ; que lorsque l'avis de mise en recouvrement est établi sur la base d'un acte, l'irrégularité de ce dernier entraîne la nullité consécutive de l'avis de mise en recouvrement ; qu'en l'espèce, l'avis de mise en recouvrement litigieux du 29 septembre 2014 mentionnait comme désignation des taxes et fait générateur de l'imposition : « Procès-verbal de notification d'infractions du 4 septembre 2014. Procès-verbal a été déclaré à la Maison Prunier SA représentée par monsieur [V] [N] en sa qualité de Président Directeur Général de la dite société pour les infractions suivantes : mauvaise tenue de comptabilité-matières, défaut d'épalement des contenants, manquants taxables non déclarés [], excédents non déclarés » ; qu'il en ressortait que l'avis de mise en recouvrement litigieux avait été établi sur la base du procès-verbal de notification d'infractions du 4 septembre 2014 ; que la cour d'appel a admis que le procès-verbal de notification d'infractions du 4 septembre 2014 était irrégulier ; qu'en refusant néanmoins d'invalidier l'avis de mise en recouvrement qui avait pour base ce procès-verbal de notification d'infractions irrégulier, la cour d'appel a violé l'article R.256-1 du livre des procédures fiscales.

3) ALORS QUE le juge doit respecter l'objet du litige, tel qu'il est déterminé par les prétentions des parties ; qu'en l'espèce, l'administration des douanes reconnaissait dans ses conclusions d'appel (page 6) ne pas avoir respecté le formalisme de l'audition libre et que les auditions de Mme [G] et de M. [V] étaient nulles ; qu'en refusant d'admettre la nullité de l'audition de Mme [G], la cour d'appel a violé l'article 4 du code de procédure civile.

4) ALORS QUE le principe général du respect des droits de la défense exige, même sans texte, que toute personne,

Pourvoi N°20-16.580-Chambre commerciale financière et économique. 25 janvier 2023
CONTRE LAQUELLE IL EST ENVISAGÉ DE PRENDRE UNE DÉCISION QUI FAISANT GRIEF, DOIT ÊTRE MISE EN MESURE DE FAIRE CONSTATER
utilement son point de vue et être informée de la nature et de la date de l'infraction qu'on la soupçonne d'avoir commise
; qu'en l'espèce, en se bornant à retenir que les dispositions de l'article L39 du livre des procédures fiscales n'étaient pas
applicables lors de l'audition de Mme [G], quand le respect des droits de la défense s'imposait même sans texte, la cour
d'appel a violé le principe général du respect des droits de la défense.

5) ALORS QUE l'audition d'un préposé d'une personne morale est soumise aux exigences de respect des droits de la
défense ; qu'en retenant que Mme [G], responsable régie de la société Maison Prunier, ne pouvait pas être considérée
comme une personne contre laquelle il existe des raisons plausibles de soupçonner quelle a commis ou tenté de
commettre une infraction en raison de sa qualité d'employée de la société, pour en déduire que la nullité de la
procédure d'audition libre ayant servi à l'établissement du procès-verbal d'intervention du 19 mai 2014 n'était pas
encourue, la cour d'appel a violé le principe général du respect des droits de la défense.

TROISIÈME MOYEN DE CASSATION

Il est fait grief à l'arrêt attaqué du 3 mars 2020 d'AVOIR déclaré valide l'avis de mise en recouvrement n°14/933/820 en
date du 29 septembre 2014 d'un montant de 139 194 € et d'AVOIR condamné la société Maison Prunier à payer à la
Direction Régionale des Douanes et Droits Indirects de [Localité 4] la somme de 3000 € au titre de l'article 700 du code de
procédure civile, ainsi qu'aux entiers dépens.

AUX MOTIFS QUE « Sur l'avis de mise en recouvrement : La SA Maison Prunier a le statut d'entrepoteur agréé au sens
de l'article 302-G du Code Général des impôts. En application des dispositions de l'article 302 D du même code l'impôt
est exigible sur les manquants par référence au régime juridique des pertes déchets et manquants prévu par l'article 302
D du Code Général des Impôts, selon lequel : "(...)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'entrepoteur agréé ou qu'ils
auraient dû figurer dans celle-ci.» Les modalités d'application de l'article précité sont prévues aux articles 111-00 A à 111-
00 D de l'annexe III du Code Général des Impôts. L'article 111-00 C indique les taux de déduction annuels maximum au
titre des déchets et pertes relatifs au stockage des alcools en distinguant selon que les alcools sont stockés dans des
contenants en bois déduction de 6% du stock moyen, en cuves étanches déduction de 1,5% du stock moyen et en
conditionnement déduction de 0,3% du stock moyen. Il est établi par les constatations des agents des douanes que la
Maison Prunier lors des contrôles des 29 avril et 7 mai 2014 ayant donné lieu à la taxation contestée, ne tenait pas de
comptes distincts pour chaque type de stockage d'alcool dans sa comptabilité matières. En l'absence de distinction selon
les contenants dans la comptabilité matière, les circulaires prises pour l'application de ces dispositions indiquent : pour
la circulaire n°02-028 du 19 mars 2002 (pièces 9) que les taux de déduction applicables au stockage sous bois et en cuves
étanches, ne peuvent pas être appliqués si l'entrepoteur agréé n'est pas en mesure de reporter dans sa comptabilité
matières le stockage des produits alcooliques par nature de contenant et pour la circulaire du 31 décembre 2012 qu'en
l'absence de tenue de compte distincts pour chaque type de stockage, le taux de déduction le plus faible s'applique à la
totalité des pertes au stockage physiquement constatées. (Pièce 10) C'est en suivant ces prescriptions et en appliquant le
taux de 0,3% à l'ensemble des manquants d'alcool pur constatés pour la période courant du 1er janvier au 31 décembre
2013 portant sur un total de 55 HI 89 L 98 Cl d'alcool pur et pour la période courant du 1er janvier 2014 au 29 avril 2014
un total de 6 HI 50 L et 43 Cl d'alcool pur, que par un calcul qui n'est pas autrement contesté l'administration des
douanes a retenu une taxation totale de 139.194 € dont 124.734 € pour l'exercice fiscal 2013 et 14.460 € pour l'exercice
fiscal du 1er janvier au 29 avril 2014. Il s'ensuit que l'avis de mise en recouvrement n°14/933/820 en date du 29
septembre 2014 est valide pour le montant de 139.194 € au titre des droits d'accise sur les manquants » ;

1) ALORS QUE l'article 302 D, I-1, du code général des impôts, relatif à l'exigibilité des droits d'accises, distingue d'une
part les déchets et pertes et d'autre part les manquants ; que les déchets et pertes peuvent bénéficier des taux de
déduction prévues aux articles 111-00 A et 111-00 C de l'annexe III du code général des impôts ; qu'en l'espèce, en
validant l'avis de mise en recouvrement au titre de manquants, tout en admettant l'application du taux de déduction sur
pertes de 0,3%, la cour d'appel a procédé à une confusion des notions de « déchets et pertes » et de « manquants » au
sens de l'article 302 D, I-1, du code général des impôts, ne mettant pas la Cour de cassation en mesure d'exercer son
contrôle ; qu'en se déterminant ainsi, la cour d'appel a privé sa décision de base légale au regard de l'article 302 D, I-1, du

2) ALORS QUE le juge national, saisi d'un litige dans une matière entrant dans le domaine d'application d'une directive, est tenu d'interpréter son droit interne à la lumière du texte et de la finalité de sa directive ; que si une disposition du droit interne est contraire aux dispositions inconditionnelles et précises d'une directive, le juge national doit l'écarter ; que l'article 7, paragraphe 1, de la directive n°2008/118/CE du 16 décembre 2008 relative au régime général d'accise dispose que les droits d'accise deviennent exigibles au moment de la mise à la consommation ; qu'en appliquant l'article 302 D, I-1, 2° bis, du code général des impôts, qui rend exigibles les droits d'accises lors de la constatation de manquants, qui est pourtant contraire à l'article 7 de la directive n°2008/118/CE du 16 décembre 2008 qui dispose que les droits d'accise deviennent exigibles au moment de la mise à la consommation et ne prévoit pas de cas d'exigibilité visant les manquants, la cour d'appel a violé l'article 288 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, ensemble l'article 7 de la directive n°2008/118/CE du 16 décembre 2008.

3) ALORS QUE l'article 286 J, VI, 1°, c), de l'annexe II du code général des impôts n'impose pas de distinguer dans la comptabilité matières chaque type de stockage d'alcool, mais seulement d'établir un compte de subdivision pour les alcools logés dans des fûts en bois non pourvus d'un revêtement intérieur ou extérieur destiné à assurer l'étanchéité ; qu'il en ressort qu'il n'y a pas d'obligation de distinguer dans la comptabilité matières le stockage en cuves étanches et le stockage après conditionnement ; qu'en l'espèce, en retenant que la taxation contestée se fondait sur le fait que la société Maison Prunier ne tenait pas de comptes distincts pour chaque type de stockage d'alcool dans sa comptabilité matières, et qu'en conséquence il convenait d'appliquer le taux de déduction sur pertes le plus faible de 0,3% correspondant au stockage après conditionnement, quand la société Maison Prunier n'était pas tenue de distinguer dans sa comptabilité matières le stockage en cuves étanches et le stockage après conditionnement et aurait dès lors dû pouvoir bénéficier du taux de déduction sur pertes de 1,5% correspondant au stockage en cuves étanches, la cour d'appel a violé l'article 286 J de l'annexe II du code général des impôts, ensemble les articles 111-00 A et 111-00 C de l'annexe III du code général des impôts.

4) ALORS QUE le juge tranche le litige conformément aux règles de droit qui lui sont applicables ; que les circulaires de l'administration n'ont pas de valeur normative à l'égard des redevables ; qu'en l'espèce, la cour d'appel s'est fondée sur les circulaires du 19 mars 2002 et du 31 décembre 2012 pour décider que les taux de déduction applicables au stockage sous bois et en cuves étanches ne peuvent pas être appliqués si l'entrepoteur agréé n'est pas en mesure de reporter dans sa comptabilité matières le stockage des produits alcooliques par nature de contenant et qu'en l'absence de tenue de compte distincts pour chaque type de stockage, le taux de déduction le plus faible s'applique à la totalité des pertes au stockage physiquement constatées ; qu'en statuant ainsi sur le fondement de circulaires dépourvues de valeur normative, la cour d'appel a violé l'article L.80 A du livre des procédures fiscales et l'article 12 du code de procédure civile.

Décision attaquée

Cour d'appel de poitiers
3 mars 2020 (n°17/01896)

Textes appliqués

Articles R.* 202-2, alinéa 4, dans sa rédaction issue du décret n° 2012-634 du 3 mai 2012, et R.* 202-6 du livre des procédures fiscales ;.

Articles 7, §§ 1, 2, sous a), 4 et 10, §§ 1 et 6, de la directive 2008/118/CE du Conseil du 16 décembre 2008 relative au régime général d'accise et abrogeant la directive 92/12/CEE.

Les dates clés

■

Cour de cassation Chambre commerciale financière et économique 25-01-2023

- Cour d'appel de Poitiers 03-03-2020