



HAL
open science

**Note sous Cour d'appel de Saint-Denis de La Réunion,
25 mai 2001, SA Cotrans Cadjee contre Direction des
Douanes**

Mireille Marteau-Petit

► **To cite this version:**

Mireille Marteau-Petit. Note sous Cour d'appel de Saint-Denis de La Réunion, 25 mai 2001, SA Cotrans Cadjee contre Direction des Douanes. *Revue juridique de l'Océan Indien*, 2002, 02, pp.399-406. hal-02586995

HAL Id: hal-02586995

<https://hal.univ-reunion.fr/hal-02586995>

Submitted on 15 May 2020

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

**OCTROI DE MER – VERSEMENT INDU (OUI) –
REPERCUTION SUR LE CONSOMMATEUR (OUI) –
REMBOURSEMENT (NON).**

Saint-Denis, 25 mai 2001

SA Cotrans Cadjee c/ Direction des douanes La région Réunion

EXTRAITS

ATTENDU que les Sociétés SERCA SA, COTRANS CADJEE et GAMMA CADJEE SA fondent leur demande en remboursement des taxes d'octroi de mer acquittées sur les véhicules automobiles importées à La Réunion entre le 17 juillet et 31 décembre 1992 sur les arrêts LEGROS et LANCRY de la Cour de Justice des Communautés Européennes qui ont, d'une part, déclaré illégales au regard du droit communautaire comme constituant une taxe d'effet équivalant à un droit de douane à l'importation toutes taxes proportionnelles à la valeur en douane des biens perçues par un Etat membre sur les marchandises importées non seulement d'un autre Etat membre mais également d'une autre partie de ce même Etat, d'autre part, invalidé la décision 89/688/CEE du Conseil du 22/12/1989 autorisant la République Française à maintenir jusqu'au 31/12/1992 le régime de l'octroi de mer en vigueur lors de l'adoption de cette décision malgré son caractère de taxe prohibée par le Traité de Rome ;

Mais ATTENDU que le droit pour l'opérateur d'obtenir le remboursement de taxes perçues en violation du droit communautaire implique qu'il en a effectivement supporté la charge et ne les a pas en réalité répercutées sur d'autres sujets ; que cette règle est consacrée tant par la CJCE dans les arrêts Just, DenKavit et San Giorgio qu'en droit interne français à l'article 352 du Code des Douanes applicable à la matière et ainsi rédigé :

« Lorsqu'une personne a indûment acquitté des droits et taxes nationaux recouverts selon les procédures du présent code, elle peut en obtenir le remboursement à moins que les droits et taxes n'aient été répercutés sur l'acheteur. ».

ATTENDU que les intimées se sont opposées aux demandes en remboursement des Sociétés SERCA SA, COTRANS CADJEE SA et GAMMA CADJEE SA en soutenant que ces Sociétés avaient répercuté sur leurs clients les droits d'octroi de mer perçus en violation du droit communautaire de sorte que leurs prétentions se heurtaient tant aux dispositions de l'article 352 bis du Code des Douanes qu'aux règles de l'enrichissement sans cause ; que pour vérifier la réalité de cette répercussion le tribunal d'instance de Saint Denis a ordonné une expertise comptable confiée à M. Rémi DE CAMBIAIRE aux résultats de laquelle il a statué au fond par le jugement dont appel ;

ATTENDU qu'il convient tout d'abord d'observer que les Sociétés appelantes ne critiquent ni l'application à la cause de la règle édictée par l'article 352 bis du Code des Douanes ni la mesure d'expertise ordonnée par le premier juge ; que seules sont contestées les conclusions de l'expert qui selon les appelantes a eu tort, d'une part, de traiter différemment les Sté SERCA SA et COTRANS CADJEE SA méconnaissant ainsi le fait qu'elles étaient dirigées par les mêmes personnes et pratiquaient la même politique de prix, d'autre part, de considérer à partir de l'examen de documents internes à la Sté SERCA SA que les frais de dédouanement qui y étaient mentionnés pour calculer le prix de revient des véhicules importés incluait également les droits d'octroi de mer alors qu'il s'agissait de toute autre chose et, en dernière part, de conclure à la réalité de la répercussion des droits d'octroi de mer dans le prix de vente des véhicules ;

ATTENDU que l'expert DE CAMBIAIRE aux termes de son rapport a conclu de la manière suivante :

1°) pour la Sté SERCA SA

« Au vu des constats effectués, je conclus que les droits d'octroi de mer sont effectivement inclus, directement, dans la détermination des prix de revient des véhicules vendus par la SERCA et sont *de facto* répercutés au consommateur final »,

2°) pour les Sociétés CONTRANS et GAMMA CADJEE SA :

« Au vu des constats effectués, je conclus que ces Sociétés

- n'incorporaient pas formellement les droits d'octroi de mer dans les documents utilisés pour la détermination des prix de revient,

- incluait indirectement par l'application du taux de marge les droits d'octroi de mer dans les prix de vente et que de ce fait, ils ont bien été répercutés au consommateur final

- ne déterminaient pas les prix de revient selon les techniques comptables habituellement utilisées ».

Qu'il résulte de ces constatations précises et circonstanciées par ailleurs étayées de pièces justificatives que les taxes dont la restitution est demandée sont contrairement à ce qui est soutenu par les appelantes, effectivement répercutées sur le consommateur final soit en raison de leur incorporation directe dans le prix de revient soit en raison de leur inclusion dans les taux de marge brute (avant remise) appliqués au prix de revient ; que la preuve de la répercussion étant ainsi établie, les Sociétés SERCA SA, COTRANS CADJEE SA et GAMMA CADJEE SA ne peuvent prétendre avoir acquitté indûment les droits d'octroi de mer puisqu'elles n'en ont pas effectivement supporté la charge ; qu'il n'y a pas lieu de limiter l'application de l'article 352 bis du Code des Douanes à la seule hypothèse d'une incorporation directe et intégrale des taxes illicites dans le seul prix de revient des véhicules importés et selon une facturation distincte puisque la répercussion est, pour reprendre les termes de la CJCE et que les dispositions générales de l'article 352 bis du Code des Douanes ne font aucune distinction entre la répercussion directe ou

indirecte des taxes indûment acquittées sur le consommateur final par la personne assujettie ;

ATTENDU que les Sociétés appelantes qui succombent seront condamnées à supporter les frais des expertises réalisées par M. Rémi DE CAMBIAIRE mais également à verser, chacune, à la Direction Régionale des Douanes, une indemnité de 8000 F sur la base de l'article 700 du NCPC ;

PAR CES MOTIFS

La Cour statuant publiquement, contradictoirement, en matière civile et en dernier ressort ; ORDONNE la jonction des appels enrôlés sous les numéros 71 et 72/2001 ;

VU les rapports d'expertise ;

VU les dispositions de l'article 352 bis du Code des Douanes ;

DECLARE les appels interjetés par les Sociétés SERCA SA, COTRANS CADJEE SA et GAMMA CADJEE SA recevables en la forme mais les DEBOUTE comme non fondés ;

CONFIRME le jugement rendu par le tribunal d'instance de Saint Denis le 13/12/1999 en toutes ses dispositions ;

Y ajoutant,

CONDAMNE les Sociétés appelantes à verser, chacune, à la Direction Régionale des Douanes une indemnité de 8000 F au titre des frais irrépétibles;

CONDAMNE les Sociétés appelantes à supporter les frais d'expertise ; DEBOUTE les parties de leurs demandes plus amples ou contraires ;

DIT n'y avoir lieu à dépens.

COMMENTAIRE

Le contribuable ingénu pourrait considérer comme logique, en quelque sorte naturel, que le paiement d'une taxe indûment perçue par un Etat soit sujet à répétition. Ce serait sans compter sur les subtilités de la législation fiscale.

En l'espèce, il ne faisait aucun doute que les droits d'octroi de mer acquittés par les sociétés demanderesse, l'avaient été en violation des dispositions du droit communautaire. Pour s'en convaincre, il suffit de rappeler que la Cour de justice des communautés européennes, saisie de plusieurs questions préjudicielles, avait qualifié la taxe d'octroi de mer en vigueur dans les DOM, de « taxe d'effet équivalent à un droit de douane à l'importation » et avait conclu à son illégalité au regard des dispositions impératives du traité fondateur¹. C'est à la suite de cette jurisprudence que des demandes en restitution ont été introduites par des sociétés qui avaient acquitté, à tort, ladite taxe.

¹ CJCE, 16 juillet 1992, *Administration des Douanes et des droits indirects c/ Legros*, aff. C 163/90, Rec. p. 1-4625 et CJCE, 9 août 1994, *René Lancry c/ Direction générale des Douanes*, aff. jointes C 363, 407, 408, 410, 411/93, Rec. p. 1-3957.

Par jugement du 9 novembre 1998, le tribunal d'instance de Saint-Denis débouta plusieurs de ces sociétés de leurs demandes en remboursement de la taxe d'octroi de mer et sursit à statuer pour le surplus en ordonnant avant dire droit, une expertise afin de rechercher si la taxe avait ou non été répercutée sur les acheteurs. Les sociétés interjetèrent appel. Le présent arrêt confirme le jugement rendu en première instance, au motif que « *les taxes dont la restitution est demandée sont... effectivement répercutées sur le consommateur final soit en raison de leur incorporation directe dans le prix de revient, soit en raison de leur inclusion dans les taux de marge brute (avant remise) appliquées au prix de revient ; que la preuve de la répercussion étant établie.... les sociétés... ne peuvent prétendre avoir acquitté indûment les droits d'octroi de mer puisqu'elles n'en ont pas effectivement supporté la charge* ».

Il convient d'étudier successivement le fondement (I) puis le bien-fondé (II) de la décision.

I/ LE FONDEMENT DE LA DEMANDE EN REPETITION

Certain auteur n'hésitant pas à soutenir que « *les contributions indirectes et les droits de douanes laissent une place très restreinte au droit privé* »¹, les références faites à l'indu et à l'enrichissement sans cause, méritaient d'être relevées.

Au vrai, cet emprunt au droit commun n'allait pas de soi. La restitution des impositions indûment versées est, en effet, spécialement organisée par le droit fiscal lorsque le texte qui sert de support à ces prélèvements s'avère non conforme à une norme supérieure. Plus précisément, en vertu des dispositions de l'article 190 alinéa 2 du LPF, « *sont instruites et jugées selon les règles du (...) chapitre (relatif au contentieux de l'établissement de l'impôt et les dégrèvements d'office), toutes actions tendant à la décharge ou à la réduction d'une imposition ou à l'exercice de droits à déduction, fondées sur la non-conformité de la règle de droit dont il a été fait application à une règle de droit supérieure* ». En l'espèce, la question méritait donc d'être posée de savoir si les demandes en restitution des octrois de mer indûment versés (parce que contraires au droit communautaire), ne tombaient pas sous le coup de ces dispositions spéciales. La jurisprudence procède ici à une subtile distinction.

Lorsqu'il s'agit de contester la légalité de la taxe afin d'en obtenir le remboursement, seules les dispositions de l'article 190 alinéa 2 précitées sont applicables. En ce sens, il a été jugé, que le litige portant sur la conformité de la loi n°87-1061 du 30 décembre 1987 (art. 20-1) aux dispositions du Traité C.E.E., en tant que cette conformité constitue le fondement nécessaire de la restitution de la taxe (...), « *n'est pas une action en répétition de l'indu, mais, portant sur le bien-fondé de la taxe elle-même, une action entrant dans les prévisions de l'article L. 199*

¹ J. PUJOL, *l'application du droit privé en matière fiscale*, LGDJ, Bibliothèque de sciences financières, 1987, p. 71.

du L.P.F »¹ Dans ce cas, toutes les demandes tendant à la décharge ou à la réduction d'une imposition en raison de la non-conformité de la règle de droit à une règle de droit supérieure sont instruites et jugées selon les règles du LPF (et non selon les règles de droit commun)². Ainsi, par exemple, la recevabilité de l'assignation devant le tribunal est subordonnée à la présentation d'une réclamation préalable à l'administration des impôts³ et l'action est soumise aux délais de réclamation institués en matière fiscale⁴.

A l'inverse, lorsqu'une décision a été rendue et conclut à l'incompatibilité d'une taxe avec une norme supérieure, « *le litige relatif à l'exercice du droit à restitution de cette taxe, fondé sur cette décision, n'est pas de nature fiscale mais constitue un litige de droit commun* »⁵. Il suit de là que même si l'engagement de l'action est subordonné à la présentation préalable d'une réclamation à l'administration, la prescription est trentenaire⁶.

En l'espèce, la CJCE avait déjà déclaré illégal au regard du droit communautaire, l'octroi de mer perçu lors de l'importation de biens à La Réunion, comme constituant une taxe d'effet équivalant à un droit de douane, dans deux arrêts restés célèbres : *Legros et Lancry*⁷. Point n'était donc besoin d'introduire une action de nature fiscale, l'illégalité de la taxe ayant été déjà affirmée. L'action en restitution constituait donc bien un litige de droit commun.

Ce point précisé, le fondement de l'action manque de précision. Les défendeurs arguaient du mécanisme de l'enrichissement sans cause pour s'opposer au remboursement alors que, dans des affaires similaires⁸, la demande en restitution de l'octroi de mer avait expressément été fondée sur la répétition de l'indu, avec une référence expresse aux dispositions des articles 1376 et s. du Code civil. Le choix de l'une ou l'autre des actions emporte des effets suffisamment importants pour mériter quelques développements. Outre les conséquences classiques relatives à l'étendue de la restitution⁹, c'est le droit même au remboursement qui semble être en cause. S'il est fait application des articles 1376 et suivants du Code civil, le seul fait d'acquitter la taxe indue commande son remboursement. Peu importe que la taxe acquittée par

¹ Com. 2 Juin 1992, Dallet, *D.* 1992. IR. 203 ; *R.J.F.* 1992, n° 1587.

² Com. 13 déc. 1994, *Bull. Civ.* IV n° 379 ; *R.*, p. 346 et p. 251, concl. Raynaud ; Com., 13 déc. 1994, *Bull. civ.*, IV, n° 380 ; *R.*, p. 346 et p. 251, concl. Raynaud.

³ Com. 2 Juin 1992, Dallet, préc.

⁴ Com. 24 mai 1994, *Sté Sogip*, *R.J.F.* 1994, n° 1000.

⁵ Com. 24 mai 1994, *Sté Sogip*, préc.

⁶ Com. 9 févr. 1993, 2V *Agus*, *R.J.F.* 1993, n° 607 ; *Bull. civ.* IV, p. 35, n° 54 ; Com. 29 mars 1994, *Sté U.D.C. France*, *Bull. civ.* IV, p. 100, n° 130 ; Com. 24 mai 1994, *Sté Sogip*, préc.

⁷ CJCE, 16 juillet 1992, *Administration des Douanes et des droits indirects c/ Legros*, aff. C 163/90, Rec. p. 1-4625 et CJCE, 9 août 1994, *René Lancry c/ Direction générale des Douanes*, aff. jointes C 363, 407, 408, 410, 411/93, Rec. p. 1-3957.

⁸ Arrêts rendus par la Cour d'appel de Saint-denis de La Réunion, chambre civile, du 7 juin 1996, *Région Réunion c/ Dindar Confort et Région Réunion c/ Serca*, inédits. *Rapp. Com.* 13 déc. 1994 (2 espèces), préc. ; cf. aussi : Com. 2 Juin 1992, Dallet, *D.* 1992..IR.203 ; *R.J.F.* 1992, n° 1587. Com. 24 mai 1994, *Sté Sogip*, préc.

⁹ Sur les différences entre les deux institutions, V. Derouin, *D.* 1980, chron., p. 199.

le distributeur, ait été, par la suite, répercutée sur le consommateur. L'action *de in rem verso* est ouverte parce qu'il y a eu paiement d'un *indu objectif*. Par contre, sur le fondement de l'enrichissement sans cause, la répercussion de la taxe interdit de considérer que le débiteur de la taxe s'est appauvri. De ce fait, faute d'appauvrissement, la restitution ne s'avère plus justifiée. Cette considération anime aussi l'article 352 bis du Code des Douanes.

II/ LE BIEN-FONDE DE LA DEMANDE EN REPETITION

En vertu de l'article 352 bis du Code des Douanes « *lorsqu'une personne a indûment acquitté des droits et taxes nationaux recouverts selon les procédures du présent Code, elle peut en obtenir le remboursement à moins que les droits et taxes n'aient été répercutés sur l'acheteur* ». La référence formelle à l'*indu* évoque l'action en répétition du même nom ; la règle selon laquelle la taxe n'est pas remboursée lorsqu'elle a été répercutée sur l'acheteur s'appuierait plutôt sur la théorie de l'enrichissement sans cause. De toutes façons, point n'est besoin de se référer à l'une ou l'autre des institutions de droit privé. La disposition fiscale se suffit à elle-même.

Ceci précisé, la légalité du dispositif ne va pas de soi. La Cour de Justice des Communautés européennes a, en effet, veillé à ce que les contribuables ne se retrouve pas dans la situation très délicate d'avoir à prouver un fait négatif (en l'occurrence l'absence de répercussion de la taxe), pour obtenir satisfaction.

Plus précisément, faute d'un régime spécifique de remboursement institué à l'échelon communautaire, celui-ci ne peut être organisé que dans le cadre des conditions, de fond et de forme, fixées par les diverses législations nationales en la matière¹. Pour autant, ainsi qu'il résulte d'une jurisprudence constante de la Cour, ces conditions ne sauraient être aménagées de manière à rendre pratiquement impossible l'exercice des droits conférés par l'ordre juridique communautaire, au rang desquels figure le droit au remboursement². Il a été jugé que tel serait le cas si le droit national posait des présomptions ou de règles de preuve qui visent à rejeter sur le contribuable la charge d'établir que les taxes indûment payées n'ont pas été répercutées sur d'autres sujets, ou des limitations particulières en ce qui concerne la forme des preuves à rapporter, comme l'exclusion de tout mode de preuve autre que la preuve documentaire³.

Le droit français, en ne posant aucune présomption ou aucune limitation de la sorte, s'avère donc conforme au droit communautaire. Pour le reste, il appartient au juge national d'apprécier si la charge de la taxe a été transférée ou non, en tout ou en partie, sur d'autres sujets. Or, dans une économie de marché fondée sur la liberté de

¹ CJCE, 27 février 1980, *Hans Just/Ministère danois des impôts et accises*, 68/79, Recueil p. 501.

² CJCE 16 décembre 1976, *Rewe et Comet*, 33 et 45/76, Recueil p. 1989 et 2043 ; CJCE, 27 février 1980, *Hans Just/Ministère danois des impôts et accises*, préc. ; CJCE, 27 mars 1980, *Denkavit italiana*, 61/79, Recueil p. 1205 ; 10.7. 1980, *Ariete et MIRECO*, 811 et 826/79, Recueil p. 2545 ; CJCE, 9 novembre 1983, *Etat Italien c/ SpA San Giorgio*, aff. 199-82, Recueil p. 3595 et s.

³ CJCE, 9 novembre 1983, préc.

concurrence, la question de savoir si et dans quelle mesure une charge fiscale imposée à l'importateur a pu être effectivement répercutée sur les échelons économiques successifs, comporte une marge d'incertitude. Qui peut dire si, libéré de la taxe indue, l'importateur aurait pratiqué les mêmes prix et vendu la même quantité de marchandises ? Comment prouver, lorsque le produit importé est transformé ou utilisé pour la fabrication d'un produit différent, que le consommateur a payé ledit bien à un prix plus élevé ? La solution la plus protectrice des contribuables pourrait consister à présumer l'absence de transfert de la taxe illégale sur le consommateur¹, à charge pour l'Administration de prouver le contraire.

En l'occurrence, un expert avait été nommé aux fins de déterminer si l'octroi de mer indûment perçu avait été répercuté dans le prix de vente des véhicules. Il conclut au transfert de la taxe, soit en raison de son incorporation directe dans le prix de revient, soit en raison de son inclusion indirecte dans les taux de marge brute (avant remise) appliqués au prix de revient. La Cour d'appel de Saint-Denis, au motif que ni la CJCE, ni les dispositions générales de l'article 352 bis du Code des Douanes ne distinguent entre la répercussion directe ou indirecte des taxes indûment acquittées sur le consommateur final par la personne assujettie, décide que les sociétés n'en ont pas supporté la charge et que, de ce fait, la demande de remboursement est irrecevable.

D'un strict point de vue juridique, la décision ne saurait choquer. Comme cela vient d'être vu, selon une jurisprudence désormais bien assise de la CJCE, les Etats membres peuvent subordonner le remboursement de taxes nationales perçues en violation des dispositions du droit communautaire, à la preuve que ces taxes n'ont pas été répercutées sur d'autres personnes. De surcroît, comme il n'y a pas lieu de distinguer là où la loi ne distingue pas, peu importe, effectivement, que cette répercussion soit ou non formellement organisée, autrement dit, pour reprendre la formule de l'arrêt, qu'elle soit « directe ou indirecte ».

Mais d'un point de vue économique, deux observations peuvent être formulées. En premier lieu, si la solution se justifie par le souci de ne pas enrichir sans cause les sociétés en leur remboursant une taxe qu'elles ont déjà répercutée sur les consommateurs, elle ouvre aux Etats membres la possibilité de retenir indûment le produit de taxes illicites. Or, entre deux maux, la perception de taxes d'effet équivalant à des droits de douane malgré l'interdiction communautaire, semble plus sujette à caution. En second lieu, au moment où une réforme de l'octroi de mer est sérieusement envisagée, sans que les autorités ne pensent à inviter aux débats les consommateurs, il n'est pas inutile de rappeler que ce sont eux les débiteurs finaux des impositions. Le choix de lever les exonérations locales, vers lequel la réforme s'oriente, en soumettant indifféremment à l'octroi de mer, les produits importés ou

¹ V. par exemple, l'arrêt du Højesteret danois rendu le 28 mai 1965 : lorsque « *le prix d'un produit frappé par un impôt est déterminé par le marché et qu'il n'y a pas de raison de croire qu'il a été augmenté de manière à compenser l'impôt, le requérant a droit au remboursement* » (CJCE, affaire II 214/1964, U 1965, 492 H).

ceux fabriqués localement, permettra certes de se conformer aux prescriptions communautaires tout en continuant à alimenter les caisses des collectivités domiennes. Pour autant, il ne faut pas se cacher que cette réforme risque d'emporter des répercussions sur la formation des prix, comme le prouve la présente jurisprudence.

Mireille MARTEAU-PETIT
Professeur de droit privé à l'Université de La Réunion

TROISIEME PARTIE
SOMMAIRES DE JURISPRUDENCE

DROIT PRIVE