



HAL
open science

La fraude à la TVA sur l'avitaillement d'un navire malgré son immatriculation au commerce

Natalia Gaucher-Mbodji

► **To cite this version:**

Natalia Gaucher-Mbodji. La fraude à la TVA sur l'avitaillement d'un navire malgré son immatriculation au commerce. Bulletin d'Aix, 2018. hal-02491474

HAL Id: hal-02491474

<https://hal.science/hal-02491474>

Submitted on 26 Feb 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.

La fraude à la TVA sur l'avitaillement d'un navire malgré son immatriculation au commerce*

Natalia Gaucher
Doctorante – Chargée d'enseignements
Centre de Droit Économique
Centre de Droit Maritime et des Transports
natalia.gaucher@gmail.com

Cass. com., 13 sept. 2017, n° 15-13.401, *Jurisdata* n° 2017-018118, *Inédit*,
(sur pourvoi contre CA Aix-en-Provence, 11e ch. A, n° 13/04889, *JurisData* n°2014-035849)

Résumé : Cet arrêt s'inscrit en marge du renforcement du cadre juridique du contrôle et de la visite des navires selon les articles 62 et 63 du Code des douanes ; il retient en outre que conformément à la position de l'administration des douanes, l'immatriculation commerciale d'un navire selon la loi du pavillon n'emporte pas nécessairement reconnaissance de son activité commerciale, laquelle résulte d'un faisceau d'indices.

Note : 1- Malgré son pavillon étranger, le navire situé dans les eaux territoriales françaises est soumis à certaines dispositions de la loi française, notamment celles relatives à la prévention des infractions aux législations douanière et fiscale. En l'espèce, était en jeu la fiscalité de l'avitaillement, c'est-à-dire de l'approvisionnement du navire, ici en carburant : un navire de croisière battant pavillon luxembourgeois était amarré au port d'Antibes-Juan-les-Pins lorsqu'il fit l'objet d'une visite de contrôle par l'administration des douanes¹. Alors qu'il était immatriculé au Luxembourg comme « *navire de croisière commerciale* » (*commercial cruise ship*), la visite de contrôle révéla que le navire ne faisait pas l'objet d'une exploitation commerciale, mais était utilisé par une personne privée pour son usage personnel. Or, l'exploitation commerciale est nécessaire au bénéfice de l'exonération de TVA sur le pétrole utilisé pour l'avitaillement des navires². Le propriétaire du navire se vit donc notifier une infraction résultant du détournement frauduleux de la loi fiscale, puis un avis de mise en recouvrement des droits fraudés.

2- Sur pourvoi formé contre l'arrêt rendu à Aix-en-Provence le 18 novembre 2014³, il revenait à la Chambre commerciale de la Cour de cassation de se prononcer sur la violation des droits fondamentaux par la mise en œuvre du droit de visite « *ancienne version* », controversé, ainsi que sur les critères de l'exploitation commerciale d'un navire au sens de l'article 262-II du Code général des impôts. Si l'occasion d'appuyer l'évolution du cadre juridique du droit de visite apparaît manquée (I), ce litige a permis de clarifier la position de la Cour de cassation quant aux conditions de l'exploitation commerciale d'un navire, lesquelles ne sauraient se réduire à l'immatriculation au commerce (II).

I – L'occasion manquée d'appuyer l'audace jurisprudentielle quant au droit de visite des navires

3- Considérant que les articles relatifs au contrôle et à la visite des navires dans leur version alors applicable poursuivent un but légitime, les juges suprêmes valident le contrôle du navire exercé sans autorisation préalable d'un juge. Pourquoi ce rejet des moyens dirigés contre les articles 62 et 63 du Code des douanes à une heure où leur non-conformité à la Constitution comme à la

* Ce texte a fait l'objet de rectifications formelles depuis sa publication au Bulletin d'Aix en 2018. Le fond demeure inchangé.

¹ C. douanes, art. 62 et 63, dans leur rédaction antérieure à la réforme du 1^{er} juillet 2014.

² CGI, art. 262-II.

³ CA Aix-en-Provence, 11^e ch. A, 18 nov. 2014, n° 13/04889, *JurisData* n°2014-035849.

Convention européenne des droits de l'homme avait déjà été reconnue ? Dans sa version applicable à la cause, l'article 62 du Code des douanes disposait que « *les agents des douanes peuvent visiter tout navire se trouvant dans la zone maritime du rayon des douanes et dans la zone définie à l'article 44 bis dans les conditions prévues à cet article.* » Cette rédaction est controversée, d'une part en ce qu'elle institue une exception à l'autorisation préalable du contrôle par le juge des libertés et de la détention⁴ ; d'autre part, en ce que cette exception n'est pas encadrée, le texte étant lacunaire. À l'évidence éloignées des exigences de la Cour de Strasbourg, ces dispositions ont d'abord été censurées par le Conseil constitutionnel pour violation de l'article 2 de la Déclaration de 1789⁵. Elles ont depuis été réécrites afin d'encadrer et limiter les opérations de contrôle effectuées sur les navires⁶.

4- L'arrêt ici commenté surprend en ce qu'il s'inscrit en retrait d'une jurisprudence audacieuse ayant assuré la transition entre la censure des articles litigieux et l'entrée en vigueur du nouveau régime des visites de contrôle des navires. En effet, dans l'affaire du Navire Kijo la Cour d'appel d'Aix-en-Provence avait censuré les procès-verbaux de contrôle sur le fondement d'une exception d'inconventionnalité des articles 62 et 63 du Code des douanes, ces derniers étant contraires à l'égalité des armes et au droit à un recours effectif⁷. Les juges avaient pris expressément acte de l'effet différé de la déclaration d'inconstitutionnalité pour offrir un recours aux propriétaires de navires. Au contraire, dans l'arrêt ici attaqué, le contrôle de conventionnalité s'est arrêté au niveau de la proportionnalité de la mesure, celle-ci n'ayant pas été contestée par les avocats du demandeur. Or, l'on connaît la réticence des juges à suppléer à une carence dans l'argumentation des parties, bien que cette possibilité leur soit reconnue⁸.

5- Si l'occasion apparaît donc manquée d'appuyer l'audace des juges dans la transition vers le nouveau régime, elle a permis à la Cour de cassation de rappeler pourquoi le contrôle douanier des navires tolère, dans certaines conditions, le défaut d'autorisation préalable d'un juge. Selon l'arrêt commenté, le régime du droit de visite des navires doit concilier le « *principe de la liberté individuelle avec les nécessités de la lutte contre la fraude fiscale ou les délits douaniers* ». En outre, il est rappelé que les navires ont la particularité d'être mobiles, ce qui nécessite des règles adaptées à une intervention rapide. Ces éléments avaient déjà été retenus par le Conseil constitutionnel pour justifier le régime d'exception du contrôle des navires, et ne censurer la loi qu'en ce qu'elle n'encadrerait pas suffisamment les opérations de contrôle⁹. Sur la base de cette jurisprudence et des nouveaux articles 62 et 63 du Code des douanes, le contrôle douanier des navires semble aujourd'hui moins contestable.

II – Le rappel prévisible des conditions de l'exploitation commerciale du navire

6- Par une faveur fondée sur un intérêt général¹⁰, les livraisons de biens effectuées pour l'avitaillement d'un navire sont exonérées de TVA lorsque ledit navire est un « *navire de commerce* »¹¹. En l'espèce, le propriétaire conteste le rejet par la Cour d'appel d'Aix-en-Provence de la qualification de « *navire de commerce* », et donc la caractérisation de la fraude fiscale, alors que le navire en cause est immatriculé au commerce en vertu de la loi luxembourgeoise. L'immatriculation au commerce selon la loi du pavillon emporte-t-elle exonération de TVA au

⁴ C. douanes, art. 63, 2).

⁵ Cons. const., 29 novembre 2013, déc. n° 2013-357 QPC, *Société Wesgate Charters Ltd*. La censure a été prononcée avec effet différé au 1^{er} janvier 2015.

⁶ L. n° 2014-742 du 1^{er} juill. 2014 *relative aux activités privées de protection des navires*.

⁷ CA Aix-en-Provence, 11^e ch. B, 6 nov. 2014, n° 11/18236 ; 12 oct. 2017, n° 16/03226, *JurisData* n°2014-035851.

⁸ Cass. Ass. plén., 21 déc. 2007, n° 06-11.343, *Darwin* ; v. également Cass. civ. 1^{ère}, 15 fév. 2000, n° 98-12.713.

⁹ Cons. const., *op. cit.*, note 5.

¹⁰ C. THELCIDE, *L'avitaillement du navire*, PUAM, 2008, p. 336.

¹¹ CGI, art. 262-II dans sa version applicable à l'espèce. Depuis, l'article ajoute la condition d'une affectation à la navigation en haute mer (L. n° 2010-1658 du 29 décembre 2010).

sens de la loi fiscale française ? En raison d'une imprécision des textes¹², la jurisprudence a dû se prononcer plusieurs fois sur la question. Elle s'aligne régulièrement sur les textes émis par l'administration des douanes qui comblent les lacunes de la loi en ajoutant des conditions supplémentaires. En adéquation avec cette jurisprudence, l'arrêt ici commenté confirme la solution d'appel qui s'est appuyée sur le faisceau d'indices proposé par l'administration des douanes¹³ : afin de bénéficier de l'exonération de TVA sur le carburant, un navire doit non seulement être inscrit comme navire de commerce selon une réglementation nationale, mais en outre être doté d'un équipage permanent, et affecté aux besoins d'une activité commerciale. En l'espèce, la permanence de l'équipage « *n'a pas toujours été assurée* » et les frais de carburant ont été majoritairement assumés par la personne utilisant le navire pour satisfaction personnelle, si bien que les conditions du faisceau d'indices ne sont pas remplies.

7- D'un point de vue théorique, cette jurisprudence est contestable en ce qu'elle applique des conditions ajoutées à la loi par des textes administratifs¹⁴. L'administration des douanes a d'ailleurs réitéré son faisceau d'indices à l'appui de la nouvelle rédaction de l'article 262 du Code général des impôts, lequel exige l'affectation du navire à la navigation de haute mer¹⁵. Toutefois, ces critères nous semblent justifiés d'un point de vue pragmatique, en ce qu'ils conduisent à ne reconnaître le bénéfice de l'exonération qu'aux navires faisant l'objet d'une exploitation commerciale *effective*. Ils permettent à la jurisprudence une adaptation aux contingences de l'exploitation commerciale, laquelle peut résulter par exemple d'une utilisation du navire par une personne privée pour son activité indépendante de photographe¹⁶. On peut donc souhaiter que la loi elle-même intègre la condition de l'exploitation commerciale effective du navire.

¹² C. douanes, art. 190 s. ; CGI, art. 262-II ; C. THELCIDE, *op. cit.*, pp. 336 s.

¹³ Instruction n° 04-048 du 17 mai 2004, BO douanes n° 6633 du 24 juin 2004

¹⁴ Dans le même sens, v. C. THELCIDE, *op. cit.*, p. 336

¹⁵ Rescrit fiscal 3A3. Exonérations, RES 2011/2, 22 fév. 2011, série 3CA, *Modalités d'application de l'exonération de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) relative à certaines opérations liées aux navires de commerce affectés à une navigation en haute mer.*

¹⁶ Cass. crim., 25 janv. 2012, n° 10-85888, *Navire Phylliroe*, DMF 741.930, n. F. DESPLANQUES.