La Lettre d'information en bref

- La jurisprudence en **droit des transports** :

❖ La Cour d'appel de Montpellier a jugé que le défaut d'arrimage de palettes à l'intérieur d'un conteneur pris en charge fermé et plombé constituait une défectuosité non apparente, exonératoire de la responsabilité du transporteur routier.
❖ La Cour d'appel d'Orléans a jugé que des opérations de manutention, nécessitant un savoir-faire distinct et réalisées le lendemain des opérations de transport de la marchandise, n'étaient pas accessoires à ces dernières et n'étaient donc pas soumises à la prescription annale.
❖ La Cour de justice de l'Union européenne a rendu un arrêt important sur l'application dans le temps des sanctions (administratives ou pénales) plus douces concernant le contrôle des tachygraphes.

- La jurisprudence en matière **douanière** :

❖ La CJUE a précisé les obligations des douanes en cas de remboursement d'office.
❖ La CJUE a confirmé qu'en cas de livraison intracommunautaire non faite vers la Lituanie, une exportation effective des marchandises vers la Biélorussie permettait néanmoins d'obtenir l'exonération de la TVA.
❖ La CJUE a précisé les modalités d'application des taux réduits de TVA à l'aide de la nomenclature combinée douanière, concernant des jeux de sudoku.
❖ La CJUE a statué en faveur d'une galerie d'art française qui avait acheté un tableau à une société exploitée par le peintre du tableau en optant pour le régime de « TVA sur la marge bénéficiaire ».
❖ Le Tribunal de l'Union Européenne, nouvellement compétent pour juger les questions préjudicielles en matière douanière et d'accise, a rendu une décision sur des livraisons fictives de produits pétroliers.

N°

NOS ACTUALITES

Vincent Courcelle-Labrousse commente dans la livraison d'octobre 2025 de la revue AJ Pénal Dalloz la, décision du Conseil Constitutionnel n° 2025-1153 QPC du 30 juillet 2025 relatif aux pouvoirs du Parquet européen.

Il est, par ailleurs, à l'initiative de la rencontre entre Victor Ferreira, ancien adjudant-chef de la Légion étrangère devenu photographe, et la Moderne Art Fair.

Du 23 au 26 octobre 2025, place de la Concorde, dans le cadre de la foire, l'exposition exceptionnelle *« La Légion dans la peau »* dévoilera les photographies de Victor Ferreira qui depuis des année saisit les tatouages de ses frères d'armes. Les œuvres présentées seront mises en vente au profit de Solidarité Légionnaire pour soutenir l'extension de l'infirmerie de l'Institut des invalides de la Légion étrangère.

TRANSPORT ROUTIER – ENVOI EGAL OU SUPERIEUR A 3 TONNES – CONTENEUR PLOMBE – DEFAUT D'ARRIMAGE - EXONERATION DE RESPONSABILITE DU TRANSPORTEUR

Au cours d'un trajet routier, un véhicule transportant des caisses de vin s'était renversé, occasionnant d'important dommages à la cargaison. Selon les experts, l'accident avait été causé par un mauvais positionnement des palettes dans le camion et, ainsi, à un calage et à un arrimage défectueux réalisé par le chargeur.

En vertu de l'article 7.2.1., alinéa 4, du contrat-type applicable aux transports public routiers de marchandises pour lesquels il n'existe pas de contrat-type spécifique, applicable à l'espèce, « Le transporteur est exonéré de la responsabilité résultant de la perte ou de l'avarie de la marchandise pendant le transport s'il établit que le dommage provient d'une défectuosité non apparente du chargement, du calage et de l'arrimage ou d'une défectuosité apparente pour laquelle il avait émis des réserves visées par le chargeur. »

En l'espèce, le conteneur étant fermé et plombé lors de sa prise en charge chez le voiturier, celui-ci n'avait pu avoir accès au contenu du container lui permettant de s'assurer de l'effectivité du calage ou de l'arrimage de la cargaison.

Par un arrêt du 17 juin 2025 (RG n°23/05736), la Cour d'appel de Montpellier a jugé qu'un tel défaut d'arrimage des palettes à l'intérieur du conteneur, pris en charge fermé et plombé, constituait une défectuosité non apparente exonératoire de la responsabilité du transporteur routier.

TRANSPORT ROUTIER – CARACTERE ANNEXE OU NON D'OPERATIONS DE MANUTENTION – PRESCRIPTION APPLICABLE

En vertu de l'article 25 du contrat-type applicable aux transports public routiers de marchandises pour lesquels il n'existe pas de contrat-type spécifique, « *Toutes les actions nées du contrat de transport et de ses prestations annexes se prescrivent dans le délai d'un an. Ce délai court, en cas de perte totale, à compter du jour où la marchandise aurait dû être livrée ou offerte et, dans tous les autres cas, à compter du jour où la marchandise a été remise ou offerte au destinataire* ».

En l'espèce, la marchandise avait été endommagée au cours d'opérations de manutention réalisées le lendemain de son transport par la société en charge à la fois du transport et de la manutention.

Le transporteur-manutentionnaire prétendait que les opérations de manutention réalisées étaient annexes aux prestations de transport, donc soumises à la prescription d'un an.

La Cour d'appel d'Orléans ne l'a pas suivi et a jugé par un arrêt du 11 septembre 2025 (RG n°22/01936) que la prestation de manutention était indépendante de celle du transport, et non annexe, puisqu'elle avait eu lieu le lendemain du transport.

La Cour ajoute que cette prestation avait fait appel à un savoir-faire distinct pour manipuler et déposer la marchandise sur des tiges filetées préalablement scellées dans le sol.

Compte tenu de la spécificité des opérations de manutention, celles-ci pouvaient être dissociées de l'opération de transport et ne revêtaient donc manifestement pas un caractère accessoire. La prescription annale prévue pour les contrats de transports n'était ainsi pas applicable en l'espèce.

TRANSPORTS ROUTIERS – CONTROLES PERIODIQUES DES TACHYGRAPHES – APPLICATION DANS LE TEMPS DES SANCTIONS

Le 1er août 2025, la Cour de justice a rendu un arrêt en « grande chambre » qui s'avère extrêmement intéressant (C-544/23). Tous les présidents de chambres de la Cour de justice se sont réunis pour statuer sur ce litige.

1. Un transporteur routier slovaque qui déplaçait du béton dans un camion-toupie avait été contrôlé en novembre 2015 et verbalisé par les autorités slovaques au motif que son disque tachygraphe n'avait pas fait l'objet d'un « *contrôle périodique valable* ». Il avait été condamné à une amende de 200 euros. A l'époque des faits, comme l'indique la Cour de justice (point 33) « *l'obligation d'utiliser un tachygraphe dans les véhicules de transport routier était prévue à l'article 3 du règlement n° 3821/85 ainsi qu'à l'article 2 paragraphe 1 de la loi 461/2007* [loi slovaque] *sans préjudice des dérogations visées aux articles 3 et 13 du règlement n° 561/2006. Ces dérogations n'incluaient toutefois pas les véhicules destinés au transport de béton.* »

La loi slovaque imposait donc aux entreprises de transport qui assuraient des services de transport par autobus ou des services de transport routier de marchandises qu'un appareil de contrôle soit installé dans chaque véhicule utilisé pour le transport de passagers ou de marchandises et que des feuilles d'enregistrement et des cartes de conducteur soient utilisées pour son fonctionnement.

Certes, ce règlement n° 561/2006 du 15 mars 2006 permettait notamment aux Etats membres d'accorder des dérogations sur l'obligation de procéder à des contrôles périodiques des disques tachygraphes. La loi slovaque 461/2007 avait rappelé ce principe. Cependant, les camions-toupie ne relevaient pas de ces dérogations.

Dans le cadre de la procédure au fond, entre 2017 et 2019, la situation procédurale du transporteur slovaque était donc délicate dès lors qu'il ne bénéficiait d'aucune dérogation.

Sa situation a évolué lorsque le règlement 561/2006 a été modifié par un règlement 2020/1054 du 15 juillet 2020 aux termes duquel

« *les véhicules utilisés pour la livraison de béton prêt à l'emploi* » ont été expressément inclus dans les dérogations possibles.

La société avait formé un pourvoi en cassation et a donc déposé un mémoire complémentaire pour demander qu'elle puisse bénéficier d'une application rétroactive de ce nouveau règlement, de manière que la sanction de 200 euros puisse faire l'objet d'une annulation.

2. Cette décision est importante et a été rendue en « grande chambre », dès lors qu'elle conduisait la Cour de justice à se pencher sur une application de la « rétroactivité *in mitius* » sous un angle inhabituel.

En effet, la jurisprudence de la CJUE concernant l'application de l'article 49 § 1 de la Charte des Droits fondamentaux de l'UE (consacrant le principe de l'application immédiate de la peine plus douce) est abondante. La modification d'une incrimination pénale aboutissant à une sanction pénale plus douce bénéficie immédiatement à une personne qui n'aurait pas été définitivement condamnée par une juridiction.

La question se posait de l'application de ce principe ou non à une sanction administrative.

3. Sur le plan des principes, la Cour a confirmé qu'en contrôlant les tachygraphes dans le cadre de mesures nationales qui elles-mêmes reprenaient les règlements communautaires dont le règlement 561/2006, l'administration slovaque avait bien fait une application du droit de l'Union.

Par conséquent, l'article 51 de la Charte imposait à l'administration d'appliquer les principes garantis par la Charte.

La Cour rappelle que l'article 51 opère « *lorsqu'un Etat membre adopte des mesures dans le cadre d'un pouvoir discrétionnaire ou d'appréciation qui fait partie intégrante du régime établi par un acte du droit de l'Union... »* (point 56).

4. La Charte étant ainsi reconnue applicable à la situation, encore fallait-il savoir si son article 49 § 1 1 était applicable au litige. La Cour de justice poursuit ici la construction de la jurisprudence qu'elle a forgée depuis une dizaine d'années sur la portée de la Charte en matière pénale.

Comme l'indique la Cour, « *trois critères sont pertinents pour l'appréciation de la nature pénale d'une sanction, aux fins, notamment, de l'application de l'article 49 de la Charte. Le premier est la qualification juridique de l'infraction en droit interne, le deuxième, la nature même de l'infraction, et, le troisième, le degré de sévérité de la sanction que risque de subir l'intéressé » (*point 63).

La Cour a rappelé sa jurisprudence sur les cas d'applications des trois critères en question. Elle retient que l'infraction est qualifiée d'infraction administrative en droit slovaque (point 65). La Cour ajoute que la sanction infligée au conducteur paraît « *poursuivre des objectifs tant de dissuasion que de répression de ces infractions, sans avoir vocation à réparer le préjudice causé par celle-ci. »* (point 68), ce qui renverrait à la qualification pénale.

Dans le sens inverse, elle relève que dans le droit slovaque, l'amende maximale était de 1699 euros et que celle-ci ne s'élevait qu'à 200 euros. D'un autre côté, l'infraction d'utilisation d'un tachygraphe non inspecté par un atelier agréé « *constitue une infraction très grave »* dans le cadre de la directive 2006/22 modifiée, applicable à la matière.

La Cour de justice n'a pas tranché, ce n'était du reste pas son rôle, sur le point de savoir si l'on était en présence d'une sanction pénale à laquelle l'article 49 paragraphe 1 de la Charte aurait pu s'appliquer. Elle a donc posé des hypothèses que cette sanction pourrait être de nature administrative (5 infra), ou pénale (6 infra).

5. Examinant l'hypothèse que la sanction serait de nature administrative, l'arrêt rappelle un principe qui paraît « contre-intuitif », à savoir que le principe de la rétroactivité de la loi plus douce ne s'applique **pas** aux sanctions administratives. La Cour souligne que la tradition constitutionnelle commune des Etats membres ne conduit pas à appliquer ce que la Cour de justice appelle la *lex mitior* (loi plus douce) à des sanctions administratives. Elle relève que les rédacteurs de la Charte ont entendu limiter ce principe aux véritables sanctions pénales.

En revanche, la Cour de justice met un éclairage sur une disposition d'un règlement que les avocats du cabinet suivent avec la plus grande attention depuis bien des années, à savoir le règlement 2988/95 du 18 décembre 1995 sur la protection des intérêts financiers de l'Union européenne (voir nos Lettres d'information sur la prescription, notamment n° 57 mars-mai 2025), mais également en tant qu'il s'appliquait en matière douanière (voir Lettre d'information n°55 novembre-décembre 2024).

En effet, le règlement n° 2988/95 du 18 décembre 1995 comporte un article 2 paragraphe 2 qui dispose « *qu'aucune sanction administrative ne peut être prononcée tant qu'un acte communautaire antérieur à l'irrégularité ne l'a pas instaurée. En cas de modification ultérieure des dispositions portant sanctions administratives et contenue dans une réglementation communautaire, les dispositions moins sévères s'appliquent rétroactivement.* »

Le rappel de ce principe est important dans les matières que nous suivons (le droit douanier communautaire et les affaires de politique agricole commune), et de manière générale toute irrégularité qui conduit à porter atteinte aux intérêts financiers de l'Union européenne au travers d'une perception insuffisante de « ressources propres » ou de versement de subventions indues.

La Cour de justice se sert ici de ce règlement pour considérer *a contrario* que la matière du contrôle des transports routiers ne relève pas de l'application du principe consacré par le règlement n° 2988/95, faute d'enjeu financier pour l'UE.

Comme le dit la Cour de justice au point 79, « *… la circonstance que le législateur de l'Union a estimé nécessaire, à l'article 2, paragraphe 2, du règlement n° 2988/95, d'étendre le principe général de droit de l'Union d'application rétroactive de la peine plus légère à l'ensemble des sanctions administratives visant des irrégularités susceptibles de porter atteinte aux intérêts financiers de l'Union, au sens de l'article 1er de ce règlement, qu'elles revêtent ou non un caractère pénal, témoigne précisément de ce que ce principe n'a pas vocation à s'appliquer, en tant que tel, à des sanctions ne présentant pas un tel caractère.* »

6. Poursuivant son examen des différents cas de figure possibles pour le règlement de l'affaire au principal, la CJUE approfondit cette fois l'hypothèse que la sanction puisse malgré tout avoir un caractère pénal.

Elle a donc traité la question du point de savoir si la personne pouvait bénéficier d'une rétroactivité. La réponse n'était pas automatique car « …*la Cour a eu l'occasion de considérer, en substance, qu'une modification de la réglementation applicable, bien qu'elle soit favorable à la personne poursuivie ou condamnée, ne pouvait pas relever*

du champ d'application du principe de la lex mitior, au motif qu'une telle modification n'était pas de nature à altérer les éléments constitutifs de l'infraction mais constituait, au regard de cette infraction, un simple changement d'une situation de fait où était exclusivement justifiée par une nouvelle appréciation purement économique et technique du législateur de l'Union qui ne remettait pas en cause l'irrégularité des comportements antérieurs de la personne sanctionnée. » (point 87 qui cite notamment un arrêt retentissant en matière de politique agricole commune qui avait fait échec à la défense d'un opérateur agricole du 7 août 2018 *Clergeau* C-115/17).

En l'espèce, la Cour relève que le législateur avait bel et bien changé sa façon de procéder, au motif que des transports de béton prêt à l'emploi s'effectuent sur des trajets courts et rapides.

Compte tenu de la manière dont le droit slovaque était rédigé, le législateur de cet Etat membre devait être regardé comme ayant incorporé immédiatement à son droit national le nouvel état du droit communautaire. La CJUE a même pris le soin de constater que l'article 49 de la Charte comporte à tout le moins les mêmes garanties que celles prévues par l'article 7 de la Convention européenne des droits de l'homme « *dont il convient de tenir compte, en vertu de l'article 52, paragraphe 3 de la Charte en tant que seuil de protection minimale* » (point 92).

7. Enfin, dans cet arrêt, décidemment très riche, la Cour de justice vide de sa substance le caractère apparemment « *définitif* » en droit slovaque de la décision des juges du fond, alors même qu'un pourvoi en cassation avait été formé en temps utile conformément aux règles de procédure de cet Etat membre.

La Cour de justice a passé outre le caractère prétendument définitif de la décision des juges du fond pour retenir une interprétation de ce qu'est une décision de justice définitive « *autonome et uniforme, dans la mesure où* [cette interprétation] *détermine l'étendue du droit garanti par cette disposition* [l'article 49 paragraphe 1 de la Charte] *et, par conséquent, l'étendue des obligations qui en découlent pour les Etats membres*. » (point 100). Comme le dit la Cour de justice « *une condamnation ne saurait être considérée comme définitive, au sens de l'article 49 paragraphe 1 dernière phrase de la Charte lorsqu'elle peut faire l'objet d'une voie de recours ordinaire, à savoir, toute voie de recours qui fait partie du cours normal d'un procès et, en tant que tel, constitue un développement procédural avec lequel toute partie doit raisonnablement compter. »* (point 102).

Il en irait ainsi en cas de recours extraordinaire, par exemple un pourvoi dans l'intérêt de la loi (point 103). Ainsi, un pourvoi en cassation exclut toute qualification de décision définitive.

La décision du juge du fond acquiert ce caractère « *lorsque les parties ont épuisé cette voie de droit ou ont laissé passer le délai pour former un tel pourvoi sans l'avoir introduit. »* (point 105). La Cour de justice a également passé outre à la procédure nationale sur les cas d'ouverture à pourvoi qui semblaient restrictifs (point 107). Comme la Cour l'indique « *l'article 49 paragraphe 1 dernière phrase de la Charte est formulé en des termes clairs et précis et n'est assorti d'aucune condition si bien qu'il est d'effet direct. »* (point 112)

Par conséquent, la juridiction de cassation est donc tenue, quels que soient les cas d'ouverture à pourvoi, de faire application de la loi pénale plus douce si la juridiction de renvoi devait estimer que la sanction à laquelle le transporteur a été condamné présentait un caractère pénal.

La CJUE invite ainsi la Cour de cassation slovaque à appliquer ses règles de procédure d'une manière conforme à l'article 49 ou les écarter purement et simplement. Cet arrêt est ainsi révélateur dans la façon dont la Cour de justice de l'Union européenne fait appliquer de manière concrète et effective les principes de la Charte, éventuellement en faisant écarter certaines règles procédurales, y compris en cassation, défavorables aux prévenus.

Cela étant, dans cette affaire compliquée, il n'est pas exclu que la Cour de cassation slovaque ne se sorte d'affaire en décidant que la sanction est uniquement…administrative, de sorte que le principe de la *lex mitior* ne serait pas invocable, partant, l'article 49 de la Charte ne trouverait pas à s'appliquer.

REMBOURSEMENT D'OFFICE DES DROITS DE DOUANE

Dans un arrêt du 1er août 2025, la Cour de justice de l'Union européenne a statué sur une question préjudicielle (C-206/24) transmise par la Cour de cassation française dans un dossier de demande de remboursement de droits de douane.

Il s'agissait d'un dossier extrêmement ancien concernant des importations qui avaient été effectuées de 1988 à 1991 en France, en vue de leur transfert à Andorre. A l'époque, la pratique de la douane française était d'exiger la mise en libre pratique des marchandises tierces entrées en France à destination d'Andorre, emportant le règlement des droits de douane en France. La Commission européenne avait jugé cette pratique contraire au droit communautaire au début de l'année 1991.

Le 6 juin 1991, la France avait obtempéré et annoncé qu'elle ne recouvrerait plus les droits de douane dans ces circonstances.
Le commissionnaire en douane français, qui avait acquitté les droits de douane concernant certaines marchandises dédouanées par ses soins de 1988 à 1991, avait assigné la douane française. Toutefois, il avait ensuite été démontré que le commissionnaire s'était fait rembourser les droits par les importateurs andorrans. Sa demande avait donc été rejetée, faute d'intérêt à agir.

Ces importateurs ont pris le relai en …2015 et dans ce dossier extrêmement ancien c'est le premier règlement qui est un des ancêtres du droit douanier communautaire n° 1430/79 du conseil du 2 juillet 1979 qui a fait l'objet d'une interprétation par cet arrêt de 2025 de la Cour de justice.

L'article 2 de ce règlement prévoyait des cas de remboursement mais surtout disposait que « *les autorités compétentes procèdent d'office au remboursement ou à la remise lorsqu'elles constatent d'elles-mêmes, pendant ce délai, l'existence de l'une ou l'autre des situations décrites au paragraphe 1.* » De codification en recodification, ce principe figure désormais dans l'article 116 § 4 du Code des douanes de l'Union.

Alors que les demandes des importateurs, qui dataient de 2015 étaient bien évidemment prescrites au regard du délai de trois ans prévu depuis ce règlement de 1979, ceux-ci ont tiré parti de l'alinéa précité imposant à l'administration de procéder au remboursement d'elle-même. La Cour de justice a donc jugé qu'il suffit que l'administration ait constaté pendant le délai de trois ans après la naissance de la dette douanière initiale que la dette n'était pas due. L'importateur n'avait pas de demande à effectuer, partant, aucune prescription ne lui était opposable.

Suivant son avocat général, la Cour de justice a jugé que « *le remboursement en tant que tel ne doit pas nécessairement intervenir dans ledit délai* [de trois ans] *si bien qu'il peut être effectué au-delà de l'expiration de celui-ci.* » (point 32).
La complexité de l'identification des débiteurs ou des personnes qui pouvaient lui avoir succédé par suite d'une répercussion / remboursement n'a pas été considérée comme un élément justifiant l'abstention de procéder au remboursement même tardivement. Le point principal était donc d'identifier une décision des autorités douanières françaises, à savoir l'avis ministériel du 6 juin 1991, dont il résulte que les autorités douanières avaient « …, *implicitement mais nécessairement, constaté que les droits de douane perçus à l'occasion de l'importation de marchandises depuis des pays tiers à destination d'Andorre l'avaient été illégalement* » (point 41).

Les autorités étaient tenues d'identifier le point à partir duquel elles devaient remonter dans le temps pour procéder au remboursement, à savoir jusqu'au 6 juin 1988. La Cour de justice a indiqué qu'une attitude passive de l'autorité douanière ne pouvait pas être acceptée et qu'il fallait simplement qu'elle s'épargne des « *recherches qui nécessiteraient l'emploi de ressources humaines et matérielles sans aucun rapport avec ce qui peut être raisonnablement attendu d'une administration diligente.* » (point 38). Or, l'administration des douanes française n'avait rien fait du tout.

La Cour de justice a donc dit pour droit que « *L'existence d'une obligation de procéder au remboursement d'office des droits de douane par une autorité douanière nationale est subordonnée au fait que cette dernière ait constaté d'elle-même, avant l'expiration d'un délai de trois ans à compter de la prise en compte de ces droits, que ceux-ci ont été indûment perçus, ce constat impliquant que cette autorité a connaissance de l'identité des personnes ayant acquitté lesdits droits ainsi que du montant à rembourser à chacune d'elles. Lorsque ladite autorité ne dispose pas ni ne pouvait disposer de l'ensemble des informations nécessaires pour effectuer un tel remboursement à la personne qui a versé les droits de douane indûment perçus ou aux personnes qui lui ont succédé dans ses droits et obligations, il appartient à la même autorité, pour se conformer à son obligation de remboursement, de prendre les mesures qui, sans être disproportionnées, sont nécessaires et appropriées afin d'obtenir ces informations et procéder au remboursement.* »

Il sera intéressant de suivre ce contentieux en France pour savoir si les importateurs andorrans auront droit à des intérêts de retard.

La question d'une responsabilité de la puissance publique pour faute sera peut-être aussi soulevée.

TVA – EXPORTATION OCCULTE

Par un arrêt du 1er août 2025, la Cour de justice de l'Union européenne a statué sur une question préjudicielle (C-602/24) posée par une juridiction polonaise. Les faits concernaient une vente de pommes par un producteur polonais à une société biélorusse qui devait les livrer en Lituanie dans le cadre d'une livraison intracommunautaire exonérée de TVA polonaise.

Les documents avaient été établis sur cette base. Toutefois, l'administration fiscale polonaise avait diligenté une enquête.

L'administration polonaise s'était aperçue que la société biélorusse, qui n'était pas fiable, avait en réalité **exporté** les pommes de manière occulte vers la Biélorussie.

L'administration polonaise considérait que le régime de livraison intracommunautaire n'avait pas été respecté et avait requalifié la livraison en vente interne polonaise assujettie à la TVA.

Le fournisseur polonais avait résisté en opposant la matérialité de la sortie de la marchandise du territoire fiscal de l'Union européenne.

La Cour de justice a suivi le fournisseur. Elle a retenu en substance que la notion d'exportation repose sur une livraison et sur un lieu de la consommation de la marchandise. Ce sont des données qui doivent rester objectives.

Par conséquent, les intentions du fournisseur en vendant les marchandises et les engagements de l'acheteur en vue de procéder à une livraison intracommunautaire dans le pays voisin sont des éléments subjectifs que la Cour de justice a exclus de prendre en considération, même s'ils fluctuent.

La CJUE a constaté d'abord la « livraison » (transfert de propriété par le fournisseur), puis une sortie effective de Pologne non contestée par l'administration, enfin une consommation finale en Biélorussie.

La Cour de justice a rappelé que les exigences formelles d'application de la TVA, derrière lesquelles se retranchait l'administration fiscale polonaise, interdisaient que ces conditions modifient « *le champ d'application des exonérations prévu par cette directive.* » (2006/112/CE du 28 novembre 2006, point 39).

La Cour ajoute que « *il ne serait pas proportionné de refuser d'appliquer l'exonération à une exportation au seul motif que l'assujetti ne dispose pas des documents d'exportation corrects si, comme en l'occurrence, les autorités fiscales ont la certitude que les biens ont été exportés. Un tel refus irait au-delà de ce qui est nécessaire pour garantir l'exacte perception de la taxe, puisque l'exonération de la TVA serait subordonnée à des exigences formelles excessives, sans qu'il soit examiné si les critères d'exonération de fond sont effectivement remplis.* » (point 39).

La Cour a toutefois rappelé les seuls deux cas de figure « *dans lesquels le non-respect d'une exigence formelle peut entraîner la perte du droit à l'exonération de la TVA* » (point 40). Cela peut arriver si « *la violation d'une exigence formelle peut conduire au refus de l'exonération de la TVA si cette violation a pour effet d'empêcher la preuve certaine que les exigences de fond ont été satisfaites* » (point 41).

La Cour ajoute que « *le principe de neutralité fiscale ne saurait être invoqué aux fins de l'exonération de la TVA par un assujetti qui a intentionnellement participé à une fraude fiscale ayant mis en péril le fonctionnement du système commun de la TVA.* » (point 43).

Or, les réponses à ces deux hypothèses favorables à l'administration s'avéraient clairement négatives dans l'affaire au principal. L'article 146 paragraphe 1 sous b) de la directive TVA fait donc l'objet d'une interprétation favorable à la société : **«** *relève de l'exonération prévue à cette disposition une livraison de biens initialement déclarée par le fournisseur comme une livraison intracommunautaire qui a, à l'insu de ce dernier, été effectuée en dehors du territoire de l'Union européenne par l'acquéreur, lorsque l'exportation en question a été constatée par les autorités fiscales sur la base de documents douaniers***. »**

Cette jurisprudence avait eu un précédent dans un arrêt du 17 octobre 2019 (C-653/18, cf. notre Lettre d'information n° 31, septembre-décembre 2019).

TVA – TAUX REDUIT – IDENTIFICATION DES MARCHANDISES AU MOYEN DE LA NOMENCLATURE COMBINEE DOUANIERE

Dans un arrêt du 1er août 2025 rendu dans l'affaire C-375/24, la CJUE a statué sur une question préjudicielle posée par une juridiction allemande concernant les taux réduits de TVA. L'article 98 de la « directive TVA » (n° 2006/112/CE du 28 novembre 2006) permet aux Etats membres d'accorder des taux réduits pour certaines catégories de marchandises. Le paragraphe 3 de l'article 98 permet aux Etats membres de recourir à la nomenclature combinée douanière « *pour délimiter avec précision la catégorie concernée* ».

La nomenclature combinée douanière est la grille tarifaire, selon laquelle toutes les marchandises importées dans l'Union européenne ou exportées font l'objet du traitement douanier et tarifaire approprié. Cette nomenclature sert très souvent en matière de fiscalité énergétique. Elle sert aussi, plus rarement, pour déterminer la portée des taux réduits en matière de TVA, ce qui donne son intérêt à cette décision.

Le litige au principal portait sur la fourniture de produits imprimés qui, s'ils pouvaient être classés dans la position 4902 de la nomenclature combinée, bénéficiaient du taux réduit de TVA en Allemagne. Selon l'administration, la marchandise relevait de la position 4911 passible du taux normal. Il s'agissait de cahiers de « sudoku » dont chaque feuille comportait des séries de numéros qu'il fallait compléter selon les règles du « sudoku ».

Il s'agissait donc de cahiers en papier brochés qui contenaient principalement des jeux de « sudoku » imprimés dans lequel certains chiffres de la série de 1 à 9 étaient déjà inscrits dans une grille, les autres chiffres devant être inscrits dans un ordre précis. Ces cahiers sont publiés toutes les huit semaines (point 31).

La Cour de justice a d'abord rappelé que pour l'application de l'article 98 de la directive TVA et de son annexe III qui fixe la liste des produits éligibles, chaque Etat membre a la possibilité d'utiliser la nomenclature combinée (NC) comme assistance pour la délimitation des produits éligibles. Toutefois, l'Etat membre reste libre d'utiliser seulement certaines positions de la nomenclature combinée et d'en écarter d'autres pour les besoins de ce choix fiscal. La seule condition est que la portée de chaque position tarifaire en question ne soit pas, au passage, déformée ou réduite. La question se posait donc de savoir s'il s'agissait d'écrits imprimés périodiques relevant de la position 4902 de la nomenclature combinée.

La Cour de justice s'est donc attaquée au classement tarifaire des cahiers de « sudoku ». La Cour s'est penchée sur les termes de la nomenclature combinée qui, pour rappel, développe le « *Système Harmonisé* » (SH) qui résulte d'une convention internationale de 1983, rédigée dans deux langues officielles qui sont le français et l'anglais. Des discordances linguistiques existaient dans la NC, notamment sa version allemande concernant la position 4902. La CJUE est remontée à la source. La Cour a examiné les deux versions linguistiques de la SH (point 47).

Au regard des notes explicatives du Système Harmonisé, dont l'importance pratique est fondamentale, la Cour a considéré que « *le caractère distinctif des articles repris sous cette position* [4902] *réside dans le fait qu'ils sont publiés*

en série continue, sous un même titre et à intervalle régulier, chaque exemplaire étant daté et généralement numéroté » (point 49). La note ajoute, telle que la Cour de justice la cite, que les publications périodiques relevant de la position 4902 « *comportent le plus souvent des textes imprimés et peuvent aussi être largement illustrées ou même principalement constituées par des gravures et contiennent de la publicité". »* (idem)

La Cour a retenu que l'absence « d'écrits » dans les jeux de sudoku n'interdisait pas leur classement dans la position 4902. La version allemande qui n'incluait que les « *autres écrits imprimés périodiques* » a été écartée. Suivant la position de la Commission, la Cour de justice a jugé que « *le terme "imprimé" n'a pas une portée différente en fonction de "la nature des caractères employés : alphabets et systèmes de numération de toutes sortes, signes sténographiques, signes d'alphabet Morse, ou codes conventionnels similaires, caractères Braille, notations et symboles de musique, ni en fonction de la présence d'illustrations ou de croquis. »* (point 52).

La juridiction de renvoi devra vérifier que les marchandises « *constituent des publications périodiques imprimées ».* La Cour a donc retenu que « *la position tarifaire 4902 de la NC doit être interprétée en ce sens que relèvent de cette position des marchandises décrites comme étant des cahiers en papier brochés qui contiennent principalement des jeux de sudoku imprimés, dans lesquels certains chiffres de la série de 1 à 9 sont déjà inscrits dans une grille, les autres chiffres devant y être inscrits dans un ordre précis, et qui sont publiés toutes les huit semaines »* (point 57).

Cette décision rendue en matière de TVA illustre la prégnance et la praticité des mécanismes juridiques du classement tarifaire douanier, bien au-delà de la perception des droits de douane.

TVA – « REGIME DE LA MARGE BENEFICIAIRE »

Dans sa série d'arrêts du 1er août 2025, la CJUE a rendu une décision instructive sur les modalités d'application du régime de la « marge bénéficiaire » (C-433/24).

Le régime particulier de la « marge bénéficiaire » a été prévu par l'article 311 de la « directive TVA » précitée pour s'appliquer aux biens d'occasion, aux objets d'art, de collection ou d'antiquité. Le mécanisme général, facturation de la TVA sur la totalité du prix de vente puis reversement à l'Etat de cette TVA collectée sous déduction de la TVA payée aux fournisseurs de l'assujetti, n'est pas applicable. Le calcul de la TVA est assis seulement sur la marge bénéficiaire réalisée par la personne qui va procéder à une livraison de ces objets (dite « assujetti-revendeur »).

Ce régime a été mis en place concernant des objets souvent anciens ou pouvant être échangés entre des particuliers non assujettis à la TVA. Il était extrêmement difficile de vérifier la traçabilité des flux et déterminer des droits à déduction.

L'article 316 de la « directive TVA » prévoit que les assujettis-revendeurs « *ont le droit d'opter pour l'application du régime de la marge bénéficiaire aux livraisons de biens suivantes …b) les objets d'art qui leur ont été livrés par l'auteur ou par ses ayants droit. »*

La Cour de justice a été saisie par le Conseil d'Etat français dans le cadre d'un litige opposant une galerie d'art français à l'administration fiscale.

La galerie avait effectué une acquisition intracommunautaire de deux tableaux qui lui avaient été vendus par une société britannique, dont un des deux associés était le peintre des tableaux vendus.

L'administration fiscale avait remis en cause l'éligibilité de l'opération au régime de la « marge bénéficiaire », au motif que le vendeur était une société et non pas l'auteur, personne physique. Une telle façon de procéder était totalement aberrante, dès lors qu'au regard de la TVA, la remise de ces tableaux à la société pour qu'elle les commercialise était exclusive de toute livraison antérieure qui aurait pu donner lieu à une application du régime général de la TVA. L'associé avait utilisé sa société pour vendre son tableau.

Le plus étonnant dans cette affaire est qu'il se soit trouvé un tribunal administratif et une cour administrative d'appel pour valider ce redressement. Le Conseil d'Etat, en cassation, a tout de même éprouvé un doute et interrogé la Cour de justice. Celle-ci a rendu un arrêt totalement favorable à la galerie d'art.

La Cour a d'abord constaté que l'article 316 paragraphe 1 b) de la « directive TVA » « *n'exclut pas expressément qu'un auteur ou ses ayants droit puissent effectuer une telle livraison* [à un assujetti-revendeur] *au travers d'une personne morale, ni qu'une telle livraison puisse être effectuée par une personne morale.* » (point 33).

Malgré le principe de l'interprétation stricte d'un régime dérogatoire comme la « marge bénéficiaire », la Cour de justice a voulu que les objectifs dudit régime puissent être atteints en l'occurrence (point 34).

Elle a d'abord rappelé le principe de neutralité fiscale et souligné que « *ce principe s'oppose notamment à ce que les opérateurs économiques qui effectuent les mêmes opérations soient traités différemment en matière de perception de la TVA.* » (point 35).

Ce système de TVA de la marge bénéficiaire a « *pour objectif spécifique de favoriser l'introduction sur le marché de l'Union de nouveaux objets d'art, qui soient importés dans l'Union ou nouvellement créés sur son territoire, en prévoyant un traitement fiscal favorable pour l'importation de tels objets, pour leur première livraison après création, et pour la première livraison de ces objets par des assujettis-revendeurs.* » (point 37). En vue de faciliter le fonctionnement de ce régime, le législateur communautaire a autorisé le droit d'opter pour le régime de la marge bénéficiaire en faveur de ce type de livraison, à l'article 316 de la « directive TVA ».

La Cour de justice a considéré que les objectifs poursuivis seraient complètement contrecarrés par l'approche de l'administration fiscale française. Celle-ci autoriserait l'option en cas de livraison directe par l'auteur de l'œuvre, mais l'interdirait en cas de livraison par une société détenue par cet auteur (points 41 à 44).

La Cour a jugé que « *lorsque la livraison à un assujetti-revendeur d'un objet d'art est effectuée (...) par une personne morale que l'auteur ou ses ayants droit ont fondée aux fins de la commercialisation des objets d'art que l'auteur a créés, il peut être présumé que la livraison est attribuable à l'auteur ou à ses ayants droit, dans la mesure où, dans un tel cas de figure, cette livraison a lieu dans le cadre des arrangements que l'auteur ou ses ayants droit ont généralement mis en place aux fins de cette commercialisation.* » (point 45).

En revanche, la CJUE a indiqué qu'une telle livraison par une société doit être la première introduction de l'œuvre d'art sur le marché. Il ne doit y avoir eu aucune livraison antérieure ayant donné lieu éventuellement à de la TVA (points 46 et 47).

Par ailleurs, la CJUE a rejeté la question subsidiaire qui était posée par le Conseil d'Etat du point de savoir quel devait être le contrôle administratif, notamment à savoir si l'administration fiscale devait vérifier le pourcentage de capital de la société détenu par l'auteur ou son pouvoir de direction sur cette société, etc. La Cour de justice a écarté cette tentative (point 49).

Cet arrêt est malheureusement illustratif de la dissonance que l'on entend trop souvent entre la manière dont la CJUE applique avec pragmatisme le système de la TVA et la manière bureaucratique et formaliste avec laquelle certaines administrations nationales, notamment françaises, procèdent.

DROITS D'ACCISE – FICTIVITE DES LIVRAISONS DE PRODUITS PETROLIERS

En 2024, la Cour de justice de l'Union européenne a transféré au Tribunal de l'Union européenne le jugement des questions préjudicielles simples. L'arrêt rendu le 9 juillet 2025 (T-534/24) semble une des premières décisions rendues par le Tribunal en matière de droit de douane et d'accise.

En l'occurrence, il s'agissait d'un opérateur forestier croate qui s'était fait facturer de fausses livraisons de produits pétroliers pour déduire la TVA.

La déductibilité de la TVA avait été refusée, puis l'administration des douanes s'était intéressée à la problématique des accises.
Sur la base du droit croate, la Douane avait assujetti ces prétendues livraisons aux droits d'accises locaux. Cependant, il était acquis au débat que les produits n'avaient jamais été ni achetés ni reçus par la société.

Le Tribunal a retenu qu'il s'agissait en réalité d'un « abus de droit » qui n'entrait dans aucun des cas de faits générateurs prévus par l'article 7 de la directive 2008/118/CE du 16 décembre 2008. Le Tribunal a dit pour droit que l'article 7 de la directive « *s'oppose à une législation nationale, telle qu'interprétée par les autorités nationales, qui prévoit l'exigibilité des droits d'accise sur le fondement d'une livraison fictive de produits soumis à accise et figurant sur de fausses factures*. »

Godin Associés
A.A.R.P.I. inter-barreaux
Avocats aux Barreaux de Paris et Marseille

Nous trouver
12, rue du Quatre-Septembre
75002 Paris
-
72, rue Sainte
13007 Marseille

Nous contacter
Téléphone : +33 (0)1 44 55 38 83
Télécopie : +33 (0)1 42 60 30 10
Courriel : avocats@godinassocies.com
Toque : R 259