



INFORMATION relative à l'avis de l'avocat général

Dans les pourvois et requêtes dont est saisie la Cour de cassation, l'avocat général rend des avis dans l'intérêt de la loi et du bien commun. Il éclaire la Cour sur la portée de la décision à intervenir.

N° Z2419047	
Décision attaquée : 20 juin 2024 de la cour d'appel de Rouen	
Société Blue Sky Cruises contre Direction nationale des gardes côtes des douanes	
Jean-Pierre Bonthoux, avocat général	AVIS de l'avocat général

Avis de rejet

I - Faits et procédure :

Le 30 janvier 2016, l'administration des douanes a contrôlé en Martinique le navire L'albatros, motor yacht de 44 mètres, importé sous le régime douanier de l'admission temporaire, immatriculé aux îles Caïman, exploité depuis 2014 par la SAS Blue sky cruises, société de droit français, par des contrats d'affrètement au profit des associés ou de tiers, par l'intermédiaire d'un courtier Fraser Yacht.

Par procès-verbal du 25 juin 2019, l'administration des douanes a notifié à la société l'infraction d'abus au régime de l'admission temporaire valant importation sans déclaration. Le 16 juillet 2019, l'administration des douanes a émis un avis de paiement de la somme globale de 757 587 euros au titre des droits et taxes éludés.

Le 29 juillet 2019, elle a émis un avis de mise en recouvrement (AMR) du même montant.

Le 28 janvier 2020, l'administration des douanes a rejeté la contestation de l'AMR formée par la société Blue sky cruises. Le 10 mars 2020, la société a assigné l'administration des douanes en annulation de la décision de rejet de l'administration des douanes du 28 janvier 2020 et de l'AMR du 29 juillet 2019 ainsi qu'en décharge des droits réclamés.

Par jugement du 11 mai 2023, le tribunal judiciaire du Havre a rejeté les demandes de la société Blue sky cruises et a déclaré l'AMR du 29 juillet 2019 et la décision de rejet de

l'administration des douanes du 28 janvier 2020 bien fondés.

Par arrêt du 20 juin 2024, la cour d'appel de Rouen a confirmé le jugement. C'est la décision attaquée par un pourvoi de la société Blue sky cruises formé le 16 août 2024.

II - Le pourvoi est développé en trois moyens :

A - Le premier moyen est articulé en six branches :

La société Blue Sky Cruises fait grief à l'arrêt de confirmer le jugement entrepris en toutes ses dispositions, en particulier en ce qu'il a rejeté sa demande de décharge de la TVA à l'acquisition, alors que :

1 - la livraison d'un navire, fût-il de plaisance ou d'agrément, est exonérée de taxe sur la valeur ajoutée dès lors que ledit navire est exploité à titre commercial par son propriétaire ; qu'il importe peu, à cet égard, que les personnes physiques auxquelles ce navire est ainsi mis à disposition, avec équipage, dans le cadre de prestations de services de type croisière, aient elles-mêmes, dans l'achat de ce type de prestation, un objectif de plaisance, d'agrément ou de loisir ; qu'au cas présent, la société Blue Sky Cruises a fait l'acquisition d'un navire d'une longueur de plus de 15 mètres, inscrit comme navire de commerce sur un registre commercial, effectuant plus de 70% de ses navigations en dehors des eaux territoriales, et doté d'un équipage permanent de 8 personnes chargées de la navigation et de l'hôtellerie ; que ce navire servait de support à des prestations de services de type croisière, via la conclusion de contrats qualifiés de contrats « d'affrètement à temps », au bénéfice de personnes physiques tiers parfaitement étrangers à la société ou associées de la société Blue Sky Cruises ; que la cour d'appel a considéré que la qualification d'affectation du navire à une activité commerciale, requise pour l'exonération de taxe sur la valeur ajoutée, aurait été exclue dès lors que les personnes physiques précitées, considérées comme utilisatrices finales du navire, n'auraient pas utilisé celui-ci pour fournir elles-mêmes une activité commerciale à des personnes distinctes, mais pour leur propre loisir ; qu'on lit ainsi dans l'arrêt attaqué : « [...] pour déterminer si un navire est utilisé à des fins commerciales, la CJUE retient le critère de l'utilisateur final du navire (le locataire), et que l'affrètement ou la location d'un bateau à des fins de plaisance n'ouvre pas droit aux exonérations. En l'espèce, la société Blue Sky Cruises affecte l'Albatros à une utilisation de plaisance exclusivement, que ce soit à des tiers par l'intermédiaire de la société Fraser Yacht ou par contrat à ses associés. [...] Ainsi, même si la société Blue Sky Cruises dégage un chiffre d'affaires en augmentation sur les exercices 2014 et 2015 dont 60% est rapporté par la location à des tiers, elle exerce une activité exclusive de plaisance pour laquelle l'utilisateur final n'exerce pas d'activité commerciale » (arrêt p. 11) ; qu'en statuant ainsi, cependant que la considération de l'activité réalisée par la personne considérée comme « utilisateur final », avec le navire servant de support à la prestation qu'il acquiert, est dépourvue de conséquence sur l'exonération de taxe sur la valeur ajoutée de l'acquisition du navire par la société qui en est le propriétaire, la cour d'appel, qui s'est prononcée par un motif inopérant, a violé l'article 262-II du code général des impôts, lu à la lumière de l'article 148 de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 ;

2 - en tout état de cause que l'utilisateur final du navire exploité dans le cadre d'une activité de croisières privées n'est pas le client personne physique qui monte à bord du navire mais la personne qui preste le service et qui conserve la maîtrise totale du navire, dont la personne physique n'est qu'un passager ; qu'à supposer par extraordinaire qu'il faille considérer, pour la taxation de la valeur du navire lui-même, l'identité de son « utilisateur final », en retenant que cet « utilisateur final » serait la personne physique montant à bord,

qu'elle soit associée de Blue Sky Cruises ou un tiers étranger à la société, la cour d'appel a violé l'article 262-II du code général des impôts, lu à la lumière de l'article 148 de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 ;

3 - est exploité à des fins commerciales le navire qui n'est jamais mis à disposition coque nue à des personnes physiques, mais toujours dans le cadre d'une prestation de services à titre onéreux, avec un équipage assurant la navigation, l'hôtellerie et, dans l'ensemble, la maîtrise complète du navire ; qu'il importe peu à cet égard que certaines personnes physiques considérées comme « utilisatrices finales » du navire ainsi exploité à titre commercial, soient par ailleurs des associés de la société propriétaire dudit navire et prestataire de services, qui acquièrent la prestation de services pour un prix décoté par rapport au tarif habituellement pratiqué pour des clients tiers à l'entreprise ; qu'au cas présent, pour écarter l'exonération de taxe sur la valeur ajoutée de l'acquisition du navire l'Albatros par la société Blue Sky Cruises, la cour d'appel a cru pouvoir ajouter qu'une partie de l'activité commerciale réalisée par ladite société à l'aide dudit navire l'avait été avec des personnes physiques qui étaient ses associés, et ce pour un prix jugé décoté ; qu'on lit ainsi dans l'arrêt attaqué : « Par ailleurs, plus de 60% de son activité est consacrée à des fins privées » (arrêt p. 11) ; qu'on lit encore dans le jugement : « que l'exploitation commerciale supposait la recherche de clients, le respect des prix du marché et la recherche de profit dès lors que les avantages octroyés par la loi par le biais de l'exonération de certains droits ou taxes n'avaient pas vocation à s'appliquer à une utilisation privative et restaient réservés à une utilisation commerciale et qu'il fallait par conséquent que l'activité commerciale revendiquée soit réelle et effective et pas seulement apparente. [...] Par conséquent, et en considération des éléments qui précèdent, il s'avère en définitive que le navire Albatros est loué majoritairement aux associés de la société Blue Sky Cruises, qui en est le propriétaire, pour un volume représentant les deux-tiers de l'activité de la société, et que ces locations aux associés sont consenties à des prix qui ne respectent pas les prix du marché puisque les prix des locations aux associés ne correspondent qu'au quart de ceux pratiqués à destination du public, de sorte qu'il est permis de retenir que la société Blue Sky Cruises ne participe pas d'un véritable objectif commercial puisqu'elle ne se soucie pas de faire des profits et que le navire Albatros n'est pas affecté prioritairement à une activité commerciale » (jugement p. 7) ; qu'en statuant ainsi, cependant que la considération de la qualité des clients de la société et la politique commerciale menée à leur endroit, jugée défailante par le juge du fond, n'étaient pas de nature à disqualifier en activité civile une activité structurellement commerciale, la cour d'appel, qui a statué par des motifs inopérants, a violé l'article 262-II du code général des impôts, lu à la lumière de l'article 148 de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 ;

4 - en tout état de cause, que la qualification d'activité commerciale, justifiant l'exonération de taxe sur la valeur ajoutée de l'acquisition du navire utilisé pour réaliser ladite activité, est caractérisée par l'emploi de certains contrats précis, permettant de constater que le navire n'est pas mis à disposition coque nue à des utilisateurs personnes physiques qui en auraient la maîtrise, mais qu'il est imbriqué dans une prestation de services bien plus globale relevant de la croisière et dans laquelle le client ne dispose jamais de la maîtrise du bateau ; que sont indifférents à cet égard les moyens financiers mobilisés par la société propriétaire du navire, comme les résultats financiers obtenus ou encore la politique commerciale déployée à l'égard de certains clients, seraient-ils par ailleurs associés de la société ; qu'au cas présent, pour dénier la qualification d'activité commerciale au mode d'exploitation du navire mis en œuvre par la société Blue Sky Cruises, la cour d'appel, plutôt que de s'attacher à la nature et au régime du contrat systématiquement mis en place avec l'intégralité de ses clients, qu'ils soient tiers ou associés, s'est focalisée sur la

circonstance que le courtier n'aurait pas été suffisamment rémunéré à ses yeux, ou encore sur l'idée que la conclusion de contrats avec des clients par ailleurs associés serait source, selon elle, de pertes, ces contrats n'étant, pour elle, pas facturés assez chers et représentant une part trop belle de « l'activité » de la société ; qu'on lit ainsi dans l'arrêt attaqué : « La société Blue Sky Cruises ne produit pas aux débats ses bilans et se borne à affirmer qu'elle réalise un bénéfice d'exploitation. Ainsi que l'a justement observé l'administration douanière dans sa réponse du 28 janvier 2020 à la réclamation contentieuse de la société Blue Sky Cruises, le rôle du courtier (Fraser Yacht) est à relativiser, d'autant plus qu'il est rémunéré par une commission qui n'est que de 5%, ce qui ne témoigne pas d'un effort particulier de la société Blue Sky Cruises pour développer son activité, nonobstant les démarches de publicité dont elle justifie. De plus, les écarts de prix entre la location par un tiers ou pour un associé sont de 86% en 2014 et de 62% à 82% en 2015. Les tarifs accordés aux associés pour 60% au moins de la totalité de l'activité du navire ne peuvent couvrir l'investissement et ses frais de fonctionnement du navire. En conséquence, plus de 60% de l'activité de la société Blue Sky Cruises ne présente pas de rentabilité » (arrêt p. 11) ; et dans le jugement entrepris : « Or, en l'espèce, l'examen des documents produits aux débats concernant les locations du navire Albatros permet de constater que, sur les années 2014-2016, aussi bien en nombre de contrats qu'en durée de ceux-ci, les deux-tiers de l'activité de la société Blue Sky Cruises ont été consacrés à ses associés. [...] Il apparaît donc que, sur la période considérée (2014-2016), les associés de la société Blue Sky Cruises ont bénéficié de rabais considérables, compris entre 74% et 85%, par rapport aux tarifs appliqués aux autres clients, sans qu'il n'y ait de justification particulière à cette différence plus que notable, qui ne peut pas s'expliquer par l'application d'une simple ristourne ou la faveur d'un geste commercial.] Par conséquent, et en considération des éléments qui précèdent, il s'avère, en définitive, que le navire Albatros est loué majoritairement aux associés de la société Blue Sky Cruises, qui en est le propriétaire, pour un volume représentant les deux-tiers de l'activité de la société, et que ces locations aux associés sont consenties à des prix qui ne respectent pas les prix du marché, puisque les prix des locations aux associés ne correspondent qu'au quart de ceux pratiqués à destination du public, de sorte qu'il est permis de retenir que la société Blue Sky Cruises ne participe pas d'un véritable objectif commercial puisqu'elle ne se soucie pas de faire des profits et que le navire Albatros n'est pas affecté prioritairement à une activité commerciale » ;

qu'en statuant ainsi, cependant que la qualification d'activité commerciale ne dépend pas de considérations financières, la cour d'appel, qui s'est à nouveau déterminée par des motifs inopérants, a violé de plus fort l'article 262-II du code général des impôts, lu à la lumière de l'article 148 de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006, ensemble les principes de sécurité juridique et de prévisibilité des solutions ;

5 - le juge doit, en toutes circonstances, respecter et faire respecter le principe de la contradiction, et ne pas soulever d'office un moyen sans appeler les parties à formuler des observations ; qu'au cas présent, la cour d'appel a relevé, à l'appui de sa décision de refuser l'exonération de taxe sur la valeur ajoutée de l'acquisition de l'Albatros par la société Blue Sky Cruises, la circonstance que, lorsque le navire est utilisé pour réaliser une prestation de services au bénéfice de clients qui sont par ailleurs ses associés, cette activité ne serait pas rentable, les frais n'étant prétendument pas couverts, tout en déplorant l'absence de versement aux débats des bilans : « La société Blue Sky Cruises ne produit pas aux débats ses bilans et se borne à affirmer qu'elle réalise un bénéfice d'exploitation. [...] Les tarifs accordés aux associés pour 60% au moins de la totalité de l'activité du navire ne peuvent couvrir l'investissement et ses frais de fonctionnement du

navire. En conséquence, plus de 60% de l'activité de la société Blue Sky Cruises ne présente pas de rentabilité » ; qu'en statuant ainsi par un moyen relevé d'office tiré de ce qu'en dépit de l'absence de versement aux débats des comptes, qu'elle était la seule à regretter, l'activité de la société Blue Sky Cruises, quand elle était réalisée avec des associés, aurait été déficitaire, la cour d'appel a relevé un moyen d'office, sans appeler les parties à formuler des observations, violant dès lors l'article 16 du code de procédure civile, ensemble le principe de la contradiction ;

6 - qu'il ressort des conditions du courtage avec la société Fraser Yacht, versé aux débats devant le juge du fond (pièce d'appel n 9 – production), qu'ainsi que le soulignait l'exposante dans ses conclusions d'appel (p. 18) sa commission n'était pas de 5% de chaque contrat conclu mais de 20% ; qu'en affirmant « qu'il est rémunéré par une commission qui n'est que de 5%, ce qui ne témoigne pas d'un effort particulier de la société Blue Sky Cruises pour développer son activité » (arrêt p. 11), la cour d'appel, qui n'a retenu qu'une ligne de commission de 5% sans lui ajouter l'autre ligne de 15% figurant pourtant clairement dans les conditions du courtage, a dénaturé le document précité, en violation du principe selon lequel le juge ne doit pas dénaturer les documents de la cause ».

B- Le second moyen articulé en six branches :

La société Blue Sky Cruises fait grief à l'arrêt de confirmer le jugement entrepris en toutes ses dispositions, en particulier en ce qu'il a rejeté sa demande de décharge de l'octroi de mer et de l'octroi de mer régional applicables à l'importation d'un bien dans un territoire ultra-marin, alors que :

1 - la livraison d'un navire, fût-il de plaisance ou d'agrément, est exonérée d'octroi de mer dès lors que ledit navire est exploité à titre commercial par son propriétaire ; qu'il importe peu, à cet égard, que les personnes physiques auxquelles ce navire est ainsi mis à disposition, avec équipage, dans le cadre de prestations de services de type croisière, aient elles mêmes, dans l'achat de ce type de prestation, un objectif de plaisance, d'agrément ou de loisir ; qu'au cas présent, la société Blue Sky Cruises a fait l'acquisition d'un navire d'une longueur de plus de 15 mètres, inscrit comme navire de commerce sur un registre commercial, effectuant plus de 70% de ses navigations en dehors des eaux territoriales, et doté d'un équipage permanent de 8 personnes chargées de la navigation et de l'hôtellerie ; que ce navire, qui s'est trouvé dans les eaux martiniquaises, servait de support à des prestations de services de type croisière, via la conclusion de contrats qualifiés de contrats « d'affrètement à temps », au bénéfice de personnes physiques tiers parfaitement étrangers à la société ou associées de la société Blue Sky Cruises ; que la cour d'appel a considéré que la qualification d'affectation du navire à une activité commerciale, requise pour l'exonération de l'octroi de mer et de l'octroi de mer régional, aurait été exclue dès lors que les personnes physiques précitées, considérées comme « utilisatrices finales » du navire, n'auraient pas utilisé celui-ci pour fournir elles mêmes une activité commerciale à des personnes distinctes, mais pour leur propre loisir ; qu'on lit ainsi dans l'arrêt attaqué : « [...] pour déterminer si un navire est utilisé à des fins commerciales, la CJUE retient le critère de l'utilisateur final du navire (le locataire), et que l'affrètement ou la location d'un bateau à des fins de plaisance n'ouvre pas droit aux exonérations. En l'espèce, la société Blue Sky Cruises affecte l'Albatros à une utilisation de plaisance exclusivement, que ce soit à des tiers par l'intermédiaire de la société Fraser Yacht ou par contrat à ses associés. [...] Ainsi, même si la société Blue Sky Cruises dégage un chiffre d'affaires en augmentation sur les exercices 2014 et 2015 dont 60% est rapporté par la location à des tiers, elle exerce une activité exclusive de plaisance pour laquelle l'utilisateur

final n'exerce pas d'activité commerciale » (arrêt p. 11) ; qu'en statuant ainsi, cependant que la considération de l'activité réalisée par la personne physique considérée comme « utilisateur final » avec le navire servant de support à la prestation qu'il acquiert, est dépourvue de conséquence sur l'exonération des octrois de mer, la cour d'appel, qui s'est prononcée par un motif inopérant, a violé les articles 1 et 3 de la loi n° 2015-762 du 29 juin 2015, ensemble la décision du Conseil n° 940/2014/UE du 17 décembre 2014 relative au régime de l'octroi de mer ;

2 - en tout état de cause, que l'utilisateur final du navire exploité dans le cadre d'une activité de croisières privées n'est pas le client personne physique qui monte à bord du navire mais la personne qui preste le service et qui conserve la maîtrise totale du navire, dont la personne physique n'est qu'un passager ; qu'à supposer par extraordinaire qu'il faille considérer, pour la taxation de la valeur du navire lui-même, l'identité de son « utilisateur final », en retenant que cet « utilisateur final » serait la personne physique montant à bord, qu'elle soit associée de Blue Sky Cruises ou un tiers étranger à la société, la cour d'appel a violé l'article 262-II du code général des impôts, lu à la lumière de l'article 148 de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 ;

3 - est exploité à des fins commerciales le navire qui n'est jamais mis à disposition coque nue à des personnes physiques, mais toujours dans le cadre d'une prestation de services à titre onéreux avec un équipage assurant la navigation, l'hôtellerie et, dans l'ensemble, la maîtrise complète du navire ; qu'il importe peu à cet égard que certaines personnes physiques considérées comme « utilisatrices finales », du navire ainsi exploité à titre commercial, soient par ailleurs associées de la société propriétaire dudit navire et prestataire de services, qui acquièrent la prestation de services pour un prix décoté par rapport au tarif habituellement pratiqué pour des clients tiers à l'entreprise ; qu'au cas présent, pour écarter l'exonération d'octrois de mer sur la valeur du navire l'Albatros appartenant à la société Blue Sky Cruises, la cour d'appel a cru pouvoir ajouter qu'une partie de l'activité commerciale réalisée par ladite société à l'aide dudit navire l'avait été avec des personnes physiques qui étaient ses associés, et ce pour un prix jugé décoté ; qu'on lit ainsi dans l'arrêt attaqué : « Par ailleurs, plus de 60% de son activité est consacrée à des fins privées » (arrêt p. 11) ; qu'on lit encore dans le jugement : « que l'exploitation commerciale supposait la recherche de clients, le respect des prix du marché et la recherche de profit dès lors que les avantages octroyés par la loi par le biais de l'exonération de certains droits ou taxes n'avaient pas vocation à s'appliquer à une utilisation privative et restaient réservés à une utilisation commerciale et qu'il fallait par conséquent que l'activité commerciale revendiquée soit réelle et effective et pas seulement apparente. [...] Par conséquent, et en considération des éléments qui précèdent, il s'avère en définitive que le navire Albatros est loué majoritairement aux associés de la société Blue Sky Cruises, qui en est le propriétaire, pour un volume représentant les deux-tiers de l'activité de la société, et que ces locations aux associés sont consenties à des prix qui ne respectent pas les prix du marché puisque les prix des locations aux associés ne correspondent qu'au quart de ceux pratiqués à destination du public, de sorte qu'il est permis de retenir que la société Blue Sky Cruises ne participe pas d'un véritable objectif commercial puisqu'elle ne se soucie pas de faire des profits et que le navire Albatros n'est pas affecté prioritairement à une activité commerciale » (jugement p. 7) ; qu'en statuant ainsi, cependant que la considération de la qualité des clients de la société et de la politique commerciale, jugée défailante par le juge du fond, n'étaient pas de nature à disqualifier en activité civile une activité structurellement commerciale, la cour d'appel, qui a statué par des motifs inopérants, a violé les articles 1 et 3 de la loi n° 2015-762 du 29

juin 2015, ensemble la décision du Conseil n° 940/2014/UE du 17 décembre 2014 relative au régime de l'octroi de mer ;

4 - en tout état de cause, que la qualification d'activité commerciale, justifiant l'exonération des octrois de mer sur la valeur du navire utilisé pour réaliser ladite activité, est caractérisée par l'emploi de certains contrats précis, permettant de constater que le navire n'est pas mis à disposition coque nue à des utilisateurs personnes physiques qui en auraient la maîtrise, mais qu'il est imbriqué dans une prestation de services bien plus globale relevant de la croisière et dans laquelle le client ne dispose jamais de la maîtrise du bateau ; que sont indifférents à cet égard les moyens financiers mobilisés par la société propriétaire du navire, comme les résultats financiers obtenus ou encore la politique commerciale déployée à l'égard de certains clients, seraient-ils par ailleurs associés de la société ;

qu'au cas présent, pour dénier la qualification d'activité commerciale au mode d'exploitation du navire mis en œuvre par la société Blue Sky Cruises, la cour d'appel, plutôt que de s'attacher à la nature et au régime du contrat systématiquement mis en place avec l'intégralité de ses clients, qu'ils soient tiers ou associés, s'est focalisée sur la circonstance que le courtier n'aurait pas été suffisamment rémunéré à ses yeux, ou encore sur l'idée que la conclusion de contrats avec des clients par ailleurs associés serait source, selon elle, de pertes, ces contrats n'étant, pour elle, pas facturés assez chers et représentant une part trop belle de « l'activité » de la société ; qu'on lit ainsi dans l'arrêt attaqué : « La société Blue Sky Cruises ne produit pas aux débats ses bilans et se borne à affirmer qu'elle réalise un bénéfice d'exploitation. Ainsi que l'a justement observé l'administration douanière dans sa réponse du 28 janvier 2020 à la réclamation contentieuse de la société Blue Sky Cruises, le rôle du courtier (Fraser Yacht) est à relativiser, d'autant plus qu'il est rémunéré par une commission qui n'est que de 5%, ce qui ne témoigne pas d'un effort particulier de la société Blue Sky Cruises pour développer son activité, nonobstant les démarches de publicité dont elle justifie. De plus, les écarts de prix entre la location par un tiers ou pour un associé sont de 86% en 2014 et de 62% à 82% en 2015. Les tarifs accordés aux associés pour 60% au moins de la totalité de l'activité du navire ne peuvent couvrir l'investissement et ses frais de fonctionnement du navire. En conséquence, plus de 60% de l'activité de la société Blue Sky Cruises ne présente pas de rentabilité » (arrêt p. 11) ; et dans le jugement entrepris : « Or, en l'espèce, l'examen des documents produits aux débats concernant les locations du navire Albatros permettent de constater que, sur les années 2014-2016, aussi bien en nombre de contrats qu'en durée de ceux-ci, les deux-tiers de l'activité de la société Blue Sky Cruises ont été consacrés à ses associés. [...] Il apparaît donc que, sur la période considérée (2014-2016), les associés de la société Blue Sky Cruises ont bénéficié de rabais considérables, compris entre 74% et 85%, par rapport aux tarifs appliqués aux autres clients, sans qu'il n'y ait de justification particulière à cette différence plus que notable, qui ne peut pas s'expliquer par l'application d'une simple ristourne ou la faveur d'un geste commercial.] Par conséquent, et en considération des éléments qui précèdent, il s'avère, en définitive, que le navire Albatros est loué majoritairement aux associés de la société Blue Sky Cruises, qui en est le propriétaire, pour un volume représentant les deux-tiers de l'activité de la société, et que ces locations aux associés sont consenties à des prix qui ne respectent pas les prix du marché, puisque les prix des locations aux associés ne correspondent qu'au quart de ceux pratiqués à destination du public, de sorte qu'il est permis de retenir que la société Blue Sky Cruises ne participe pas d'un véritable objectif commercial puisqu'elle ne se soucie pas de faire des profits et que le navire Albatros n'est pas affecté prioritairement à une activité commerciale » (jugement p. 6 et 7) ; qu'en statuant ainsi, cependant que la

qualification d'activité commerciale ne dépend pas de considérations financières, la cour d'appel, qui s'est à nouveau déterminée par des motifs inopérants, a violé de plus fort les articles 1er et 3 de la loi n° 2015-762 du 29 juin 2015, ensemble la décision du Conseil n 940/2014/UE du 17 décembre 2014 relative au régime de l'octroi de mer, ensemble les principes de sécurité juridique et de prévisibilité des solutions ;

5 - le juge doit, en toutes circonstances, respecter et faire respecter le principe de la contradiction, et ne pas soulever d'office un moyen sans appeler les parties à formuler des observations ; qu'au cas présent, la cour d'appel a relevé, à l'appui de sa décision de refuser l'exonération des octrois de mer sur l'Albatros, la circonstance que, lorsque le navire est utilisé pour réaliser une prestation de services au bénéfice de clients qui sont par ailleurs ses associés, cette activité ne serait pas rentable, les frais n'étant prétendument pas couverts, tout en déplorant l'absence de versement aux débats des bilans : « La société Blue Sky Cruises ne produit pas aux débats ses bilans et se borne à affirmer qu'elle réalise un bénéfice d'exploitation. [...] Les tarifs accordés aux associés pour 60% au moins de la totalité de l'activité du navire ne peuvent couvrir l'investissement et ses frais de fonctionnement du navire. En conséquence, plus de 60% de l'activité de la société Blue Sky Cruises ne présente pas de rentabilité » ; qu'en statuant ainsi par un moyen relevé d'office tiré de ce qu'en dépit de l'absence de versement aux débats des comptes, qu'elle était la seule à regretter, l'activité de la société Blue Sky Cruises, quand elle était réalisée avec des associés, aurait été déficitaire, la cour d'appel a relevé un moyen d'office, sans appeler les parties à formuler des observations, violant dès lors l'article 16 du code de procédure civile, ensemble le principe de la contradiction ;

6 - il ressort des conditions du courtage avec la société Fraser Yacht, versé aux débats devant le juge du fond (pièce d'appel n 9 – production), qu'ainsi que le soulignait l'exposante dans ses conclusions d'appel (p. 18) sa commission n'était pas de 5% de chaque contrat conclu mais de 20% ; qu'en affirmant « qu'il est rémunéré par une commission qui n'est que de 5%, ce qui ne témoigne pas d'un effort particulier de la société Blue Sky Cruises pour développer son activité » (arrêt p. 11), la cour d'appel, qui n'a retenu qu'une ligne de commission de 5% sans lui ajouter l'autre ligne de 15% figurant pourtant clairement dans les conditions du courtage, a dénaturé le document précité, en violation du principe selon lequel le juge ne doit pas dénaturer les documents de la cause. »

C - Le troisième moyen articulé en sept branches :

La société Blue Sky Cruises fait grief à l'arrêt de confirmer le jugement entrepris en toutes ses dispositions, en particulier en ce qu'il a rejeté sa demande de décharge des taxes sur les avitaillements, tant métropolitains que martiniquais (TVA sur les avitaillements métropolitains, octroi de mer sur les avitaillements martiniquais, taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques sur les avitaillements métropolitains [TICPE], taxe spéciale de consommation sur les avitaillements martiniquais [TSC], rémunération du comité professionnel des stocks stratégiques pétroliers [CPSSP]), alors que :

1 - la livraison de carburants à un navire, fût-il de plaisance ou d'agrément, est exonérée de droits d'accises, et notamment de taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques, dès lors que ledit navire est exploité à titre commercial par son propriétaire ; que si l'exonération de droits d'accises, en cas d'exploitation commerciale, requiert a priori de considérer l'activité déployée par l'utilisateur ultime du navire, cet utilisateur ultime n'est, au sens du droit de l'Union, en cas de fourniture par un professionnel d'une prestation complète de type croisière à un consommateur, pas ledit consommateur mais le professionnel, qui conserve la maîtrise de l'utilisation du navire ; de sorte que le carburant

acquis par cet utilisateur final du navire (ce que n'est pas le consommateur, qui n'« utilise » pas le navire mais bénéficie d'une prestation complète ayant le navire pour support) s'inscrit bien dans le cadre d'une exploitation commerciale du bateau, exonérée de droits d'accises ; qu'au cas présent, la cour d'appel est partie du postulat que les personnes physiques montant à bord de l'Albatros, qu'elles fussent associées ou tiers à la société Blue Sky Cruises, auraient été les « utilisateurs finaux » du navire ; qu'elle a ensuite déduit de la circonstance que ces personnes physiques n'avaient pas pour objectif d'y déployer une activité commerciale, mais de loisir, l'idée que devrait être écarté le bénéfice de l'exonération de droit d'accises prévu par le droit européen et national ; qu'on lit ainsi dans l'arrêt attaqué : « [...] pour déterminer si un navire est utilisé à des fins commerciales, la CJUE retient le critère de l'utilisateur final du navire (le locataire), et que l'affrètement ou la location d'un bateau à des fins de plaisance n'ouvre pas droit aux exonérations. En l'espèce, la société Blue Sky Cruises affecte l'Albatros à une utilisation de plaisance exclusivement, que ce soit à des tiers par l'intermédiaire de la société Fraser Yacht ou par contrat à ses associés. [...] Ainsi, même si la société Blue Sky Cruises dégage un chiffre d'affaires en augmentation sur les exercices 2014 et 2015 dont 60% est rapporté par la location à des tiers, elle exerce une activité exclusive de plaisance pour laquelle l'utilisateur final n'exerce pas d'activité commerciale » (arrêt p. 11) ; qu'en statuant ainsi, cependant que les personnes physiques montant à bord du navire dans le cadre de contrats de prestations de services dont le navire ne constituait que le support, n'étaient pas les « utilisatrices finales » dudit navire, seule la société Blue Sky Cruises ayant cette qualité, la cour d'appel, qui s'est prononcée par un motif inopérant, a violé l'article 265 bis du code des douanes, lu à la lumière de l'article 14 de la directive 2003/96/CE du 27 octobre 2003 restructurant le cadre communautaire de taxation des produits énergétiques et de l'électricité ;

2 - est exploité à des fins commerciales le navire qui n'est jamais mis à disposition coque nue à des personnes physiques, mais toujours dans le cadre d'une prestation de services à titre onéreux, avec un équipage assurant la navigation, l'hôtellerie et, dans l'ensemble, la maîtrise complète du navire ; qu'il importe peu à cet égard que certaines personnes physiques considérées, à tort, comme « utilisatrices finales » du navire ainsi exploité à titre commercial soient par ailleurs associées de la société propriétaire dudit navire et prestataire de services, qui acquièrent la prestation de services pour un prix décoté par rapport au tarif habituellement pratiqué pour des clients tiers à l'entreprise ; qu'au cas présent, pour écarter l'exonération de droit d'accises sur l'avitaillement en carburant du navire l'Albatros appartenant à la société Blue Sky Cruises, la cour d'appel a cru pouvoir ajouter qu'une partie de l'activité commerciale réalisée par ladite société à l'aide dudit navire l'avait été avec des personnes physiques qui étaient ses associés, et ce pour un prix jugé décoté ; qu'on lit ainsi dans l'arrêt attaqué : « Par ailleurs, plus de 60% de son activité est consacrée à des fins privées » (arrêt p. 11) ; qu'on lit encore dans le jugement : « que l'exploitation commerciale supposait la recherche de clients, le respect des prix du marché et la recherche de profit dès lors que les avantages octroyés par la loi par le biais de l'exonération de certains droits ou taxes n'avaient pas vocation à s'appliquer à une utilisation privative et restaient réservés à une utilisation commerciale et qu'il fallait par conséquent que l'activité commerciale revendiquée soit réelle et effective et pas seulement apparente. [...] Par conséquent, et en considération des éléments qui précèdent, il s'avère en définitive que le navire Albatros est loué majoritairement aux associés de la société Blue Sky Cruises, qui en est le propriétaire, pour un volume représentant les deux-tiers de l'activité de la société, et que ces locations aux associés sont consenties à des prix qui ne respectent pas les prix du marché puisque les prix des locations aux associés ne correspondent qu'au quart de ceux pratiqués à destination du public, de sorte qu'il est

permis de retenir que la société Blue Sky Cruises ne participe pas d'un véritable objectif commercial puisqu'elle ne se soucie pas de faire des profits et que le navire Albatros n'est pas affecté prioritairement à une activité commerciale » (jugement p. 7) ; qu'en statuant ainsi, cependant que la considération de la qualité d'associé des clients de la société ainsi que la politique commerciale, jugée défailante par le juge du fond, n'étaient pas de nature à disqualifier en activité civile une activité structurellement commerciale, la cour d'appel, qui a statué par des motifs inopérants, a violé l'article 265 bis du code des douanes, lu à la lumière de l'article 14 de la directive 2003/96/CE du 27 octobre 2003 restructurant le cadre communautaire de taxation des produits énergétiques et de l'électricité ;

3 - en tout état de cause, que la qualification d'activité commerciale, justifiant l'exonération de droits d'accises sur le carburant utilisé pour réaliser ladite activité, est caractérisée par l'emploi de certains contrats précis, permettant de constater que le navire n'est pas mis à disposition coque nue à des utilisateurs personnes physiques qui en auraient la maîtrise, mais qu'il est imbriqué dans une prestation de services bien plus globale relevant de la croisière et dans laquelle le client ne dispose jamais de la maîtrise du bateau ; que sont indifférents à cet égard les moyens financiers mobilisés par la société propriétaire du navire, comme les résultats financiers obtenus ou encore la politique commerciale déployée à l'égard de certains clients, seraient-ils par ailleurs associés de la société ; qu'au cas présent, pour dénier la qualification d'activité commerciale au mode d'exploitation du navire mis en œuvre par la société Blue Sky Cruises, la cour d'appel, plutôt que de s'attacher à la nature et au régime du contrat systématiquement mis en place avec l'intégralité de ses clients, qu'ils soient tiers ou associés, s'est focalisée sur la circonstance que le courtier n'aurait pas été suffisamment rémunéré à ses yeux, ou encore sur l'idée que la conclusion de contrats avec des clients par ailleurs associés serait source, selon elle, de pertes, ces contrats n'étant, pour elle, pas facturés assez chers et représentant une part trop belle de « l'activité » de la société ; qu'on lit ainsi dans l'arrêt attaqué : « La société Blue Sky Cruises ne produit pas aux débats ses bilans et se borne à affirmer qu'elle réalise un bénéfice d'exploitation. Ainsi que l'a justement observé l'administration douanière dans sa réponse du 28 janvier 2020 à la réclamation contentieuse de la société Blue Sky Cruises, le rôle du courtier (Fraser Yacht) est à relativiser, d'autant plus qu'il est rémunéré par une commission qui n'est que de 5%, ce qui ne témoigne pas d'un effort particulier de la société Blue Sky Cruises pour développer son activité, nonobstant les démarches de publicité dont elle justifie. De plus, les écarts de prix entre la location par un tiers ou pour un associé sont de 86% en 2014 et de 62% à 82% en 2015.

Les tarifs accordés aux associés pour 60% au moins de la totalité de l'activité du navire ne peuvent couvrir l'investissement et ses frais de fonctionnement du navire. En conséquence, plus de 60% de l'activité de la société Blue Sky Cruises ne présente pas de rentabilité » (arrêt p. 11) ; et dans le jugement entrepris : « Or, en l'espèce, l'examen des documents produits aux débats concernant les locations du navire Albatros permettent de constater que, sur les années 2014-2016, aussi bien en nombre de contrats qu'en durée de ceux-ci, les deux-tiers de l'activité de la société Blue Sky Cruises ont été consacrés à ses associés. [...] Il apparaît donc que, sur la période considérée (2014-2016), les associés de la société Blue Sky Cruises ont bénéficié de rabais considérables, compris entre 74% et 85%, par rapport aux tarifs appliqués aux autres clients, sans qu'il n'y ait de justification particulière à cette différence plus que notable, qui ne peut pas s'expliquer par l'application d'une simple ristourne ou la faveur d'un geste commercial.] Par conséquent, et en considération des éléments qui précèdent, il s'avère, en définitive, que le navire Albatros est loué majoritairement aux associés de la société Blue Sky Cruises, qui en est le propriétaire, pour un volume représentant les deux-tiers de l'activité de la société, et que ces locations

aux associés sont consenties à des prix qui ne respectent pas les prix du marché, puisque les prix des locations aux associés ne correspondent qu'au quart de ceux pratiqués à destination du public, de sorte qu'il est permis de retenir que la société Blue Sky Cruises ne participe pas d'un véritable objectif commercial puisqu'elle ne se soucie pas de faire des profits et que **le navire Albatros n'est pas affecté prioritairement à une activité commerciale** » (jugement p. 6 et 7) ; qu'en statuant ainsi, cependant que la qualification d'activité commerciale ne dépend pas de considérations financières, la cour d'appel, qui s'est à nouveau déterminée par des motifs inopérants, a violé de plus fort l'article 265 bis du code des douanes, lu à la lumière de l'article 14 de la directive 2003/96/CE, ensemble les principes de sécurité juridique, de prévisibilité des solutions et d'égalité de traitement ;

4 - le juge doit, en toutes circonstances, respecter et faire respecter le principe de la contradiction, et ne pas soulever d'office un moyen sans appeler les parties à formuler des observations ; qu'au cas présent, la cour d'appel a relevé, à l'appui de sa décision de refuser l'exonération des octrois de mer sur l'Albatros, la circonstance que, lorsque le navire est utilisé pour réaliser une prestation de services au bénéfice de clients qui sont par ailleurs ses associés, cette activité ne serait pas rentable, les frais n'étant prétendument pas couverts, tout en déplorant l'absence de versement aux débats des bilans : « La société Blue Sky Cruises ne produit pas aux débats ses bilans et se borne à affirmer qu'elle réalise un bénéfice d'exploitation. [...] Les tarifs accordés aux associés pour 60% au moins de la totalité de l'activité du navire ne peuvent couvrir l'investissement et ses frais de fonctionnement du navire. En conséquence, plus de 60% de l'activité de la société Blue Sky Cruises ne présente pas de rentabilité » ; qu'en statuant ainsi par un moyen relevé d'office tiré de ce qu'en dépit de l'absence de versement aux débats des comptes, qu'elle était la seule à regretter, l'activité de la société Blue Sky Cruises, quand elle était réalisée avec des associés, aurait été déficitaire, la cour d'appel a relevé un moyen d'office, sans appeler les parties à formuler des observations, violant dès lors l'article 16 du code de procédure civile, ensemble le principe de la contradiction ;

5 - il ressort des conditions du courtage avec la société Fraser Yacht, versé aux débats devant le juge du fond (pièce d'appel n 9 – production), qu'ainsi que le soulignait l'exposante dans ses conclusions d'appel (p. 18) sa commission n'était pas de 5% de chaque contrat conclu mais de 20% ; qu'en affirmant « qu'il est rémunéré par une commission qui n'est que de 5%, ce qui ne témoigne pas d'un effort particulier de la société Blue Sky Cruises pour développer son activité » (arrêt p. 11), la cour d'appel, qui n'a retenu qu'une ligne de commission de 5% sans lui ajouter l'autre ligne de 15% figurant pourtant clairement dans les conditions du courtage, a dénaturé le document précité, en violation du principe selon lequel le juge ne doit pas dénaturer les documents de la cause ;

6 - en tout état de cause par rapport à tout ce qui précède, que s'il apparaît qu'une sortie de carburant d'un entrepôt agréé doit donner lieu à perception de droits d'accises, à raison de l'utilisation qui sera effectuée de ce carburant, seul est alors soumis à accises l'opération d'avitaillement considérée, sans s'étendre par capillarité à toutes les livraisons de carburant effectuées, à partir de pompes différentes et pour des besoins différents, au bénéfice du même navire ; qu'au cas présent, à supposer, par extraordinaire, que la qualité de navire exploité commercialement doive être remise en cause à raison des voyages réalisés à bord de l'Albatros par les associés de la société Blue Sky Cruises, cette remise en cause n'affecterait jamais que les avitaillements de carburant effectués pour les séjours considérés ; qu'en retenant que la considération qu'elle énonçait ainsi justifierait le débouté pur et simple de l'ensemble de la demande de décharge formulée par la société Blue Sky Cruises du chef des droits d'accises, quand seules certaines livraisons de carburant

étaient affectées, la cour d'appel a violé l'article 265 bis du code des douanes, ensemble les articles 1^{er}, 4 et 5 de l'arrêté du 17 décembre 2015 fixant les modalités d'application de l'article 265 bis du code des douanes en matière d'exonération de TICPE du carburant des navires, lus à la lumière de l'article 14 de la directive 2003/96/CE du 27 octobre 2003 restructurant le cadre communautaire de taxation des produits énergétiques et de l'électricité ;

7 - la motivation de l'arrêt attaqué et du jugement entrepris étant commune à l'ensemble des taxes, droits et rémunérations appliqués à l'avitaillement de carburant, et ces taxes, droits et rémunérations obéissant au même régime, défini, en particulier, s'agissant de la taxe sur la valeur ajoutée en métropole sur l'avitaillement en carburant (article 262-II-6 du code général des impôts), la cassation du chef de l'une des branches précédentes entraînera l'annulation par voie de conséquence de l'entière des chefs de dispositif implicites visés par le présent moyen de cassation, par application des articles 624 et 625 du code de procédure civile. »

III - Discussion :

Il est souscrit aux propositions de rejet non spécialement motivées présentées par Madame la Conseillère référendaire rapporteure sur les fondements qui figurent au rapport.

A - La qualification de l'activité commerciale :

La principale question posée à la chambre est d'apprécier le caractère commercial de l'activité à laquelle est affecté un yacht faisant l'objet de contrats d'affrètement, pour le bénéfice du régime d'exonération de la TVA à l'importation sur le navire prévu aux articles 291 et 262, II, 2 du CGI et du régime de l'admission temporaire l'exonérant de l'octroi de mer et de l'octroi de mer régional et de l'exonération de la TICPE sur les carburants prévue à l'article 265 bis du code des douanes.

La cour d'appel a considéré que la majorité des locations aux associés à des prix très inférieurs aux tarifs du marché démontrait une activité civile et non commerciale.

La société Blue Sky Cruises conteste la décision de rejet de l'exonération de TVA à l'importation, de l'octroi de mer, et de la TICPE sur ses activités liées à l'exploitation du yacht. Elle soutient que l'exploitation du navire dans un cadre commercial avec un équipage permanent constitue une activité commerciale, ouvrant droit aux exonérations fiscales.

Elle argue que la qualification ne doit pas dépendre de la rentabilité ou de la nature des clients, mais du régime juridique et des contrats utilisés et souligne que la majorité des locations à des associés à des prix inférieurs ne doit pas disqualifier l'activité commerciale. Elle considère que l'activité de croisière, avec un navire exploité dans un cadre commercial, devrait bénéficier des exonérations, indépendamment de la nature des utilisateurs finaux ou de la rentabilité apparente. En se focalisant sur la rentabilité et la politique commerciale, que ne détermine pas, selon elle, la qualification d'activité commerciale selon la législation et la directive européenne, elle estime que la cour a fondé sa décision sur des motifs inopérants, notamment en ignorant la nature de la prestation de services de croisière, qui implique une maîtrise totale du navire par le prestataire.

Elle critique enfin la cour d'appel pour avoir relevé d'office un moyen basé sur l'absence de bilans, violant le principe du contradictoire et dénonce la dénaturation des documents,

notamment la commission du courtier, qui aurait été sous-estimée.

B - Régimes juridiques d'exonération et de taxation sur le critère de l'usage commercial du navire :

Les régimes douaniers, TVA, octroi de mer et TICPE applicables aux navires, notamment l'admission temporaire¹, la TVA à l'importation et l'octroi de mer régional, sont tous spécifiques. La qualification du navire, «de commerce» ou «de plaisance», détermine leur application. L'ambiguïté, qui semble avoir pu exister selon certains lors de la mise en place des incitations à l'investissement dans les yachts, notamment en outre-mer, quant au caractère « mixte » de leur régime fiscal, est depuis longtemps levée. L'exploitation commerciale et la plaisance suivent deux régimes fiscaux nettement différents, que l'intérêt des propriétaires de ces bateaux voudraient éviter de distinguer afin d'en tirer pour leur utilisation privée les avantages du régime fiscal commercial, notamment en matière d'exonération.

Or, la CJUE, la jurisprudence nationale et la doctrine précisent que l'usage commercial d'un navire, notamment par des contrats d'affrètement ou de location, est essentiel pour bénéficier des exonérations. **La nature de l'utilisation par l'utilisateur final, et non la propriété, la rentabilité ou la politique commerciale, est déterminante.**

La qualification d'activité commerciale dépend de l'utilisation réelle du navire à des fins lucratives, notamment par des contrats d'affrètement ou de croisière, et non de la simple location à des fins de plaisance. La jurisprudence insiste sur le fait que l'activité doit être réelle et effective, et que la maîtrise du navire doit revenir à l'utilisateur final. La location à des fins privées ou de loisir exclut l'exonération.

a - Conditions d'exonération de la TVA et des droits, notamment les octrois de mer, au regard des règles relatives à l'affrètement et à la location :

La directive 2006/112/CE² et la jurisprudence communautaire précisent que l'exonération de TVA et droits s'applique aux navires affectés à la navigation en haute mer, utilisés pour une activité commerciale. La qualification du navire «de commerce» dépend de critères tels que l'immatriculation, l'équipage permanent, et l'affectation à une activité commerciale³. « Les prestations de location et d'affrètement effectuées pur les besoins de voyages d'agrément sont soumises à la TVA selon les règles du droit commun déterminées pour les besoins des navires de plaisance à usage privé »⁴.

La TVA à l'importation et l'exonération de droits comme l'octroi de mer sont **subordonnées à l'affectation du navire à une activité commerciale**⁵, notamment en haute mer, avec un équipage permanent et une immatriculation commerciale. Mais la jurisprudence souligne que même avec un équipage fourni, si le locataire ou l'affrètement utilise le navire à des fins commerciales, l'exonération peut s'appliquer et que l'affrètement avec mise à disposition du bateau et équipage à des fins commerciales ouvre droit à exonération.

La CJUE décide **que pour bénéficier de l'exonération, l'utilisation doit être à des fins de prestation de services à titre onéreux, doit être conforme à la finalité commerciale excluant les usages privés, d'agrément, de loisirs ou de plaisance, par des preneurs privés, même si le navire est utilisé dans un cadre**

professionnel, que la maîtrise doit revenir à l'utilisateur final et que la finalité de l'utilisation par le locataire ou l'affrèteur est déterminante ⁶.

Notre chambre retient pour sa part que l'instruction administrative n° 04-048 du 17 mai 2004, devenue caduque le 15 avril 2014, ne faisait que préciser les conditions d'application de la loi, sans exclure par principe que le propriétaire du navire puisse bénéficier de contrats de charter à titre personnel, l'existence d'une activité commerciale au regard des critères fixés par cette instruction ⁷.

b - Le régime fiscal des carburants et exonération de la TICPE (taxe intérieure de produits énergétiques)

De la même manière, la TICPE et autres taxes énergétiques sont dues sauf si le carburant est utilisé à bord de navires affectés à une activité commerciale en haute mer. La qualification du navire comme « de commerce » ou « de plaisance » détermine l'éligibilité à l'exonération. ⁸

Comme pour les taxes précédemment examinées, **la CJUE** ⁹, **la jurisprudence nationale et la doctrine précisent que la nature réelle de l'utilisation, indépendamment des aspects financiers ou de la politique commerciale et la maîtrise de l'utilisation à des fins économiques par l'utilisateur final est essentielle pour bénéficier de l'exonération. Cette finalité commerciale doit être prouvée. La mise à disposition à des fins privées ou de loisir exclut la décharge** .

Le fait que la CJUE opère une distinction entre les « véritables » contrats d'affrètement et les « contrats, formellement qualifiés d'affrètement », comprenant la prestation d'un ensemble de services autres que le service de navigation comparables à ceux proposés aux passagers d'un navire de croisière, n'a pas d'incidence. En effet, la CJUE précise que « dans ce cas de figure le bateau, dans la mesure où il sert directement et exclusivement à la prestation de ces services à des contractants n'étant que des passagers n'ayant aucune maîtrise de son utilisation, **pourrait être** considéré, aux fins de l'octroi du bénéfice de l'exonération des droits d'accise au titre de l'article 14 § 1 sous c de la directive 2003/96 du 27 octobre 2003, comme utilisés à des fins commerciales au sens de cette disposition » ¹⁰. **Cette distinction n'intervient que dans la mesure où le bateau est utilisé « à des fins commerciales »** , ce qui, comme la cour l'a constaté souverainement, n'était pas le cas en l'espèce.

Cette interprétation est confortée par la jurisprudence du Conseil d'Etat relative à la TIPP qui décide « considérant que les dispositions précitées de l'article 14 de la directive du 27 octobre 2003, pour l'exonération des produits énergétiques fournis en vue d'une utilisation comme carburant ou combustible pour la navigation des navires dans les eaux communautaires, **excluent les bateaux de plaisance privés utilisés par son propriétaire ou par la personne physique ou morale qui peut les utiliser à la suite d'une location ou à un autre titre, à des fins autres que commerciales,** et en particulier, autres que le transport de passagers ou de marchandises ou la prestation de services à titre onéreux ». ¹¹ S'il conclut en l'espèce qu'une prestation de service à titre onéreux exécutée au bénéfice d'une clientèle par le prestataire de service de loisirs ou à caractère sportif est en droit de prétendre à l'exonération prévue par l'article 14 § 1 sous c de la directive 2003/96 du 27 octobre 2003, même lorsqu'il utilise un bateau de plaisance pour les besoins de l'exécution de cette prestation », **c'est bien à l'intérieur de la nature « commerciale » de la prestation.**

C - Avis :

Sur le caractère commercial ou non de l'activité du navire lorsque celle-ci est « mixte », il appartient évidemment à la juridiction saisie d'en déterminer le caractère prédominant, sauf à considérer, comme semble le faire le demandeur au pourvoi, qu'une activité commerciale, même totalement marginale au regard de l'utilisation de plaisance privée au bénéfice des propriétaires ou actionnaires, serait de nature à conférer systématiquement un caractère commercial au navire ainsi que les avantages du régime douanier ou fiscal y affèrent.

On imagine aisément la fraude qui pourrait s'attacher à un tel raisonnement, alors que les exonérations douanières ou fiscales sont par principe d'interprétation stricte [12](#).

Il est donc erroné de dire que ce caractère commercial serait seulement caractérisé par des éléments purement formels, comme l'emploi de certains contrats précis, permettant de constater que le navire n'est pas mis à disposition coque nue à des utilisateurs personnes physiques qui en auraient la maîtrise, mais qu'il est imbriqué dans une prestation de services plus globale relevant de la croisière et dans laquelle le client ne dispose jamais de la maîtrise du bateau. Il serait de même contraire aux exigences de « réalité d'une activité commerciale » posées par les dispositions légales et les jurisprudences européennes et nationales en considérant que seraient indifférents à cet égard les moyens financiers mobilisés par la société propriétaire du navire, comme les résultats financiers obtenus ou encore la politique commerciale déployée à l'égard de certains clients, seraient-ils par ailleurs associés de la société, alors que ces éléments sont fondamentaux pour démontrer cette réalité ou au contraire caractériser la mise en place d'une fiction permettant à des propriétaires actionnaires de bénéficier d'un régime fiscal plus favorable que celui de la navigation de plaisance privée.

Dès lors, la cour d'appel s'est naturellement attachée, comme il lui était prescrit pour donner une base légale à sa décision, à rechercher les éléments de la qualification commerciale du navire. Elle a donc constaté souverainement son mode d'exploitation mis en œuvre par la société Blue Sky Cruises, la nature et le régime du contrat systématiquement mis en place avec l'intégralité de ses clients, qu'ils soient tiers ou associés. Elle a examiné le niveau de rémunération variable du courtier selon que les clients soit associés ou tiers à la société ; constaté que les associés de la société Blue Sky Cruises ont bénéficié de rabais considérables, compris entre 60 et 85%, par rapport aux tarifs appliqués aux autres clients, sans qu'il n'y ait de justification particulière à cette différence plus que notable, qui ne peut pas s'expliquer par l'application d'une simple ristourne ou la faveur d'un geste commercial ; que les clients paient au prix « public » du marché et génèrent des bénéfices, alors que les associés sont totalement hors prix du marché et que l'activité génère des pertes ; que les tarifs accordés aux associés pour 60% au moins de la totalité de l'activité du navire ne peuvent couvrir l'investissement et ses frais de fonctionnement du navire et ne présente pas de rentabilité ; de sorte qu'il est permis de retenir que la société Blue Sky Cruises ne participe pas d'un véritable objectif commercial puisqu'elle ne se soucie pas de faire des profits. Elle conclue à bon droit que **le navire Albatros n'est pas affecté prioritairement à une activité commerciale** ».

C'est donc à bon droit que la cour d'appel, reprenant les termes de la CJUE, retient que « le critère de détermination de la commercialité du navire est bien l'utilisateur final du navire (le locataire) et que l'affrètement ou la location d'un bateau à des fins de plaisance n'ouvre pas droit aux exonérations » [13](#).

Elle déduit à juste titre, par des motifs uniques sur l'ensemble des taxes et droits en litige et par un seul et unique chef de dispositif, que les différents régimes fiscaux applicables tant au navire lui-même qu'aux éléments de son fonctionnement, sans qu'il y ait lieu à les différencier au cas par cas, régime par régime, dès lors qu'ils retiennent tous le critère de **l'activité économique commerciale réelle** pour bénéficier des exonérations, relève du régime de plaisance privée et non du régime de plaisance commerciale, car c'est bien la détermination de cette qualité, commerciale ou non, du navire qui détermine, à juste titre, non seulement les taxes dont il est l'objet mais toutes celles afférentes à son fonctionnement et ce, même lorsque ledit navire serait ponctuellement et partiellement mis à disposition pour des activités réellement commerciales. Aucun mécanisme de contrôle de l'utilisation réellement commerciale ne serait en tout état de cause, et très logiquement, suffisant pour départager ces activités sans risque majeur de fraude, ce qui est rappelé comme un principe fondamental dans toutes les décisions précitées.

Je conclus donc au rejet du pourvoi.

¹ Article 137 du code des douanes communautaire, devenu article 250 du code des douanes de l'Union.

² Directive du Conseil du 28 novembre 2006 qui refond la directive du Conseil du 17 mai 1997.

³ BOI n° 3 C-4-03 n° 168 du 22 octobre 2003.

⁴ CJUE 22 décembre 2010 Bacino Charter Company SA C 116/10

⁵ BOI-TVA-CHAMP-30-30-30-10-20 du 12 mai 2015

⁶ CJUE 21 mars 2013 Commission contre France C -197/12

⁷ Com 13 septembre 2017, n° 15-13.401

⁸ E. Ginter, « De l'usage qui est fait du navire de plaisance par son utilisateur final, condition d'exonération des droits d'accises aux carburants », Le Droit Maritime Français, N° 844, 1er mars 2022

⁹ CJUE 18 oct 2007 Navicon C 97/06 et 22 déc 2010 ; CJUE Bacino Charter Comp C116/10

¹⁰ CJUE Commission contre République Italienne 16 septembre 2021 C341/20 « En octroyant le bénéfice de l'exonération des droits d'accise aux carburants utilisés par des bateaux de plaisance privés exclusivement lorsque ces bateaux font l'objet d'un contrat d'affrètement indépendamment de la façon dont ils sont réellement utilisés, la République Italienne a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 14 § 1 sous c de la directive 2003/96 »

¹¹ CE 4 juin 2008 n° 292102

¹² CJUE C-33/11, conclusions de l'avocat général du 26 avril 2012

¹³ CJUE Commission contre République Italienne 16 septembre 2021 C341/20 , précité note 10.