

N° 456321

Confédération nationale des buralistes de France

8<sup>ème</sup> et 3<sup>ème</sup> chambres réunies

Séance du 23 février 2022

Lecture du 11 mars 2022

## CONCLUSIONS

### M. Romain VICTOR, rapporteur public

1.- A la suite du référendum de juin 2016, le Royaume-Uni a enclenché la procédure de retrait de l'Union européenne<sup>1</sup>. Le processus, qui a pris un tour feuilletonnesque, a abouti à la signature, le 17 octobre 2019, d'un accord de retrait approuvé par la chambre des communes et par le Parlement européen en janvier 2020.

Le Royaume-Uni est officiellement sorti de l'Union européenne le 31 janvier 2020.

A cette date, l'Etat retrayant a perdu le statut d'Etat membre pour prendre celui de pays tiers. En particulier, le Royaume-Uni est devenu un pays tiers pour l'application du système commun de TVA, la directive 2006/112/CE définissant un tel pays comme « *tout Etat ou territoire auquel le traité [le TCE devenu le TFUE] ne s'applique pas* »<sup>2</sup>.

Toutefois et conformément à l'article 126 de l'accord de retrait, une période de transition s'est ouverte, au cours de laquelle le droit de l'Union a continué de s'appliquer au Royaume-Uni<sup>3</sup>. Cette période de 11 mois a pris fin le 31 décembre 2020.

2.- Les liaisons des Etats membres avec le Royaume-Uni étant devenues des liaisons avec un pays tiers, l'implantation de comptoirs de vente hors taxe a été autorisée dans les ports maritimes de Calais et Dunkerque et à bord des ferrys assurant des traversées vers le Royaume-Uni. Il s'agit de ces « *duty free* » qui fleurissent dans les zones internationales des aéroports et permettent aux voyageurs de réaliser des achats de parfums ou d'alcools à des prix attractifs, du fait de l'absence d'application de la TVA.

---

<sup>1</sup> Conformément à l'article 50 du traité sur l'Union européenne, en notifiant son intention au Conseil européen le 29 mars 2017.

<sup>2</sup> Cf. article 5 § 4.

<sup>3</sup> L'article 51 § 1 de l'accord de retrait a notamment prévu que la directive de 2006 « *s'applique aux biens expédiés ou transportés du territoire du Royaume-Uni vers le territoire d'un Etat membre, et vice versa, à condition que l'expédition ou le transport ait commencé avant la fin de la période de transition et se soit terminé par la suite* ». Et le § 2 a prévu que la directive s'appliquerait encore pendant 5 ans après la fin de la période de transition pour ce qui est des droits et obligations de l'assujetti se rapportant à des opérations transfrontières réalisées avant la fin de la période de transition. Des stipulations analogues ont été adoptées pour les produits soumis à accise, par l'article 52 de l'accord de retrait.

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*

La société européenne Getlink, exploitante du tunnel sous la Manche, n'a pas souhaité être en reste. Elle a demandé l'autorisation d'implanter ce type de comptoirs dans la partie du terminal ferroviaire situé à Coquelles (Pas-de-Calais), qui sert à embarquer et débarquer des véhicules sur les trains reliant le terminal de Folkestone. Cette demande a reçu le soutien des syndicats de l'entreprise, qui ont publié des communiqués dans La Voix du Nord, ainsi que des commissions des affaires européennes de l'Assemblée nationale et du Sénat, qui ont fait valoir l'iniquité résultant de ce que des « *duty free* » avaient été ré-autorisés au terminal de Folkestone, dans les ports de Calais et Dunkerque et à bord des ferrys.

L'autorisation sollicitée a été accordée en juin 2021. Dès le 22 juillet 2021, le ministre de l'économie, des finances et de la relance a apporté un certain nombre de précisions sur les règles applicables en matière de TVA aux comptoirs de vente hors taxe situés au sein du terminal de Coquelles. Ce sont ces passages, insérés dans les commentaires publiés au BOFiP-Impôts sous les références BOI-TVA-CHAMP-20-20-20 et 40-20-20, que la Confédération nationale des buralistes de France vous demande d'annuler pour excès de pouvoir par un recours introduit dans les deux mois de la publication des actes attaqués.

**3.-** L'examen du recours – tant sur le fond que sur l'intérêt à agir – nécessite d'être au clair sur le régime général des ventes en détaxe, et sur le régime particulier des comptoirs de vente hors taxe.

**3.1.-** Nous commençons par la vente en détaxe qui n'est pas l'apanage des comptoirs des ports et aéroports et se rattache au régime des exonérations à l'exportation.

L'article 146 § 1 point b) de la directive de 2006, qui est précisément consacré à ces exonérations, prévoit que « *Les Etats membres exonèrent (...) les livraisons de biens expédiés ou transportés par l'acquéreur non établi sur leur territoire respectif, ou pour son compte, en dehors de la Communauté (...)* ». Sont seuls exclus du champ de l'exonération les biens transportés par l'acquéreur lui-même et qui sont destinés à l'équipement ou à l'avitaillement de bateaux de plaisance, d'avions de tourisme ou de tout autre moyen de transport à usage privé<sup>4</sup>.

Ainsi que le souligne la Cour de justice de l'Union européenne, ces dispositions visent à respecter le principe, adoptées dans le cadre du commerce international, de l'imposition des biens exportés au lieu de destination et de consommation de ceux-ci (CJCE,

---

<sup>4</sup> L'article 146 est à lire en combinaison avec l'article 14 § 1 de la directive qui définit la « *livraison de biens* » comme le « *transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire* » (CJUE, 3<sup>ème</sup> ch., 28 mars 2019, *Milan Vinš*, C-275/18, point 22). Ainsi que l'a dit pour droit la Cour de justice, il découle de ces dispositions, notamment du terme « *expédiés* », que l'exportation d'un bien est effectuée et que l'exonération de la livraison à l'exportation est applicable lorsque le droit de disposer de ce bien comme un propriétaire a été transmis à l'acquéreur, que le fournisseur établit que ce bien a été expédié ou transporté en dehors de l'Union et que, à la suite de cette expédition ou de ce transport, le bien a physiquement quitté le territoire de l'Union (CJUE, 5<sup>ème</sup> ch., 19 déc. 2013, *BDV Hungary Trading Kft*, C 563/12, point 24).

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*

4<sup>ème</sup> ch., 18 oct. 2007, *Navicon SA*, C-97/06, point 29 ; CJUE, 5<sup>ème</sup> ch., 17 déc. 2020, *Bakati Plus*, C-656/19, point 50)<sup>5</sup>.

L'article 147 § 1 de la directive de 2006, lui-même issu d'une directive du 10 avril 1995<sup>6</sup>, précise que, dans le cas où la livraison « *porte sur des biens à emporter dans les bagages personnels de voyageurs* », l'exonération prévue à l'article 146 § 1 point b) ne s'applique que si trois conditions supplémentaires<sup>7</sup> sont réunies : le voyageur ne doit pas être établi dans l'Union ; les biens doivent avoir quitté le territoire de l'Union avant la fin du troisième mois suivant le transfert de propriété ; enfin, la valeur globale de la livraison doit excéder 175 €, les Etats membres pouvant exonérer une livraison dont la valeur globale est inférieure.

La Cour de justice considère que l'article 147 poursuit un objectif de promotion du tourisme. Elle retient que la locution « *biens à emporter dans les bagages personnels de voyageurs* » vise les biens, généralement, de petite taille ou en petite quantité, qu'une personne emporte avec elle ou acquiert au cours d'un déplacement, dont elle a besoin au cours de celui-ci et qui servent à son usage ou à celui de sa famille. Le bénéficiaire de l'exonération ne peut qu'être une personne physique, non un opérateur économique qui procéderait à des exportations en vue de la revente dans le pays de destination (CJUE, 5<sup>ème</sup> ch., 17 déc. 2020, *Bakati Plus*, C-656/19, points 45, 48, 49 et 51).

La transposition des articles 146 et 147 de la directive a été assurée par la loi de finances rectificative pour 1995<sup>8</sup>, via des dispositions codifiées au 2<sup>o</sup> du I de l'article 262 du CGI. La principale différence qu'elles comportent par rapport au texte de la directive tient à ce qu'elles écartent expressément le bénéfice de l'exonération de TVA pour les livraisons

---

<sup>5</sup> Ainsi que le prévoit l'article 146 § 2 de la directive, les Etats membres peuvent d'ailleurs accorder l'exonération selon une procédure de remboursement de la TVA, sous-entendu après justification que le bien a effectivement quitté le territoire fiscal de l'Union.

<sup>6</sup> Initialement, l'article 15 § 2 de la sixième directive se bornait à prévoir l'exonération des « *livraisons de biens expédiés ou transportés par l'acheteur qui n'est pas établi à l'intérieur du pays, ou pour son compte, en dehors du territoire visé à l'article 3, à l'exclusion des biens transportés par l'acheteur lui-même et destinés à l'équipement ou à l'avitaillement de bateaux de plaisance et d'avions de tourisme ou de tout autre moyen de transport à usage privé* », ce qui correspond à l'actuel article 146 § 1 point b) de la directive de 2006. C'est la directive 92/111/CEE du Conseil du 14 décembre 1992, modifiant la directive 77/388/CEE et portant mesures de simplification en matière de taxe sur la valeur ajoutée, qui a complété le § 2 de l'article 15 de la sixième directive pour prévoir que « *La Commission soumet au Conseil, dans les meilleurs délais, des propositions en vue d'établir des règles fiscales communautaires précisant le champ d'application et les modalités pratiques de la mise en œuvre de cette exonération pour les livraisons effectuées au stade du commerce de détail et portant sur des biens à emporter dans les bagages personnels des voyageurs* » tout en définissant des règles à titre transitoire. Finalement, c'est la directive 95/7/CE du Conseil du 10 avril 1995 modifiant la directive 77/388/CE et portant nouvelles mesures de simplification en matière de TVA qui a défini un régime pérenne, repris par l'article 147.

<sup>7</sup> Selon les termes des arrêts de la CJUE. Par ex. : CJUE, 5<sup>ème</sup> ch., 28 févr. 2018, *Pieńkowski*, C-307/16, point 27 ou 17 déc. 2020, *Bakati Plus*, C-656/19, point 59, qui mentionnent des conditions « *additionnelles* ».

<sup>8</sup> Article 19, IV de la loi n° 95-1347 du 30 décembre 1995. Le délai de transposition était fixé au 1<sup>er</sup> janvier 1996.

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*

portant sur des tabacs manufacturés et sur des marchandises qui sont frappées d'une prohibition de sortie.

Pour le reste, elles renvoient à un arrêté ministériel le montant minimum de la livraison ouvrant droit au bénéfice de l'exonération. Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2021, ce montant est fixé à 100 €<sup>9</sup>. Il faut donc un minimum d'achat de 100 € et 1 centime TTC dans un même magasin pour que le commerçant émette un bordereau de vente en détaxe (BVE).

Vous l'aurez noté, l'article 262 du CGI, pas davantage que les articles 146 et 147 de la directive, ne mentionnent les comptoirs de vente hors taxe. C'est ce qui explique qu'à quelques pas d'ici, avenue de l'Opéra par exemple, des parfumeries proposent aux touristes étrangers hors UE d'acquérir des marchandises en bénéficiant d'un « *tax refund* ».

**3.2.-** Nous en venons aux règles intéressant les comptoirs de vente qui ont fait leur apparition en deux temps dans le droit communautaire.

**3.2.1.-** Le premier temps résulte d'une directive du 16 décembre 1991<sup>10</sup> dont les considérants exposent avec clarté le but poursuivi. Ils indiquent que la réalisation d'un espace sans frontières intérieures suppose l'élimination des frontières fiscales entre les Etats membres et qu'à cet effet, à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1993, « *il convient de supprimer définitivement les taxations à l'importation et les détaxations à l'exportation pour les échanges entre les Etats membres* », ces pratiques devant « *être réservées aux opérations effectuées avec des territoires exclus du champ d'application du régime commun de la TVA* ». Toutefois et en vue de tenir compte des répercussions économiques et sociales induites par la suppression des détaxations à l'exportation entre États membres<sup>11</sup>, la directive a maintenu à titre transitoire la taxation des échanges intracommunautaires (donc le régime avantageux de détaxation), en insérant dans la sixième directive un article 28 *duodecies* prévoyant que, jusqu'au 30 juin 1999, « *Les États membres peuvent exonérer les livraisons, par des comptoirs de vente, de biens à emporter dans les bagages personnels d'un voyageur se rendant dans un autre État membre par un vol ou une traversée maritime intra-communautaire* ».

Cet article définissait le comptoir de vente comme « *tout établissement situé dans l'enceinte d'un aéroport ou d'un port* », le « *voyageur* » comme « *tout passager en possession d'un titre de transport, par voie aérienne ou maritime (...)* » et la locution « *vol ou traversée maritime intracommunautaire* » comme « *tout transport, par voie aérienne ou maritime, commençant à l'intérieur du pays (...) et dont le lieu d'arrivée est situé à l'intérieur d'un autre Etat membre* ». L'article assimilait par ailleurs à des livraisons effectuées par des

---

<sup>9</sup> Cf. l'arrêté du 23 juillet 2020 qui a abaissé le seuil des achats en détaxe qui était précédemment de 175 €.

<sup>10</sup> Directive 91/680/CEE du 16 décembre 1991 modifiant la sixième directive « *en vue de l'abolition des frontières fiscales* ».

<sup>11</sup> Répercussions notamment dans les régions frontalières et pour certains secteurs économiques, en particulier l'industrie française du luxe et la filière viticole qui écoulaient leurs produits via cet important réseau commercial Cf. le rapport de M. Roger Chinaud, sénateur, rapporteur général, au nom de la commission des finances, n° 403 (1991-1992) sur le projet de loi devenu la loi du 17 juillet 1992, pp. 36-37.

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*

comptoirs de vente les livraisons effectuées à bord d'un avion ou d'un bateau au cours d'un transport intracommunautaire. Enfin il prévoyait que l'exonération s'appliquait aussi « *aux livraisons de biens effectuées, par des comptoirs de vente situés dans l'enceinte de l'un des deux terminaux d'accès au tunnel sous la Manche, pour des passagers en possession d'un titre de transport valable pour le trajet effectué entre ces deux terminaux* ».

Cette assimilation ne devait pas au hasard : le traité de Cantorbéry – traité signé le 12 février 1986 entre la France et le Royaume-Uni concernant la construction et l'exploitation par des sociétés privées concessionnaires d'une liaison fixe transmanche, ratifié côté français par une loi du 15 juin 1987<sup>12</sup> et publié par décret du 9 septembre 1987<sup>13</sup> – stipulait à son article 9 § 4, relatif au « régime fiscal, douanier et monétaire » : « *Les deux Gouvernements prévoient, dans la mesure où cela est conforme à leurs obligations internationales, de faire bénéficier les voyageurs utilisant la Liaison Fixe au départ et à destination du territoire métropolitain des deux Etats de ventes hors taxes dans des conditions comparables à celles offertes aux personnes voyageant d'un Etat à l'autre par mer ou par air* ». Français et Britanniques avaient ainsi posé le principe d'une égalité de traitement fiscal des différentes formes de liaison entre leurs deux pays : aérienne, maritime et ferroviaire, pour autant que le droit communautaire le permette.

C'est sur le fondement de ces dispositions de la directive de 1991, transposées à l'article 262 *quater* du CGI<sup>14</sup>, que des comptoirs de vente ont pu continuer à exercer leur activité au sein du terminal de Coquelles alors même qu'à cette époque, le Royaume-Uni était membre de l'Union<sup>15</sup>.

**3.2.2.-** La seconde mention des comptoirs dans la législation communautaire doit à la directive du 10 avril 1995<sup>16</sup> qui a défini un régime de suspension de la taxe, qui a pour objet de différer l'exigibilité de la taxe, tant que les biens qui en font l'objet sont placés sous un régime d'entrepôt. Les entrepôts « douaniers » ont pour objet la suspension du paiement des droits de douanes, tandis que les entrepôts « autres que douaniers », ou entrepôts fiscaux, ont pour objet de suspendre le paiement de la TVA. Il ne s'agit pas d'entrepôts au sens physique du terme, mais de « *lieux désignés comme tels* » par les Etats membres, stockant des marchandises éligibles<sup>17</sup>. En dépit du caractère assez obscur de cette législation, les régimes suspensifs sont un outil de simplification<sup>18</sup> en ce qu'ils réduisent les formalités administratives incombant aux opérateurs qui participent à des chaînes de transactions portant

---

<sup>12</sup> Loi n° 87-383.

<sup>13</sup> Décret n° 87-757 du 9 septembre 1987, publié au JO du 16 septembre 1987.

<sup>14</sup> Par la loi n° 92-677 du 17 juillet 1992.

<sup>15</sup> Des dispositions transitoires analogues avaient en outre été adoptées pour exonérer d'accises les produits livrés par des comptoirs de vente et emportés dans les bagages personnels d'un voyageur : cf. article 28 de la directive 92/12/CEE du Conseil du 25 février 1992 relative au régime général, à la détention, à la circulation et aux contrôles des produits soumis à accise, transposé par l'article 59 de la loi du 17 juillet 1992.

<sup>16</sup> C'est l'article 1<sup>er</sup> § 9 de la directive du 10 avril 1995 qui modifie l'article 28 *quater* titre E, point 1 (lequel renvoie à l'article 16 de la sixième directive, selon une construction légistiquement suspecte).

<sup>17</sup> Cf. l'article 154 de la directive 2006/112/CE.

<sup>18</sup> La directive de 1995 dont ils sont issus est intitulée « *portant nouvelles mesures de simplification* ».

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*

sur des biens placés et maintenus sous un régime d'entrepôt. Ils leur procurent en outre un avantage de trésorerie.

C'est dans ce but que l'article 155 de la directive de 2006<sup>19</sup> permet aux Etats membres d'exonérer des opérations telles que des importations ou livraisons de biens destinés à être sous un régime d'entrepôt, à la double condition que ces opérations ne visent pas à une utilisation et/ou à une consommation finales et que le montant de la TVA due lors de la sortie du régime d'entrepôt corresponde au montant de la taxe qui aurait été due si chacune des opérations avait été taxée à l'intérieur du pays.

L'article 157 § 2 de la directive de 2006 interdit par ailleurs aux Etats membres de prévoir un régime d'entrepôt fiscal lorsque les biens qui y sont placés sont destinés à être livrés au stade du commerce de détail. Mais l'article 158 § 1 point a) déroge à cette interdiction<sup>20</sup> pour les biens destinés à des comptoirs de vente pour les besoins des livraisons qu'ils effectuent pour des voyageurs se rendant dans un pays tiers, par un vol ou une traversée maritime, et qui sont exonérés sur le fondement des dispositions de l'article 146 § 1 point b).

Les dispositions relatives au régime de suspension de la TVA ont également été transposées par la loi de finances rectificative pour 1995<sup>21</sup>, par des dispositions codifiées à l'article 277 A du CGI<sup>22</sup> et précisées par voie réglementaire, aux articles 85 à 85 L de l'annexe III à ce code. L'article 85 E prévoit, au c) de son 1, que le régime fiscal suspensif couvre le « *stockage ou entreposage dans les boutiques hors taxe ou les comptoirs de vente situés dans les ports et aéroports de biens importés, acquis en provenance d'un autre Etat membre (...) ou pris sur le marché national et destinés à faire l'objet, en exonération de la TVA, de ventes à emporter à des voyageurs se rendant dans un pays tiers (...)* ».

4.- Le cadre juridique étant présenté, nous serons plus brefs sur le recours. Et pour annoncer la couleur, nous dirons que les commentaires attaqués sont au moins en partie illégaux... mais que la Confédération des buroliers ne fait pas, à nos yeux, la preuve de son intérêt à agir.

#### 4.1.- Le fond tout d'abord.

4.1.1.- La requérante attaque deux paragraphes du BOI-TVA-CHAMP-40-20-20 relatif aux biens éligibles au régime fiscal suspensif.

---

<sup>19</sup> Qui reprend les dispositions de l'article 28 *quater* E de la sixième directive, dans leur rédaction issue de la directive de 1995.

<sup>20</sup> Et sans doute à la condition prévue à l'article 155 de la directive, tenant à ce que les opérations exonérées « ne visent pas à une utilisation ou à une consommation finales »

<sup>21</sup> Par l'article 19, IV de la loi n° 95-1347 du 30 décembre 1995 de finances rectificative pour 1995.

<sup>22</sup> Dont le 2° du I dispose que « *Sont effectuées en suspension du paiement de la taxe sur la valeur ajoutée les opérations ci-après : / (...) 2° Les livraisons de biens destinés à être placés sous l'un des régimes suivants : / a. Le régime fiscal suspensif ; (...)* ».

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*

Le premier est le § 40 qui indique que « *Ne peuvent pas être placés sous un régime d'entrepôt fiscal suspensif : / (...) les biens qui sont destinés à être livrés au commerce de détail, c'est-à-dire qui sont destinés à la consommation finale* ». Ces énonciations sont conformes à l'article 155 de la directive de 2006, qui interdit l'application d'un régime d'entrepôt fiscal pour les opérations qui visent à une consommation finale, et au § 2 de son article 157 qui interdit aux Etats membres de prévoir un régime d'entrepôt fiscal pour les biens non soumis à accises lorsque ces biens sont destinés à être livrés au stade du commerce de détail. Le § 40 ménage ensuite une exception pour les comptoirs de vente situés dans l'enceinte d'un port, d'un aéroport « *ou du terminal ferroviaire de Coquelles réservé aux passagers se rendant au Royaume-Uni* ».

L'extension du régime de l'entrepôt fiscal aux comptoirs de vente du terminal de Coquelles est illégale car entachée d'incompétence, l'article 158 § 1 point a) de la directive<sup>23</sup> ne permettant aux Etats membres de déroger à l'interdiction d'appliquer le régime fiscal suspensif que pour les voyageurs se rendant dans un pays tiers « *par un vol ou une traversée maritime* », pas par une traversée souterraine de la Manche, via le tunnel. Le terminal ferroviaire de Coquelles n'est ni un aéroport, ni un port, ni même un « port sec », comme l'envisage le ministre en défense.

Il suffit à cet égard de rappeler que le législateur européen a dû adopter des dispositions spéciales pour traiter des comptoirs de vente hors taxe au sein de la liaison fixe transmanche, ce qui montre qu'il estimait que le terminal ferroviaire n'était pas couvert par la notion de port, en dépit de la proximité géographique avec le port maritime de Calais, distant de 7 kilomètres à vol d'oiseau, et de l'existence d'infrastructures de transport reliant le terminal au port. Nous relevons également que la Commission européenne a présenté, le 16 décembre 2021, une proposition de directive destinée à modifier la directive relative au régime général d'accise afin de permettre aux Etats membres d'exonérer du paiement de l'accise les produits livrés par des comptoirs de vente hors taxe situés dans le terminal français du tunnel sous la Manche, au motif que la rédaction de l'article 14 de cette directive ne mentionne que les déplacements vers un pays tiers « *par voie aérienne ou maritime* ». Enfin, s'agissant toujours des accises, c'est le législateur qui est intervenu, par la loi de finances rectificative du 19 juillet 2021<sup>24</sup>, pour étendre au terminal de Coquelles l'exonération applicable aux ports et aéroports, par des dispositions codifiées au CGI puis au code des impositions sur les biens et services<sup>25</sup>.

La requête critique ensuite le § 130 du même BOI qui énonce que « *Les biens importés, acquis en provenance d'un autre Etat membre (...) ou pris sur le marché national et destinés à faire l'objet, en exonération de TVA, de ventes à emporter à des voyageurs se rendant dans un pays tiers (...) sont admissibles au régime fiscal suspensif* ». Ce passage n'a en apparence rien d'illégal... si ce n'est qu'il est procédé d'un intitulé qui mentionne la

---

<sup>23</sup> Dont la transposition a été assurée par le pouvoir réglementaire, par les dispositions codifiées au c) du 1 de l'article 85 E de l'annexe III au CGI.

<sup>24</sup> Article 20 de la loi n° 2021-953 du 19 juillet 2021 de finances rectificative pour 2021.

<sup>25</sup> Article 302 F *bis* du CGI puis article L. 311-8 du CIBS.

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*

fonction de « *stockage ou entreposage dans (...) les comptoirs de vente situés dans les ports, les aéroports ou au sein du terminal ferroviaire de Coquelles* ».

**4.1.2.-** La requérante attaque ensuite les paragraphes 10 et suivants du BOI-TVA-CHAMP-20-20-20 relatif au régime applicable aux livraisons de biens à emporter par les voyageurs se rendant dans un autre Etat membre de l'Union ou dans un pays tiers, en précisant qu'elle conteste ces paragraphes « *en tant qu'ils font bénéficier le terminal ferroviaire de Coquelles des exonérations réservées jusqu'ici aux ports et aéroports* ».

Cette formulation des conclusions est maladroite car le BOI traite distinctement, d'une part, de la TVA dont les assujettis qui exploitent ces comptoirs sont redevables sur leurs approvisionnements, la taxe étant exigible lors de la sortie du régime d'entrepôt et, d'autre part, de la TVA sur les opérations de livraisons de biens à emporter dans les bagages des voyageurs qui se rendent directement dans un pays tiers (ce qui est désormais le cas du Royaume-Uni) et qui « *continuent à être effectuées sans être soumises à la TVA* ».

Toutefois, dans la mesure où le recours invoque, indépendamment de l'incompétence du signataire du BOFIP, la violation des articles 158 et 159 de la directive de 2006, il convient de lire les conclusions comme dirigées contre les seuls passages du BOI qui concernent la partie approvisionnement, et non contre les passages qui concernent l'exonération de TVA à la revente et qui sont au demeurant légaux.

Nous retenons dans ces conditions que le recours est dirigé contre les § 120 à 140 et 160 à 180, 200, 370 et 380. Et il est vrai qu'en y admettant que les comptoirs de vente situés dans la partie du terminal de Coquelles réservée aux passagers se rendant au Royaume-Uni exercent leur activité sous le couvert du régime fiscal suspensif, les commentaires attaqués sont entachés de la même illégalité que précédemment.

**4.2.-** Il reste à se demander si la requête est recevable et votre 8<sup>ème</sup> chambre a communiqué aux parties, en application de l'article R. 611-7 du CJA, le moyen, susceptible d'être relevé d'office, tiré de l'absence d'intérêt à agir de la Confédération nationale des buralistes de France qui a le caractère d'une union<sup>26</sup> regroupant des chambres syndicales ayant pour objet la défense des intérêts de la profession de gérant de débit de tabac.

L'application du régime fiscal suspensif constitue sans aucun doute un avantage pour l'entreprise qui en bénéficie. L'intérêt en termes de trésorerie est peu contestable. La TVA étant suspendue jusqu'à la sortie du régime, l'entreprise n'a pas à acquitter immédiatement la taxe auprès de ses fournisseurs. C'est à la sortie du régime, un instant de raison avant la revente, que la taxe devient exigible ; or la revente aux clients procure à l'entreprise les liquidités qui lui permettent de s'acquitter de la TVA sur ses achats. En outre, la suspension de l'exigibilité produit ses effets aussi longtemps que les biens sont placés sous le régime d'entrepôt et ne sont pas revendus.

---

<sup>26</sup> Au sens de l'article L. 2133-1 du code du travail.

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*

Ce qui nous gêne, c'est que le régime fiscal suspensif des comptoirs a un champ matériel strictement défini, au regard des marchandises qui peuvent en bénéficier. L'article 158 § 1 point a) de la directive énonce qu'il est applicable lorsque les biens sont destinés à ces comptoirs « *pour les besoins des livraisons de biens à emporter dans les bagages personnels d'un voyageur se rendant dans un pays tiers (...) et qui sont exonérées [on parle ici des livraisons] conformément à l'article 146, paragraphe 1, point b)* ».

Or, l'article 262 du CGI exclut toute exonération de TVA pour les livraisons portant sur des biens à emporter dans les bagages personnels des voyageurs, lorsque sont en cause des tabacs manufacturés.

Il en résulte que le régime fiscal suspensif n'est pas applicable aux tabacs manufacturés et ne peut être accordé à un débitant de tabac, qu'il soit établi au sein du terminal de Coquelles, dans la ville de Calais, ou n'importe où en France.

Nous soulignons que le régime fiscal suspensif n'est pas un régime qui s'appliquerait de manière indistincte à tous les biens acquis par le titulaire de l'autorisation d'ouverture. Le terme « entrepôt » est à cet égard trompeur, car il laisse penser que tous les biens stockés dans un même lieu physique désigné comme entrepôt fiscal auraient vocation à bénéficier du régime. Mais ce n'est pas exact. Le droit fiscal implique au contraire de raisonner par catégorie de marchandises, toutes n'étant pas admissibles au régime suspensif<sup>27</sup>.

Le législateur a ainsi prévu que l'autorisation d'ouverture d'un régime fiscal suspensif « *détermine les principales caractéristiques* » de ce régime (dernier alinéa du 2° du I de l'article 277 A du CGI). Il impose aussi à la personne qui a obtenu l'autorisation de tenir un registre des stocks et des mouvements de biens (III de l'article 277 A), sous peine de devoir payer la taxe suspendue (article 284 du CGI) et sous peine d'amende (article 1788 A du CGI). L'entreprise est tenue de présenter ces registres aux agents de l'administration (article L. 96 B du LPF), qui disposent d'un droit de contrôle spécifique (articles L. 80 K et L. 80 L du LPF). Enfin, le formulaire de demande d'autorisation requiert une description des marchandises placées sous le régime suspensif, selon la nomenclature NC.

Si, en vertu de votre bien nommée jurisprudence *Association freudienne* (Section, 4 mai 1990, n° 55124, 55137, rec. p. 111, RJF 1990 n° 674), vous admettez les « recours de jalousie », et si jalousie se nourrit parfois d'irrationnel, il demeure que, devant le juge, le requérant doit invoquer de manière plausible une atteinte suffisamment directe aux intérêts qu'il défend. Or dans son mémoire produit en réponse au moyen qui lui a été communiqué, la confédération requérante invoque une réglementation qui permet la mise en place de comptoirs « *vendant du tabac dans le terminal de Coquelles exonérés d'avancer la TVA* », les achats y étant attractifs « *en raison du prix moins élevé des cigarettes en France qu'au Royaume-Uni* », alors que la procédure de détaxe pour les débitants serait « *complexe et longue pour les produits tels que les cigarettes* ». Ainsi, les utilisateurs du tunnel auraient

---

<sup>27</sup> Cf. sur ce point l'article 85 F de l'annexe III au CGI.

intérêt « à ne pas acheter leurs cigarettes auprès des buralistes de France (...) et à se tourner vers les comptoirs de vente ».

On ne vous parle donc que de tabacs manufacturés, pour lesquels le régime suspensif n'est en tout état de cause pas applicable, où que le débitant soit implanté, sans que d'éventuels effets concurrentiels collatéraux ne soient au demeurant mis en avant.

PCMNC au rejet de la requête, y compris la demande présentée au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*