

les assujettis peuvent déduire, dans les conditions ordinaires qui leur sont applicables, la taxe qui a grevé leurs achats de biens et de services **utilisés pour effectuer ces ventes et importations**¹⁰. On rappelle que ces opérations ne sont pas expressément visées par le V de l'article 271 du CGI qui prévoit les opérations exonérées ouvrant droit à déduction.

Octroi de mer

11. Octroi de mer - Nouvelle circulaire du 10 juill. 2025: quels enjeux et impacts pour les opérateurs économiques? - L'administration des douanes publie une nouvelle circulaire relative à l'octroi de mer (OM et OMI), abrogeant celle du 27 décembre 2018. Ce texte, très attendu par les praticiens et les opérateurs économiques intervenant dans les départements et régions d'outre-mer, vise à actualiser l'interprétation administrative du régime de l'octroi de mer à la lumière des évolutions législatives, réglementaires et jurisprudentielles intervenues depuis 2019. Au-delà d'une simple mise à jour, cette circulaire introduit des modifications notables dans l'appréciation des activités de production, la définition des biens d'investissement, ainsi que dans le traitement fiscal de certaines opérations, notamment dans le secteur de la restauration et des opticiens.

Circ. 10 juill. 2025, DA Douanes n° 25-030 : BOD 7589, 10 juill. 2025

◆ a) Un contexte juridique renouvelé

12. Depuis la dernière circulaire de 2018, plusieurs textes européens et nationaux ont modifié le cadre juridique de l'octroi de mer. Au niveau européen, le Conseil de l'UE a, par la décision n° 2021/991 du 7 juin 2021, prorogé le dispositif en matière d'octroi de mer et a notamment autorisé la France à appliquer jusqu'au 31 décembre 2027 des réductions ou des exonérations d'octroi de mer entre les biens importés en Guadeloupe, en Guyane française, en Martinique, à Mayotte et à La Réunion (départements et régions d'outre-mer, ci-après « DROM »).

La circulaire du 10 juillet 2025 s'inscrit dans une volonté de clarification et d'harmonisation des pratiques douanières, en intégrant notamment les décisions jurisprudentielles récentes. Il convient de rappeler que cette circulaire constitue une instruction administrative. Ainsi, en cas de divergence entre la position de l'administration et la loi, cette dernière prévaut. Toutefois, les positions favorables aux opérateurs, telles qu'énoncées dans la circulaire, leur sont opposables.

◆ b) Principales évolutions apportées et/ou mises à jour par la circulaire

◇ 1) Seuil d'assujettissement à l'OMI

13. La décision du Conseil de l'UE précitée avait modifié le montant du seuil d'assujettissement à l'octroi de mer interne en le portant de 300 K€ à 550 K€. Aussi, depuis le 1^{er} janvier 2022, les entreprises présentant un chiffre d'affaires de production annuel inférieur à 550 K€ ne sont plus assujetties à la réglementation sur l'octroi de mer pour ce qui concerne leurs livraisons à titre onéreux de biens issus de leur production locale. La circulaire du 10 juillet 2025 a ainsi mis à jour ce seuil qui s'applique désormais à tous les opérateurs. Précisons que cette augmentation du seuil a permis à de nombreux petits producteurs d'échapper à la taxation de leur production locale.

◇ 2) Redéfinition des critères de production

14. Pour rappel, deux chefs de taxation sont prévus en matière d'octroi de mer par la loi n° 2004-639 du 2 juillet 2004 :

- l'importation de marchandises dans les DOM ; et
- la livraison de biens issus d'une activité de production locale.

S'agissant de la production locale, l'article 2 de la loi dispose que « *sont considérées comme des activités de production, les opérations de fabrication, de transformation ou de rénovation de biens meubles corporels, ainsi que les opérations agricoles et extractives* ».

À ce jour, seule la notion de transformation a été définie par la loi depuis le 1^{er} janvier 2017 précisant qu'une transformation est caractérisée lorsque la nomenclature douanière à 4 chiffres (SH4) est différente entre les produits intrants et les produits vendus. L'administration s'était autorisée à définir la notion de fabrication en la résumant à toute opération concourant à l'obtention d'un bien nouveau. La nouvelle circulaire opère un changement majeur dans l'ordre d'appréciation des critères de qualification d'une activité de production. Alors que la circulaire de 2018 privilégiait l'analyse de la fabrication avant celle de la transformation, la nouvelle version inverse cette hiérarchie.

15. Désormais, l'administration invite à rechercher en priorité si l'activité peut être qualifiée de transformation, sur la base d'un changement de position tarifaire à quatre chiffres (SH4). À défaut, l'analyse doit porter sur la fabrication, définie comme l'obtention d'un bien différent de celui utilisé, indépendamment d'un changement de position tarifaire.

En tout état de cause, une appréciation *in concreto* permet de relever qu'il s'agit d'une interprétation extensive laquelle concourt à taxer des activités qui ne devraient pas être assujetties à l'octroi de mer. Elle est donc de nature à alimenter de nombreux contentieux.

¹⁰ *Ibidem*, § 5 et 75.

◆ c) Focus sur certaines activités soumises à octroi de mer interne

◇ 1) Activité de production de rhum

16. Pour la première fois, l'administration se réfère dans sa circulaire à un arrêt de la Cour de cassation du 4 avril 2024¹¹, qui reconnaît comme activité de fabrication la production de rhum à partir d'alcool pur, d'eau et d'un processus de réduction du degré d'alcool, sans changement de position tarifaire. Il s'agit d'une position jusqu'alors contestée puisque l'administration a considéré que la production n'était caractérisée que lorsque le rhum était produit à partir de canne à sucre et que les opérations de vieillissement du rhum ne constituaient pas une production au sens de l'OM.

Dans l'arrêt susvisé, la chambre commerciale de la Cour de cassation retient que le mélange de produits bruts (alcool pur) livrés par les distilleries et l'ajout d'une quantité d'eau dans des proportions fines garantissant le bon niveau d'alcool pour le produit fini modifiaient substantiellement les caractéristiques de la matière première livrée. Ces opérations concourent ainsi selon la Cour à modifier les qualités gustatives du rhum brut et le rendent commercialisable, constituant ainsi une activité de production. Il s'agit d'une position qui vient confirmer, conforter et sécuriser une pratique dans le secteur de production du rhum.

◇ 2) Activités de restauration et de services

17. La circulaire réaffirme que les prestations de services, les activités de négoce et la production d'immeubles sont exclues du champ de l'OM et de l'OMI. Toutefois, elle précise qu'un opérateur prestataire de services peut être assujéti à l'OMI sur la part de production qu'il réalise. S'agissant de la restauration rapide, l'administration considère que les ventes à emporter relèvent de la production et sont donc taxables. En revanche, les ventes à consommer sur place sont désormais expressément exclues du champ de l'OMI, à condition que le chiffre d'affaires afférent soit comptablement identifiable.

L'administration des douanes reconnaît ainsi pour la première fois dans sa doctrine que les ventes à consommer sur place constituent des prestations de services et sont, à ce titre, exclues du champ d'application de l'octroi de mer. Cette position inédite, et bienvenue, permettra d'exclure de l'assiette de l'octroi de mer interne une fraction du chiffre d'affaires des établissements de restauration rapide.

Toutefois, la position de l'administration visant à assujéti les ventes à emporter dans le cadre de la restauration rapide à l'OMI demeure contestable puisque les manipulations effectuées ne concourent pas, selon les opérateurs concernés, à la production de biens mais à l'apprêt d'aliments en vue de leur consommation immédiate selon une jurisprudence constante, certes rendue sous l'empire de la législation antérieure à 2017¹².

Selon l'article 2 de la loi relative à l'octroi de mer, la

définition de la transformation par le critère de changement de position tarifaire (SH4) implique que les biens doivent avoir été **mis en œuvre** afin d'obtenir un bien transformé, ce qui induit nécessairement une action positive de nature industrielle, manufacturière, mécanique ou chimique, sur les qualités intrinsèques des biens mis en œuvre. Or tel n'est pas le cas des sandwiches préparés qui sont le résultat d'un assemblage de divers éléments qui demeurent identifiables et ne changent pas de position tarifaire au sens de la loi. Tel n'est pas non plus le cas de frites qui sont achetées surgelées et sont simplement cuites.

Par ailleurs, à l'instar des ventes à consommer sur place, les ventes à emporter sont également de prestations de services au sens de l'OM, dès lors qu'elles mobilisent quasiment les mêmes services connexes. Il apparaît en effet que les ventes à emporter impliquent un grand nombre de services, telles que la présence des serveurs, la transmission des commandes en cuisine, l'existence de locaux fermés et tempérés ou encore la présence de toilettes. Les clients qui achètent à emporter utilisent ces services de sorte que la qualification de prestation de services doit être retenue. Le critère du choix du consommateur repris dans la circulaire ne semble pas déterminant au cas d'espèce, dès lors que la vente, soit à emporter soit sur place, implique des services connexes quasi-identiques.

Une attention particulière devra donc être portée à cette position de l'administration, qui ne manquera pas de faire l'objet de contestations dans les contentieux en cours, surtout en Guadeloupe et à Mayotte, et qui devrait donc donner lieu à de nouvelles décisions jurisprudentielles.

◆ d) Activités des opticiens

18. La circulaire du 10 juillet 2025 consacre un développement spécifique aux activités des opticiens, en précisant leur régime d'assujétiement à l'octroi de mer interne. L'administration maintient sa position selon laquelle le fait d'assembler le verre sur une monture constitue une activité de production. Rappelons que cette position a donné lieu à une importante mobilisation des syndicats professionnels d'opticiens sur la période entre 2020 et 2021 qui avaient obtenu une position dérogatoire concernant la base d'imposition dans une lettre de la Direction générale des douanes.

L'administration distingue clairement dans la nouvelle circulaire les opérations de production des prestations de services. **Sont considérées comme des activités de production** les opérations d'assemblage de composants tels que les verres de lunetterie (positions tarifaires 70 15 ou 90 01), les montures (90 03) et les vis en aluminium (76 16), conduisant à l'obtention d'un produit fini distinct : les lunettes (90 04). Cette opération est qualifiée à la fois de **transformation**, en raison du changement de position tarifaire au niveau SH4, et de **fabrication**, dès lors que le bien obtenu diffère substantiellement des éléments mis en œuvre, conformément à l'article 2 de la loi du 2 juillet 2004¹³. L'administration se réfère à une décision du Conseil d'État¹⁴ du 31 mars 2021 qui

11 Cass. com., 4 avr. 2024, n° 21-24.499, GIE Rhums Réunion, FS-D.

12 Cass. com., 16 févr. 2016, n° 15-13-814, Arcos Dorados Martinique : Bull. civ. III, n° 957, n° 15-13-815, Arcos Dorados Guadeloupe et n° 15-13-816, Arcos Dorados French Guiana.

13 Cass. com., 4 avr. 2024, n° 21-24.499, GIE Rhums Réunion, préc.

14 CE, 31 mars 2021, n° 447979, Rassemblement des Opticiens de France.

s'est prononcé sur un recours pour excès de pouvoir contre une décision administrative.

La circulaire précise en revanche que les prestations de conseil et les opérations d'achat-revente de dispositifs de vision sont expressément exclues du champ d'application de l'octroi de mer interne. Seule l'activité de production de lunettes, telle que définie ci-dessus, doit être intégrée dans la base d'imposition (ce qui constitue une position favorable aux opérateurs et *contra-legem*, puisque le prix de vente au client constitue en principe l'assiette de l'octroi de mer).

Par ailleurs, conformément à l'article 36 de la loi OM, les opérateurs sont tenus de tenir une comptabilité distincte permettant d'identifier séparément les opérations taxables et non taxables. Cette exigence implique, pour les opticiens, une ventilation comptable précise entre les activités de production soumises à l'OM de production et les prestations de services exonérées.

Il ressort de cette position que l'administration a pris en compte les échanges intervenus avec la profession en 2021, notamment le courrier de la DGDDI, permettant une limitation de l'assiette de l'OM de production au coût des composants et du montage. Une mise en conformité comptable apparaît donc nécessaire pour les opérateurs concernés.

Malgré les éléments repris dans la circulaire, la position visant à considérer que l'assemblage des lunettes constitue une production demeure contestable. Seule une décision de justice et notamment de la Cour de cassation permettrait de trancher ce point.

◆ e) Autres précisions notables

19. Exonérations et biens d'investissement - La circulaire rappelle que les exonérations restent conditionnées par la combinaison activité (code NAF) / produit (code NC), indépendamment du seuil de chiffre d'affaires. Concernant les

biens d'investissement, l'administration se réfère désormais à la définition des immobilisations corporelles du plan comptable général¹⁵. Or, cette référence n'est pas prévue par la loi.

20. Base d'imposition et redevances - La base d'imposition à l'importation reste fondée sur la valeur en douane. Pour les livraisons locales, elle inclut tous les paiements dus par l'acheteur, à l'exception de la TVA et des accises. La circulaire intègre également un arrêt de la Cour de cassation du 27 janvier 2021¹⁶, excluant les redevances de marque de la base d'imposition.

21. Taux et écarts de taxation - Les écarts de taxation autorisés entre produits fabriqués localement et produits similaires importés sont mis à jour conformément aux nouvelles listes européennes : 10 points pour les produits de la partie A de l'annexe I, et 20 points pour ceux de la partie B.

L'ŒIL DE LA PRATIQUE

La circulaire du 10 juillet 2025 marque une évolution significative dans l'interprétation du régime de taxation de l'octroi de mer pour certaines opérations. Si certaines précisions apportent une meilleure lisibilité, d'autres, comme la redéfinition des critères de production, pourraient susciter des interrogations, voire des contentieux. Les opérateurs économiques intervenant dans les DROM doivent donc procéder à une revue attentive de leurs activités afin d'identifier les éventuelles conséquences fiscales et adapter leurs pratiques en conséquence.

B. LABOU et A. MORAINÉ ■

¹⁵ PCG, art. 211-6. - C. com., art. R. 123-181.

¹⁶ Cass. com., 27 janv. 2021, n° 18-21.168, Sté Compagnie réunionnaise des tabacs (Coretab), F-P+1.

Annexes (disponibles sur le site internet de la Revue)

Annexe 1 : TA Martinique, 1^{re} ch., 5 juin 2025, n° 2400481, Sté Jambaz, C+