



Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (deuxième chambre)

3 juillet 2014*

«Fiscalité — Directive 92/12/CEE — Articles 7 à 9 — Régime général des produits soumis à accise — Produits mis à la consommation dans un État membre et détenus à des fins commerciales dans un autre État membre — Exigibilité de l'accise auprès d'un détenteur de ces produits qui les a acquis dans l'État membre de destination — Acquisition à l'issue de l'opération d'entrée»

Dans l'affaire C-165/13,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Bundesfinanzhof (Allemagne), par décision du 12 décembre 2012, parvenue à la Cour le 3 avril 2013, dans la procédure

Stanislav Gross

contre

Hauptzollamt Braunschweig,

LA COUR (deuxième chambre),

composée de M^{me} R. Silva de Lapuerta, président de chambre, MM. J. L. da Cruz Vilaça, G. Arestis (rapporteur), J.-C. Bonichot et A. Arabadjiev, juges,

avocat général: M. M. Wathelet,

greffier: M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées:

— pour la Commission européenne, par M. W. Mölls et M^{me} C. Barslev, en qualité d'agents,

vu la décision prise, l'avocat général entendu, de juger l'affaire sans conclusions,

rend le présent

* Langue de procédure: l'allemand.

Arrêt

- 1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation des articles 7 et 9 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 (JO L 76, p. 1), telle que modifiée par la directive 92/108/CEE du Conseil, du 14 décembre 1992 (JO L 390, p. 124, ci-après «la directive 92/12»).
- 2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant M. Gross au Hauptzollamt Braunschweig (bureau principal des douanes de Braunschweig) au sujet de la décision de ce dernier de soumettre le requérant au principal au paiement de l'accise sur des produits de tabac.

Le cadre juridique

La directive 92/12

- 3 Les cinquième et sixième considérants de la directive 92/12 sont ainsi libellés:

«considérant que toute livraison, détention en vue de la livraison ou affectation aux besoins d'un opérateur accomplissant de manière indépendante une activité économique ou aux besoins d'un organisme de droit public ayant lieu dans un État membre autre que celui de la mise à la consommation donne lieu à exigibilité de l'accise dans cet autre État membre;

considérant que les produits soumis à accise qui sont acquis par les particuliers pour leurs besoins propres et transportés par eux-mêmes doivent être taxés dans l'État membre où ces produits sont acquis».

- 4 L'article 6 de cette directive dispose:

«1. L'accise devient exigible lors de la mise à la consommation ou lors de la constatation des manquants qui devront être soumis à accise conformément à l'article 14, paragraphe 3.

Est considérée comme mise à la consommation de produits soumis à accise:

- a) toute sortie, y compris irrégulière, d'un régime suspensif;
- b) toute fabrication, y compris irrégulière, de ces produits hors d'un régime suspensif;
- c) toute importation, y compris irrégulière, de ces produits lorsque ces produits ne sont pas mis sous un régime suspensif.

2. Les conditions d'exigibilité et le taux de l'accise à retenir sont ceux en vigueur à la date de l'exigibilité dans l'État membre où s'effectue la mise à la consommation ou la constatation des manquants. L'accise est perçue et recouvrée selon les modalités établies par chaque État membre, étant entendu que les États membres appliquent les mêmes modalités de perception et de recouvrement aux produits nationaux et aux produits en provenance des autres États membres.»

- 5 L'article 7, paragraphes 1 à 3, de ladite directive énonce:

«1. Dans le cas où des produits soumis à accise ayant déjà été mis à la consommation dans un État membre sont détenus à des fins commerciales dans un autre État membre, les droits d'accises sont perçus dans l'État membre dans lequel ces produits sont détenus.

2. À cette fin, sans préjudice de l'article 6, lorsque les produits ayant déjà été mis à la consommation telle que définie à l'article 6 dans un État membre sont livrés, ou destinés à être livrés à l'intérieur d'un autre État membre ou affectés à l'intérieur d'un autre État membre aux besoins d'un opérateur accomplissant de manière indépendante une activité économique ou aux besoins d'un organisme de droit public, l'accise devient exigible dans cet autre État membre.

3. L'accise est due, selon le cas, auprès de la personne qui effectue la livraison, qui détient les produits destinés à être livrés ou auprès de la personne où a lieu l'affectation des produits à l'intérieur d'un autre État membre que celui où les produits ont déjà été mis à la consommation, ou auprès de l'opérateur professionnel ou de l'organisme de droit public.»

6 L'article 8 de la directive 92/12 prévoit:

«Pour les produits acquis par les particuliers, pour leurs besoins propres et transportés par eux-mêmes, le principe régissant le marché intérieur dispose que les droits d'accises sont perçus dans l'État membre où les produits sont acquis.»

7 L'article 9, paragraphes 1 et 2, de cette directive dispose:

«1. Sans préjudice des articles 6, 7 et 8, l'accise devient exigible lorsque les produits mis à la consommation dans un État membre sont détenus à des fins commerciales dans un autre État membre.

Dans ce cas, l'accise est due dans l'État membre sur le territoire duquel les produits se trouvent et devient exigible auprès du détenteur des produits.

2. Pour établir que les produits visés à l'article 8 sont destinés à des fins commerciales, les États membres doivent, entre autres, tenir compte des points suivants:

- le statut commercial et les motifs du détenteur des produits,
- le lieu où ces produits se trouvent ou, le cas échéant, le mode de transport utilisé,
- tout document relatif à ces produits,
- la nature de ces produits,
- la quantité de ces produits.

[...]»

La réglementation allemande

8 L'article 12, paragraphe 1, de la loi relative aux taxes sur le tabac (Tabaksteuergesetz), du 31 août 1994, dans sa version applicable au litige au principal (ci-après le «TabStG»), énonce:

«S'agissant de produits de tabac, la taxe doit être payée par le biais de l'utilisation de marques fiscales. L'utilisation inclut l'oblitération et l'apposition de marques fiscales sur les paquets individuels. Il convient d'utiliser les marques fiscales lorsque la taxe devient exigible.»

9 L'article 19 du TabStG dispose:

«Si des produits du tabac mis à la consommation dans d'autres États membres sont introduits ou expédiés à des fins commerciales sur le territoire fiscal de manière illégale en violation de l'article 12, paragraphe 1, la taxe devient exigible avec l'entrée ou l'expédition sur le territoire fiscal. Le débiteur de la taxe est celui qui fait entrer ou expédie les produits du tabac ainsi que leur destinataire, dès que celui-ci est entré en leur possession. [...]»

Le litige au principal et la question préjudicielle

10 M. Gross a été condamné par arrêt définitif à une peine de prison pour quatre cas de recel professionnel de marchandises ayant été soustraites à l'impôt. La juridiction pénale a constaté que, à plusieurs reprises, le requérant au principal avait réceptionné, d'une organisation ayant pour activité la contrebande de cigarettes, des cigarettes non déclarées pour lesquelles l'accise sur le tabac n'avait pas été acquittée, afin de les revendre.

11 Par avis du 28 juillet 2010, le Hauptzollamt Braunschweig a demandé au requérant au principal, à titre solidaire avec trois autres débiteurs, le paiement de l'accise sur le tabac pour un montant de 15 136 euros, intérêts non compris.

12 Le requérant au principal a introduit un recours auprès du Finanzgericht. Cette juridiction a jugé que l'exigibilité de l'accise résultait de l'application de l'article 19, première phrase, du TabStG. Elle a constaté que, dans le litige qui lui était soumis, des cigarettes sans marques fiscales allemandes, en provenance d'un autre État membre, avaient été introduites sur le territoire fiscal allemand à des fins commerciales hors d'un régime suspensif. Le Finanzgericht a repris les constatations factuelles figurant dans l'arrêt prononcé en matière pénale. Après l'entrée des cigarettes sur le territoire fiscal allemand, le requérant au principal en aurait pris possession en tant que destinataire, de sorte qu'il serait devenu redevable de l'accise au titre de l'article 19, deuxième phrase, du TabStG.

13 Le requérant a formé un pourvoi en «Revision» devant le Bundesfinanzhof contre cet arrêt.

14 La juridiction de renvoi nourrit des doutes quant à la question de savoir si l'article 9, paragraphe 1, de la directive 92/12 doit être interprété en ce sens que l'accise est due par toute personne qui détient, à des fins commerciales, dans un État membre des produits soumis à accise qui ont été mis à la consommation dans un autre État membre, ou si cette disposition doit être interprétée de manière restrictive, en ce sens que l'accise n'est due que par la personne qui détient les produits pour la première fois, à des fins commerciales, dans l'État membre en cause.

15 C'est dans ces conditions que le Bundesfinanzhof a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante:

«L'article 9, paragraphe 1, deuxième alinéa, de la directive 92/12[...], sans préjudice de son rapport contextuel avec l'article 7, paragraphe 3, de [cette directive], s'oppose-t-il à une disposition législative d'un État membre qui prévoit qu'une personne qui détient à des fins commerciales des produits soumis à accise mis à la consommation dans un autre État membre ne devient pas redevable de la taxe lorsqu'elle a acquis lesdits produits auprès d'une autre personne seulement après la fin de l'opération d'entrée?»

Sur la question préjudicielle

- 16 Par sa question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 9, paragraphe 1, de la directive 92/12 doit être interprété en ce sens que cette disposition permet à un État membre de désigner comme redevable de l'accise une personne qui détient, sur le territoire fiscal de cet État membre, à des fins commerciales, des produits soumis à accise mis à la consommation dans un autre État membre quand bien même cette personne n'aurait pas été la première détentrice de ces produits dans l'État membre de destination.
- 17 À titre liminaire, il y a lieu de relever que la directive 92/12 vise à établir un certain nombre de règles en ce qui concerne la détention, la circulation et les contrôles des produits soumis à accise, et ce notamment afin d'assurer que l'exigibilité de l'accise soit identique dans tous les États membres. Cette harmonisation permet, en principe, d'écartier les doubles impositions dans les relations entre États membres (arrêt *Scandic Distilleries*, C-663/11, EU:C:2013:347, points 22 et 23).
- 18 À cet égard, dans les cas où les produits soumis à accise sont mis à la consommation dans un État membre, la directive 92/12 établit, ainsi qu'il ressort, notamment, de ses cinquième et sixième considérants, une distinction entre, d'une part, les produits qui sont détenus dans un autre État membre à des fins commerciales par un opérateur accomplissant de manière indépendante une activité économique et, d'autre part, les produits qui sont acquis par les particuliers pour leurs propres besoins et transportés par eux-mêmes dans un autre État membre.
- 19 Il ressort de la décision de renvoi que le requérant au principal s'est procuré, auprès d'une organisation ayant pour activité la contrebande de cigarettes ayant été mises à la consommation dans un État membre autre que la République fédérale d'Allemagne, des cigarettes pour lesquelles des droits d'accise n'avaient pas été payés, dans l'objectif de les revendre en Allemagne. Il est donc constant que les cigarettes en cause au principal ont été introduites à des fins commerciales sur le territoire allemand, alors qu'elles étaient dépourvues des marques fiscales nationales requises.
- 20 Il y a lieu de rappeler que, dans le cadre de la procédure de coopération entre les juridictions nationales et la Cour instituée à l'article 267 TFUE, il appartient à celle-ci de donner au juge de renvoi une réponse utile qui lui permette de trancher le litige dont il est saisi. Dans cette optique, même si, sur le plan formel, la question préjudicielle vise directement le seul article 9 de la directive 92/12, une telle circonstance ne fait pas obstacle à ce que la Cour fournisse à la juridiction de renvoi tous les éléments d'interprétation du droit de l'Union qui peuvent être utiles au jugement de l'affaire dont elle est saisie, que cette juridiction y ait fait référence ou non dans l'énoncé de ses questions. Il appartient, à cet égard, à la Cour d'extraire de l'ensemble des éléments fournis par ladite juridiction, et notamment de la motivation de la décision de renvoi, les éléments dudit droit qui appellent une interprétation compte tenu de l'objet du litige pendant devant elle (voir arrêt *Worten*, C-342/12, EU:C:2013:355, points 30 et 31).
- 21 Il n'est pas contesté que le requérant au principal s'est de manière répétée procuré les produits en cause auprès d'autres personnes après que ceux-ci sont entrés de manière illicite sur le territoire fiscal allemand, (voir, en ce sens, arrêt *Salumets e.a.*, C-455/98, EU:C:2000:352, point 19), dans l'objectif de les revendre et d'en tirer des revenus.
- 22 Ainsi, l'article 7 de la directive 92/12 est susceptible de s'appliquer à l'affaire au principal dès lors que, aux termes de son paragraphe 2, cette disposition vise la situation dans laquelle les produits sont livrés ou destinés à être livrés à l'intérieur d'un autre État membre ou affectés à l'intérieur d'un autre État membre aux besoins d'un opérateur accomplissant de manière indépendante une activité économique.
- 23 Il y a lieu, de ce fait, d'interpréter l'article 9 de la directive 92/12 en combinaison avec l'article 7 de cette directive.

- 24 Conformément à une lecture combinée des paragraphes 1 et 3 de cet article 7, l'accise est due dans l'État membre dans lequel les produits sont détenus, entre autres, auprès de la personne où a lieu l'affectation des produits en cause ou auprès de l'opérateur professionnel.
- 25 En particulier, lorsque l'article 7, paragraphe 3, de la directive 92/12 prévoit explicitement que la personne auprès de laquelle «a lieu l'affectation des produits» en cause peut être le redevable de l'accise pour des produits soumis à celle-ci, mis à la consommation dans un État membre et détenus à des fins commerciales dans un autre État membre, il convient d'interpréter cette disposition en ce sens qu'est redevable de l'accise tout détenteur des produits en cause.
- 26 Une interprétation plus restrictive limitant la qualité de redevable de l'accise au premier détenteur des produits en cause irait à l'encontre de la finalité de la directive 92/12. En effet, en vertu de celle-ci, le passage des produits du territoire d'un État membre vers un autre ne peut pas donner lieu à un contrôle systématique par des autorités nationales, susceptible d'entraver la libre circulation des marchandises dans le marché intérieur de l'Union européenne. Par conséquent, une telle interprétation rendrait plus incertaine la perception des accises dues au passage d'une frontière de l'Union.
- 27 Cette conclusion est également confortée par l'article 33, paragraphe 3, de la directive 2008/118 du Conseil, du 16 décembre 2008, relative au régime général d'accise et abrogeant la directive 92/12 (JO 2009, L 9, p. 12), qui simplifie le contenu de l'article 7 de la directive 92/12, en faisant désormais référence uniquement à la personne «à qui sont livrés les produits dans l'autre État membre» (arrêt *Metro Cash & Carry Danmark*, C-315/12, EU:C:2013:503, point 36).
- 28 Il résulte de ce qui précède que l'article 9, paragraphe 1, de la directive 92/12, lu en combinaison avec l'article 7 de cette directive, doit être interprété en ce sens que cette disposition permet à un État membre de désigner comme redevable de l'accise une personne qui détient, sur le territoire fiscal de cet État, à des fins commerciales, des produits soumis à accise mis à la consommation dans un autre État membre, dans des circonstances telles que celles du litige au principal, quand bien même cette personne n'aurait pas été la première détentrice de ces produits dans l'État membre de destination.

Sur les dépens

- 29 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (deuxième chambre) dit pour droit:

L'article 9, paragraphe 1, 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, telle que modifiée par la directive 92/108/CEE du Conseil, du 14 décembre 1992, lu en combinaison avec l'article 7 de cette directive, doit être interprété en ce sens que cette disposition permet à un État membre de désigner comme redevable de l'accise une personne qui détient, sur le territoire fiscal de cet État, à des fins commerciales, des produits soumis à accise mis à la consommation dans un autre État membre, dans des circonstances telles que celles du litige au principal, quand bien même cette personne n'aurait pas été la première détentrice de ces produits dans l'État membre de destination.

Signatures