

ARRÊT DE LA COUR (sixième chambre)

5 avril 2001 *

Dans l'affaire C-325/99,

ayant pour objet une demande adressée à la Cour, en application de l'article 234 CE, par le Hoge Raad der Nederlanden (Pays-Bas) et tendant à obtenir, dans le litige pendant devant cette juridiction entre

G. van de Water

et

Staatssecretaris van Financiën,

une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation de l'article 6, 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 (JO L 76, p. 1), telle que modifiée par la directive 94/74/CE du Conseil, du 22 décembre 1994 (JO L 365, p. 46),

* Langue de procédure: le néerlandais.

LA COUR (sixième chambre),

composée de MM. C. Gulmann, président de chambre, J.-P. Puissechot, R. Schintgen, M^{me} F. Macken (rapporteur) et M. J. N. Cunha Rodrigues, juges,

avocat général: M. D. Ruiz-Jarabo Colomer,
greffier: M. R. Grass,

considérant les observations écrites présentées:

- pour le gouvernement néerlandais, par M. M. A. Fierstra, en qualité d'agent,
- pour la Commission des Communautés européennes, par MM. E. Traversa et H. M. H. Speyart, en qualité d'agents,

vu le rapport du juge rapporteur,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 9 novembre 2000,

rend le présent

Arrêt

- 1 Par arrêt du 24 août 1999, parvenu à la Cour le 31 août suivant, le Hoge Raad der Nederlanden a posé, en vertu de l'article 234 CE, une question préjudicielle relative à l'interprétation de l'article 6, 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 (JO L 76, p. 1), telle que modifiée par la directive 94/74/CE du Conseil, du 22 décembre 1994 (JO L 365, p. 46, ci-après la « directive »).
- 2 Cette question a été soulevée dans le cadre d'un litige opposant M. Van de Water au Staatssecretaris van Financiën (secrétaire d'État aux Finances néerlandais), à propos d'un avis de redressement de droits d'accise.

Le cadre juridique communautaire

- 3 La directive a pour objet d'établir des normes relatives au régime général, à la détention, à la circulation et aux contrôles des produits soumis à accise, normes que les États membres sont tenus de mettre en œuvre dès le 1^{er} janvier 1993.
- 4 Aux termes du quatrième considérant de la directive, pour assurer l'établissement et le fonctionnement du marché intérieur, l'exigibilité des accises doit être identique dans tous les États membres.

- 5 Le neuvième considérant de la directive énonce que, afin d'assurer à terme la perception de la dette fiscale, une surveillance doit pouvoir être effectuée dans les unités de production comme de détention et qu'un régime d'entrepôt, subordonné à un agrément de la part des autorités compétentes, doit permettre d'assurer ces contrôles.
- 6 L'article 3, paragraphe 1, de la directive prévoit:

«La présente directive est applicable, au niveau communautaire, aux produits suivants tels que définis dans les directives y afférentes:

[...]

— l'alcool et les boissons alcooliques,

[...] »

- 7 Conformément à l'article 4, sous b), de la directive, on entend par «entrepôt fiscal» tout lieu où sont produites, transformées, détenues, reçues ou expédiées par l'entreprenneur agréé dans l'exercice de sa profession, en suspension de droits d'accises, des marchandises soumises à accise sous certaines conditions fixées par les autorités compétentes de l'État membre où est situé cet entrepôt fiscal. L'article 4, sous c), prévoit que l'on entend par «régime suspensif» le régime fiscal

applicable à la production, à la transformation, à la détention et à la circulation des produits en suspension de droits d'accises.

- 8 En vertu de l'article 5, paragraphe 1, de la directive, les produits visés à l'article 3, paragraphe 1, sont soumis à accise lors de leur production sur le territoire de la Communauté ou lors de leur importation sur ce territoire.

- 9 L'article 6 prévoit:

«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.»

- 10 Selon l'article 9, paragraphe 1, de la directive, 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, sans préjudice des articles 6 à 8. 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.
- 11 Conformément à l'article 11, paragraphe 1, de la directive, chaque État membre détermine sa réglementation en matière de production, de transformation et de détention des produits soumis à accise, sous réserve des dispositions de ladite directive. Le paragraphe 2 du même article prévoit que la production, la transformation et la détention de produits soumis à accise, lorsque celle-ci n'est pas acquittée, ont lieu dans un entrepôt fiscal.
- 12 En vertu de l'article 12 de la directive, l'ouverture et le fonctionnement d'entrepôts fiscaux sont subordonnés à l'autorisation des autorités compétentes des États membres.

- 13 L'article 15, paragraphe 1, de la directive dispose que, sans préjudice des articles 5, paragraphe 2, 16, 19, paragraphe 4, et 23, paragraphe 1 bis, la circulation en régime suspensif des produits soumis à accise doit s'effectuer entre entrepôts fiscaux.

Le cadre juridique national

- 14 La réglementation néerlandaise sur les droits d'accise est contenue dans la Wet op de accijns (loi relative aux droits d'accise), du 31 octobre 1991 (Stbl. 1991, p. 561), qui est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1992. Afin de transposer la directive dans l'ordre juridique néerlandais, cette loi a été modifiée par une loi du 24 décembre 1992 (Stbl. 1992, p. 711), qui est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1993.
- 15 Conformément à l'article 1^{er}, paragraphe 1, de la Wet op de accijns, telle que modifiée par la loi du 24 décembre 1992 (ci-après la « loi »), les produits soumis à accise incluent le vin, la bière, les produits intermédiaires et les autres produits alcooliques. En vertu du paragraphe 2 du même article, le droit d'accise devient exigible lors de la mise à la consommation et de l'importation des produits soumis à accise.
- 16 L'article 2f de la loi dispose qu'il faut assimiler à la mise à la consommation la fabrication d'un produit soumis à accise en violation de l'article 5 de la loi, ainsi que la détention d'un produit soumis à accise qui n'a pas été taxé conformément aux dispositions de la loi.

- 17 L'article 51a, sous f), de la loi prévoit que le droit d'accise dû au titre de l'article 2f est perçu auprès de celui qui a fabriqué le produit ou, selon le cas, auprès de celui qui le détient.

Le litige au principal

- 18 M. Van de Water a acquis auprès d'un tiers, M. Leemhuis, au moins 2 000 litres d'alcool pur à 96,2 °, à partir duquel il a fabriqué du genièvre, avec l'aide d'autres personnes, dans un hangar loué à Barendrecht (Pays-Bas).
- 19 Le 8 septembre 1995, en présence de l'intéressé, les autorités compétentes ont effectué dans ce hangar une perquisition au cours de laquelle ont été trouvés des cuves contenant de l'alcool pur à 96,2 ° ainsi que des jerricanes et des bouteilles remplis de genièvre.
- 20 Il ressort de l'arrêt de renvoi qu'aucun des produits soumis à accise qui étaient ainsi détenus par M. Van de Water n'était couvert par des documents douaniers et que le hangar n'avait fait l'objet d'aucune autorisation pour servir d'entrepôt fiscal.

- 21 M. Van de Water a donc reçu un avis de redressement exigeant le paiement de droits d'accise d'un montant de 249 369 NLG pour la fabrication du genièvre contenu dans les jerricanes et les bouteilles et de 50 543 NLG pour les produits alcooliques contenus dans les cuves.
- 22 M. Van de Water a alors formé un recours devant le Gerechtshof te 's-Gravenhage (Pays-Bas). Il ressort de l'arrêt de renvoi que cette juridiction a conclu que M. Van de Water avait violé l'article 5 de la loi en fabriquant et en détenant des marchandises soumises à accise qui n'avaient pas été grevées du droit d'accise conformément aux dispositions de ladite loi. Eu égard, en particulier, aux articles 2f et 51a de la loi, le Gerechtshof a jugé que l'intéressé avait à juste titre fait l'objet d'un avis de redressement, en sorte qu'il a rejeté son recours, faute pour l'intéressé d'avoir apporté la preuve du paiement des droits d'accise.
- 23 M. Van de Water s'est ensuite pourvu en cassation devant le Hoge Raad der Nederlanden, qui a considéré que la décision du Gerechtshof, selon laquelle l'intéressé avait fabriqué du genièvre soumis à accise au sens de l'article 2f de la loi, était correcte et que les dispositions pertinentes de ladite loi étaient conformes à l'article 6, paragraphe 1, second alinéa, sous b), de la directive.
- 24 Quant à l'alcool pur détenu par M. Van de Water dans des cuves, il ressort de l'arrêt de renvoi que le Hoge Raad incline à penser que la simple détention d'un produit soumis à accise, sans que celle-ci ait été acquittée conformément aux dispositions de la loi, ne peut être considérée comme une mise à la consommation au sens de l'article 6, paragraphe 1, de la directive.

La question préjudicielle

- 25 Estimant que, dans ces circonstances, la solution du litige dépendait de l'interprétation de l'article 6, paragraphe 1, de la directive, le Hoge Raad der Nederlanden a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante:

«La seule détention d'un produit soumis à accise au sens de l'article 3, paragraphe 1, de la directive peut-elle être considérée comme une mise à la consommation au sens de l'article 6, paragraphe 1, de cette directive si et dans la mesure où l'accise n'a pas encore été acquittée pour ce produit conformément aux dispositions communautaires et à la législation nationale applicables?»

- 26 Par cette question, la juridiction de renvoi demande en substance si l'article 6, paragraphe 1, de la directive doit être interprété en ce sens que la simple détention d'un produit soumis à accise, au sens de l'article 3, paragraphe 1, de la directive, constitue une mise à la consommation lorsque l'accise n'a pas encore été acquittée pour ce produit conformément aux dispositions communautaires et à la législation nationale applicables.

- 27 Le gouvernement néerlandais fait valoir que l'article 6, paragraphe 1, second alinéa, sous a), de la directive considère toute forme de sortie d'un régime suspensif, y compris irrégulière, comme une mise à la consommation. Le droit d'accise serait exigible sur tout produit soumis à accise qui sort d'un régime suspensif. Ce gouvernement estime donc qu'il faut considérer comme mise à la consommation, au sens de cette disposition de la directive, la détention de produits soumis à accise pour lesquels l'accise n'a pas encore été acquittée et qui

sont détenus en dehors d'un entrepôt fiscal. Dès lors que l'on constate que des produits soumis à accise mais n'ayant pas donné lieu à son paiement se trouvent en dehors d'un entrepôt fiscal, la simple détention de ces produits suffirait à fonder la perception de l'accise.

- 28 Pour sa part, la Commission souligne que l'article 6, paragraphe 1, de la directive tend à établir le moment auquel l'accise devient réellement exigible et n'a pas pour objet de déterminer la personne à l'encontre de laquelle l'accise doit être réclamée. Selon elle, lorsqu'un produit soumis à accise pour lequel celle-ci n'a pas été acquittée est trouvé en dehors du circuit fermé des entrepôts fiscaux, et donc en dehors d'un régime suspensif, il a nécessairement, à un moment donné, été fabriqué ou importé en dehors d'un tel régime ou en est sorti irrégulièrement. Dès lors que l'exigibilité est établie, il appartiendrait aux États membres, conformément à l'article 6, paragraphe 2, de la directive, de déterminer comment l'accise est perçue et, notamment, à qui elle doit être réclamée.
- 29 Il convient, d'une part, de relever que, conformément à l'article 5, paragraphe 1, de la directive, le fait imposable au sens de celle-ci est constitué par la production sur le territoire de la Communauté des produits soumis à accise ou par leur importation sur ce territoire.
- 30 D'autre part, il ressort de l'article 6, paragraphe 1, de la directive que l'exigibilité de l'accise sur les produits qui y sont soumis résulte, entre autres, de leur mise à la consommation, telle que définie par ladite disposition.
- 31 Il s'écoule en règle générale un laps de temps entre la survenance du fait imposable et le moment de l'exigibilité de l'accise. C'est précisément pendant ce laps de temps que le régime suspensif défini à l'article 4, sous c), de la directive trouve à s'appliquer.

- 32 Comme il a été constaté au point 20 du présent arrêt, la juridiction de renvoi a indiqué que, dans l'espèce au principal, aucun des produits soumis à accise qui étaient détenus par M. Van de Water n'était couvert par des documents douaniers et que le hangar qu'il avait loué n'avait fait l'objet d'aucune autorisation pour servir d'entrepôt fiscal.
- 33 Or, conformément aux dispositions de la directive, en particulier ses articles 11, paragraphe 2, et 12, la production, la transformation et la détention de produits soumis à accise, lorsque celle-ci n'est pas acquittée, doivent avoir lieu dans un entrepôt fiscal dûment autorisé par l'État membre sur le territoire duquel il se trouve.
- 34 Ainsi que l'ont relevé le gouvernement néerlandais et la Commission, il ressort, d'une part, de l'économie de la directive et, d'autre part, de ses dispositions concernant la définition et le fonctionnement des entrepôts fiscaux et du régime suspensif, telles que les articles 4, sous b) et c), 11, paragraphe 2, 12, et 15, paragraphe 1, qu'un produit soumis à accise détenu hors d'un régime suspensif a nécessairement été, à un moment donné, de quelque manière que ce soit, mis à la consommation au sens de l'article 6, paragraphe 1.
- 35 Or, l'article 6, paragraphe 1, de la directive prévoit que sont considérées comme mises à la consommation non seulement toute fabrication ou importation de produits soumis à accise hors d'un régime suspensif, mais également toute sortie, y compris irrégulière, d'un tel régime. En assimilant semblable «sortie» à une mise à la consommation au sens de l'article 6, paragraphe 1, le législateur communautaire a clairement indiqué que toute production, transformation, détention ou circulation en dehors d'un régime suspensif donne lieu à l'exigibilité de l'accise.
- 36 Dans ces conditions, une fois qu'il est établi devant le juge national qu'un tel produit est sorti d'un régime suspensif sans que l'accise ait été acquittée, il est

constant que la détention du produit en question constitue une mise à la consommation au sens de l'article 6, paragraphe 1, de la directive et que l'accise est devenue exigible.

- 37 Reste alors à déterminer la personne qui est tenue de payer le droit d'accise ainsi devenu exigible.
- 38 À cet égard, il y a lieu de constater que l'objet de l'article 6, paragraphe 1, de la directive se limite à déterminer le moment à partir duquel l'accise devient exigible. Il ressort clairement des dispositions de l'article 6, paragraphe 2, que, une fois que l'accise est devenue exigible du fait de sa mise à la consommation au sens du paragraphe 1 de cet article, elle est perçue et recouvrée selon les modalités établies par chaque État membre, étant entendu que les États membres doivent appliquer les mêmes modalités de perception et de recouvrement aux produits nationaux et aux produits en provenance des autres États membres.
- 39 Ainsi qu'il a été relevé au point 22 de l'arrêt du 2 avril 1998, *EMU Tabac e.a.* (C-296/95, Rec. p. I-1605), la directive 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 est identique dans tous les États membres.
- 40 Toutefois, en assurant, à l'article 6, paragraphe 1, de la directive, que les règles relatives à l'exigibilité de l'accise sont identiques dans tous les États membres, le législateur communautaire n'a, à l'évidence, pas cherché à harmoniser les modalités régissant la perception et le recouvrement de l'accise par ceux-ci. Par le paragraphe 2 du même article, il a, au contraire, laissé expressément aux États

membres la responsabilité de déterminer lesdites modalités, sous réserve de la condition de non-discrimination mentionnée au point 38 du présent arrêt.

- 41 Il y a lieu enfin de souligner que, si la directive ne spécifie pas, en son article 6, la personne tenue de payer l'accise exigible, il découle de l'économie de la directive, ainsi que de son neuvième considérant, que les autorités nationales doivent, en tout état de cause, veiller à ce que la dette fiscale soit effectivement recouvrée.
- 42 Il résulte de ce qui précède que l'article 6, paragraphe 1, de la directive doit être interprété en ce sens que la simple détention d'un produit soumis à accise, au sens de l'article 3, paragraphe 1, de la directive, constitue une mise à la consommation lorsque l'accise n'a pas encore été acquittée pour ce produit conformément aux dispositions communautaires et à la législation nationale applicables.

Sur les dépens

- 43 Les frais exposés par le gouvernement néerlandais et par la Commission, qui ont soumis des observations à la Cour, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement. La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction nationale, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens.

Par ces motifs,

LA COUR (sixième chambre)

statuant sur la question à elle soumise par le Hoge Raad der Nederlanden, par arrêt du 24 août 1999, dit pour droit:

L'article 6, 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 94/74/CE du Conseil, du 22 décembre 1994, doit être interprété en ce sens que la simple détention d'un produit soumis à accise, au sens de l'article 3, paragraphe 1, de ladite directive, constitue une mise à la consommation lorsque l'accise n'a pas encore été acquittée pour ce produit conformément aux dispositions communautaires et à la législation nationale applicables.

Gulmann

Puissochet

Schintgen

Macken

Cuhna Rodrigues

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 5 avril 2001.

Le greffier

Le président de la sixième chambre

R. Grass

C. Gulmann