

Conclusions

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL

M. PHILIPPE LÉGER

présentées le 12 mars 1998 (1)

Affaire C-3/97

Regina

Ex parte: **HM Customs & Excise**

contre

John Charles Goodwin et Edward Thomas Unstead

(demande de décision préjudicielle formée par la Court of Appeal ? Criminal Division, London)

«Dispositions fiscales – Harmonisation des législations – Taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée – Sixième directive – Champ d'application – Livraison de parfums de contrefaçon»

1. La livraison de parfums de contrefaçon constitue-t-elle une transaction donnant lieu à l'acquittement de la TVA? Par cette question, la Court of Appeal, Criminal Division, London, vous invite à préciser votre jurisprudence excluant certaines transactions illicites du champ de la sixième directive (2) .

Cadre factuel

2. Poursuivis dans le cadre d'une procédure pénale, MM. Goodwin et Unstead (ci-après les prévenus au principal) ont tous deux été reconnus coupables d'avoir sciemment accompli des démarches en vue de se soustraire frauduleusement au paiement de la TVA, en violation de l'article 72, paragraphe 1, du Value Added Tax Act de 1994. L'un a été condamné pour avoir acheté puis revendu des parfums de contrefaçon sans être immatriculé auprès des services de la TVA, s'assurant ainsi de ne pas avoir à acquitter cette taxe. Il était reproché à l'autre d'avoir participé à la fabrication, à la production, à la distribution et à la vente de tels produits dans le cadre d'une entreprise qu'il exploitait avec d'autres personnes, qui, n'étant pas immatriculée auprès des services de la TVA, ne payait pas cette taxe.

3. Les deux prévenus au principal ont interjeté appel de ces condamnations devant la Court of Appeal. Sans contester avoir procédé aux transactions qui leur étaient reprochées, ils ont soutenu que, sur la base d'une interprétation correcte de la sixième directive, la livraison de produits de contrefaçon ne donne pas lieu au prélèvement de la TVA.

4. Tout en estimant que la Inner Crown Court avait justement considéré que la TVA était due en l'espèce, la Court of Appeal a jugé utile que vous vous prononciez sur ce point. Elle vous a en conséquence posé la question suivante: Est-ce que la livraison de parfums de contrefaçon tombe dans le champ d'application de la directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires (sixième directive)?

Cadre juridique et jurisprudentiel

5. Le champ d'application de la sixième directive est délimité par son article 2 qui dispose: Sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée:

1. les livraisons de biens et les prestations de services, effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti agissant en tant que tel;
2. les importations de biens.

6. Conformément à la lettre générale de ce texte, vous considérez que la nature de la transaction est sans incidence aux fins de la soumission à la TVA, dès lors que ... le principe de neutralité fiscale s'oppose ... en matière de perception de la TVA, à une différenciation généralisée entre les transactions licites et les transactions illicites (3).

7. Vous avez cependant admis certaines exceptions à ce principe.

8. Transposant votre jurisprudence rendue en matière de droits de douane (4) à des hypothèses de soumission à la TVA d'importations et de livraisons illégales, vous avez, à plusieurs reprises, considéré que certains produits ... qui présentent des caractéristiques particulières en ce qu'ils relèvent, par leur nature même, d'une interdiction totale de mise en circulation dans tous les États membres, à l'exception d'un circuit économique strictement surveillé en vue d'une utilisation à des fins médicales et scientifiques (5), ou en ce qu'ils ... ne sont pas susceptibles d'être [mis] dans le commerce ni [intégrés] au circuit économique (6) sont tout à fait ... [étrangers] aux dispositions de la sixième directive concernant la définition de l'assiette et, par voie de conséquence, à celles concernant la naissance d'une dette fiscale en matière de taxe sur le chiffre d'affaires (7).

9. Deux types de produits ont déjà été identifiés comme présentant de telles caractéristiques particulières. Ainsi en est-il tout d'abord des stupéfiants, comme les amphétamines ou le haschisch, dont la livraison ou l'importation, hors d'un circuit économique strictement surveillé par les autorités compétentes en vue d'une utilisation à des fins médicales et scientifiques, ... ne peut donner lieu ... qu'à des mesures répressives (8). De même, et ... à plus forte raison, les importations de fausse monnaie, qui, elles, ne peuvent en aucun cas être autorisées, ne sauraient donner lieu à la perception de la TVA (9).

10. Pour ces marchandises illicites, une exception au principe de neutralité fiscale se justifie, dès lors que, ... en raison de [leurs] caractéristiques particulières ... toute concurrence entre un secteur économique licite et un secteur illicite est exclue (10).

11. A l'inverse, invités à appliquer cette jurisprudence à des systèmes informatiques, ... pour [lesquels] toutes les opérations ne sont pas prohibées en raison de la nature même de ces marchandises ou de leurs caractéristiques particulières, vous avez estimé que la seule interdiction d'exportation de ces marchandises vers certaines destinations précises, en raison de leur utilisation éventuelle à des fins stratégiques, ... ne saurait ... suffire par elle-même à faire échapper les exportations de ces marchandises du champ d'application de la sixième directive (11).

12. Mentionnons enfin l'affaire Fischer (C-283/95) actuellement en cours, dans laquelle l'avocat général M. Jacobs vous propose en particulier, au point 20 de ses conclusions, de considérer que ... les opérations illicites, visées en l'espèce, relatives au jeu de roulette en cause, relèvent du champ d'application de la TVA. Elles sont, dès lors, soumises à taxation, au titre de l'article 2, point 1, de la directive....

Sur la réponse à la question

13. Comme la juridiction de renvoi, toutes les parties à la procédure prennent pour départ de leurs réflexions la jurisprudence précitée. Les observations déposées divergent cependant sur son application. Alors que les prévenus au principal en déduisent que la sixième directive est inapplicable en l'espèce, la Commission et les gouvernements hellénique et du Royaume-Uni défendent l'opinion contraire.

14. De même que ces derniers, nous estimons que votre jurisprudence rendue en la matière à propos des stupéfiants et de la fausse monnaie n'est pas transposable à des produits de contrefaçon, tels que les parfums litigieux.

15. Insistons tout d'abord sur l'importance fondamentale du principe de neutralité fiscale à la base de la sixième directive, en vertu duquel toutes les livraisons de biens et les prestations de services

effectuées à titre onéreux à l'intérieur d'un État membre par un assujetti, de même que toutes les importations de biens, engendrent une imposition systématique à la TVA. Il s'ensuit que le commerce illicite et le commerce licite doivent être traités de façon identique aux fins de la TVA, de sorte à ne pas avantager les opérateurs délinquants au détriment de leurs concurrents agissant dans la légalité.

16. En l'espèce, conformément à ce principe, nonobstant donc le caractère condamnable de la contrefaçon, les produits en cause devraient être de ceux dont les transactions donnent lieu au paiement de la TVA. Les indications factuelles dont nous disposons ne permettent pas d'établir si les parfums de contrefaçon dont les prévenus au principal font commerce sont fabriqués sur le territoire communautaire ou s'ils sont importés d'un État tiers. Dans les deux cas cependant, soit que l'on soit en présence d'une livraison de biens effectuée à titre onéreux à l'intérieur d'un pays par un assujetti agissant en tant que tel, soit qu'il s'agisse d'une importation de biens, l'opération en cause est de celles visées à l'article 2, paragraphe 1 ou 2, de la sixième directive.

17. Ainsi que le soulignent les gouvernements hellénique et du Royaume-Uni, en application de votre jurisprudence, *toute exception à ce principe doit être entendue strictement* et limitée uniquement aux hypothèses, marginales, dans lesquelles, en raison de la nature des produits concernés, il n'existe aucune concurrence possible entre un secteur licite et un secteur illicite. Selon la formule retenue dans vos arrêts, il doit s'agir de marchandises qui, en raison de leurs caractéristiques particulières, ne sont pas susceptibles d'être mises dans le commerce ni intégrées au circuit économique.

18. La thèse des prévenus au principal, visant à faire bénéficier de cette exception les transactions litigieuses, en raison du fait que, affectant considérablement le fonctionnement du marché commun, elles ne pourraient qu'être étrangères à la sixième directive, laisse tout d'abord un sentiment de malaise difficile à dissiper. En effet, en contradiction flagrante avec le principe *Nemo auditur turpitudinem propriam allegans*, ces parties tentent de se prévaloir du caractère malsain, voire dangereux, d'un point de vue économique, de leurs activités, pour justifier leur non-imposition au titre de la TVA.

19. Mais surtout, cette thèse ne résiste pas à l'application en l'espèce des critères jurisprudentiels d'ores et déjà dégagés.

20. Tout d'abord, contrairement aux drogues ou à la fausse monnaie, les produits de contrefaçon ne sont pas de ceux dont la commercialisation est interdite en raison de *leur nature même, ou de leurs caractéristiques particulières*.

21. Les stupéfiants ou la fausse monnaie sont des produits dont les transactions auxquelles ils peuvent donner lieu sont intrinsèquement illégales, parce qu'ils font l'objet d'une interdiction systématique dans tous les États membres en raison de leurs caractéristiques particulières: leur nocivité désastreuse sur l'organisme humain pour les uns, sur l'économie d'un pays pour l'autre. Leur interdiction vise à la protection d'un intérêt que l'on pourrait qualifier de général. Vous avez d'ailleurs souligné le caractère universellement condamnable de ces deux types de produits en mentionnant les conventions internationales dont ils font l'objet (12).

22. Les produits de contrefaçon, tels les parfums litigieux, ne sont pas, en soi, interdits dans la Communauté en raison de leur nature intrinsèque. Il existe évidemment un commerce licite des parfums ou de tout autre produit susceptible d'être contrefait. Si la commercialisation de produits de contrefaçon peut être prohibée, ce n'est pas dans l'objectif de protéger directement un intérêt général, mais, le cas échéant, dans celui d'éviter que le consommateur ne soit trompé du fait de l'acquisition d'un bien autre que celui bénéficiant des garanties attachées à la marque contrefaite, ou, surtout, de protéger les intérêts, particuliers, du titulaire d'un droit. Si les transactions sur ces produits enfreignent une règle telle que la propriété intellectuelle, la prohibition qui s'ensuit n'est pas liée à la nature, aux caractéristiques essentielles de ces produits.

23. La contrefaçon est certes un fléau causant un lourd préjudice aux activités économiques licites (13), dont la Communauté a cherché à se prémunir, dans le domaine particulier des marchandises provenant de pays tiers ou destinées à des pays tiers, par l'adoption de deux règlements successifs (14), mais dont la constatation du caractère illicite demeure subordonnée,

au niveau communautaire, à une action du titulaire du droit bafoué.

24. En effet, la procédure communautaire mise en place s'ouvre en principe par le dépôt, par le titulaire du droit bafoué, d'une demande (15). Le règlement n° 3295/94 prévoit également une forme d'autosaisine des autorités douanières, qui peuvent avertir le titulaire d'un droit d'un risque d'infraction qu'elles pourraient soupçonner et peuvent procéder à la retenue de la marchandise en cause afin de permettre à ce titulaire de procéder au dépôt d'une demande de suspension de mainlevée (16). Il n'en reste pas moins que, même dans cette hypothèse, le maintien de la mainlevée dépend de la saisine au fond de l'autorité compétente par le titulaire du droit.

25. De même, si l'on n'est pas en présence de produits importés, mais de marchandises fabriquées dans la Communauté ? ce que l'ordonnance de renvoi ne permet pas de déterminer en l'espèce ?, la vente de ces marchandises doit être présumée licite tant que le titulaire d'une marque ou d'un droit voisin n'a pas prouvé que ses droits exclusifs ont été violés (17).

26. Ainsi, une marchandise de contrefaçon, telle que les parfums litigieux, n'est pas illicite sur le plan communautaire en raison de ses caractéristiques inhérentes. Elle ne peut être prohibée que si se trouve justifié un droit de propriété valable qu'elle enfreindrait. Comme le relève la Commission (18), sa commercialisation ferait, à la limite, l'objet d'une prohibition conditionnelle, mais non pas, comme dans les affaires de stupéfiants ou de fausse monnaie, d'une prohibition absolue. A l'inverse de ces dernières affaires, l'on se trouve à cet égard dans le même type de situation que celle ayant donné lieu à votre arrêt Lange, précité, où les marchandises n'étaient pas prohibées en raison de leur nature même et n'étaient soumises à une interdiction d'exportation que parce qu'elles étaient destinées à certains pays à des fins stratégiques. C'est également ce raisonnement que vous propose de retenir l'avocat général M. Jacobs, dans ses conclusions sous l'affaire Fischer, précitée, à propos des opérations consistant en l'organisation illicite de jeux de roulette.

27. Dès lors que les produits de contrefaçon ne font pas partie, en raison de leurs caractéristiques particulières, de ces marchandises qui ne sont pas susceptibles d'être mises dans le commerce ni intégrées au circuit économique, toute *possibilité de concurrence* est loin d'être exclue avec les produits faisant l'objet d'opérations réalisées dans un circuit légal.

28. En effet, ainsi que le soulignent justement le gouvernement du Royaume-Uni et la Commission, à la différence de la fausse monnaie et des stupéfiants, pour lesquels soit il n'existe pas de commerce licite, soit ce commerce fait l'objet d'une surveillance si stricte qu'il n'est jamais en concurrence avec un commerce licite, il existe évidemment un marché licite de la parfumerie, partie intégrante de l'économie de la Communauté. Or, quand bien même le marché de la contrefaçon est-il interdit, en particulier, ainsi que nous l'avons vu, en raison du fait qu'il est préjudiciable aux activités économiques licites susceptibles de lui être substituées, mais également dans un souci de protection des consommateurs (19), et déplore-t-on son existence, l'on ne saurait nier sa persistance. Si l'on se refusait à prendre cet élément en compte, en particulier du point de vue fiscal qui nous intéresse, en considérant que, dès lors que ces marchandises sont interdites, elles sont hors commerce, et ne peuvent donc être soumises à la TVA, l'on octroierait un avantage concurrentiel inadmissible aux opérateurs agissant dans l'illégalité, au détriment des opérateurs économiques légaux, qui seraient, seuls, soumis à l'obligation d'acquiescement de la TVA.

29. La présente affaire permet d'ailleurs fort bien de percevoir les dangers d'une extension de votre jurisprudence relative au champ des exceptions au principe de neutralité fiscale. Il se peut fort bien que les prévenus au principal aient pu estimer, en dépit des poursuites pénales qu'ils encourraient, que la non-imposition à la TVA des parfums de contrefaçon en ferait néanmoins un commerce profitable. Il ne s'agirait pas, en suivant leur raisonnement, d'encourager ce type de transactions en les assurant d'une exonération fiscale injustifiée.

30. Ajoutons, ainsi que le soulignent le gouvernement du Royaume-Uni et la Commission (20), que, si l'on devait faire dépendre l'application de la TVA à la nature contrefaisante ou pas d'un produit, c'est toute la cohérence du marché intérieur qui s'en trouverait ébranlée. En effet, à défaut d'harmonisation en la matière, le catalogue des biens de contrefaçon varie d'un État membre à

l'autre. C'est donc seulement en ne distinguant pas selon ce caractère au regard de la soumission à la TVA que l'on peut être assuré d'un traitement fiscal identique de toutes les transactions sur le territoire de la Communauté.

31. Une dernière remarque. Dans toutes les affaires précitées, votre Cour a pris soin de préciser que la question de la soumission d'une transaction à la TVA était indépendante de l'application d'autres règles de droit national, en particulier de nature pénale. En l'espèce, il est évident que cette considération reste valable et que votre arrêt ne préjugera en rien ... la compétence des États membres pour poursuivre les infractions à leur législation ... par des sanctions appropriées, même si elles comportent des conséquences pécuniaires (21) .

32. Nous estimons par conséquent que les transactions portant sur des produits de contrefaçon, tels que les parfums litigieux, relèvent du champ d'application de la TVA. Elles sont, dès lors, soumises à taxation, au titre de l'article 2 de la sixième directive.

Conclusion

33. Pour ces considérations, nous vous suggérons d'apporter la réponse suivante à la Court of Appeal, Criminal Division, London: L'article 2 de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires ? Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme, doit être interprété en ce sens qu'est soumise à la TVA la livraison de produits de contrefaçon, tels que des parfums.

1 – Langue originale: le français.

2 – Sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires ? Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1).

3 – Arrêts du 5 juillet 1988, Mol (269/86, Rec. p. 3627, point 18) et Happy Family (289/86, Rec. p. 3655, point 20), et du 2 août 1993, Lange (C-111/92, Rec. p. I-4677, point 16).

4 – Dans les arrêts du 5 février 1981, Horvath (50/80, Rec. p. 385); du 26 octobre 1982, Wolf (221/81, Rec. p. 3681), et l'arrêt dit Einberger I (240/81, Rec. p. 3699), vous avez estimé qu'aucune dette douanière ne prenait naissance lors de l'importation de stupéfiants tels que la morphine, l'héroïne et la cocaïne, qui ne font pas partie du circuit économique strictement surveillé par les autorités compétentes en vue d'une utilisation à des fins médicales et scientifiques.

5 – Arrêts Mol (point 18), et Happy Family (point 20), précités.

6 – Arrêt Lange, précité, point 12.

7 – Arrêts Happy Family (point 17), et Mol (point 15), précités, et du 6 décembre 1990, Witzemann (C-343/89, Rec. p. I-4477, point 19). Voir également l'arrêt du 28 février 1984, dit Einberger II (294/82, Rec. p. 1177, point 20), et l'arrêt Lange, précité, point 12.

8 – Arrêts Mol (point 15), et Happy Family (point 18), précités.

9 – Arrêt Witzemann, précité, point 20.

10 – Arrêt Lange, précité, point 16. Voir également les arrêts Mol (point 18), et Happy Family (point 20), précités.

11 – Arrêt Lange, précité, point 17.

12 – Il s'agit des conventions suivantes: convention unique sur les stupéfiants de 1961 (arrêt Happy Family, précité, point 25), convention sur les substances psychotropes de 1971 (arrêt Mol, précité, point 24), et convention pour la répression du faux monnayage (arrêt Witzemann, précité, point 14).

13 – Pour un aperçu, notamment chiffré, voir Gourdin-Lamblin, A.-S.: La lutte contre la contrefaçon en droit communautaire, *Revue du marché commun et de l'Union européenne*, n° 394, janvier 1996.

14 – Règlement (CEE) n° 3842/86 du Conseil, du 1^{er} décembre 1986, fixant des mesures en vue d'interdire la mise en libre pratique des marchandises de contrefaçon (JO L 357, p. 1), abrogé et modifié par le règlement (CE) n° 3295/94 du Conseil, du 22 décembre 1994, fixant des mesures en vue d'interdire la mise en libre pratique, l'exportation, la réexportation et le placement sous un régime suspensif des marchandises de contrefaçon et des marchandises pirates (JO L 341, p. 8).

15 – Article 3 du règlement n° 3295/94.

16 – Article 4 du règlement n° 3295/94.

17 – Seraient applicables dans cette hypothèse les règles concernant le droit des marques, et en particulier l'article 5 de la première directive 89/104/CEE du Conseil, du 21 décembre 1988, rapprochant les législations des États membres sur les marques (JO 1989, L 40, p. 1), qui prévoit que le titulaire d'une marque est habilité à interdire à tout tiers de faire usage de sa marque ou d'un signe pour lequel, en raison de sa similitude avec la marque, il existe un risque de confusion.

18 – Point 29 de ses observations.

19 – Voir, en ce sens, le deuxième considérant du règlement n° 3295/94, précité.

20 – Voir également le point 26 des conclusions de l'avocat général M. Jacobs dans l'affaire Fischer, précitée.

21 – En dernier lieu, l'arrêt Lange, précité, point 24.