

|

61999C0371

Conclusions de l'avocat général Mischo présentées le 27 novembre 2001. - Liberexim BV contre Staatssecretaris van Financiën. - Demande de décision préjudicielle: Hoge Raad - Pays-Bas. - Sixième directive TVA - Importation par sortie d'un régime douanier - Transport par route sous le régime TIR ou le régime de transit communautaire externe - Changement de tracteur - Déchargement de la remorque avec destruction des scellés - Soustraction à la surveillance douanière. - Affaire C-371/99.

Recueil de jurisprudence 2002 page I-06227

Conclusions de l'avocat général

1. Le Hoge Raad der Nederlanden (Pays-Bas) nous demande d'interpréter l'article 7, paragraphe 3, 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, telle que modifiée par la directive 92/111/CEE du Conseil, du 14 décembre 1992, modifiant la directive 77/388 et portant mesures de simplification en matière de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «sixième directive»).

I - Cadre réglementaire communautaire

Dispositions fiscales

2. En vertu de l'article 2, point 2, de la sixième directive, les importations de biens sont assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA»).

3. Aux termes de l'article 7, intitulé «Importations», de la sixième directive:

«1. Est considérée comme importation d'un bien:

a) l'entrée à l'intérieur de la Communauté d'un bien qui ne satisfait pas aux conditions prévues aux articles 9 et 10 du traité instituant la Communauté économique européenne [...]

[...]

2. L'importation d'un bien est effectuée dans l'État membre sur le territoire duquel le bien se trouve au moment où il entre à l'intérieur de la Communauté.

3. Par dérogation au paragraphe 2, lorsqu'un bien visé au paragraphe 1 point a) est placé depuis son entrée à l'intérieur de la Communauté sous l'un des régimes visés à l'article 16 paragraphe 1 titre B points a), b), c) et d), sous un régime d'admission temporaire en exonération totale de droits à l'importation ou de transit externe, l'importation de ce bien est effectuée dans l'État membre sur le territoire duquel le bien sort de ces régimes.

[...]»

4. Aux termes de l'article 10, paragraphe 3, de la sixième directive:

«Le fait générateur a lieu et la taxe devient exigible au moment où l'importation du bien est effectuée. Lorsque des biens sont placés depuis leur entrée à l'intérieur de la Communauté sous l'un des régimes visés à l'article 7 paragraphe 3, le fait générateur et l'exigibilité de la taxe n'interviennent qu'au moment où les biens sortent de ces régimes.

Toutefois, lorsque les biens importés sont soumis à des droits de douane, à des prélèvements agricoles ou à des taxes d'effet équivalent établies dans le cadre d'une politique commune, le fait générateur a lieu et la taxe devient exigible au moment où interviennent le fait générateur et l'exigibilité de ces droits communautaires.

[...]»

5. L'article 21 de la sixième directive, intitulé «Redevables de la taxe envers le Trésor», prévoit que la TVA est due, à l'importation, par la ou les personnes désignées ou reconnues par l'État membre d'importation.

Dispositions douanières

6. Aux termes de l'article 5, paragraphe 2, sous a), du règlement (CEE) n° 2726/90 du Conseil, du 17 septembre 1990, relatif au transit communautaire, figurant sous son titre II, intitulé «Champ d'application»:

«Par dérogation aux articles 1er et 3, le régime du transit communautaire ne s'applique pas aux transports de marchandises effectués:

a) sous le couvert de carnets TIR (convention TIR), à condition:

1) qu'ils aient débuté ou doivent se terminer à l'extérieur de la Communauté

[...]»

7. Les articles 20, 21 et 22 du règlement n° 2726/90 sont rédigés ainsi:

«Article 20

1. Les marchandises figurant sur un document T1 peuvent, sans qu'il y ait lieu de faire une nouvelle déclaration, faire l'objet d'un transbordement sur un autre moyen de transport, sous la surveillance des autorités compétentes de l'État membre sur le territoire duquel le transbordement doit être effectué. Dans ce cas, les autorités compétentes annotent le document T1 en conséquence.

2. Les autorités compétentes peuvent, aux conditions qu'elles fixent, autoriser le transbordement en dehors de leur surveillance. Dans un tel cas, le transporteur annote en conséquence le document T1 et informe, aux fins de visa, les autorités compétentes de l'État membre où le transbordement a eu lieu.

Article 21

1. En cas de rupture du scellement au cours du transport pour une cause indépendante de la volonté du transporteur, celui-ci doit, dans les plus brefs délais, demander l'établissement d'un procès-verbal de constat aux autorités compétentes de l'État membre où se trouve le moyen de transport. L'autorité intervenante appose, si possible, de nouveaux scellés.
2. En cas d'accident nécessitant le transbordement sur un autre moyen de transport, l'article 20 s'applique.
3. En cas de péril imminent nécessitant le déchargement immédiat, partiel ou total, le transporteur peut prendre des mesures de son propre chef. Il en fait mention sur le document T1. Le paragraphe 1 est applicable dans ce cas.
4. Lorsque, par suite d'accidents ou d'autres incidents survenus au cours du transport, le transporteur n'est pas en mesure de respecter le délai visé à l'article 13, il doit en aviser dans les plus brefs délais l'autorité compétente visée au paragraphe 1. Cette autorité annote le document T1 en conséquence.

Article 22

1. Les marchandises et le document T1 doivent être présentés au bureau de destination.
2. Le bureau de destination annote les exemplaires du document T1 en fonction du contrôle effectué, renvoie sans tarder un exemplaire au bureau de départ et conserve l'autre exemplaire.
3. L'opération de transit communautaire peut être terminée dans un bureau autre que celui prévu dans le document T1. Ce bureau devient alors le bureau de destination.
4. Lorsque les marchandises sont présentées au bureau de destination après l'expiration du délai prescrit par le bureau de départ et que le non-respect de ce délai est dû à des circonstances dûment justifiées à la satisfaction du bureau de destination et non imputables au transporteur ou au principal obligé, ce dernier est réputé avoir observé le délai prescrit.»
8. L'article 34 du règlement n° 2726/90, qui figure sous le chapitre 4, intitulé «Irrégularités», du titre V de ce règlement, dispose:

«1. Quand il est constaté qu'au cours ou à l'occasion d'une opération de transit communautaire une infraction ou une irrégularité a été commise dans un État membre déterminé, le recouvrement des droits et autres impositions éventuellement exigibles est poursuivi par cet État membre, conformément aux dispositions communautaires ou nationales, sans préjudice de l'exercice des actions pénales.

2. Quand il est constaté qu'au cours ou à l'occasion d'une opération de transit communautaire une infraction ou une irrégularité a été commise, sans qu'il soit possible d'établir le lieu où elle a été commise, cette infraction ou cette irrégularité est réputée avoir été commise dans l'État membre où elle a été constatée.

3. Lorsque l'envoi n'a pas été présenté au bureau de destination et que le lieu de l'infraction ou de l'irrégularité ne peut être établi, cette infraction ou cette irrégularité est réputée avoir été commise:

- dans l'État membre dont dépend le bureau de départ

ou

- dans l'État membre dont dépend le bureau de passage à l'entrée de la Communauté et auquel un avis de passage a été remis,

à moins que, dans un délai à déterminer, la preuve ne soit apportée, à la satisfaction des autorités compétentes, de la régularité de l'opération de transit ou du lieu où l'infraction ou l'irrégularité a été effectivement commise.

Si, à défaut d'une telle preuve, ladite infraction ou irrégularité demeure réputée avoir été commise dans l'État membre de départ ou dans l'État membre d'entrée tel que visé au premier alinéa, deuxième tiret, les droits et autres impositions afférents aux marchandises en cause sont perçus par cet État membre conformément aux dispositions communautaires ou nationales.

Si, avant l'expiration d'un délai de trois ans à compter de la date d'enregistrement de la déclaration T1, l'État membre où ladite infraction ou irrégularité a effectivement été commise vient à être déterminé, cet État membre procède, conformément aux dispositions communautaires ou nationales, au recouvrement des droits et autres impositions (à l'exception de ceux perçus, conformément au deuxième alinéa, au titre de ressources propres de la Communauté) afférents aux marchandises en cause. Dans ce cas, dès que la preuve de ce recouvrement est fournie, les droits et autres impositions initialement perçus (à l'exception de ceux perçus au titre de ressources propres de la Communauté) sont remboursés.

[...]

9. L'article 2 de la convention douanière relative au transport international de marchandises sous le couvert de carnets TIR, conclue à Genève le 14 novembre 1975 (ci-après la «convention TIR»), approuvée au nom de la Communauté économique européenne par le règlement (CEE) n° 2112/78 du Conseil, du 25 juillet 1978, dispose:

«La présente convention vise les transports de marchandises effectués sans rupture de charge, à travers une ou plusieurs frontières, d'un bureau de douane de départ d'une partie contractante à un bureau de douane de destination d'une autre partie contractante, ou de la même partie contractante, dans des véhicules routiers, des ensembles de véhicules ou dans des conteneurs à condition qu'une partie du trajet entre le début de l'opération TIR et son achèvement se fasse par route.»

10. Aux termes de l'article 25 de la convention TIR:

«Si un scellement douanier est rompu en cours de route [...] ou si des marchandises ont péri ou ont été endommagées sans qu'un tel scellement soit rompu, la procédure prévue à l'annexe 1 de la présente convention pour l'utilisation du carnet TIR sera suivie, sans préjudice de l'application éventuelle des dispositions des législations nationales, et il sera dressé le procès-verbal de constat inséré dans le carnet TIR.»

11. Les articles 36 et 37 de la convention TIR prévoient:

«Article 36

Toute infraction aux dispositions de la présente convention exposera le contrevenant, dans le pays où l'infraction a été commise, aux sanctions prévues par la législation de ce pays.

Article 37

Lorsqu'il n'est pas possible de déterminer le territoire sur lequel une irrégularité a été commise, elle est réputée avoir été commise sur le territoire de la partie contractante où elle a été constatée.»

12. L'article 2 du règlement (CEE) n° 2144/87 du Conseil, du 13 juillet 1987, relatif à la dette douanière, qui figure sous la partie A, intitulée «Dette douanière à l'importation», du titre I, intitulé «Naissance de la dette douanière», dispose, dans son paragraphe 1, sous c) et d):

«Font naître une dette douanière à l'importation:

[...]

c) la soustraction d'une marchandise passible de droits à l'importation à la surveillance douanière qu'implique la mise en dépôt provisoire de cette marchandise ou son placement sous un régime douanier comportant une surveillance douanière;

d) l'inexécution d'une des obligations qu'entraîne pour une marchandise passible de droits à l'importation son séjour en dépôt provisoire ou l'utilisation du régime douanier sous lequel elle a été placée, ou l'inobservation d'une des conditions fixées pour le placement d'une marchandise sous ce régime, à moins qu'il ne soit établi que ces manquements sont restés sans conséquence réelle sur le fonctionnement correct du dépôt provisoire ou du régime douanier considéré».

13. L'article 3 du même règlement nous apprend que:

«Le moment où prend naissance la dette douanière à l'importation est réputé être:

[...]

c) dans les cas visés à l'article 2 paragraphe 1 point c), le moment où se produit la soustraction de la marchandise à la surveillance douanière;

d) dans les cas visés à l'article 2 paragraphe 1 point d) soit le moment où cesse d'être remplie l'obligation dont l'inexécution fait naître la dette douanière, soit le moment où la marchandise a été placée sous le régime douanier considéré lorsqu'il apparaît a posteriori que l'une des conditions fixées pour le placement de ladite marchandise sous ce régime n'était pas réellement satisfaite».

14. L'une des formes de «soustraction à la surveillance douanière», au sens de l'article 2 du règlement n° 2144/87, est précisée à l'article 1er du règlement (CEE) n° 597/89 de la Commission, du 8 mars 1989, fixant certaines dispositions d'application du règlement n° 2144/87, qui est ainsi libellé:

«Sont considérés comme soustraction d'une marchandise à la surveillance douanière, au sens de l'article 2 paragraphe 1 point c) du règlement (CEE) n° 2144/87, la déclaration en douane de cette marchandise, tout autre acte ayant les mêmes effets juridiques ainsi que la présentation au visa des autorités compétentes d'un document, dès lors que ces faits ont pour conséquence de conférer faussement à cette marchandise le statut douanier de marchandise communautaire.»

15. Les faits faisant l'objet du litige au principal ayant eu lieu - comme nous le verrons - avant la date à partir de laquelle le règlement (CEE) n° 2913/92 s'applique, celui-ci ne fait pas partie du cadre juridique de la présente affaire.

II - Le litige au principal

16. Durant les mois d'octobre et de novembre 1993, des lots de lait en poudre provenant de Lituanie ont été acheminés aux Pays-Bas. À deux reprises, le transport a été effectué au départ de la Lituanie, sous couvert d'un carnet TIR; à sept reprises, il l'a été au départ de la frontière du territoire douanier de la Communauté, sous couvert d'un document T1.

17. Les lots de lait en poudre ont été chargés en Lituanie sur des moyens de transport composés d'un tracteur et d'une semi-remorque immatriculés dans ce pays. Les lots transportés sous couvert des carnets TIR ont été introduits sur le territoire douanier communautaire en Allemagne conformément aux formalités prescrites à cet effet et ont continué d'être acheminés sous couvert des carnets TIR. Chargés sur les moyens de transport précités, les autres lots ont été acheminés par ferry vers le territoire douanier de la Communauté en vue d'être introduits en Allemagne sous contrôle de la douane après leur arrivée. Ces derniers lots ont fait l'objet d'une déclaration de mise sous régime du transit communautaire externe par un expéditeur en douane établi dans le port d'arrivée.

18. Conformément aux dispositions applicables, les plaques minéralogiques du tracteur et de la semi-remorque ont été mentionnées sur les carnets TIR et sur les documents T1, qui indiquaient que les marchandises étaient destinées à être livrées au Portugal.

19. Néanmoins, les marchandises ont été transportées sur le terrain de la société Haukes Transportgesellschaft à Wyler (Allemagne), près du passage de la frontière avec les Pays-Bas. Un certain M. Jan Lamme, à l'encontre duquel une procédure pénale est engagée en sa qualité de prévenu principal au titre des importations en cause, ou un membre de l'organisation qu'il a constituée attendait les moyens de transport à cet endroit à bord d'un tracteur pourvu d'une immatriculation néerlandaise. La semi-remorque a été détachée du tracteur initial et arrimée à ce tracteur sans que les autorités douanières en soient informées.

20. Les marchandises ont ensuite été acheminées sur le territoire néerlandais. Elles n'ont pas été présentées, accompagnées des carnets TIR ou des documents T1 y afférents, auprès des bureaux de destination visés sur ces documents, comme le prévoit l'article 22, paragraphe 1, du règlement n° 2726/90, ou d'un bureau de destination aux Pays-Bas.

21. Après avoir été vendues par M. Lamme à la société Liberexim BV (ci-après «Liberexim»), puis par celle-ci à une société tierce néerlandaise, les marchandises ont été livrées dans la même année pour le compte de cette dernière société à des installations de stockage d'une douzaine d'entreprises aux Pays-Bas.

22. Estimant que l'article 18, paragraphe 1, initio et sous c), de la Wet op de omzetbelasting (loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires), du 28 juin 1968 (Stbl. 329, ci-après la «loi TVA»), était applicable parce que les lots de lait en poudre étaient «sortis» d'un régime douanier aux Pays-Bas, l'Inspecteur der Belastingdienst Arnhem (ci-après l'«inspecteur») a, par lettre du 26 janvier 1996, invité Liberexim à verser un montant de 70 676,10 NLG au titre de la TVA.

23. La réclamation formée par Liberexim ayant été rejetée par l'inspecteur, celle-ci a introduit un recours contre cette décision devant le Gerechtshof te Arnhem (Pays-Bas).

24. Par arrêt du 18 mars 1998, cette juridiction a rejeté le recours de Liberexim. Le Gerechtshof a interprété l'article 18 de la loi TVA en ce sens que le fait générateur d'une «importation de

marchandises» se produit notamment lorsque les marchandises sont «sorties» d'un régime douanier aux Pays-Bas. Il a déduit des faits établis et des extraits de procès-verbaux que les marchandises en cause étaient «sorties» du régime du transit communautaire externe aux Pays-Bas et non en Allemagne, comme l'avait soutenu Liberexim.

25. Liberexim a introduit un pourvoi en cassation devant le Hoge Raad der Nederlanden. Elle a fait valoir que la TVA était devenue exigible en Allemagne parce qu'il était envisagé d'acheminer les marchandises vers une destination autre que celle visée dans la déclaration. Les conditions qui doivent être prises en compte lorsque des marchandises sont placées sous le régime du transit communautaire externe n'auraient donc pas été respectées.

III - Les questions préjudicielles

26. C'est dans ces conditions que la juridiction de renvoi, considérant que la solution du litige nécessitait l'interprétation de l'article 7, paragraphe 3, de la sixième directive, a, par arrêt du 23 juin 1999, décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) Que faut-il entendre par sortir du régime de transit communautaire externe au sens de l'article 7, paragraphe 3, de la sixième directive, si cette sortie ne s'effectue pas de façon régulière, c'est-à-dire si elle est réalisée autrement que par une déclaration de mise en libre pratique:

a) s'agit-il du premier acte posé à l'égard des marchandises en méconnaissance d'une quelconque disposition liée à ce régime et convient-il d'accorder de l'importance au fait que cet acte est lié à l'intention de mettre ces marchandises en circulation dans la Communauté sans respecter cette disposition, notamment en accomplissant ledit acte; ou

b) la sortie a-t-elle lieu (uniquement) lorsque les marchandises - après rupture du scellement le cas échéant - sont déchargées du moyen de transport sans respecter l'obligation de présenter les marchandises et le document auprès du bureau de destination au sens de l'article 22, paragraphe 1, du règlement [n° 2726/90] relatif au transit communautaire, et convient-il d'accorder de l'importance au fait que cet acte est lié à l'intention de mettre les marchandises en circulation dans la Communauté sans respecter les dispositions communautaires, notamment en accomplissant cet acte; ou

c) faut-il entendre par sortie l'ensemble des actes qui ont pour conséquence que les marchandises sont mises en circulation dans la Communauté autrement que de façon régulière?

2) S'il importe de répondre à la première question dans le sens visé sous c) ci-dessus, où la sortie se produit-elle: à l'endroit où est posé le premier acte irrégulier ou à l'endroit où est posé un acte ultérieur, à savoir l'endroit où les marchandises - après rupture du scellement le cas échéant - sont déchargées du moyen de transport?»

IV - Les thèses exposées devant la Cour

27. Les positions des différentes parties intervenantes relatives à la première question peuvent être résumées de la manière suivante.

28. Selon Liberexim, «[i]l découle de l'article 34 [du règlement n° 2726/90] qu'une dette douanière prend naissance lors d'irrégularités, d'une part, et lors d'infractions, de l'autre. Aucune condition n'est fixée à ces infractions ou à ces irrégularités au sens de ces dispositions». Il s'ensuit, selon elle, que, «en principe, toute infraction ou irrégularité fait que les droits à l'importation deviennent exigibles».

29. Dès lors, Liberexim propose que «la Cour dise pour droit que le point a) de la première question du Hoge Raad doit recevoir une réponse affirmative, dès lors que, eu égard aux actes évoqués dans l'arrêt du Hoge Raad, actes qui ont été accomplis en violation de dispositions de droit

communautaire en général et des dispositions du règlement (CEE) n° 2855/85 en particulier, les droits à l'importation sont devenus exigibles».

30. Le gouvernement néerlandais estime que, «[p]our déterminer le lieu où la taxe sur le chiffre d'affaires devient exigible à l'importation dans le cas de marchandises qui, placées sous le régime de transit communautaire externe visé à l'article 7, paragraphe 3, de la sixième directive, sortent de ce régime, il faut déterminer le lieu où la dette douanière prend naissance».

31. Selon lui, la dette douanière a pris naissance au moment du déchargement des marchandises du moyen de transport - en l'espèce, après rupture des scellés - sans présentation des marchandises et des documents auprès d'un bureau de destination, étant donné que cet acte constitue une soustraction des marchandises au contrôle douanier visée à l'article 2, paragraphe 1, sous c), du règlement n° 2144/87.

32. Le gouvernement néerlandais ajoute que la question de savoir si le changement de tracteur, visé à la première question, sous a), du juge de renvoi, donne lieu à une dette douanière au sens de l'article 2, paragraphe 1, sous d), du règlement n° 2144/87 n'a plus aucune importance, dès lors que l'existence d'un acte qui a donné lieu à la naissance d'une dette douanière au sens de l'article 2, paragraphe 1, sous c), du règlement n° 2144/87 a été constatée. Selon lui, la systématique des dispositions a pour conséquence que le critère de l'inexécution d'une des obligations ou de l'inobservation d'une des conditions, qui figure à l'article 2, paragraphe 1, sous d), du règlement n° 2144/87, ne peut plus s'appliquer.

33. Le gouvernement néerlandais propose donc à la Cour de répondre qu'«il n'y a sortie du régime de transit externe au sens de l'article 7, alinéa 3, de la sixième directive - si cette sortie se produit de façon irrégulière, c'est-à-dire d'une façon autre qu'en déclarant les marchandises en libre pratique - que lorsque les marchandises - le cas échéant, après rupture du scellement - sont déchargées du moyen de transport sans que l'obligation de présenter les marchandises et le document au bureau de destination soit respectée».

34. Le gouvernement italien fait valoir que seuls les comportements qui permettent d'attribuer sans équivoque à l'opérateur intéressé l'intention d'obtenir la disponibilité de marchandises soumises à un régime douanier donné, sans avoir au préalable accompli les formalités douanières prévues à cette fin, sont susceptibles de constituer de façon incontestable la «sortie» irrégulière de ces marchandises d'un tel régime. Dès lors, les carences de nature simplement formelle, dont il est prévu qu'elles peuvent être régularisées a posteriori, ne seraient pas susceptibles de constituer la condition de la naissance de l'obligation douanière et, par conséquent, de l'obligation fiscale.

35. Partant, selon le gouvernement italien, le simple changement des véhicules de transport ne peut être considéré, en l'absence d'indices univoques de l'intention de soustraire les marchandises à la surveillance douanière et de ne pas les présenter au bureau de destination, comme un acte comportant la «sortie» irrégulière de ces marchandises du régime douanier auquel elles étaient soumises. La «sortie» des régimes douaniers TIR et de transit externe ne pourrait donc être considérée, dans l'affaire au principal, comme ayant eu lieu en Allemagne. En revanche, selon ce gouvernement, elle a eu lieu aux Pays-Bas, pays dans lequel les marchandises en question ont été illégalement mises sur le marché, en dehors de tout contrôle des autorités douanières.

36. Selon le gouvernement du Royaume-Uni, la «sortie» des marchandises du régime de transit coïncide avec la naissance de la dette douanière. En effet, selon lui, l'objectif de base du régime de transit communautaire externe consiste dans la suspension des droits de douane. Une fois que la dette douanière naît, les marchandises doivent être considérées comme ayant cessé d'être couvertes par le régime de transit communautaire externe.

37. Le gouvernement du Royaume-Uni estime que la dette douanière naît au moment où se produit le premier acte qui est à qualifier soit comme une soustraction à la surveillance douanière

au sens de l'article 2, paragraphe 1, sous c), du règlement n° 2144/87, soit comme une inexécution ou une inobservation au sens de l'article 2, paragraphe 1, sous d), de ce même règlement. Si un acte est qualifié ainsi, il fait naître la dette douanière sans qu'un événement ultérieur puisse encore affecter cette naissance. Le gouvernement du Royaume-Uni ajoute encore que l'élément intentionnel n'est pas pertinent dans l'exercice de qualification à effectuer. Seuls les éléments de nature objective doivent, selon lui, entrer en ligne de compte.

38. Concrètement, le gouvernement du Royaume-Uni estime que la naissance de la dette douanière, et donc la « sortie » des marchandises du régime de transit communautaire externe, a eu lieu en Allemagne, le changement de tracteur devant, selon lui, être qualifié aussi bien de soustraction à la surveillance douanière que d'inobservation d'une des conditions fixées pour le placement des marchandises sous le régime de transit.

39. Enfin, l'analyse que la Commission effectue de la question posée se reflète dans la réponse qu'elle propose à la Cour et qui est la suivante:

« 1. La sortie du régime de transit communautaire externe, au sens de l'article 7, paragraphe 3 de la sixième directive TVA, qui ne s'effectue pas de manière régulière correspond

- soit à la soustraction des biens placés sous ce régime à la surveillance douanière;

- soit à l'inexécution d'une des obligations découlant du fait que des biens ont été placés sous le régime du transit communautaire externe, à moins qu'il ne soit établi que cette forme de manquement est restée sans conséquence pour le fonctionnement correct du régime, au sens de l'article 2 du règlement n° 2144/87 du Conseil du 13 juillet 1987.

2. Le premier acte posé en méconnaissance du régime de transit externe ne constitue pas forcément une sortie du régime de transit externe. Est constitutif d'une telle sortie le premier acte qui compromet la surveillance douanière, lorsque cette irrégularité n'a pas été réparée conformément aux dispositions du règlement n° 2726/90 du Conseil.

3. Lorsque la surveillance douanière est compromise par une série d'irrégularités, la première irrégularité ne pouvant pas être considérée comme d'importance mineure est celle qui sera prise en considération pour établir à quel endroit les biens sont sortis du régime de transit communautaire externe.

4. Une irrégularité ne peut jamais être considérée comme d'importance mineure lorsqu'elle a pour objet de compromettre la surveillance douanière. »

40. En résumé, il résulte donc des explications qui précèdent que Liberexim et le gouvernement du Royaume-Uni soutiennent, en substance, que la « sortie » des marchandises du régime douanier externe a eu lieu en Allemagne; les gouvernements néerlandais et italien estiment que celle-ci a eu lieu aux Pays-Bas. La Commission, quant à elle, ne prend pas position par rapport aux circonstances du litige au principal, mais elle admet, à notre avis, qu'il y a lieu de comparer la gravité des deux infractions successives.

V - Appréciation

41. Le Hoge Raad voudrait savoir, en substance, s'il peut considérer que des marchandises sont «sorties» du régime de transit communautaire externe au moment où elles ont été déchargées - après rupture du scellement s'il y en avait - et mises en circulation sans respecter l'obligation de présenter les marchandises et le document T1 auprès du bureau de destination ou si, même dans ce cas, il est concevable que cette «sortie» ait déjà eu lieu antérieurement, à la suite de la méconnaissance d'une quelconque disposition liée à ce régime.

42. Pour lui permettre de trancher cette question, il demande à la Cour d'interpréter la notion de «sortie» figurant à l'article 7, paragraphe 3, de la sixième directive qui se lit ainsi: «Par dérogation au paragraphe 2, lorsqu'un bien visé au paragraphe 1 point a) est placé depuis son entrée à l'intérieur de la Communauté sous l'un des régimes visés à l'article 16 paragraphe 1 titre B points a), b), c) et d), sous un régime d'admission temporaire en exonération totale de droits à l'importation ou de transit externe, l'importation de ce bien est effectuée dans l'État membre sur le territoire duquel le bien sort de ces régimes» .

43. Comme cette disposition se réfère à différents «régimes» et comme il résulte du jugement de renvoi que les marchandises qui font l'objet du litige au principal sont entrées dans la Communauté sous deux régimes différents, à savoir le régime de transit communautaire externe et le régime TIR, nous sommes d'avis qu'il convient, dans un souci d'exhaustivité, d'examiner la notion de «sortie» dans le contexte de chacun de ceux-ci, même si, dans les questions préjudicielles elles-mêmes, il n'est fait état que du régime de transit communautaire externe.

44. Examinons donc, en premier lieu, à quel moment une marchandise peut être considérée comme étant «sortie» du régime de transit communautaire externe.

45. Le règlement n° 2726/90, pertinent en la matière, ne donne une réponse explicite à cette question que pour le cas d'une opération qui s'est déroulée régulièrement. En effet, aux termes de son article 23, «[l]'opération de transit communautaire prend fin lorsque les marchandises et le document T1 correspondant sont présentés au bureau de destination».

46. Pour ce qui est de l'hypothèse où une opération s'est déroulée de façon irrégulière, l'article 34 du même règlement prévoit, dans son paragraphe 1, que, «[q]uand il est constaté qu'au cours ou à l'occasion d'une opération de transit communautaire une infraction ou une irrégularité a été commise dans un État membre déterminé, le recouvrement des droits et autres impositions éventuellement exigibles est poursuivi par cet État membre, conformément aux dispositions communautaires ou nationales, sans préjudice de l'exercice des actions pénales».

47. Il résulte de cette disposition qu'une infraction doit être poursuivie dans l'État membre où elle a été commise, si cet État membre peut être déterminé. Si l'infraction est d'une nature telle qu'elle doit donner lieu au recouvrement des droits et autres impositions, ces droits et impositions doivent être recouverts dans cet État membre.

48. Il est clair que, dans un cas tel que celui du litige au principal, les critères de l'article 34 du règlement n° 2726/90 sont tous remplis:

- l'infraction consistant dans la rupture des scellés et le déchargement des marchandises a été constatée aux Pays-Bas, car sinon les juridictions néerlandaises n'auraient pas été saisies;

- elle a aussi été commise dans cet État membre;

- elle a incontestablement mis un terme à l'opération de transit et provoqué la «sortie» des marchandises de ce régime;

- le recouvrement des droits et autres impositions devrait donc être effectué aux Pays-Bas.

49. Mais voilà que le défendeur invoque l'existence d'une autre infraction commise antérieurement dans un autre État membre. Ce fait pourrait-il être de nature à dessaisir les autorités compétentes et les juridictions néerlandaises? Est-il concevable que la «sortie» (qui ne peut évidemment avoir lieu qu'une seule fois) ait, malgré tout, déjà eu lieu à l'occasion d'une infraction antérieure? L'article 34 du règlement n° 2726/90 ne nous permet pas de répondre à cette question, puisqu'il ne comporte aucune précision au sujet des cas où des irrégularités ou des infractions ont été commises successivement dans plusieurs États membres, tout comme il ne définit pas les hypothèses dans lesquelles il faut procéder au recouvrement des droits et impositions. Il faut donc examiner si un autre texte nous fournit la règle à suivre en pareil cas.

50. Les gouvernements du Royaume-Uni et néerlandais ainsi que la Commission considèrent que la solution de ce problème ne peut être trouvée qu'en se reportant au règlement n° 2144/87.

51. À première vue, cette approche ne paraît pas évidente si l'on se réfère à l'article 10, paragraphe 3, de la sixième directive. Cette disposition, après avoir stipulé que, pour les biens placés sous l'un des régimes visés à l'article 7, paragraphe 3, le fait générateur et l'exigibilité de la taxe n'interviennent qu'au moment où les biens sortent de ces régimes, continue en prévoyant que, «[t]outefois, [...] le fait générateur a lieu et la taxe devient exigible au moment où interviennent le fait générateur et l'exigibilité [des droits de douane ou des prélèvements auxquels les produits importés sont soumis]».

52. Or, le terme «toutefois» figurant au début de cet alinéa donne l'impression qu'il peut y avoir des «sorties» qui ne coïncident pas avec la naissance de la dette douanière.

53. D'un autre côté, la thèse selon laquelle il doit y avoir «sortie» du régime de transit communautaire externe au moment où la dette douanière prend naissance présente, selon nous, une logique indéniable.

54. En effet, comme le gouvernement italien nous le rappelle, l'imposition douanière reste suspendue dans l'hypothèse où une marchandise est soumise au régime de transit communautaire externe. Cette suspension de la dette douanière n'est pas une donnée en marge de ce régime mais, comme le gouvernement du Royaume-Uni le souligne également, en est une caractéristique fondamentale, voire la raison d'être. En effet, on voit mal quelle serait encore l'utilité d'un régime de transit communautaire externe si celui-ci ne comportait pas la suspension de l'imposition douanière jusqu'au lieu de la destination.

55. Or, il en résulte que, si la réglementation, et plus particulièrement le règlement n° 2144/87, prévoit que, dans certaines situations spécifiques d'irrégularité, une dette douanière naît pour des marchandises soumises au régime de transit communautaire externe, on doit, du moins en principe, considérer que, à cette même occasion, ces marchandises «sortent» de ce régime puisque, à partir de ce moment, ces marchandises ne bénéficient plus de la caractéristique essentielle de ce régime.

56. Dès lors, nous estimons que, malgré l'article 10, paragraphe 3, de la sixième directive, il y a lieu d'analyser le problème sous l'angle du règlement n° 2144/87.

57. Voyons donc dans quels cas le règlement n° 2144/87 prévoit la naissance d'une dette douanière.

58. Selon l'article 2 de ce règlement, il s'agit notamment des hypothèses suivantes:

«1. Font naître une dette douanière à l'importation:

a) la mise en libre pratique d'une marchandise [...];

b) l'introduction irrégulière dans le territoire douanier de la Communauté d'une marchandise [...]
[...]

c) la soustraction d'une marchandise passible de droits à l'importation à la surveillance douanière qu'implique [...] son placement sous un régime douanier comportant une surveillance douanière;

d) l'inexécution d'une des obligations qu'entraîne pour une marchandise passible de droits à l'importation [...] l'utilisation du régime douanier sous lequel elle a été placée, ou l'inobservation d'une des conditions fixées pour le placement d'une marchandise sous ce régime, à moins qu'il ne soit établi que ces manquements sont restés sans conséquence réelle sur le fonctionnement correct [...] du régime douanier considéré;

[...]»

59. Il apparaît d'emblée que les circonstances faisant naître une dette douanière et qui nous intéressent dans la présente affaire sont les hypothèses c) et d).

60. En l'espèce, nul ne saurait contester que la juridiction de renvoi se trouve confrontée à un ensemble de faits se situant aux Pays-Bas et qui sont incontestablement à qualifier comme une soustraction à la surveillance douanière, à savoir le déchargement des marchandises, après rupture du scellement, et leur mise sur le marché sans que soit respectée l'obligation de présenter les marchandises et le document T1 auprès du bureau de destination.

61. Convient-il néanmoins de fixer la «sortie» de ces marchandises à un moment antérieur dans le temps au motif qu'auparavant, dans un autre État membre, est intervenu un fait - en l'espèce le changement de tracteur - qui, s'il est susceptible de répondre éventuellement aux hypothèses c) ou d), paraît néanmoins moins grave que les faits qui ont eu lieu aux Pays-Bas?

62. Selon une première thèse, défendue par le gouvernement du Royaume-Uni et, quant au résultat, également par Liberexim, la «sortie» du régime de transit communautaire externe se réalise au moment où intervient le premier acte constitutif soit d'une soustraction de la marchandise à la surveillance douanière, soit d'une inexécution d'une des obligations qu'entraîne l'utilisation du régime de transit communautaire externe ou d'une inobservation d'une des conditions fixées pour le placement d'une marchandise sous ce régime.

63. À l'appui de cette thèse, on peut faire valoir surtout que le régime de transit communautaire externe constitue une exception à la règle générale selon laquelle les biens qui sont importés dans la Communauté sont taxés au moment où ils passent la frontière extérieure.

64. Il résulte de ce caractère d'exception que les marchandises ne sauraient bénéficier de la fiction juridique d'extraterritorialité qu'aussi longtemps que toutes les obligations imposées par la réglementation sur le régime de transit communautaire externe sont strictement respectées. Cette conclusion s'impose d'autant plus que les marchandises circulent sur le territoire communautaire sans être contrôlées de façon continue par les autorités douanières. Les opérateurs bénéficient donc d'une sorte de «contrat de confiance» en échange du respect des conditions fixées par le régime.

65. Dès lors, une marchandise «sort» nécessairement du régime dès que l'une des obligations que comporte celui-ci n'est plus remplie, c'est-à-dire dès le moment où a lieu un acte qui est à qualifier soit comme une soustraction à la surveillance douanière, soit comme une inexécution d'une des

obligations qu'entraîne pour une marchandise passible de droits à l'importation l'utilisation du régime concerné ou comme une inobservation d'une des conditions fixées pour le placement d'une marchandise sous ce régime, à moins qu'il ne soit établi que ces derniers types de manquements sont restés sans conséquence réelle sur le fonctionnement correct du régime douanier considéré.

66. Concrètement, si les poursuites sont entamées dans l'État membre dans lequel les marchandises ont été placées sous le régime de transit communautaire externe, il appartient à la juridiction compétente de cet État membre de vérifier si une infraction au régime de transit communautaire a effectivement été commise sur le territoire de l'État dont elle relève.

67. Si celle-ci peut être considérée comme une soustraction des marchandises à la surveillance douanière, cette juridiction devra confirmer la décision de recouvrer les droits.

68. S'il s'agit, au contraire, de l'inexécution d'une des obligations ou de l'inobservation des conditions fixées pour le placement d'une marchandise sous ce régime, la juridiction examinera s'il peut lui être démontré que l'infraction n'a pas empêché l'opération d'être menée à son terme de manière correcte. À cet effet, l'opérateur en cause devra fournir la preuve que les marchandises ont bien été présentées, encore sous scellés et avec le document T1 intact, au bureau de destination. En ce sens, la juridiction du pays de départ pourra donc prendre en considération la suite que l'opération de transit a connue sur le territoire d'autres États membres.

69. En revanche, si aucune infraction objective n'a été commise sur le territoire de l'État membre dont relève la juridiction saisie, cette dernière devra se déclarer incompétente.

70. Comment se présente maintenant la situation lorsque, comme en l'espèce, une infraction a été constatée et un juge a été saisi dans un État membre dans lequel l'opération de transit s'est poursuivie ou s'est achevée. Dans ce cas, le juge examinera, bien entendu, la nature de l'infraction commise sur le territoire de son pays. Si on lui signale qu'une première infraction a déjà été commise dans un autre État membre, il devra décider laquelle des deux a donné lieu à la «sortie» des marchandises du régime.

71. Or, il est manifeste, selon nous, que, lorsqu'une marchandise a été placée sous un régime comportant une surveillance douanière d'un bout à l'autre de l'opération, c'est la soustraction de la marchandise à cette surveillance qui constitue l'infraction la plus grave qui puisse intervenir. C'est elle qui doit nécessairement déclencher la «sortie» des marchandises de ce régime.

72. À l'appui de cette façon de voir, on peut, également, invoquer le fait que, selon l'article 2, paragraphe 1, sous d), du règlement n° 2144/87, «l'inexécution d'une des obligations» ou «l'inobservation d'une des conditions» ne donne pas naissance à une dette douanière lorsqu'il est établi que ces manquements sont restés sans conséquence réelle sur le fonctionnement correct du régime douanier concerné. Dans ces hypothèses, une discussion au sujet de la gravité réelle de l'infraction est donc admise.

73. Ceci démontre déjà - et ici nous nous référons au point a) de la première question préjudicielle - que toute espèce de «premier acte posé à l'égard des marchandises en méconnaissance d'une quelconque disposition» liée au régime de transit externe ne provoque pas nécessairement et automatiquement la «sortie» des marchandises de ce régime.

74. En revanche, aucune réserve de ce type n'est prévue en ce qui concerne l'hypothèse de la «soustraction d'une marchandise à la surveillance douanière». Dès que la soustraction est établie, il y a automatiquement naissance de la dette.

75. Le juge, qui se trouve confronté à une situation telle que celle en cause dans le litige au principal, devra donc déterminer si l'une des deux infractions peut être considérée comme une

soustraction des marchandises à la surveillance des autorités douanières.

76. Mais que se passe-t-il lorsque deux infractions successives semblent, à première vue, susceptibles d'être qualifiées, toutes les deux, de «soustraction»?

77. Nous estimons que, en pareil cas, la juridiction nationale est en droit de décider laquelle des deux infractions présente, de la manière la plus nette, les caractéristiques d'une soustraction.

78. En l'espèce, la première infraction est décrite de la manière suivante par le Hoge Raad: en raison du changement de tracteur (dont les autorités douanières n'ont pas été informées ainsi que le prescrit l'article 20 du règlement n° 2726/90), «le transport ne correspondait plus à la déclaration de mise sous régime de transit communautaire externe, sur laquelle figuraient l'immatriculation du tracteur ainsi que celle de la semi-remorque en vue de l'identification et du maintien du contrôle douanier». Cette mention est prescrite par deux règlements du Conseil cités par le Hoge Raad.

79. Le gouvernement du Royaume-Uni considère qu'un tel changement de tracteur constitue un cas de soustraction des marchandises à la surveillance douanière.

80. Nous sommes, cependant, d'avis que des faits tels que ceux constatés aux Pays-Bas correspondent, beaucoup plus que le changement de tracteur, à la définition de la soustraction que vous avez donnée dans votre arrêt D. Wandel (intervenue après la décision de renvoi préjudiciel). On peut, en effet, lire au point 47 de cet arrêt que:

«la notion de soustraction doit [...] être entendue comme comprenant tout acte ou omission qui a pour résultat d'empêcher, ne serait-ce que momentanément, l'autorité douanière compétente d'accéder à une marchandise sous surveillance douanière et d'effectuer les contrôles prévus à l'article 37, paragraphe 1, du code des douanes».

81. Or, lorsque les marchandises se trouvent toujours dans la partie du moyen de transport dans laquelle elles avaient été placées sous scellés par le bureau de douane de départ, il reste possible, pour une patrouille de la douane ou de la police qui intercepte le convoi, d'accéder à ces marchandises pour vérifier si les scellés sont bien ceux qui avaient été apposés par le bureau de départ ou pour vérifier si les marchandises, selon leur nature et leur quantité, correspondent bien à celles qui avaient été présentées à ce bureau au début de l'opération de transit.

82. Nous parvenons donc à la conclusion que, dans des circonstances telles que celles du litige au principal, ce sont la rupture des scellements, le déchargement des marchandises et leur mise sur le marché qui, pris ensemble, constituent la «sortie» de ces marchandises du régime de transit communautaire externe.

83. Cette conclusion est, à notre avis, renforcée par les deux considérations suivantes. Il importe, tout d'abord, de sauvegarder l'effet utile des dispositions relatives au régime de transit. Celui-ci serait mis en cause si le manquement ne pouvait pas être poursuivi dans l'État membre où il a été constaté, d'une manière incontestable, que les marchandises y ont été déchargées et mises sur le marché, et ceci pour la simple raison qu'auparavant a eu lieu dans un autre État membre une autre irrégularité qui n'avait pas été découverte et sanctionnée jusque-là. Dans beaucoup de cas, la nature exacte de cette irrégularité et la personne responsable pourraient, d'ailleurs, être difficiles à établir.

84. En second lieu, lorsque deux manquements successifs ont été commis au cours d'une même opération de transit dont le premier n'a pas pu être découvert à temps et dont seul le second a abouti à une mise sur le marché effective des marchandises, il est plus conforme à l'esprit du système de la TVA que celle-ci soit perçue par l'État membre où cette mise sur le marché a eu lieu plutôt que par l'État membre par le territoire duquel elles n'ont fait que transiter.

85. La juridiction de renvoi s'interroge encore sur la question de savoir s'il convient d'accorder de l'importance au fait que l'acte est lié à l'intention de mettre les marchandises en circulation dans la Communauté sans respecter les dispositions applicables au régime concerné.

86. Nous sommes d'avis que la réponse à cette question doit être négative.

87. En effet, dans l'arrêt D. Waeland, précité, la Cour a également eu l'occasion de se prononcer sur le rôle de l'élément intentionnel en cas de soustraction à la surveillance douanière. Elle a jugé que «la soustraction d'une marchandise à la surveillance douanière, au sens de l'article 203, paragraphe 1, du code des douanes, ne requiert pas l'existence d'un élément intentionnel, mais présuppose uniquement la réunion de conditions de nature objective [...]». Il n'y a, selon nous, pas non plus de raison de conclure qu'il en serait autrement dans le cas d'une inobservation ou d'une inexécution au sens de l'article 2, paragraphe 1, sous d), du règlement n° 2144/87 ou d'une irrégularité au sens de l'article 34 du règlement n° 2726/90.

88. Le fait que seule compte la réunion de «conditions de nature objective» signifie également que le juge ne saurait se fonder uniquement sur l'intention présumée de l'opérateur économique concerné pour conclure à l'existence d'une infraction.

89. En revanche, l'élément intentionnel pourrait jouer un rôle afin de répondre à la question de savoir si Liberexim peut être considérée comme un débiteur de la TVA. En effet, dans l'arrêt D. Waeland, précité, au point 49, la Cour a jugé que «l'existence d'un élément intentionnel n'importe que lorsqu'il s'agit de déterminer les débiteurs de la dette née de la soustraction d'une marchandise. En effet, alors que la personne qui a soustrait la marchandise à la surveillance douanière est inconditionnellement débitrice de cette dette, les personnes qui ont participé à la soustraction et celles qui ont acquis ou détenu la marchandise en cause ne deviennent débitrices qu'au cas où elles savaient, ou devaient raisonnablement savoir, qu'il y avait soustraction au sens de l'article 203, paragraphe 1, du code des douanes».

90. Cependant, la question de savoir si Liberexim est débitrice de la TVA est régie par l'article 21 de la sixième directive. Cette disposition ne fait pas l'objet du présent renvoi préjudiciel et il ne convient donc pas de s'arrêter davantage sur cette question.

91. Enfin, il nous reste à examiner, pour être tout à fait complet, si les développements que nous avons consacrés jusqu'à présent au régime de transit communautaire externe valent également pour le régime TIR auquel, comme le confirme l'article 5, paragraphe 2, sous a), du règlement n° 2726/90, les règles du régime de transit communautaire externe ne s'appliquent pas.

92. À cet égard, force est de constater que la convention TIR contient, dans ses articles 36 et 37, des dispositions analogues à celles figurant à l'article 34 du règlement n° 2726/90. Nous sommes donc d'avis qu'il convient d'appliquer au régime TIR les mêmes critères que ceux qui valent pour le transit communautaire externe.

VI - Conclusions

93. Sur la base de l'ensemble des considérations qui précèdent, nous vous proposons de répondre comme suit aux questions posées par le Hoge Raad der Nederlanden:

«1) En règle générale, la sortie des marchandises du régime de transit communautaire externe, au sens de l'article 7, paragraphe 3, 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, telle que modifiée par la directive 92/111/CEE du Conseil, du 14 décembre 1992, modifiant la directive 77/388 et portant mesures de simplification en matière de taxe sur la valeur ajoutée qui ne s'effectue pas de manière régulière, se réalise au moment où intervient le premier acte constitutif:

- d'une soustraction de la marchandise à la surveillance douanière, au sens de l'article 2, paragraphe 1, sous c), du règlement (CEE) n° 2144/87 du Conseil, du 13 juillet 1987, relatif à la dette douanière, ou

- d'une inexécution d'une des obligations qu'entraîne pour une marchandise passible de droits à l'importation l'utilisation du régime douanier sous lequel elle a été placée ou l'inobservation d'une des conditions fixées pour le placement d'une marchandise sous ce régime, à moins qu'il ne soit établi que ces manquements sont restés sans conséquence réelle sur le fonctionnement correct du régime douanier considéré, au sens de l'article 2, paragraphe 1, sous d), du règlement n° 2144/87.

2) Toutefois, lorsque, dans les circonstances telles que celles du litige au principal, au cours d'une même opération de transit communautaire externe, une irrégularité a été commise, qui n'a été découverte qu'à l'occasion d'une irrégularité ultérieure ayant consisté dans la rupture des scellés, le déchargement des marchandises et leur mise sur le marché, sans qu'ait été respectée l'obligation de présenter les marchandises et le document les accompagnant au bureau de destination, c'est cette dernière irrégularité qui constitue la sortie des marchandises du régime de transit communautaire externe au sens de l'article 7, paragraphe 3, de la sixième directive 77/388, telle que modifiée par la directive 92/111.

3) Il n'y a pas lieu d'accorder de l'importance à l'intention de l'auteur de l'infraction.»