Recueil de la jurisprudence

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M. EVGENI TANCHEV
présentées le 21 janvier 2021 [1]

Affaire C-279/19

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs
contre
WR

[demande de décision préjudicielle formée par la Court of Appeal (Cour d'appel, Royaume-Uni)]

« Renvoi préjudiciel – Droits d'accise – Directive 2008/118/CE – Personne redevable des droits d'accise – Personne qui détient les produits destinés à être livrés – Personne ayant participé à l'irrégularité – Notion – Transporteur des produits – Agent innocent »

1. Dans le présent renvoi préjudiciel, la Court of Appeal (Cour d'appel, Royaume-Uni) demande une interprétation de l'article 33, paragraphe 3, de la directive 2008/118/CE [2]. La demande de décision préjudicielle a été formée dans le cadre d'un litige qui oppose les Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (administration des impôts et des douanes, Royaume-Uni, ci-après l'« administration fiscale ») et WR, concernant la légalité de l'avis de recouvrement de droits d'accise notifié à WR pour des produits que celui-ci a transportés illégalement au Royaume-Uni. En substance, la question principale est de savoir si, en vertu de la directive 2008/118, un chauffeur de camion (WR) qui, au moment où les droits d'accise deviennent exigibles, a été trouvé en possession matérielle de produits pour lesquels ces droits n'ont pas été payés est tenu par une *responsabilité objective* de les payer.

I. Le cadre juridique

2. Aux fins des présentes conclusions, il me suffit de renvoyer au cadre juridique du droit de l'Union et du droit national, tel que cité in extenso aux points 14 à 24 de l'arrêt de la juridiction de renvoi du 19 mars 2019 [3].

II. Le litige au principal et les questions préjudicielles

3. Le 6 septembre 2013, un poids lourd conduit par WR, un travailleur indépendant, a été arrêté au port de Douvres (Dover Easter Docks, Royaume-Uni) par les agents de l'United Kingdom Border Agency (agence des frontières du Royaume-Uni, ci-après l'« UKBA »). Le poids lourd contenait 26 palettes de bière. WR a présenté aux agents de l'UKBA une lettre de voiture (ci-après la « lettre de voiture CMR ») qui précisait que les produits étaient couverts par un document administratif électronique comportant un code de référence administratif (ci-après le « CRA »). La lettre de voiture

1 Langue originale : l'anglais.

2 Directive du Conseil du 16 décembre 2008 relative au régime général d'accise et abrogeant la directive 92/12/CEE (JO 2009, L 9, p. 12).

3 [2019] EWCA Civ 465 (ci-après l'« arrêt du 19 mars 2019 »).

CMR indiquait également que l'expéditeur était un entrepôt douanier en Allemagne et que le destinataire était Seabrook Warehousing Ltd, un entrepôt douanier au Royaume-Uni. Les documents concordaient donc prima facie avec le fait que les produits circulaient en suspension des droits d'accise en vertu de l'article 4, point 7, de la directive 2008/118.

4. Toutefois, les agents de l'UKBA ont opéré une vérification dans le système EMCS (système d'informatisation des mouvements et des contrôles des produits soumis à accise) et ils ont constaté que le CRA indiqué sur la lettre de voiture avait déjà été utilisé pour une expédition antérieure de bière à Seabrook Warehousing. Partant, contrairement au document, le chargement ne circulait pas sous le régime de la suspension des droits d'accise. Ainsi, lorsque les produits sont arrivés au Royaume-Uni, des droits d'accise sont devenus exigibles.

5. De ce fait, l'administration fiscale a notifié à WR un avis de recouvrement d'un montant de 22 779 livres sterling (GBP) (environ 25 200 euros) en application de l'article 13, paragraphes 1 et 2, de l'Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point) Regulations de 2010 [règlement de 2010 sur les produits soumis à accise (détention, mouvement et moment de l'exigibilité), ci-après le « règlement de 2010 »], ainsi qu'une amende d'un montant de 4 897,48 GBP (environ 5 400 euros) en application de l'annexe 41 de la Finance Act 2008 (loi de finances de 2008).

6. WR a formé un recours contre l'avis de recouvrement des droits d'accise (ainsi que contre l'amende) devant le First-tier Tribunal (Tax Chamber) [tribunal de première instance (chambre de la fiscalité), Royaume-Uni, ci-après le « FtT »], qui a fait les constatations de fait suivantes : WR est un chauffeur de camion expérimenté, qui avait été employé par une entreprise de transport routier de 2009 à 2013 et qui se considère comme un indépendant depuis 2013 (ne s'étant enregistré comme tel auprès des autorités fiscales qu'en 2015). Il était rémunéré en espèces sans application de retenues. Dans le courant de l'année 2014, il a accepté de travailler pour une entreprise dénommée, selon lui, « Kells », en contrepartie d'une rémunération de 250 GBP par semaine, pour deux à trois journées de travail, et de 350 GBP à 360 GBP pour une durée de travail supérieure. Il n'existait aucun contrat écrit et WR était payé en espèces, remises en main propre ou qu'il trouvait dissimulées dans un endroit du parking pour camions.

7. Selon le FtT, WR se rendait sur un parking pour camions et allait y chercher une remorque vide, qu'il conduisait jusqu'à un parking sécurisé à Calais (France) et qu'il échangeait pour une remorque chargée de marchandises à emmener au Royaume-Uni. Dans un tube sur le côté de la remorque, il trouvait la documentation relative au chargement, consistant en une lettre de voiture CMR avec bordereau de livraison, et l'examinait pour s'assurer de la nature des produits qu'il transportait et de leur destination. Dans le milieu dans lequel WR travaillait, il n'était apparemment pas inhabituel que des chauffeurs de camion soient employés occasionnellement dans le cadre de tels accords informels (que les circonstances justifient ou non cette conclusion), ces chauffeurs étant rémunérés en espèces sans qu'aucun document n'étaye l'accord, n'étant pas intéressés à connaître l'identité de ceux qui emploient leurs services et restant inconnus de l'administration fiscale.

8. Selon le FtT, le 6 septembre 2013, WR a pris en charge une cargaison de bière destinée à un entrepôt d'accises, à savoir Seabrook Warehousing, au Royaume-Uni. WR savait donc que la cargaison était constituée de produits soumis à accise. Outre ce qui est exposé au point 4 des présentes conclusions, les agents de la police des frontières ont saisi le véhicule et les produits soumis à accise. WR a informé la personne qui l'avait chargé d'aller chercher les marchandises, un certain « Des », de ce qui s'était passé et on est venu le prendre à Douvres. Il a perçu sa rémunération pour la semaine et n'a plus eu d'autre contact avec ledit « Des ».

9. Le FtT a considéré que WR n'était pas complice de la tentative de contrebande. Il se trouvait sous le contrôle de la ou des personnes qui avaient organisé la contrebande des marchandises et ce sont ces personnes qui disposaient en fait et en droit du contrôle de celles-ci au moment où elles ont été saisies. WR n'avait aucun intérêt propre à l'égard des marchandises, son seul intérêt était de suivre les

instructions pour aller les chercher ainsi que les livrer et d'être modestement rémunéré pour ses services. Il n'était pas non plus le propriétaire du véhicule. L'identité des personnes à l'origine de la tentative de contrebande et qui y participaient en toute connaissance de cause ne peut pas être établie. Les seules informations dont disposait WR figuraient dans la documentation qu'il a trouvée lorsqu'il a pris les marchandises en charge et, à première vue, cette documentation concordait avec le mouvement de produits sous un régime valable de suspension de droits. WR n'avait aucun moyen de vérifier si le CRA mentionné sur la lettre de voiture CMR avait ou non déjà été utilisé. Rien dans la documentation n'était de nature à l'amener à la mettre en doute et il n'avait aucun accès au système EMCS.

10. Le FtT a appliqué dès lors la jurisprudence de la Criminal division (division pénale) de la Court of Appeal (Cour d'appel) [4] et a décidé ce qui suit : i) « une connaissance réelle ou implicite de [la] possession matérielle de marchandises de contrebande [par WR] pourrait être suffisante pour constituer une "détention" [...] et pour ôter à cette personne la qualité d'"agent innocent" » ; ii) cependant, WR était un agent innocent et ne peut donc pas être considéré comme « détenant » les produits ni comme « effectuant la livraison des produits » aux fins de l'article 13 du règlement de 2010 ; et iii) « [r]etenir la responsabilité de WR dans les circonstances que nous avons établies soulèverait de graves questions de compatibilité avec les objectifs de la législation ». Le FtT a donc accueilli le recours de WR et annulé l'avis de recouvrement de droits d'accise ainsi que l'amende.

11. L'administration fiscale a interjeté appel de cette décision devant l'Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [tribunal supérieur (chambre de la fiscalité et de la Chancery), Royaume-Uni]. Cette juridiction a rejeté l'appel en déclarant, en substance, qu'il n'y avait pas de recours contre les constatations de fait du FtT et, dès lors, que l'appel partait du principe que WR n'avait pas connaissance, réelle ou implicite, de la tentative de contrebande. Ladite juridiction a elle aussi appliqué, essentiellement, l'exception de l'agent innocent et a confirmé la décision du FtT.

12. L'administration fiscale a formé un recours contre cette décision devant la juridiction de renvoi, la Court of Appeal (Cour d'appel). Celle-ci a rejeté le recours introduit contre la décision de l'Upper Tribunal (tribunal supérieur) en ce qui concerne l'amende infligée en application de l'annexe 41 du Finance Act 2008 (loi de finances de 2008). Toutefois, la juridiction de renvoi éprouve des doutes quant à la validité de la décision de l'Upper Tribunal (tribunal supérieur) et, en particulier, quant à la question de savoir si un chauffeur de camion, qui n'a aucun droit ou intérêt à l'égard des produits qu'il transporte et qui ignore ou n'a aucune raison de penser que ces produits sont soumis à des droits d'accise, est ou non redevable de ces droits dans le cadre de l'article 33, paragraphe 3, de la directive 2008/118.

13. C'est dans ce contexte que la Court of Appeal (Cour d'appel) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

« 1) Une personne ("P") qui est en possession matérielle de produits soumis à accise à un moment où les droits d'accise deviennent exigibles sur ces produits dans un État membre B, est-elle redevable de ces droits d'accise conformément à l'article 33, paragraphe 3, de la [directive 2008/118] lorsque cette personne :

a) n'avait aucun droit, ou intérêt juridique ou économique à l'égard des produits soumis à accise ;

b) transportait les produits soumis à accise pour le compte d'autrui en contrepartie d'une rémunération, entre l'État membre A et l'État membre B ; et

4 Arrêt dans l'affaire Taylor and Wood v R [2013] EWCA Crim 1151.

c) savait que les marchandises en sa possession étaient des produits soumis à accise, mais ignorait et n'avait pas de raison de suspecter que les droits d'accise étaient devenus exigibles sur ces produits dans l'État membre B à la date où les droits d'accise étaient devenus exigibles ou avant cette date ?

2) La réponse à la première question diffère-t-elle si la personne en cause (P) ne savait pas que les marchandises en sa possession étaient des produits soumis à accise ? »

III. Analyse

A. Exposé sommaire des arguments des parties

14. Des observations écrites ont été présentées à la Cour par WR, par le gouvernement du Royaume-Uni, par les gouvernements italien et néerlandais, ainsi que par la Commission européenne.

15. WR (le défendeur dans l'affaire au principal) soutient en substance que, étant donné qu'il n'avait aucun droit ou intérêt à l'égard des produits qu'il transportait, contre rémunération, pour le compte d'autrui et qu'il ne savait pas que les droits d'accise sur les produits qu'il transportait avaient été fraudés ni ne pouvait être considéré comme ayant dû le savoir, c'est à juste titre que les deux juridictions nationales l'ont qualifié d'« agent innocent », qui ne doit donc pas être tenu de payer ces droits en vertu de l'article 33, paragraphe 3, de la directive 2008/118. Décider qu'une personne dans la situation de WR est redevable des droits d'accise perturberait gravement le commerce, parce que cela signifierait qu'un chauffeur-livreur (travaillant, par exemple, pour DHL) qui a pris en charge une caisse de vin à un point A et l'a livrée à un point B serait (du simple fait qu'il savait ou aurait dû savoir, au vu des mentions figurant sur l'emballage, que cette caisse contenait du vin) redevable des droits d'accise s'il s'avérait que ces droits n'avaient pas été acquittés sur cette caisse.

16. En outre, l'article 38 de la directive 2008/118, qui impose la responsabilité du paiement des droits d'accise qui résultent d'une irrégularité dans le mouvement des produits qui y sont soumis à « toute personne ayant participé à l'irrégularité », doit être interprété comme entendant viser une personne qui avait connaissance ou qui aurait dû avoir connaissance de l'irrégularité.

17. De surcroît, rien dans la directive n'indique que des droits devraient être perçus auprès de ceux qui n'ont aucun intérêt à l'égard des produits transportés et qui ignorent (et n'avaient aucune raison de croire) que des droits d'accise exigibles au titre de ces produits n'ont pas été acquittés. Une telle interprétation ne serait ni souhaitable ni nécessaire pour atteindre les objectifs poursuivis par la directive 2008/118 et violerait donc le principe de proportionnalité.

18. Le gouvernement du Royaume-Uni, le gouvernement néerlandais et la Commission font valoir, en substance, que l'article 33, paragraphe 3, de la directive 2008/118 doit être interprété en ce sens que la personne « qui détient les produits » au moment où le droit d'accise est exigible – tel WR – doit être redevable de ces droits.

19. Le gouvernement italien parvient à une conclusion analogue mais se fonde, par contre, sur l'article 38 de la directive 2008/118.

B. Analyse

1. Remarques préliminaires

20. Je considère qu'il convient de répondre conjointement aux deux questions, et ce dans la mesure où la juridiction de renvoi souhaite essentiellement savoir si un chauffeur de camion tel que WR doit être responsable du paiement du droit d'accise, en particulier en vertu de l'article 33, paragraphe 3, de la directive 2008/118, lorsque cette personne n'a aucun intérêt à l'égard des produits et qu'elle ne sait pas ni n'a la moindre raison de soupçonner que des droits d'accise sont devenus exigibles pour ces produits.

21. Pour les raisons qui seront expliquées ci-après, je suis arrivé à la conclusion que la position exposée par toutes les parties (à l'exception de WR) est correcte. La question susmentionnée appelle donc une réponse affirmative : un chauffeur de camion, tel que WR en l'espèce, est objectivement responsable du paiement des droits d'accise.

22. J'examinerai, en particulier, l'objectif de la mesure, le libellé des dispositions pertinentes et les analogies éventuelles avec d'autres cadres législatifs.

23. En effet, selon une jurisprudence constante de la Cour, il y a lieu, pour l'interprétation d'une disposition du droit de l'Union telle que celle en cause, de tenir compte non seulement des termes de celle-ci, mais également de son contexte et des objectifs poursuivis par la réglementation dont elle fait partie [5]. De même, la détermination de la signification et de la portée des termes pour lesquels le droit de l'Union ne fournit aucune définition doit être établie conformément à leur sens habituel dans le langage courant, tout en tenant compte du contexte dans lequel ils sont utilisés et des objectifs poursuivis par la réglementation en cause [6].

2. La finalité de la directive 2008/118 et l'objectif des dispositions pertinentes

24. La directive 2008/118 vise principalement à établir des règles concernant la détention, le mouvement et le contrôle des produits soumis à accise, afin d'assurer que les droits d'accise sont exigibles de façon identique dans tous les États membres [7]. Cette harmonisation doit donner lieu à un système sans faille dans le cadre duquel les droits d'accise sont systématiquement payés avant la mise en libre pratique des produits – pour permettre leur libre circulation tout en assurant que la dette fiscale qui s'impose est bien, en fait, perçue par les autorités nationales – et qui évite des situations de double imposition des opérations entre États membres.

25. Dans la présente affaire, les produits n'ont pas circulé sous un régime de suspension de droits, étant donné que le document qui les accompagnait était un faux (les produits soumis à accise ont été transportés sous le couvert d'une lettre de voiture CMR comportant un faux CRA).

26. Il ressort de la décision de renvoi que, en conséquence de l'invalidité du document visant à prouver qu'ils circulaient sous un régime de suspension des droits d'accise, les produits en cause étaient déjà mis à la consommation et étaient détenus à des fins commerciales, de sorte qu'ils donnaient lieu à une responsabilité immédiate du paiement des droits d'accise au moment de leur arrivée au Royaume-Uni.

5 Arrêts du 26 janvier 2012, ADV Allround (C-218/10, EU:C:2012:35, point 26), et du 19 juillet 2012, A (C-33/11, EU:C:2012:482, point 27 et jurisprudence citée).

6 Voir, en ce sens, arrêt du 13 décembre 2012, BLV Wohn- und Gewerbebau (C-395/11, EU:C:2012:799, point 25 et jurisprudence citée).

7 Voir arrêt du 5 avril 2001, Van de Water (C-325/99, EU:C:2001:201, point 39).

27. Eu égard à l'objectif de la directive 2008/118 (rappelé au point 24 des présentes conclusions), cette législation détermine une série de personnes qui sont redevables du paiement des droits.

28. En vertu de l'article 33, paragraphe 3, de la directive 2008/118, les personnes redevables des droits sont donc : a) la personne qui effectue la livraison des produits ; b) la personne qui détient les produits (au sens purement objectif d'en avoir la possession matérielle) ; ou c) la personne à qui sont livrés les produits dans l'autre État membre. En cas d'irrégularité, l'article 38, paragraphe 3, de cette directive prévoit que les droits sont dus par « la personne ayant garanti le paiement des droits conformément à l'article 34, paragraphe 2, point a), ou à l'article 36, paragraphe 4, point a) », de ladite directive ainsi que par « toute personne ayant participé à l'irrégularité ».

29. Pour ce qui est des finalités de la directive 2008/118, comme je l'expliquerai dans la section ci-après, la *formulation large* des dispositions en cause, qui concernent une série de personnes potentiellement redevables des droits sans établir un ordre de priorité, personnes qui sont tenues au paiement à titre solidaire, vise à garantir que la dette fiscale est effectivement payée, et, à cette fin, *quelqu'un doit être tenu pour responsable*. La Cour a approuvé ce point de vue dans sa jurisprudence [8].

30. L'article 8, paragraphe 2, de la directive 2008/118 applique le *principe de responsabilité solidaire* et précise que « [l]orsque plusieurs débiteurs sont redevables d'une même dette liée à un droit d'accise, ils sont tenus au paiement de cette dette à titre solidaire. »

31. Il découle de ce principe que *chaque débiteur* est responsable pour le *montant total* de la dette et que le créancier reste, en principe, libre de demander le paiement de cette dette à un ou à plusieurs débiteurs comme il l'entend [9].

32. Je considère que le choix retenu par le législateur de l'Union d'appliquer le principe de responsabilité solidaire est conforme à l'économie de la directive 2008/118, qui est *d'assurer que la dette d'accise est effectivement perçue*. C'est ce qui ressort des considérants 15, 19 et 20 de cette directive et l'importance de cet aspect a été aussi soulignée dans l'arrêt Van de Water [10].

33. De plus, ainsi qu'il ressort de son considérant 8, la directive 2008/118 a harmonisé non seulement la notion de « produits soumis à accise » et le lieu où les droits d'accise deviennent exigibles, mais aussi une série de personnes redevables de ces droits. Par conséquent, lorsqu'une personne est matériellement en possession de produits soumis à accise qui ont été mis à la consommation, cette personne est redevable du paiement des droits, indépendamment du fait qu'elle sait ou devrait savoir que des droits sont exigibles sur les produits.

34. En effet, l'objectif intrinsèque de la responsabilité solidaire est d'augmenter les voies de recours pour les autorités et, en conséquence, de renforcer le recouvrement effectif des dettes d'accise [11] ainsi que la protection des ressources propres de l'Union.

35. Je considère (tout comme le gouvernement néerlandais) que cet objectif (point 24 des présentes conclusions) serait mis en péril si les autorités fiscales étaient tenues de démontrer que la personne redevable des droits d'accise avait aussi connaissance de l'exigibilité des droits d'accise sur les produits en cause. Une telle exigence rendrait le recouvrement de la dette fiscale considérablement plus difficile en pratique.

8 Arrêts du 5 avril 2001, Van de Water (C-325/99, EU:C:2001:201, points 41 et 42), ainsi que du 3 juillet 2014, Gross (C-165/13, EU:C:2014:2042, points 25 et 26).

9 Voir arrêt du 18 mai 2017, Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392, point 85).

10 Voir arrêt du 5 avril 2001 (C-325/99, EU:C:2001:201, point 41), et conclusions de l'avocat général Ruiz-Jarabo Colomer dans l'affaire Van de Water (C-325/99, EU:C:2000:614, point 27).

11 Voir, à cet égard, également, arrêt du 18 mai 2017, Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392, point 88).

36. En effet, l'exigence d'une connaissance favorise en réalité la fraude aux droits d'accise. Les opérations entraînant des droits d'accise impliquent souvent des réseaux où ont lieu échanges, transport et revente et où un certain nombre de personnes ont, chacune en ce qui la concerne, un (petit) rôle individuel propre à jouer. Il est donc tout à fait possible qu'une personne, telle qu'un chauffeur de camion, sans aucune connaissance personnelle et qui n'est qu'un petit maillon dans l'ensemble de la chaîne doive néanmoins pouvoir être tenue pour responsable, étant donné que, autrement, aucune imposition effective n'est possible.

37. Comme le gouvernement du Royaume-Uni l'a ajouté, introduire une exigence de connaissance dans la notion de la personne « qui détient les produits » ou « qui effectue la livraison » contenue à l'article 8, paragraphe 1, sous b), et à l'article 33, paragraphe 3, de la directive 2008/118 compromettrait l'objet et la finalité de celle-ci. Cela créerait un moyen par lequel il serait relativement facile de frauder les droits d'accise. Ainsi, une personne trouvée en possession matérielle de produits soumis à accise pourrait – de la même manière que WR en l'espèce – tout simplement ne pas identifier la personne qui l'a employée pour transporter les marchandises ou donner la moindre autre information concernant leur propriété (que ce soit volontairement ou parce qu'elle a reçu des informations fausses).

38. À nouveau, la lutte contre la fraude et les abus en serait rendue plus difficile, alors que l'économie de la directive même et son préambule exigent que *les autorités nationales doivent assurer que la dette fiscale est effectivement perçue* (voir point 32 des présentes conclusions).

39. L'argument que WR soulève par l'exemple d'un chauffeur de DHL (point 15 des présentes conclusions)[12] peut être écarté facilement. Une personne effectuant une livraison pour DHL ne serait pas responsable, mais bien DHL, c'est-à-dire l'entreprise elle-même. Comme l'a souligné le gouvernement néerlandais, WR doit être considéré comme un travailleur indépendant et donc comme un entrepreneur, qui a accepté de travailler sans aucun contrat écrit et d'être payé en espèces. L'entrepreneuriat comporte des risques entrepreneuriaux et ceux-ci comprennent celui d'être tenu pour personnellement responsable des personnes avec lesquelles l'entrepreneur fait affaire et dont il accepte les commandes. Par ailleurs, un entrepreneur peut se protéger contre ces risques au moyen d'une assurance ou en les faisant supporter contractuellement par ses clients.

3. Le libellé des dispositions pertinentes

40. En fonction des situations visées à l'article 33, paragraphe 3, de la directive 2008/118, les personnes redevables de l'accise englobent la personne qui effectue la livraison, ou qui détient les produits destinés à être livrés, ou à qui sont livrés les produits.

41. À mon sens, le libellé de cette disposition est clair et à la fois particulièrement large.

42. Ainsi que le gouvernement du Royaume-Uni l'a souligné, la directive 2008/118 (tout comme la directive 92/12/CEE qui l'a précédée[13]) n'interdit pas aux États membres de mettre la dette fiscale exigible à charge de toute personne qui, à des fins commerciales, détient des produits soumis à accise qui ne sont pas en suspension de droits et elle n'exige pas davantage que, pour « détenir » les produits, une personne doive avoir une connaissance particulière de leur situation en matière d'accise.

12 Des praticiens ont déjà invoqué cet argument par le passé. Voir Snell, C., « Whose duty is it anyway? », *N° 5 Chambers, Commercial & Chancery Bulletin* - Winter2015/2016, p. 8-9.

13 Directive 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 1992, L 76, p. 1).

43. Le sens habituel des termes « qui détient les produits » ou « qui effectue la livraison » utilisés dans la directive est clair : ils ne requièrent qu'une possession matérielle des marchandises. Compte tenu de l'absence de divergence à cet égard dans les différentes versions linguistiques du texte, il peut être conclu que l'expression « personne [...] qui détient les produits » vise toute personne qui est en possession matérielle des produits, à moins que cette interprétation ne soit contredite par la finalité de la disposition ou par les principes généraux du droit.

44. S'il avait voulu exiger une connaissance réelle ou implicite, le législateur de l'Union aurait expressément prévu une disposition en ce sens.

45. Certes, il n'existe aucune définition du terme « détention » dans la législation de l'Union en matière d'accise. Toutefois, comme la Commission l'a observé, une interprétation contextuelle montre qu'une telle définition existe dans la réglementation douanière, système qui présente de nombreux parallèles avec la législation en matière d'accise. Aux termes de l'article 5, point 34, du code des douanes de l'Union [14], on entend par « détenteur des marchandises » « la personne qui a qualité de propriétaire des marchandises ou qui est titulaire d'un droit similaire d'en disposer *ou encore qui exerce un contrôle physique sur ces marchandises* » (mise en italique par mes soins).

46. La formulation large de l'article 33 de la directive 2008/118 assure que la responsabilité incombe à *toute personne* qui détient les produits jusqu'à ce que l'accise soit payée, ainsi que la Cour l'a précisé dans l'arrêt Gross [15]. Cette affaire portait sur l'interprétation de l'article 7 de la directive 92/12 (disposition qui a précédé celle de l'article 33 de la directive 2008/118), et en particulier sur la question de savoir si les détenteurs successifs de produits qui ont été mis à la consommation pouvaient être redevables de l'accise. En effet, c'est aussi ce que corrobore la finalité de la directive 2008/118, à savoir que soit assuré le recouvrement effectif de la dette fiscale.

47. La justesse de l'approche retenue par la Cour dans l'arrêt Gross a également été admise dans la doctrine [16].

48. Comme déjà jugé à bon droit par l'Upper Tribunal (tribunal supérieur) dans l'affaire B&M Retail Ltd v. HMRC [17] – une affaire qui concernait l'interprétation de l'article 7 de la directive 2008/118 ainsi que la responsabilité en vertu de cet article, et non pas directement l'article 33 de cette directive, mais qui reste pertinente en l'espèce – « à notre avis, l'arrêt Gross établit un précédent clair selon lequel, une fois que circulent dans l'État membre de destination des produits soumis à accise pour lesquels les droits n'ont pas été acquittés, les autorités de cet État membre peuvent alors choisir lequel des détenteurs successifs des produits doit être taxé, pour autant qu'il n'y ait pas eu de taxation antérieure. Cela est conforme à la politique qui sous-tend la [directive 2008/118] [...] selon laquelle il incombe à l'État membre concerné d'assurer que des droits sont acquittés sur les produits qui sont trouvés mis à la consommation. La décision dans l'affaire est donc conforme au principe selon lequel il est possible de taxer une personne qui a été trouvée en train de détenir des produits pour lesquels l'accise n'a pas été acquittée, même s'il peut y avoir eu mise à la consommation antérieure de ces produits dans le même État membre, du moment qu'il n'y a pas eu de taxation antérieure pour l'accise exigible ».

14 Règlement (UE) nº 952/2013 du Parlement européen et du Conseil, du 9 octobre 2013, établissant le code des douanes de l'Union (JO 2013, L 269, p. 1).

15 Arrêt du 3 juillet 2014 (C-165/13, EU:C:2014:2042).

16 Voir, entre autres, Rehberg, E., et Ring, N., « Steuerschuld als "zweiter"Besitzer im Verbrauchsteuerrecht ? », *EU-Umsatz-Steuerberater*, 2014, nº 3, p. 51, et Bogaerts, D., « Gross. Liability to excise duty. Products released for consumption in one Member State and held for commercial purposes in another Member State. Court of Justice », *Highlights & Insights on European Taxation*, 2014, nº 10, p. 52 et 53.

17 [2016] UKUT 429 (TCC) [2016] STC 2456.

49. Je citerais ici aussi, en l'approuvant, l'arrêt du 19 mars 2019 (point 66) où la juridiction de renvoi a déclaré que « [n]ous sommes d'accord que la politique qui sous-tend la [directive 2008/118] est [...] qu'il incombe à chaque État membre d'assurer la perception du droit d'accise [...]. Il y aurait une distorsion du marché intérieur si les États membres ne prenaient pas des mesures pour assurer que les produits dont les droits d'accise auraient dû être acquittés ne circulent pas librement, au sein du marché unique, en même temps que les produits pour lesquels les droits ont été payés. Comme l'Upper Tribunal (tribunal supérieur) l'a d'ailleurs observé dans l'affaire Davison and Robinson [18], en l'absence de toute information pertinente relative à une mise à la consommation antérieure éventuelle, l'administration fiscale doit taxer la personne qu'elle a trouvée en train de détenir les produits en question, si c'est là le seul moment d'exigibilité du droit d'accise qui peut être établi. Nous prenons acte de l'argument de l'administration fiscale selon lequel, lorsque, comme [WR] en l'espèce, un chauffeur est dans l'incapacité d'identifier l'expéditeur, ou l'importateur, ou son employeur, la seule personne qui peut se voir imposer le droit d'accise est le chauffeur lui-même. S'il ne peut pas être taxé dans des circonstances où l'administration fiscale ou une juridiction conclut qu'il ignorait que les produits étaient soumis à l'accise, les possibilités de contrebande et de fraude sont manifestement plus importantes. Dès lors, la responsabilité objective s'avère être un aspect accepté du régime prévu par les directives successives, comme il a été expliqué initialement [...] dans l'arrêt Greenalls [19] ».

50. En effet, je ne peux que me rallier à l'analyse contenue dans l'arrêt Greenalls, où Lord Hoffmann, approuvé en cela par la majorité de la House of Lords (Chambre des Lords, Royaume-Uni), a déclaré au point 4 que « [l]'adoption de la directive [92/12] s'inscrit dans le cadre de la création d'un marché unique sans frontières fiscales. L'objectif principal de la directive [92/12] était de fixer un régime unique pour la détermination du moment où les droits deviennent exigibles, afin d'éviter une situation où des droits pourraient être levés sur les mêmes produits dans différents pays ». Dans cet arrêt, la House of Lords (Chambre des Lords) a jugé qu'une société d'entreposage était responsable objectivement du paiement des droits sur de la vodka qui avait été fabriquée et qui bénéficiait de la mainlevée pour l'exportation hors de l'entrepôt fiscal de la société, mais qui, à un certain moment, a été détournée frauduleusement. Citant l'arrêt Van de Water (C-325/99, EU:C:2001:201), Lord Hoffmann a observé (au point 7) que l'identité de la ou des personnes redevables des droits après que les produits avaient été « mis à la consommation » était une question qu'il appartenait aux États membres de décider pour eux-mêmes. En vertu du règlement pertinent, les termes « mis à la consommation » n'étaient limités par aucun mot tel que « légalement ». Lord Hoffmann a donc conclu à la responsabilité objective de la société d'entreposage.

51. Je pense de même que tout détenteur des produits tel que WR doit être considéré comme objectivement responsable.

52. Je suis d'accord avec la juridiction de renvoi lorsque, aux points 67 et 68 de l'arrêt du 19 mars 2019, elle déclare également que « [c]ette politique se reflète, selon nous, dans les termes de la directive [2008/118] et du règlement [de 2010]. Nous sommes d'accord [...] que le sens naturel des termes "qui détient" ou "qui effectue la livraison" des produits n'implique aucune exigence que la personne ait connaissance de la situation fiscale des produits. Si l'équité et la proportionnalité constituent, bien évidemment, des pierres angulaires du droit de l'Union, tout comme de la *common law*, ces principes n'excluent pas invariablement l'application d'une responsabilité objective. Nous considérons qu'est très convaincant l'argument selon lequel, compte tenu de la politique qui sous-tend la directive [2008/118], l'application d'une responsabilité objective au chauffeur dans ces circonstances ne contrevient pas aux principes d'équité ou de proportionnalité. [...] [C]e qui est taxé, ce sont en règle générale des événements ou opérations objectifs indépendamment de l'état d'esprit de la personne taxée ».

18 Davison and Robinson Ltd v HMRC [2018] UKUT 437 (TCC).

19 Greenalls Management Ltd v Customs and Excise Commissioners [2005] UKHL 34.

53. Ainsi que le gouvernement néerlandais l'a souligné, cette interprétation littérale de l'article 33, paragraphe 3, de la directive 2008/118 est confirmée par l'économie de cette directive. L'exigence d'une connaissance n'est prévue par la directive 2008/118 qu'en cas d'une irrégularité lors d'un mouvement de produits soumis à accise sous un régime de suspension de droits au sens de son article 8, paragraphe 1, sous a), ii). C'est aussi ce que corrobore l'arrêt Gross [20]. Il résulte de cette jurisprudence que l'article 33, paragraphe 3, de la directive 2008/118 ne doit pas être interprété d'une manière qui « rendrait plus incertaine la perception des accises dues au passage d'une frontière de l'Union ».

54. En effet, en pratique, une garantie sera toujours requise dans le cas d'un tel mouvement (la plupart du temps par l'expéditeur des produits soumis à accise). Dans un tel cas, la perception des droits d'accise est garantie. C'est pourquoi, à l'article 8, paragraphe 1, sous a), ii), de la directive 2008/118, le législateur de l'Union a choisi de limiter les personnes redevables, parmi les personnes ayant participé à la sortie irrégulière, à celles qui étaient conscientes ou dont on peut raisonnablement penser qu'elles auraient dû être conscientes du caractère irrégulier de la sortie.

55. Dans les cas où la garantie susmentionnée fait défaut parce qu'il n'y avait aucune exigence de la constituer – comme en l'espèce –, inclure la condition d'une connaissance n'a pas été jugé souhaitable par le législateur. Le législateur de l'Union ne l'a donc pas reprise à l'article 33, paragraphe 3, de la directive 2008/118.

56. En ce qui concerne les faits à l'origine de l'affaire au principal, suivant l'approche retenue par les autorités fiscales nationales, le cas d'espèce concerne non pas une sortie irrégulière d'un régime de suspension de droits visée à l'article 7, paragraphe 2, de la directive 2008/118, mais plutôt une détention irrégulière de produits à des fins commerciales dans un État membre autre que celui où des droits ont été acquittés, ce qui, selon les autorités fiscales nationales, entraîne l'exigibilité de l'accise en application de l'article 33 de cette directive.

57. Toutefois, comme la Commission l'a souligné, la situation est essentiellement la même : les produits passibles de droits d'accise sont détenus en dehors d'un régime de suspension de droits, de sorte que les droits sont immédiatement exigibles. Les mouvements entre États membres de produits taxés ne doivent pas s'effectuer en suspension de droits, mais ils sont soumis à un régime largement analogue. En effet, du point de vue de l'État membre de destination, il n'y a aucune différence entre, d'une part, des produits qui ont été soustraits irrégulièrement à la suspension des droits dans un autre État membre et qui y ont été introduits et, d'autre part, des produits pour lesquels des droits ont été acquittés dans un autre État membre et qui y ont ensuite été introduits. Dans les deux cas, les droits d'accise sont immédiatement exigibles.

58. Il résulte de l'ensemble des considérations qui précèdent que la signification des termes « détention » et « qui détient » figurant à l'article 33, paragraphes 1 et 3, de la directive 2008/118 englobe une simple possession matérielle.

4. Article 38 de la directive 2008/118

59. Je suis d'accord avec les gouvernements italien et néerlandais ainsi qu'avec la Commission, qui, en substance, font valoir que tel n'est pas le fin mot de l'affaire dans un cas comme celui de la procédure au principal. Il ne s'agit pas d'un cas où le mouvement des produits et le paiement de l'accise ont eu lieu de façon normale. Il s'agit d'un cas où une irrégularité a été commise et où, par conséquent, l'article 38 de la directive 2008/118 est éventuellement aussi pertinent pour apporter une réponse utile

20 Arrêt du 3 juillet 2014 (C-165/13, EU:C:2014:2042, points 24 à 27).

aux questions préjudicielles. En vertu de l'article 38, les droits d'accise sont exigibles, entre autres, auprès de « toute personne ayant participé à l'irrégularité ». Une personne qui effectue le transport des produits et qui est en possession de ceux-ci au moment où l'irrégularité a lieu peut être considérée comme « participant » à cette irrégularité, même si ce n'est que de manière passive et involontaire.

60. En tout état de cause, je pense que la pertinence éventuelle de l'article 38 de la directive 2008/118 pour la présente affaire ne modifie en rien l'analyse que je viens d'exposer concernant l'article 33 de cette directive : une personne dans la situation de WR est redevable du paiement du droit d'accise.

61. L'article 38, paragraphe 3, de la directive 2008/118 détermine les personnes redevables du paiement des droits d'accise en cas d'irrégularité. Outre la personne ayant garanti le paiement, cette disposition englobe « toute personne ayant participé à l'irrégularité ».

62. Je partage l'avis du gouvernement néerlandais et de la Commission selon lequel, en substance, une personne qui effectue le transport des produits est une personne ayant participé à l'irrégularité. En tout cas, tout comme l'article 33, paragraphe 3, de la directive 2008/118, l'article 38, paragraphe 3, de cette directive n'exige pas que le débiteur ait connaissance du fait que les produits en cause sont toujours passibles de droits d'accise.

63. Cette position est conforme à l'interprétation large de l'expression « toute personne ayant participé à l'irrégularité », contenue à l'article 38, paragraphe 3, de la directive 2008/118, que la Cour a donnée dans l'arrêt du 17 octobre 2019, Comida paralela 12 [21].

64. Je suis d'accord également avec le gouvernement italien que, en l'espèce, il ne saurait y avoir le moindre doute que les termes « toute personne ayant participé à l'irrégularité » peuvent s'appliquer au chauffeur de camion WR. Cette personne était un professionnel qui était en mesure de prendre toutes les précautions nécessaires pour éviter toute implication indésirable dans un trafic illicite. En effet, la responsabilité objective est importante non seulement pour assurer que *quelqu'un* paye l'accise, mais aussi pour l'effet dissuasif qu'elle comporte dans la lutte contre la fraude.

65. Cette interprétation est confirmée par l'article 8, paragraphe 1, sous a) et b), de la directive 2008/118 et, en outre, elle est pleinement conforme à l'économie générale de cette directive, qui est conçue pour garantir l'absence de tout angle mort dans la responsabilité des personnes qui participent aux mouvements de produits soumis à accise.

66. Dans la logique de la directive 2008/118, comme la Commission l'a souligné, l'existence d'un droit éventuel à contribution n'est pas un élément nécessaire de la responsabilité solidaire, bien qu'un tel droit puisse exister dans le droit national applicable. Il est aussi loisible aux personnes potentiellement redevables du paiement de l'accise de convenir entre elles de modalités de droit privé en ce qui concerne la contribution ou le dédommagement. Il n'existe pas non plus d'autre disposition ou principe du droit de l'Union qui exige l'existence d'un tel droit. Comme l'a observé la Cour dans l'ordonnance du 22 novembre 2001, Michel (C-80/01, EU:C:2001:632), c'est aux États membres qu'il appartient de décider si la personne redevable de l'accise devrait avoir un droit au remboursement de celle-ci.

21 C-579/18, EU:C:2019:875, points 34 et 35.

67. D'ailleurs, il résulte de la jurisprudence de la Cour que l'interprétation de la directive 2008/118 exposée dans les présentes conclusions n'exclut nullement la possibilité, prévue éventuellement par le droit national, pour une personne qui, tel WR, est devenue redevable du paiement des droits d'accise, dans les circonstances qui sont celles de l'affaire au principal, de former une action récursoire à l'encontre d'une autre personne redevable [22].

IV. Conclusion

68. Pour ces raisons, je propose à la Cour de répondre aux questions préjudicielles posées par la Court of Appeal (Cour d'appel, Royaume-Uni) de la manière suivante :

– Les termes « détention » et « qui détient » contenus à l'article 33, paragraphes 1 et 3, de la directive 2008/118/CE du Conseil, du 16 décembre 2008, relative au régime général d'accise et abrogeant la directive 92/12/CEE doivent être interprétés en ce sens qu'ils englobent la simple possession matérielle comme dans la situation de WR dans l'affaire au principal.

– La même conclusion s'applique, mutatis mutandis, en ce qui concerne l'article 38 de cette directive, aux termes duquel les droits d'accise sont exigibles, entre autres, auprès de « toute personne ayant participé à l'irrégularité ». Une personne, telle que WR, qui effectue le transport des produits et qui est en possession de ceux-ci au moment où l'irrégularité a lieu peut être considérée comme « participant » à l'irrégularité, même si ce n'est que de manière passive et involontaire.

22 Arrêt du 17 octobre 2019, Comida paralela 12 (C-579/18, EU:C:2019:875, point 44).