ARRÊT DE LA COUR (sixième chambre)

7 décembre 2000 *

Dans l'affaire C-213/99,

ayant pour objet une demande adressée à la Cour, en application de l'article 177 du traité CE (devenu article 234 CE), par le Tribunal Fiscal Aduaneiro do Porto (Portugal) et tendant à obtenir, dans le litige pendant devant cette juridiction entre

José Teodoro de Andrade

et

Director da Alfândega de Leixões,

en présence de:

Ministério Público,

une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation du règlement (CEE) n° 2913/92 du Conseil, du 12 octobre 1992, établissant le code des douanes communautaire (JO L 302, p. 1), notamment de ses articles 6, 53 et 243, ainsi que des normes communautaires en matière de taxe sur la valeur ajoutée,

* Langue de procédure: le portugais.

LA COUR (sixième chambre),

composée de MM. C. Gulmann, président de chambre, V. Skouris, J.-P. Puissochet (rapporteur, R. Schintgen et M^me^ F. Macken, juges,

avocat général: M. N. Fennelly,
greffier: M. R. Grass,

considérant les observations écrites présentées:

— pour M. de Andrade, par M^e^ R. G. Soares, avocat à Porto,

— pour le gouvernement portugais, par MM. L. I. Fernandes, directeur du service juridique de la direction générale des affaires communautaires du ministère des Affaires étrangères, Â. C. de Seiça Neves, juriste auprès du même service, et A. da Silva Teles, juriste au service juridique de la direction générale des douanes et des impôts spéciaux de consommation, en qualité d'agents,

— pour la Commission des Communautés européennes, par M. R. Tricot, membre du service juridique, en qualité d'agent, assisté de M^e^ A. Castro, avocat à Porto,

vu le rapport du juge rapporteur,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 21 septembre 2000,

rend le présent

Arrêt

1 Par ordonnance du 11 mai 1999, parvenue à la Cour le 4 juin suivant, le Tribunal Fiscal Aduaneiro do Porto a posé, en application de l'article 234 CE, sept questions préjudicielles relatives à l'interprétation du règlement (CEE) n° 2913/92 du Conseil, du 12 octobre 1992, établissant le code des douanes communautaire (JO L 302, p. 1, ci-après le «code»), notamment de ses articles 6, 53 et 243, ainsi que des normes communautaires en matière de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA»).

2 Ces questions ont été soulevées dans le cadre d'un litige opposant M. de Andrade au Director da Alfândega de Leixões, au sujet de la perception d'une majoration en raison d'un dépassement du délai prévu pour le dédouanement de marchandises.

Le cadre juridique

3 Le code prévoit notamment, par son article 49, que les marchandises présentées en douane doivent faire l'objet d'une déclaration pour la mise en libre pratique ou d'une demande pour une autre destination douanière, dans un délai qui ne peut dépasser vingt ou quarante-cinq jours, selon le mode d'acheminement. Lorsque les circonstances le justifient, les autorités douanières peuvent fixer un délai plus court ou autoriser une prolongation de ces délais. L'article 50 du code précise que, en attendant de recevoir une destination douanière, les marchandises sont placées en dépôt temporaire et son article 53 dispose que les autorités douanières prennent sans délai toute mesure nécessaire, y compris la vente, afin de régler la

situation des marchandises pour lesquelles les formalités n'ont pas été engagées dans les délais fixés conformément à l'article 49.

4 En droit portugais, l'article 638 du Regulamento das Alfândegas (règlement des douanes) dispose que les marchandises placées en entrepôt sous régime douanier ou sous régime libre sont normalement mises en vente par les bureaux de douane lorsque les délais d'entreposage ont été dépassés. L'article 639 du même règlement prévoit, cependant, que les propriétaires de ces marchandises peuvent encore les dédouaner s'ils en font la demande dans un délai de six mois à compter de la soumission de la marchandise au régime de la vente aux enchères. Les marchandises ainsi dédouanées sont soumises au paiement de toutes les taxes et impositions applicables, majorées d'une somme d'un montant égal à 5 % de leur valeur.

Le litige au principal

5 La société Curtume Kiriazi Ltda, établie au Brésil, a expédié au Portugal sept palettes de peaux de bovin, destinées à être vendues à M. de Andrade. Ces marchandises ont été débarquées dans le port d'Alcântara, à Lisbonne (Portugal), le 11 juin 1995, puis transportées par chemin de fer à Leixões, où elles sont arrivées le 20 juin suivant et ont été déposées à la gare de chemin de fer. Après que M. de Andrade a obtenu, le 24 juillet 1995, une prorogation de quarante-cinq jours du délai pour l'attribution d'une destination douanière, les marchandises ont été transférées le 3 août suivant vers les entrepôts du Serviço Português de Contentores (service portugais des conteneurs, ci-après le «SPC»), à Sao Mamede de Infesta et ont été déclarées à la douane de Leixões le 15 septembre 1995, afin d'être soumises au régime de l'entreposage douanier. Elles sont restées dans les installations du SPC jusqu'à l'acceptation des déclarations de mise en libre pratique et de mise à la consommation. Cette acceptation a eu lieu respectivement le 19 septembre 1995 pour trois palettes, le 9 octobre 1995 pour une palette, le 19 octobre 1995 pour une autre palette et le 2 janvier 1996 pour les deux palettes restantes. La douane de Leixões a alors réclamé et perçu une somme totale de 3 473 724 PTE en droits de douane, droits de timbre et TVA.

6 Alors que ces marchandises avaient déjà été mises en libre pratique et à la consommation, le bureau de douane de Leixões a entamé le 9 mai 1996 la procédure prévue en cas de dépassement des délais, en considérant qu'elles étaient entrées sur le territoire national le 11 juin 1995. Ledit bureau a invité M. de Andrade, le 22 janvier 1997, à acquitter dans un délai de dix jours une dette douanière de 905 483 PTE, y compris droit de timbre et TVA, ce qui a été fait le 3 février 1997.

7 M. de Andrade a alors introduit devant le Tribunal Fiscal Aduaneiro do Porto un recours tendant à l'annulation de l'acte de liquidation de cette somme de 905 483 PTE et à son remboursement, majoré des intérêts jusqu'à restitution effective. À l'appui de ce recours, il a fait notamment valoir que la somme exigée ne correspondait au coût d'aucun service d'entreposage assuré par l'administration douanière et qu'elle constituait une sanction disproportionnée, dans la mesure où elle n'était pas déterminée en fonction du comportement du propriétaire des marchandises, mais calculée par rapport à la valeur de celles-ci.

8 Estimant que la solution de ce litige dépendait de l'interprétation du droit communautaire, le Tribunal Fiscal Aduaneiro do Porto a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

« 1) Dans la mesure où elle prévoit l'application automatique, et sans notification préalable, de la procédure des marchandises hors délais (vente) aux marchandises pour lesquelles les délais légaux sont dépassés, la procédure administrative douanière nationale, telle qu'elle est décrite ci-dessus, est-elle compatible avec l'article 53 du code des douanes, et notamment avec le paragraphe 1 de cet article?

2) Dans la mesure où la procédure administrative douanière nationale prévoit comme seule mesure (automatique, comme on l'a vu) à prendre par les autorités douanières nationales l'organisation de la procédure dite des marchandises hors délais, qui vise uniquement la vente des marchandises,

cette procédure ne peut-elle être considérée comme une mesure disproportionnée, violant les droits de la défense des contribuables et susceptible d'être qualifiée d'obstacle à la libre circulation des marchandises, d'autant que, étant d'application automatique, elle peut opérer immédiatement, dès le premier jour suivant l'expiration du délai d'entreposage légal, sans que l'importateur soit même averti ou avisé?

3) En recourant immédiatement à la 'vente' des marchandises dans les situations en cause, sans aucune notification préalable, la procédure administrative douanière nationale viole-t-elle l'article 6, paragraphe 3, du code des douanes communautaire?

4) La procédure administrative douanière nationale viole-t-elle l'article 243 du code des douanes communautaire dans la mesure où elle ne prévoit aucune notification obligatoire dans le cadre de la procédure des marchandises hors délais, telle qu'elle est prévue aux articles 638 et suivants du règlement portugais des douanes?

5) Si la taxe appliquée aux marchandises hors délais, en vertu des articles 638 et suivants du règlement portugais des douanes, doit être qualifiée de sanction administrative procédurale (et elle est considérée comme telle par la jurisprudence nationale), est-elle susceptible d'être soumise à la taxe sur la valeur ajoutée?

6) Si nous retenons l'hypothèse visée dans la cinquième question (à savoir que la taxe est une sanction administrative), le principe de proportionnalité est-il violé par le fait que cette taxe est appliquée 'ad valorem' (objective), mais sans aucune référence à la faute de l'agent ou à des charges supportées concrètement par les autorités douanières, dans le cadre de mesures conservatoires de contrôle, de stockage ou autres?

7) Si, en revanche, la taxe n'a pas le caractère d'une sanction, mais correspond plutôt à une prestation de services des autorités douanières, l'imposition à la TVA se justifie-t-elle?»

Sur la première question

9 Par sa première question, la juridiction de renvoi demande si l'article 53 du code s'oppose à l'application automatique, sans notification préalable, d'une procédure telle que celle instaurée par la réglementation portugaise, qui prévoit la mise en vente des marchandises pour lesquelles ont été dépassés les délais légaux fixés pour la déclaration de mise en libre pratique ou la demande d'une autre destination douanière (ci-après les «marchandises hors délais»).

10 M. de Andrade estime que l'article 53 du code s'oppose à une procédure de vente des marchandises hors délais appliquée de façon automatique et sans aucune communication à l'intéressé. Le gouvernement portugais et la Commission soutiennent, au contraire, que ledit article ne s'oppose pas à l'application automatique d'une telle procédure.

11 Il suffit, à cet égard, de constater que l'article 53 du code dispose expressément que les autorités douanières doivent prendre sans délai toute mesure nécessaire, y compris la vente, afin de régler la situation des marchandises pour lesquelles les formalités n'ont pas été engagées dans les délais prévus. Cette disposition impose ainsi auxdites autorités de prendre les mesures nécessaires, tout en leur en laissant le choix et en précisant que la vente des marchandises figure au nombre des mesures possibles.

12 Or, ainsi qu'il a été relevé au point 4 du présent arrêt, la réglementation portugaise prévoit une procédure de mise en vente des marchandises hors délais,

que les intéressés peuvent faire cesser moyennant le paiement de toutes les taxes et impositions applicables, majorées d'un certain pourcentage de la valeur des marchandises.

13 Il y a donc lieu de répondre à la première question que l'article 53 du code ne s'oppose pas à l'application automatique, sans notification préalable, d'une procédure telle que celle instaurée par la réglementation portugaise, qui prévoit la mise en vente des marchandises hors délais.

Sur les deuxième et sixième questions

14 Par ses deuxième et sixième questions, qui peuvent être examinées ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'application automatique d'une procédure de mise en vente des marchandises hors délais ou de perception d'une majoration ad valorem pour la régularisation de la situation de ces marchandises est contraire au principe de proportionnalité.

15 Selon M. de Andrade, l'instauration par les autorités portugaises, comme seule mesure visant à la régularisation de la situation des marchandises hors délais, d'une procédure de vente qui est susceptible d'entraîner une appropriation par l'État et qui se déroule sans aucune communication à la personne intéressée, ne permet pas d'évaluer si cette mesure est nécessaire à l'objectif poursuivi et ne respecte donc pas les exigences du principe de proportionnalité. Il en serait de même de la majoration de régularisation, dont le montant ne devrait pas être fixé en fonction de la valeur en douane des marchandises en cause, mais devrait être échelonné en fonction de la gravité concrète et des conséquences de la faute commise, ainsi que de la nécessité de prévenir les dépassements de délais.

16 Le gouvernement portugais estime, au contraire, que cette obligation de payer un certain pourcentage sur la valeur des marchandises a pour fonction d'encourager le respect des délais et constitue une solution de rechange à la vente. Il soutient que les mesures ainsi prévues par la réglementation nationale sont équilibrées et respectent le principe de proportionnalité.

17 La Commission considère que, dans la mesure où elle crée une présomption absolue que la vente des marchandises est nécessaire dans toutes les situations, la procédure portugaise applicable aux marchandises hors délais apparaît disproportionnée par rapport à la nature de l'infraction qu'elle vise à sanctionner et aux intérêts qu'elle vise à protéger. Cependant, en ce qui concerne le droit de régularisation appliqué sur la valeur de marchandises, la Commission estime que le simple fait qu'une sanction administrative soit appliquée ad valorem ne constitue pas en soi une violation du principe de proportionnalité.

18 La réglementation communautaire n'a pas prévu de sanction administrative spécifique en cas de violation des délais prévus pour la déclaration de mise en libre pratique ou la demande d'une autre destination douanière. Ainsi que cela a été relevé au point 11 du présent arrêt, elle laisse, cependant, aux autorités douanières le soin de prendre toute mesure nécessaire, y compris la vente, pour régler la situation des marchandises hors délais.

19 Conformément à une jurisprudence constante, rappelée au point 20 de l'arrêt du 26 octobre 1995, Siesse (C-36/94, Rec. p. I-3573), lorsqu'une réglementation communautaire ne prévoit pas de sanction spécifique en cas de violation de ses dispositions ou renvoie, sur ce point, aux dispositions nationales, l'article 5 du traité CE (devenu article 10 CE) impose aux États membres de prendre toutes les mesures propres à garantir la portée et l'efficacité du droit communautaire. À cet effet, tout en conservant un pouvoir discrétionnaire quant au choix des sanctions, ils doivent veiller à ce que les violations de la réglementation communautaire soient sanctionnées dans des conditions de fond et de procédure analogues à celles

applicables aux violations du droit national d'une nature et d'une importance similaires et qui, en tout état de cause, confèrent à la sanction un caractère effectif, proportionné et dissuasif.

20 En ce qui concerne les infractions douanières, la Cour a précisé que, en l'absence d'harmonisation de la législation communautaire dans ce domaine, les États membres sont compétents pour choisir les sanctions qui leur semblent appropriées. Ils sont toutefois tenus d'exercer cette compétence dans le respect du droit communautaire et de ses principes généraux et, par conséquent, dans le respect du principe de proportionnalité (voir arrêt Siesse, précité, point 21).

21 Il ressort des dispositions de la réglementation douanière portugaise que, si les marchandises sont normalement mises en vente par les bureaux de douane lorsque les délais ont été dépassés, les propriétaires de ces marchandises peuvent encore les dédouaner moyennant le paiement d'une majoration égale à un certain pourcentage de leur valeur. La vente ne constitue donc pas, contrairement à ce que soutiennent M. de Andrade et la Commission, la seule mesure envisagée pour régler la situation des marchandises hors délais. Ladite réglementation ne saurait, dès lors, être considérée comme disproportionnée au seul motif qu'elle n'envisagerait que cette mesure.

22 Ainsi que l'a relevé la Cour au point 22 de l'arrêt Siesse, précité, l'objet d'un droit tel que la majoration litigieuse dans l'affaire au principal, qui vise à pénaliser les opérateurs économiques n'ayant pas respecté les formalités et délais prévus, n'apparaît pas contraire au droit communautaire. En effet, en l'absence d'une telle mesure, le non-respect des formalités prévues n'entraînerait finalement aucune conséquence pour l'opérateur admis à régulariser sa situation après l'expiration des délais. La pénalité encourue est donc destinée à inciter les opérateurs économiques à agir dans les délais prévus.

23 La subordination de la régularisation de la situation des marchandises au paiement d'un droit ainsi prévu à titre de sanction n'apparaît pas non plus

contraire au droit communautaire. Une telle exigence ne constitue, en effet, qu'une mesure de sûreté destinée à garantir le paiement effectif du droit correspondant (voir arrêt Siesse, précité, point 23).

24 Quant au montant de la sanction, il importe qu'il soit fixé, conformément à la jurisprudence précitée, dans le respect du principe de proportionnalité et dans des conditions analogues à celles qui prévalent en droit national pour des infractions de même nature et de même gravité. Ainsi que la Cour l'a indiqué au point 24 de l'arrêt Siesse, précité, c'est au juge national qu'il appartient d'apprécier si le droit de 5 % prévu par la réglementation portugaise sur la valeur des marchandises hors délais est conforme à ces principes.

25 Il y a donc lieu de répondre aux deuxième et sixième questions que l'application d'une procédure prévoyant soit la mise en vente des marchandises hors délais soit la perception d'une majoration ad valorem pour la régularisation de la situation de ces marchandises n'est pas en elle-même contraire au principe de proportionnalité. Il appartient au juge national d'apprécier si la majoration prévue dans l'espèce au principal respecte ce principe.

Sur les troisième et quatrième questions

26 Par ses troisième et quatrième questions, la juridiction de renvoi demande, en substance, si les articles 6, paragraphe 3, et 243 du code ne s'opposent pas à l'application d'une procédure, telle que celle en cause dans le litige au principal, qui ne prévoit aucune notification préalable aux intéressés.

27 M. de Andrade estime qu'il découle des dispositions combinées des articles 4, point 5, et 6, paragraphe 3, du code que la mise en œuvre, par les autorités

douanières, d'une procédure de vente de marchandises telle que celle en cause dans le litige au principal constitue une décision qui doit être motivée et communiquée à l'intéressé. En outre, il considère que cette procédure est contraire à l'article 243 du code, qui prévoit un droit de recours contre les décisions prises par les autorités douanières.

28 Pour le gouvernement portugais, au contraire, le déclenchement de la procédure de vente pour les marchandises hors délais n'est pas le résultat d'une décision des autorités administratives, mais la conséquence légale du non-respect du délai. Cette situation ne relèverait donc pas des dispositions de l'article 6, paragraphe 3, du code, qui impose aux autorités douanières de motiver les décisions de rejet de demandes ainsi que celles qui ont des conséquences défavorables pour leurs destinataires. Le gouvernement portugais soutient également que c'est seulement contre les décisions des autorités douanières que l'article 243 du code prévoit un droit de recours, étant d'ailleurs précisé que les intéressés ont différentes possibilités de recours tout au long de la procédure et à l'expiration de celle-ci, y compris, comme cela s'est produit dans l'affaire au principal, contre l'acte de liquidation de la somme exigée pour régulariser la situation des marchandises.

29 La Commission est d'avis que le code n'impose une décision écrite qu'en cas de demande écrite et que son article 6 ne vise que les décisions concernant un destinataire précis. Or, les décisions pourraient porter sur des marchandises dont le propriétaire est inconnu. En revanche, dans la mesure où elle n'impose aucune obligation de notification préalablement à la vente des marchandises, même lorsque le propriétaire ou l'importateur est connu de l'administration douanière, la procédure portugaise ne permet pas à celui-ci, selon la Commission, d'exercer le droit de recours que lui garantit l'article 243 du code.

30 Aux termes de l'article 6, paragraphe 3, du code, « les décisions prises par écrit qui soit ne font pas droit aux demandes, soit ont des conséquences défavorables

pour les personnes auxquelles elles s'adressent, sont motivées par les autorités douanières. Elles doivent mentionner la possibilité de recours prévue à l'article 243». Selon le paragraphe 1, premier alinéa, de cette dernière disposition, «toute personne a le droit d'exercer un recours contre les décisions prises par les autorités douanières qui ont trait à l'application de la réglementation douanière et qui la concernent directement et individuellement».

31 S'agissant, en premier lieu, de l'obligation de motivation découlant de l'article 6, paragraphe 3, du code, celle-ci ne vise que les décisions défavorables prises par écrit en réponse à une demande ou concernant un destinataire précis. Or, il suffit à cet égard de constater que la procédure de mise en vente n'a été précédée, en l'espèce, d'aucune décision écrite et que, en vertu de l'article 53 du code, ainsi qu'il a été précisé en réponse à la première question, l'administration douanière n'était pas tenue de prendre une telle décision écrite avant la mise en œuvre de cette procédure.

32 S'agissant, en second lieu, du droit de recours prévu à l'article 243 du code, il suffit de constater qu'il peut être exercé à différents stades de la procédure, notamment au moment de la soumission des marchandises au régime de la vente aux enchères ou encore, comme cela a été le cas dans le litige au principal, après réception de l'acte de liquidation de la somme à payer pour régulariser la situation des marchandises.

33 Il y a donc lieu de répondre aux troisième et quatrième questions que les articles 6, paragraphe 3, et 243 du code ne s'opposent pas à l'application d'une procédure, telle que celle en cause dans le litige au principal, qui ne prévoit aucune notification préalable aux intéressés.

Sur les cinquième et septième questions

34 Par ses cinquième et septième questions, la juridiction de renvoi demande si la majoration litigieuse dans l'affaire au principal peut être soumise à la TVA, en distinguant selon que la majoration a ou non le caractère d'une sanction.

35 M. de Andrade, le gouvernement portugais et la Commission estiment que, dans la mesure où elle ne correspond pas à une quelconque prestation de services, la majoration appliquée en cas de non-respect du délai prévu par l'article 49 du code ne peut être soumise à la TVA.

36 Conformément à l'article 2 de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1), sont soumises à la TVA les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti agissant en tant que tel, ainsi que les importations de biens.

37 Ainsi qu'il a été rappelé au point 22 du présent arrêt, un droit tel que la majoration litigieuse vise à pénaliser les opérateurs économiques n'ayant pas respecté les formalités et délais prévus. Il s'agit donc d'une sanction et non de la contrepartie d'une livraison de biens, d'une prestation de services ou d'une importation de biens. Une telle sanction ne peut, par nature, être soumise à la TVA.

38 Il y a donc lieu de répondre aux cinquième et septième questions qu'une majoration destinée à sanctionner le non-respect de formalités douanières ne peut être soumise à la TVA.

Sur les dépens

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

Par ces motifs,

LA COUR (sixième chambre)

statuant sur les questions à elle soumises par le Tribunal Fiscal Aduaneiro do Porto, par ordonnance du 11 mai 1999, dit pour droit:

1) **L'article 53 du règlement (CEE) n° 2913/92 du Conseil, du 12 octobre 1992, établissant le code des douanes communautaire, ne s'oppose pas à l'application automatique, sans notification préalable, d'une procédure telle que celle instaurée par la réglementation portugaise, qui prévoit la mise en vente des marchandises pour lesquelles ont été dépassés les délais légaux fixés pour la déclaration de mise en libre pratique ou la demande d'une autre destination douanière.**

2) **L'application d'une procédure prévoyant soit la mise en vente desdites marchandises soit la perception d'une majoration ad valorem pour la**

régularisation de la situation de ces marchandises n'est pas en elle-même contraire au principe de proportionnalité. Il appartient au juge national d'apprécier si la majoration prévue dans l'espèce au principal respecte ce principe.

3) **Les articles 6, paragraphe 3, et 243 du règlement n° 2913/92 ne s'opposent pas à l'application d'une procédure, telle que celle en cause dans le litige au principal, qui ne prévoit aucune notification préalable aux intéressés.**

4) **Une majoration destinée à sanctionner le non-respect de formalités douanières ne peut être soumise à la taxe sur la valeur ajoutée.**

Gulmann Skouris Puissochet

Schintgen Macken

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 7 décembre 2000.

Le greffier

R. Grass

Le président de la sixième chambre

C. Gulmann