CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL M. ANTONIO SAGGIO

présentées le 23 mars 2000 *

1. Par une ordonnance déposée le 14 décembre 1998, le Tampereen käräjäoikeus (tribunal de première instance) a déféré à la Cour — dans le cadre d'un litige de nature civile opposant l'administration douanière finlandaise (Tullihallitus) à des personnes déjà condamnées au pénal pour contrebande d'alcool éthylique — une question préjudicielle concernant l'applicabilité des droits de douane, des accises et de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») à l'importation sur le territoire finlandais (et donc communautaire) de lots d'alcool éthylique de contrebande provenant de pays tiers.

Législation communautaire pertinente

2. Nous résumerons, pour commencer, les dispositions pertinentes du droit communautaire applicables à la matière litigieuse, qui concernent respectivement: a) les droits de douane; b) les accises; c) la TVA.

3. En ce qui concerne les droits de douane, il faut mentionner le règlement (CEE) n° 2913/92 du Conseil, du 12 octobre 1992, établissant le code des douanes communautaire [1] (ci-après le «code»). En vertu des articles 202, paragraphe 1, sous a), et 212 du code, l'obligation de payer les droits naît de «l'introduction irrégulière dans le territoire douanier de la Communauté d'une marchandise passible de droits à l'importation», même si «aucune dette douanière ne prend naissance lors de l'introduction irrégulière... de fausse monnaie ainsi que de stupéfiants et de substances psychotropes qui ne font pas partie du circuit économique strictement surveillé par les autorités compétentes en vue d'une utilisation à des fins médicales et scientifiques». Les dispositions citées s'appliquent à l'alcool éthylique non dénaturé, conformément au tarif douanier commun [2].

4. En ce qui concerne les accises, la directive 92/12/CEE du Conseil, du 25 février 1992, relative au régime général, à la détention, à la circulation et aux contrôles des produits soumis à accise [3], qui s'applique à l'alcool et aux boissons alcooliques en vertu de l'article 3, paragraphe 1, deuxième tiret, prévoit à l'article 6, paragraphe 1, sous c), que «l'accise devient exi-

* Langue originale: l'italien.

1 — JO L 302, p. 1.
2 — Codes NC 2207 et NC 2208.
3 — JO L 76, p. 1.

gible lors de la mise à la consommation» des produits visés, les termes «mise à la consommation» visant aussi l'importation «irrégulière» des produits en question. De son côté, la directive 92/83/CEE du Conseil, du 19 octobre 1992, concernant l'harmonisation des structures des droits d'accises sur l'alcool et les boissons alcooliques [4], impose aux États membres, en son article 19, d'appliquer une accise sur l'alcool éthylique, selon des taux harmonisés, et leur permet, en vertu de l'article 27, paragraphe 1, sous a) et b), d'exonérer de l'accise harmonisée uniquement l'alcool dénaturé.

5. Enfin, en ce qui concerne la TVA, 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 [5] (ci-après la «sixième directive»), prévoit, à l'article 2, que sont soumises à la TVA les «importations de biens» de toute nature.

Législation nationale pertinente

6. La loi finlandaise n° 1143, du 8 décembre 1994, concernant l'alcool («alkoholilaki») définit ce dernier comme étant «l'alcool éthylique ou la solution aqueuse dans laquelle l'alcool éthylique titre plus de 60% et n'est pas dénaturé» (article 3, paragraphe 2, point 4) et n'en autorise l'importation que par les opérateurs économiques munis d'une licence appropriée ou par des personnes qui ont obtenu un permis d'usage pour leurs besoins propres (article 8, paragraphe 2).

7. Selon les lois finlandaises n° 1469, du 29 décembre 1994, concernant la taxe à la fabrication («valmisteverotuslaki»), et n° 1471, du 29 décembre 1994, portant taxation de l'alcool et des boissons alcooliques («laki alkoholi- ja alkoholijuomaverosta»), sont soumis aux accises l'alcool éthylique et les boissons alcooliques produits en Finlande, provenant d'un autre État membre ou importés de pays tiers, à moins qu'il ne s'agisse d'alcool complètement dénaturé ou, s'il est partiellement dénaturé, qu'il ne soit pas destiné à la consommation humaine. En outre, en vertu de la loi finlandaise n° 1501, du 30 décembre 1995, sur la TVA («arvonlisäverolaki»), les marchandises — y compris l'alcool éthylique — importées de pays tiers sont soumises au paiement de la TVA lors de leur importation.

Faits de l'affaire au principal

8. Entre l'été 1996 et novembre 1997, M. Salumets, avec le concours d'autres personnes, a introduit en contrebande en

4 — JO L 316, p. 21.
5 — JO L 145, p. 1.

Finlande environ 100 000 litres d'alcool éthylique d'origine chinoise et américaine provenant d'Estonie. Une partie de l'alcool était déjà mise en bouteilles et prête à la commercialisation; une autre partie, en revanche, a été introduite en Finlande en conteneurs et y a été mise en bouteilles avec des moyens de fortune, dans une ancienne étable et dans des conditions d'hygiène douteuses.

9. Les auteurs de ce trafic clandestin, une fois identifiés, ont été condamnés le 31 mars 1998 par le juge pénal finlandais à des peines de prison et à des amendes. Une partie (environ 9 500 litres) de l'alcool éthylique de contrebande a été confisquée. Ultérieurement, l'administration douanière finlandaise a engagé devant le Tampereen käräjäoikeus une action civile en dommages-intérêts à l'encontre de M. Salumets et des autres coupables, action par laquelle elle a demandé le remboursement des droits de douane, des accises et de la TVA, dont le paiement avait été éludé, pour un total d'environ 38 millions de FIM, sur les lots d'alcool éthylique importés en contrebande en Finlande. L'action était fondée sur la législation nationale pertinente, qui, d'ailleurs, reflétait le contenu de la législation communautaire précitée.

Question préjudicielle

10. Dans le cadre du litige décrit ci-dessus, le Tampereen käräjäoikeus a, par une ordonnance du 8 décembre 1998, invité la Cour à préciser, à titre préjudiciel, si le code, les directives 92/12 et 92/83 ainsi que la sixième directive devaient être interprétés en ce sens que l'importation d'alcool éthylique de contrebande est soumise au paiement des droits de douane, des accises et de la TVA.

11. Le juge national a précisé, dans l'ordonnance précitée, que sa perplexité, qui était à l'origine du renvoi préjudiciel, était due au fait que l'alcool éthylique à l'état pur («pirtu»), qui n'est pas, d'ordinaire, destiné à la consommation immédiate, n'entrerait pas en concurrence directe avec les autres boissons alcooliques et aurait un marché considérablement plus réduit, en raison du régime d'autorisation auquel il est soumis en Finlande. En conséquence, l'alcool éthylique à l'état pur présenterait d'importantes similitudes avec les stupéfiants et les substances psychotropes, dont la commercialisation n'est pas soumise aux droits de douane, aux accises et à la TVA. En l'espèce, l'alcool importé aurait comporté des risques pour la santé des éventuels consommateurs, à cause de sa qualité médiocre et des impuretés qu'il contenait, si bien qu'il n'aurait pu être commercialisé même dilué dans des solutions aqueuses ou comme base pour d'autres boissons.

Réponse à la question

12. Nous rappelons que l'alcool éthylique qui fait l'objet du litige au principal a été

introduit en contrebande sur le territoire douanier communautaire (Finlande) en provenance d'un pays tiers (Estonie) sans avoir été mis en libre pratique ni soumis à une procédure douanière conforme au code. Dans ces conditions, toute autre marchandise serait soumise au paiement des droits de douane, des accises et de la TVA, conformément à la législation communautaire pertinente et, par répercussion, à la législation nationale qui l'a transposée. Pourquoi donc l'alcool éthylique importé en contrebande ne devrait-il pas être soumis aux mêmes charges fiscales?

13. La thèse avancée par les parties défenderesses au principal — thèse à laquelle la juridiction de renvoi paraît n'être pas insensible — est fondée sur une prémisse selon laquelle l'alcool éthylique à l'état pur ne devrait pas être considéré comme une boisson destinée à la consommation normale, mais comme une sorte de stupéfiant utilisé par des alcooliques et elle en déduit qu'il ne peut concurrencer d'autres boissons alcooliques librement commercialisées sur le marché. En l'espèce, en outre, l'alcool importé d'Estonie aurait eu une provenance incertaine, serait de qualité médiocre et d'une pureté douteuse: un produit, en somme, dangereux pour la santé du consommateur éventuel, impropre à servir de base à la préparation d'autres boissons dont la concentration en alcool est moindre et, donc, non susceptible d'une quelconque commercialisation. Enfin, le marché de l'alcool serait très réduit en Finlande en raison du régime d'autorisation qui y est applicable en ce qui concerne la fabrication, la commercialisation, l'importation ou l'exportation de ce produit. En conséquence, puisqu'on ne peut parler, à propos de l'alcool éthylique à l'état pur, de circuit commercial libre, ce produit ne ferait pas l'objet d'une véritable activité économique au sens du traité CE et échapperait donc à la législation communautaire qui subordonne l'importation de marchandises en provenance de pays tiers au paiement des droits de douane, des accises et de la TVA.

14. Selon les gouvernements finlandais, italien et hellénique et selon la Commission, l'alcool éthylique à l'état pur ne pourrait, en aucune manière, être considéré comme un stupéfiant. Il constituerait, au contraire, une marchandise comme les autres, dont l'importation sur le territoire communautaire en provenance de pays tiers serait soumise aux charges fiscales grevant la généralité des produits. À cet égard, le principe de la neutralité fiscale et la nécessité d'harmoniser la perception des droits de douane, des accises et de la TVA s'opposeraient à ce que l'on fasse une distinction entre les marchandises régulièrement importées et celles qui — comme en l'espèce — ont été introduites en contrebande. Ces dernières, en effet, entreraient en concurrence, grâce au prix final plus bas, avec les produits importés dans le plein respect de la loi, qui seraient grevés des charges fiscales correspondantes.

15. Le rapprochement entre l'alcool éthylique à l'état pur, d'une part, et les stupé-

fiants et autres substances psychotropes, d'autre part, n'est pas convaincant. Certes, l'alcool éthylique n'est pas d'habitude consommé à l'état pur et, s'il est ingéré en quantités excessives, il peut nuire à la santé, surtout s'il est absorbé par des personnes souffrant d'alcoolisme chronique. Mais on ne peut nier que l'alcool éthylique, à la différence des stupéfiants, soit un produit légalement présent sur le marché, dont la fabrication, la commercialisation, l'importation et l'exportation, bien que, dans certains États membres, elles soient réglementées ou limitées par des dispositions légales, ne peuvent être considérées comme interdites en raison de l'illicéité intrinsèque de ce produit. L'alcool éthylique n'est donc pas couvert par la convention unique sur les stupéfiants, signée à New York le 30 mai 1961 [6] et ratifiée par tous les États membres de la Communauté. Il est, au contraire, considéré dans les transactions commerciales comme une marchandise comme les autres et est inclus — comme nous l'avons déjà rappelé — dans le tarif douanier commun (nomenclature combinée). La situation de l'alcool éthylique à l'état pur présente des similitudes non pas tant avec les stupéfiants qu'avec le tabac et les produits dérivés: une marchandise reconnue comme dangereuse pour la santé, mais dont le commerce n'est pas (pour le moment) illicite et qui n'est pas (pour le moment) assimilée à une drogue.

16. Les mêmes conditions s'appliquent lorsque — comme en l'espèce — l'alcool importé est de provenance incertaine, de qualité médiocre et d'une pureté douteuse. Ces caractéristiques peuvent, en effet, contribuer à rendre encore plus dangereuse l'absorption de ce produit, mais elles n'en modifient pas la nature de marchandise intrinsèquement licite. Un produit *légal* ne peut, en effet, se transformer en stupéfiant pour des motifs liés à sa provenance, à sa qualité ou à sa pureté.

17. À notre avis, les dérogations prévues pour les stupéfiants en ce qui concerne le paiement des droits de douane, des accises et de la TVA, dérogations qui sont toutes basées sur l'idée que les stupéfiants sont des marchandises dont la commercialisation est interdite en raison de leur nature illicite, ne sont donc pas applicables à l'importation en contrebande d'alcool éthylique. Nous estimons opportun d'examiner séparément ces dérogations pour expliquer, compte tenu de la spécificité de chacune d'entre elles, les raisons qui nous incitent à en refuser l'application en l'espèce.

18. En ce qui concerne les droits de douane, la jurisprudence de la Cour a précisé, depuis 1981 [7], qu'ils ne peuvent s'appliquer aux stupéfiants parce qu'il s'agit de «marchandises d'une nature telle qu'elles ne peuvent être mises en circulation dans aucun des États membres mais doivent, par contre, être saisies et mises hors circulation par les autorités compétentes dès leur découverte» [8], exception faite d'«un commerce strictement contrôlé et

6 — *Recueil des traités des Nations unies*, 520, n° 7515.

7 — Arrêt du 5 février 1981, Horvath (50/80, Rec. p. 385). Le stupéfiant concerné par cet arrêt était l'héroïne.

8 — Ibidem, point 11.

limité en vue d'une utilisation autorisée à des fins pharmaceutiques et médicales» [9]. Les stupéfiants (et, en général, les substances psychotropes) ne peuvent — d'après le raisonnement de la Cour — être assimilés à des produits «mis dans le commerce et intégrés au circuit économique» [10], et donc ne sont pas soumis à la réglementation douanière. Cette interprétation, confirmée en 1982 [11], a été étendue en 1990 [12] à l'importation de fausse monnaie. Nous rappelons que, se basant précisément sur ces interprétations des règles douanières, le code, adopté en 1992, prévoit expressément, à l'article 212, qu'«aucune dette douanière ne prend naissance lors de l'introduction irrégulière... de fausse monnaie ainsi que de stupéfiants et de substances psychotropes qui ne font pas partie du circuit économique strictement surveillé par les autorités compétentes en vue d'une utilisation à des fins médicales et scientifiques». L'alcool éthylique est, cependant, sans aucun doute un produit commercialisé dans les États membres et fait, par conséquent, partie du circuit économique ordinaire, raison pour laquelle le régime prévoyant que les stupéfiants et la fausse monnaie ne sont pas soumis aux droits de douane ne peut s'appliquer à ce produit.

19. En ce qui concerne la TVA, la jurisprudence communautaire a, depuis 1984 [13], souligné que l'interprétation utilisée pour soustraire les stupéfiants aux droits de douane valait aussi pour la perception de la TVA: «En effet, les deux taxes présentent des traits essentiels comparables en ce qu'elles prennent naissance du fait de l'importation dans la Communauté et de l'introduction consécutive dans le circuit économique des États membres et qu'elles constituent chacune un élément du prix de vente calculé de manière similaire par les opérateurs économiques successifs» [14]. Ce parallélisme, qui est confirmé dans les développements jurisprudentiels ultérieurs en la matière [15], se reflète aussi dans la formulation de l'article 10, paragraphe 3, de la sixième directive, qui autorise les États membres à lier le fait générateur et l'exigibilité de la TVA à l'importation aux notions analogues utilisées pour la perception des droits de douane. Donc, les motifs exposés ci-dessus en ce qui concerne les droits de douane nous incitent à estimer que l'alcool éthylique, qui n'est pas assimilable à un stupéfiant, ne peut faire l'objet d'aucun régime d'exception en ce qui concerne son assujettissement à la TVA.

20. Le raisonnement développé pour les droits de douane et pour la TVA peut valoir aussi pour les accises, dans le cadre desquelles entrent la taxe à la fabrication et la taxe sur l'alcool, concernées en l'espèce. En

9 — Ibidem, point 10.

10 — Ibidem, point 12.

11 — Arrêts du 26 octobre 1982, Wolf (221/81, Rec. p. 3681), et du 26 octobre 1982, Einberger I (240/81, Rec. p. 3699). Les stupéfiants concernés ici étaient la cocaïne et la morphine.

12 — Arrêt du 6 décembre 1990, Witzemann (C-343/89, Rec. p. I-4477).

13 — Arrêt du 28 février 1984, Einberger II (294/82, Rec. p. 1177). Cet arrêt visait l'importation en Allemagne de plusieurs lots de morphine.

14 — Ibidem, point 18.

15 — Arrêt du 5 juillet 1988, Mol (269/86, Rec. p. 3627), concernant la cession d'amphétamines; du 5 juillet 1988, Happy Family (289/86, Rec. p. 3655), concernant la vente de haschisch, et du 29 juin 1999, Coffeeshop «Siberië» (C-158/98, Rec. p. I-3971), concernant la mise à disposition d'un comptoir pour la vente de drogues douces.

effet, faute d'une jurisprudence spécifique concernant l'applicabilité des accises aux stupéfiants, les orientations jurisprudentielles dégagées en ce qui concerne les droits de douane et la TVA peuvent valoir aussi pour les accises. Il est vrai que les États membres doivent exonérer de l'accise harmonisée prévue par la directive 92/83 l'alcool dénaturé ainsi que celui qui est importé à des fins médicales ou de recherche scientifique; mais, en l'espèce, l'alcool éthylique importé d'Estonie n'a fait l'objet d'aucun procédé de dénaturation visant à le rendre impropre à la consommation, mais a seulement été additionné d'un colorant alimentaire de couleur bleue, destiné à lui donner l'apparence d'un antigel, et il n'avait nullement une destination de type médical ou scientifique.

21. En conclusion, nous estimons que l'alcool éthylique importé en contrebande d'un pays tiers sur le territoire communautaire doit être soumis au paiement des droits de douane, des accises et de la TVA, conformément au régime en vigueur au moment de l'importation illégale. Le principe de la neutralité fiscale, en effet, ne permet pas de distinguer entre opérations licites et opérations illicites [16], raison pour laquelle l'obligation de payer les droits de douane, les accises et la TVA naît même si les marchandises soumises aux charges fiscales en question ont été introduites irrégulièrement sur le territoire douanier communautaire [17]. Une interprétation de ce genre vaut aussi dans le cas où — comme en l'espèce — l'alcool éthylique à l'état pur est soumis dans un État membre à un régime spécial d'autorisation en ce qui concerne la production, la commercialisation, l'importation et l'exportation. La jurisprudence de la Cour a, en effet, déjà précisé qu'une éventuelle interdiction d'exporter certaines marchandises « ne saurait... suffire par elle-même à faire échapper les exportations de ces marchandises du champ d'application de la sixième directive » [18], et il n'y a pas de raison de ne pas étendre ce raisonnement à l'importation, faisant l'objet d'une éventuelle restriction administrative, de marchandises soumises non seulement à la TVA, mais aussi aux droits de douane et aux accises. C'est, du reste, dans ce sens que s'est orientée la jurisprudence communautaire ultérieure en ce qui concerne la vente de parfums de contrefaçon [19] et l'organisation de jeux de hasard illicites [20].

16 — Voir arrêt Mol, précité, point 18.

17 — Pour les droits de douane, voir article 202, paragraphe 1, sous a), du code. Pour les accises, voir article 6, paragraphe 1, sous c), de la directive 92/12.

18 — Arrêt du 2 août 1993, Lange (C-111/92, Rec. p. I-4677, point 17), concernant l'exportation vers certains pays de l'Europe de l'Est de systèmes informatiques considérés comme sensibles.

19 — Arrêt du 28 mai 1998, Goodwin et Unstead (C-3/97, Rec. p. I-3257).

20 — Arrêt du 11 juin 1998, Fischer (C-283/95, Rec. p. I-3369).

Conclusions

22. Eu égard aux considérations qui précèdent, nous proposons à la Cour de répondre comme suit à la question déférée par la juridiction de renvoi:

«Le règlement (CEE) n° 2913/92 du Conseil, du 12 octobre 1992, établissant le code des douanes communautaire, la directive 92/12/CEE du Conseil, du 25 février 1992, relative au régime général, à la détention, à la circulation et aux contrôles des produits soumis à accise, la directive 92/83/CEE du Conseil, du 19 octobre 1992, concernant l'harmonisation des structures des droits d'accises sur l'alcool et les boissons alcooliques, ainsi que 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, doivent être interprétés en ce sens que l'introduction sur le territoire douanier communautaire d'alcool éthylique de contrebande provenant de pays tiers est soumise au paiement des droits de douane, des accises et de la taxe sur la valeur ajoutée, conformément aux dispositions en vigueur au moment de l'importation illégale.»