Recueil de la jurisprudence

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M^ME ELEANOR SHARPSTON
présentées le 31 janvier 2013 [1]

Affaire C-663/11

SC Scandic Distilleries SA
contre
Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili

[demande de décision préjudicielle formée par la Curtea de Apel Oradea – Secția A II-a Civilă, de Contencios Administrativ şi Fiscal (Roumanie)]

«Directive 92/12/CEE — Droits d'accises perçus sur des produits mis à la consommation dans un autre État membre — Refus de remboursement des droits payés dans le premier État membre — Compatibilité avec le droit de l'Union»

1. Une société roumaine a mis à la consommation dans son État membre des produits alcooliques destinés à être consommés en République tchèque. Elle a donc payé les droits d'accises sur ces produits en Roumanie. Ensuite, les produits ont été transportés en République tchèque, où les droits d'accises ont été à nouveau acquittés. Cette société a alors demandé le remboursement de l'accise payée en Roumanie. La demande a été rejetée au motif qu'elle aurait dû être soumise avant l'expédition des produits. Ladite société objecte qu'elle n'aurait pas pu le faire parce que, pour être complète, la demande devait comprendre la preuve documentaire de l'arrivée à destination des produits en République tchèque.

2. La Curtea de Apel Oradea – Secția A II-a Civilă, de Contencios Administrativ şi Fiscal (cour d'appel d'Oradea – deuxième chambre civile, contentieux administratif et fiscal) (Roumanie) souhaite, en substance, savoir si l'application des dispositions roumaines fondant ce rejet est conforme au droit de l'Union et en particulier à la directive 92/12/CEE [2].

1 — Langue originale: l'anglais.

2 — 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 L 76, p. 1), telle que successivement modifiée (ci-après la «directive 92/12». La directive 92/12/CEE 92/12/CEE a été abrogée et remplacée par la directive 2008/118/CE du Conseil, du 16 décembre 2008, relative au régime général d'accise et abrogeant la directive 92/12/CEE 92/12/CEE (JO 2009, L 9, p. 12).

I – La directive 92/12

3. La directive 92/12/CEE n'est pas la plus aisée à lire. Elle se caractérise par de fréquentes références croisées au sein d'une structure globale dans laquelle il est difficile de distinguer clairement entre, notamment, les différents régimes gouvernant le transport des marchandises soumises à accise entre les États membres [3]. Pour mieux comprendre les problèmes soulevés en l'espèce, il est nécessaire de garder à l'esprit un certain nombre de dispositions dont la corrélation n'est pas toujours clairement reflétée par le texte.

4. L'article 4 de la directive 92/12/CEE contient les définitions suivantes:

«[...]

a) *entrepositaire agréé:* la personne physique ou morale autorisée par les autorités compétentes d'un État membre, dans l'exercice de sa profession, à produire, transformer, détenir, recevoir et expédier des produits soumis à accise en suspension de droits d'accises dans un entrepôt fiscal;

b) *entrepôt fiscal:* tout lieu où sont produites, transformées, détenues, reçues ou expédiées par l'entrepositaire agréé dans l'exercice de sa profession, en suspension de droits d'accises, des marchandises soumises à accise [...];

c) *régime suspensif:* le régime fiscal applicable à la production, à la transformation, à la détention et à la circulation des produits en suspension de droits d'accises;

d) *opérateur enregistré:* la personne physique ou morale qui n'a pas la qualité d'entrepositaire agréé, autorisée par les autorités compétentes d'un État membre à recevoir dans l'exercice de sa profession des produits soumis à accise en suspension de droits d'accises en provenance d'un autre État membre. Néanmoins cet opérateur ne peut ni détenir ni expédier les produits en suspension de droits d'accises;

e) *opérateur non enregistré:* la personne physique ou morale qui n'a pas la qualité d'entrepositaire agréé, habilitée dans l'exercice de sa profession à recevoir à titre occasionnel des produits soumis à accise en suspension de droits d'accises en provenance d'un autre État membre. Cet opérateur ne peut ni détenir ni expédier les produits en suspension de droits d'accises. [...]»

5. L'article 6, paragraphe 1, de cette directive établit la règle générale suivante:

«L'accise devient exigible lors de la mise à la consommation ou lors de la constatation des manquants qui devront être soumis à accise [...].

Est considérée comme mise à la consommation de produits soumis à accise:

a) toute sortie, y compris irrégulière, d'un régime suspensif;

b) toute fabrication, y compris irrégulière, de ces produits hors d'un régime suspensif;

3 — Dans son rapport au Parlement européen, au Conseil et au Comité économique et social européen concernant l'application des articles 7 à 10 de la directive 92/12/CEE [COM(2004) 227 final], la Commission des Communautés européennes a expliqué que «la formulation actuelle des articles 7 à 10 résulte de longues et complexes discussions menées au Conseil. Force est de reconnaître que la construction législative en résultant n'est pas très harmonieuse. En effet, pour une même situation, à savoir la détention à des fins commerciales dans un autre État membre, trois dispositions ayant la même finalité, à savoir le paiement de l'accise dans ledit État membre, sont applicables. De plus, leur champ d'application respectif n'est pas toujours clairement établi. Il s'ensuit que certains types de mouvement peuvent être couverts par plusieurs dispositions différentes, nécessitant l'accomplissement de formalités différentes».

c) toute importation, y compris irrégulière, de ces produits lorsque ces produits ne sont pas mis sous un régime suspensif.»

6. Aux termes de l'article 7, paragraphes 1 à 6, de ladite directive:

«1. Dans le cas où des produits soumis à accise ayant déjà été mis à la consommation dans un État membre sont détenus à des fins commerciales dans un autre État membre, les droits d'accises sont perçus dans l'État membre dans lequel ces produits sont détenus.

2. À cette fin, sans préjudice de l'article 6, lorsque les produits ayant déjà été mis à la consommation telle que définie à l'article 6 dans un État membre sont livrés, ou destinés à être livrés à l'intérieur d'un autre État membre ou affectés à l'intérieur d'un autre État membre aux besoins d'un opérateur accomplissant de manière indépendante une activité économique ou aux besoins d'un organisme de droit public, l'accise devient exigible dans cet autre État membre.

3. L'accise est due, selon le cas, auprès de la personne qui effectue la livraison, qui détient les produits destinés à être livrés ou auprès de la personne où a lieu l'affectation des produits à l'intérieur d'un autre État membre que celui où les produits ont déjà été mis à la consommation, ou auprès de l'opérateur professionnel ou de l'organisme de droit public.

4. Les produits visés au paragraphe 1 circulent entre les territoires des différents États membres sous le couvert d'un document d'accompagnement qui mentionne les éléments principaux du document visé à l'article 18 paragraphe 1. [...]

5. La personne, l'opérateur ou l'organisme visé au paragraphe 3 doit se conformer aux prescriptions suivantes:

a) effectuer, préalablement à l'expédition des marchandises, une déclaration auprès des autorités fiscales de l'État membre de destination et garantir le paiement des droits d'accises;

b) acquitter les droits d'accises de l'État membre de destination selon les modalités prévues par cet État membre;

c) se prêter à tout contrôle permettant à l'administration de l'État membre de destination de s'assurer de la réception effective des marchandises et du paiement des droits d'accises dont elles sont passibles.

6. Les droits d'accises acquittés dans le premier État membre, visé au paragraphe 1, sont remboursés conformément à l'article 22 paragraphe 3» [4].

7. L'article 8 de la même directive dispose:

«Pour les produits acquis par les particuliers, pour leurs besoins propres et transportés par eux-mêmes, le principe régissant le marché intérieur dispose que les droits d'accises sont perçus dans l'État membre où les produits sont acquis.»

4 — Les autres paragraphes (7 à 9) dudit article 7 concernent des produits mis à la consommation dans un État membre et transportés vers un autre lieu de destination dans ce même État membre via le territoire d'un autre État membre. La présente procédure ne concerne pas une telle situation.

8. Aux termes de l'article 9, paragraphe 1, de la directive 92/12:

«Sans préjudice des articles 6, 7 et 8, l'accise devient exigible lorsque les produits mis à la consommation dans un État membre sont détenus à des fins commerciales dans un autre État membre.

Dans ce cas, l'accise est due dans l'État membre sur le territoire duquel les produits se trouvent et devient exigible auprès du détenteur des produits.»

9. L'article 9, paragraphe 2, de cette directive fournit des orientations permettant de déterminer si les marchandises sont destinées à des fins commerciales (par opposition à des fins privées).

10. L'article 10 de ladite directive concerne les produits soumis à accise «achetés par des personnes qui n'ont pas la qualité d'entrepositaire agréé, d'opérateur enregistré ou non enregistré et qui sont expédiés ou transportés directement ou indirectement par le vendeur ou pour son compte propre» (c'est-à-dire, essentiellement, les ventes à distance). Lorsque le transport a lieu entre différents États membres, les droits d'accises sont perçus dans l'État membre de destination. Lorsque les produits ont déjà été mis à la consommation dans le premier État membre, les droits d'accises sont remboursés conformément à l'article 22, paragraphe 4, de la même directive.

11. Le titre III de la directive 92/12/CEE s'intitule «Circulation» et comprend les articles 15 à 21. Ces articles énoncent les dispositions régissant le mouvement des produits soumis à accise en régime suspensif, entre entrepôts fiscaux ou d'un entrepôt fiscal à un opérateur autorisé à recevoir ces produits en régime suspensif. Ils prévoient en particulier les garanties, les contrôles et les documents, ainsi que la responsabilité et l'exigibilité en cas d'irrégularités. L'article 18, paragraphe 1, de cette directive prévoit notamment que «tout produit soumis à accis[e], circulant en régime de suspension entre les différents États membres [...] est accompagné d'un document établi par l'expéditeur».

12. L'article 22 de ladite directive dispose:

«1. Les produits soumis à accise et mis à la consommation peuvent, dans des cas appropriés et à la demande d'un opérateur dans l'exercice de sa profession, faire l'objet d'un remboursement de l'accise par les autorités fiscales de l'État membre où a lieu la mise à la consommation, lorsqu'ils ne sont pas destinés à être consommés dans cet État membre.

Toutefois, les États membres peuvent ne pas donner suite à cette demande de remboursement lorsqu'elle ne satisfait pas aux critères de régularité [5] qu'ils établissent.

2. Pour l'application du paragraphe 1, les dispositions suivantes sont applicables:

a) l'expéditeur doit introduire préalablement à l'expédition des marchandises une demande de remboursement auprès des autorités compétentes de son État membre et justifier que les droits d'accises ont été acquittés. Toutefois, les autorités compétentes ne peuvent refuser le remboursement pour la simple raison de non-présentation du document établi par ces mêmes autorités attestant du paiement initial;

b) la circulation des marchandises visées au point a) s'effectue conformément aux dispositions du titre III;

5 — Les termes inhabituels «correctness criteria» utilisés dans la version en langue anglaise semblent être une traduction de l'expression française «critères de régularité». Celle-ci n'est pas définie dans la directive 92/12.

c) l'expéditeur présente aux autorités compétentes de son État membre l'exemplaire de renvoi du document visé au point b) [6] dûment annoté par le destinataire qui doit être accompagné d'un document attestant de la prise en charge des droits d'accises dans l'État membre de consommation ou être muni d'une mention qui doit comporter:

— l'adresse du bureau concerné des autorités fiscales de l'État membre de destination,

— la date de l'acceptation de la déclaration par ce bureau ainsi que le numéro de référence ou d'enregistrement de cette déclaration;

d) les produits soumis à accise et mis à la consommation dans un État membre et à ce titre munis d'une marque fiscale ou d'une marque de reconnaissance de cet État membre peuvent faire l'objet d'un remboursement de l'accise due auprès des autorités fiscales de l'État membre qui a délivré ces marques fiscales ou de reconnaissance, pour autant que la destruction de ces marques soit constatée par les autorités fiscales de l'État membre qui les a délivrées.

3. Dans les cas visés à l'article 7, l'État membre de départ doit procéder au remboursement de l'accise qui a été acquittée à la seule condition que l'accise ait déjà été acquittée dans l'État membre de destination selon la procédure prévue à l'article 7 paragraphe 5.

Toutefois, les États membres peuvent ne pas donner suite à cette demande de remboursement lorsqu'elle ne satisfait pas aux critères de régularité qu'ils établissent.

4. Dans les cas visés à l'article 10, l'État membre de départ doit, à la demande du vendeur, procéder au remboursement de l'accise qu'il a acquittée lorsque le vendeur a suivi les procédures prévues à l'article 10 paragraphe 3.

Toutefois, les États membres peuvent ne pas donner suite à cette demande de remboursement lorsqu'elle ne satisfait pas aux critères de régularité qu'ils établissent.

Dans les cas où le vendeur a la qualité d'entrepositaire agréé, les États membres peuvent prévoir que la procédure de remboursement sera simplifiée.

5. Les autorités fiscales de chaque État membre déterminent les procédures et les modalités de contrôle applicables aux remboursements effectués sur leur propre territoire. Les États membres veillent à ce que le remboursement de l'accise n'excède pas le montant effectivement acquitté.»

6 — L'article 22, paragraphe 2, sous b), de ladite directive était initialement libellé en ce sens que «la circulation des marchandises visées au point a) s'effectue au moyen du document visé à l'article 18 paragraphe 1» (voir point 11 des présentes conclusions). Il semble que l'article 22, paragraphe 2, sous c), de cette directive n'ait jamais été modifié pour tenir compte de la modification du libellé dudit article 22, paragraphe 2, sous b).

II – La législation roumaine pertinente

13. Au titre VII du code fiscal roumain (ci-après le «code fiscal»), l'article 192[6], paragraphe 1, intitulé «Remboursement de l'accise pour les produits dont les droits d'accises ont été acquittés», prévoyait, dans sa version applicable au moment des faits du litige au principal:

«1. Un opérateur, dans l'exercice de sa profession, peut demander le remboursement de l'accise afférente aux produits soumis à accise ayant été mis à la consommation en Roumanie, lorsque ces produits sont destinés à être consommés dans un autre État membre, sous réserve de remplir les conditions suivantes:

a) avant l'expédition des marchandises, l'opérateur expéditeur doit introduire une demande de remboursement auprès de l'autorité fiscale compétente, en apportant la preuve du paiement des droits d'accises;

b) la livraison des produits dans l'État membre de destination est effectuée conformément aux dispositions de l'article 192[4] [7];

c) l'opérateur expéditeur doit présenter à l'autorité fiscale compétente la copie qui lui a été retournée du document prévu à l'article 192[5] [8], certifiée par le destinataire et accompagnée d'un document attestant que les droits d'accises ont été acquittés dans l'État membre de destination. L'opérateur expéditeur doit mentionner aussi l'adresse du bureau de l'autorité fiscale compétente de l'État membre de destination, la date à laquelle la déclaration du destinataire a été acceptée par l'autorité fiscale de l'État membre de destination, ainsi que le numéro d'enregistrement de cette déclaration».

14. Le point 18[4] des normes méthodologiques relatives à l'article 192[6], paragraphe 1, du code fiscal disposait à l'époque pertinente:

«1. L'opérateur expéditeur qui souhaite demander la restitution de l'accise pour des produits devant être expédiés en vue d'être consommés dans un autre État membre doit remettre, préalablement à l'expédition des produits, à l'autorité fiscale territoriale auprès de laquelle il est enregistré en tant que contribuable une demande de remboursement, selon le modèle figurant à l'annexe n° 11, et apporter la preuve du paiement des droits d'accises afférents à ces produits [9].

2. Après la réception des produits par le destinataire et le paiement des droits d'accises dans l'État membre de destination, l'opérateur expéditeur transmet les documents prévus à l'article 192[6], paragraphe 1, point c), du code fiscal [10] à l'autorité fiscale territoriale auprès de laquelle il est enregistré en tant que contribuable, en vue de la restitution de l'accise.

3. Les droits d'accises à restituer portent sur les quantités expédiées et effectivement réceptionnées.

4. Le remboursement des droits d'accises est effectué conformément aux dispositions du code de procédure fiscale.

7 — Essentiellement, cela signifie qu'ils font l'objet de certaines vérifications et déclarations, et qu'ils doivent être expédiés sous couvert d'un document d'accompagnement simplifié.

8 — Document visé à la note en bas de page 7 des présentes conclusions.

9 — Il s'agit de la version citée par la juridiction de renvoi, qui paraît avoir été introduite en 2008. La requérante au principal cite une version légèrement différente, qui paraît dater de 2006, selon laquelle «[l']opérateur expéditeur doit informer, préalablement à l'expédition des produits, l'autorité fiscale territoriale de son intention de demander le remboursement de l'accise pour les produits destinés à être expédiés en vue d'être consommés dans un autre État membre, et fournir la preuve du paiement de l'accise sur ces produits».

10 — À nouveau, la requérante au principal cite une version légèrement différente, selon laquelle «l'opérateur expéditeur doit soumettre la demande de restitution, selon le modèle figurant à l'annexe n° 11, à l'autorité fiscale locale. La demande de remboursement doit être accompagnée des documents visés par le code fiscal».

[...]»

15. L'information à fournir dans le formulaire dont le modèle figurait à l'annexe n° 11, visé au point 18[4], paragraphe 1, desdites normes méthodologiques comprenait la date de réception des produits, la quantité reçue, la date à laquelle les droits d'accises ont été payés dans l'État membre de destination et le numéro du document attestant ce paiement.

16. Dans le code de procédure fiscale visé audit point 18[4], paragraphe 4, l'article 135 établit la règle générale selon laquelle le droit d'un contribuable à demander compensation ou restitution de créances fiscales est prescrit après cinq ans à dater du 1er janvier suivant l'année dans laquelle le droit à compensation ou à restitution est né.

III – Les faits, la procédure au principal et les questions préjudicielles

17. SC Scandic Distilleries SA (ci-après «Scandic») est une société roumaine productrice de produits alcooliques distillés, qu'elle commercialise en Roumanie et dans d'autres États membres. En février, mars, mai, juin et juillet 2009, elle a mis à la consommation en Roumanie des produits alcooliques destinés à être consommés en République tchèque et elle a payé des droits d'accises de 203 060 RON (environ 45 000 euros) sur ces produits en Roumanie. Entre le mois de septembre 2009 et le mois de février 2010, Scandic a demandé à l'autorité fiscale roumaine concernée, conformément à l'article 22 de la directive 92/12/CEE et à l'article 192[6] du code fiscal, le remboursement de ce droit, les produits ayant été expédiés en République tchèque, où des droits d'accises avaient également été payés.

18. Dans chaque cas, Scandic a fourni l'information requise dans le modèle de formulaire. Elle a également déposé les documents certifiant l'exactitude de cette information.

19. Les demandes de remboursement ont toutes été déposées après l'arrivée des marchandises en République tchèque. Scandic a expliqué que l'information requise dans le modèle de formulaire comprenait la date de réception des produits et la quantité reçue. Elle ne pouvait pas fournir cette information ni les documents de preuve nécessaires avant l'expédition des marchandises. En outre, il ressortait clairement du formulaire que des demandes de remboursement devaient être déposées mensuellement, et non avant que les produits soumis à accise n'aient commencé à circuler dans l'État membre de destination. Même si cela impliquait un retard possible, Scandic souhaitait s'assurer d'éviter un refus faute de preuves suffisantes.

20. L'autorité fiscale roumaine n'a pas répondu aux trois demandes de remboursement ni à la notification adressée par Scandic le 7 mai 2010 comme préliminaire indispensable à l'engagement d'une procédure judiciaire.

21. Par conséquent, Scandic a engagé une procédure visant à voir condamner ladite autorité fiscale à rembourser l'accise d'un montant de 203 060 RON, augmentée des intérêts. Cette dernière a rétorqué que, bien que Scandic eût déposé tous les documents requis au titre de l'article 192[6] du code fiscal, elle n'avait pas demandé le remboursement préalablement à l'expédition des produits vers un autre État membre.

22. L'action de Scandic a été rejetée en première instance et elle est actuellement pendante en appel devant la Curtea de Apel Oradea – Secția A II-a Civilă, de Contencios Administrativ şi Fiscal, qui a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) Le refus des autorités fiscales roumaines de donner une suite favorable à une demande de restitution de l'accise est-il contraire au droit européen (articles 7 et 22 de la directive 92/12/CEE, ainsi que ses considérants), alors que:

a) le commerçant qui demande la restitution de l'accise a apporté la preuve qu'il remplit toutes les conditions techniques auxquelles la législation nationale subordonne l'admissibilité de la demande de restitution, et notamment celles qui concernent: (i) la preuve du paiement des droits d'accise en Roumanie et (ii) la preuve de l'expédition des produits soumis à accise dans un autre État membre;

b) il résulte des exigences de la législation fiscale roumaine (article 192^6 du code fiscal, point 18^4 des normes méthodologiques prévues par la décision du gouvernement roumain nº 44/2004 et annexe nº 11 au titre VII du code fiscal) [que] certains documents qui devaient accompagner la demande de restitution ne pouvaient être fournis qu'après la livraison des produits soumis à accise dans un autre État membre;

c) la législation fiscale roumaine (article 18^4, paragraphe 4 des normes méthodologiques, qui renvoie à l'article 135 du code de procédure fiscale) prévoit un délai de droit commun de 5 ans pour toute demande de restitution/remboursement?

2) L'article [22, paragraphe 2, sous a)] [11] de la directive nº 92/12/CEE doit-il être interprété en ce sens qu'un commerçant qui ne présente pas de demande de restitution de l'accise dans l'État membre où elle a été payée, avant la livraison des produits soumis à accise vers un autre État membre où les produits sont destinés à être consommés, perd son droit d'obtenir le remboursement de l'accise?

3) Dans l'hypothèse où la Cour répondrait par l'affirmative à la deuxième question, la perte du droit pour un commerçant d'obtenir la restitution de l'accise, dans le contexte d'une double imposition des mêmes produits soumis à accise (dans l'État membre où les produits soumis à accise ont été initialement mis à la consommation et dans l'État membre où ces produits sont destinés à être consommés), est-elle conforme au principe de neutralité fiscale?

4) Dans l'hypothèse où la Cour répondrait par l'affirmative à la deuxième question, le délai extrêmement court entre la date de paiement des droits d'accises pour les produits mis à la consommation dans un État membre et la date d'expédition des produits soumis à accise vers un autre État membre, où ils sont destinés à être consommés, peut-il être considéré comme étant conforme aux principes d'équivalence et d'effectivité? Le fait que le délai de droit commun pour demander la restitution/le remboursement d'un impôt, d'une taxe ou d'une contribution dans l'État membre en question soit nettement plus long a-t-il une incidence à cet égard?»

23. Des observations écrites ont été présentées par Scandic, par les gouvernements roumain, polonais et portugais ainsi que par la Commission. Aucune audience n'a été demandée ni tenue.

11 — La juridiction de renvoi mentionne l'article 22, paragraphe 1, sous a), de la directive 92/12/CEE 92/12/CEE qui n'existe pas. Il ressort clairement du contexte que c'est l'article 22, paragraphe 2, sous a), de cette directive qui est visé.

IV – Appréciation

24. Selon la Roumanie, la première question est irrecevable en ce qu'elle vise, en substance, à savoir si la directive 92/12/CEE permet à une autorité fiscale de rejeter une demande de remboursement alors que toutes les conditions prévues par la législation nationale sont remplies. Toutefois, la Roumanie observe ensuite que la question de droit que la juridiction nationale a souhaité poser par le biais de celle-ci se retrouve dans les autres questions préjudicielles. Dans ces circonstances, j'estime qu'il n'est pas nécessaire d'examiner la question de la recevabilité.

25. Je rejoins plutôt l'approche adoptée par la Commission ainsi que par les gouvernements polonais et portugais, selon laquelle les quatre questions devraient être examinées ensemble. En substance, il s'agit d'un problème unique. L'accise est payée dans un État membre sur des marchandises qui sont ensuite expédiées vers un autre État membre où elles sont destinées à la consommation et dans lequel une accise est également payée. L'expéditeur demande le remboursement de l'accise dans le premier État membre après que les marchandises sont arrivées, et après que l'accise a été payée, dans l'État membre de destination. La demande est rejetée au motif qu'elle n'a pas été introduite avant l'expédition des marchandises. Un tel rejet est-il conforme aux articles 7 et 22 de la directive 92/12/CEE – lus le cas échéant à la lumière des principes de l'Union de neutralité fiscale et, en particulier si, en général, une période beaucoup plus longue est prévue pour demander le remboursement de droits, d'équivalence et d'effectivité?

26. À cette question, la Roumanie, la République de Pologne et la République portugaise proposent une réponse affirmative, et Scandic ainsi que la Commission une réponse négative. Deux approches différentes sous-tendent leurs motivations détaillées. La première concerne la prévention de la fraude, la seconde a trait à la prévention de la double imposition (c'est-à-dire la garantie de la neutralité fiscale au sens où cette expression est utilisée par la juridiction de renvoi).

27. Je tiens à souligner que lesdits objectifs sont l'un et l'autre fondamentaux pour l'application correcte de la directive 92/12. Par ailleurs, ils ne sont pas, en principe, contradictoires. Ces objectifs ont en commun le souci d'assurer que chaque contribuable ne paie, et que le Trésor public de chaque État membre ne perçoive, ni plus ni moins que ce qui est dû dans un marché unique. Par conséquent, non seulement il devrait être possible d'interpréter ladite directive (et toute législation nationale la mettant correctement en œuvre) de telle manière que la réalisation de ces deux objectifs soit assurée, mais, en outre, une telle interprétation doit à mon sens être préférée, autant que possible, à toute autre qui favoriserait un objectif au détriment de l'autre.

28. En ce qui concerne plus spécifiquement le libellé de la directive 92/12, ces trois États membres soulignent les conditions prévues à l'article 22, paragraphe 2, de celle-ci, et en particulier celle visée à la première phrase, sous a), dudit paragraphe, selon lequel «l'expéditeur doit introduire préalablement à l'expédition des marchandises une demande de remboursement auprès des autorités compétentes de son État membre et justifier que les droits d'accises ont été acquittés». Il est tenu pour acquis dans leurs observations, ainsi que dans celles de Scandic, que cette exigence [qui paraît avoir été transposée presque littéralement dans l'article 192[6], paragraphe 1, sous a), du code fiscal] s'applique nécessairement aux opérations en cause dans la procédure au principal.

29. Cependant, la Commission fonde ses arguments sur une analyse différente de l'article 22 de la directive 92/12. Selon elle, l'article 22, paragraphe 2, de cette directive ne vise que la circulation des produits soumis à accise en suspension de droits d'accises. Lorsque des produits dont les droits ont été acquittés sont transportés entre États membres, le remboursement est régi par l'article 22, paragraphe 3, de ladite directive. La Commission observe qu'il paraît clair que les produits en cause dans la procédure au principal n'ont pas été transportés en suspension de droits d'accises. Par conséquent, les dispositions applicables sont celles des articles 22, paragraphe 3, et 7, paragraphe 5, de la directive 92/12/CEE et non celles de l'article 22, paragraphe 2, de celle-ci.

30. Tout d'abord, il faut reconnaître que l'analyse de la Commission n'est pas celle qui paraît la plus évidente au regard de la structure et du libellé de l'article 22 de la directive 92/12. Son paragraphe 1, selon son libellé, paraît s'appliquer à toutes les situations dans lesquelles des marchandises soumises à accise ont été mises à la consommation dans un État membre sans être destinées à la consommation dans celui-ci, et où il est approprié de rembourser l'accise payée dans cet État. Ensuite, le paragraphe 2 de cet article établit des dispositions applicables «[p]our l'application du paragraphe 1». Les paragraphes 3 et 4 dudit article ne paraissent pas déroger au paragraphe 2, ni viser des situations non couvertes par le paragraphe 1. Ils semblent plutôt ajouter, pour les deux sous-catégories de la catégorie générale de l'article 22, paragraphe 1, de la directive 92/12, à savoir les cas visés respectivement à l'article 7 et à l'article 10 de cette dernière, des conditions supplémentaires à celles prévues dans ces articles.

31. Néanmoins, il me semble que, après un examen attentif dudit libellé, l'analyse de la Commission est la seule permettant une interprétation correcte et viable de la directive 92/12.

32. Les marchandises soumises à accise, même si elles sont détenues à des fins commerciales, ne peuvent pas toujours être transportées entre les États membres en suspension de droits. Seuls des entrepositaires agréés peuvent expédier des marchandises sous ce régime et seuls des entrepositaires agréés ou des opérateurs enregistrés ou non enregistrés peuvent les recevoir. Il se peut fort bien que, en fonction d'exigences commerciales, des marchandises pour lesquelles les droits d'accises ont été payés dans un État membre doivent ensuite être transportées à des fins commerciales dans un autre État membre. Il est clair, en outre, que le remboursement des droits d'accises déjà payés dans l'État membre d'expédition ne se limite pas aux régimes suspensifs. Cependant, l'article 22, paragraphe 2, de la directive 92/12/CEE exige que le transport des marchandises s'effectue conformément aux dispositions du titre III de celle-ci et, par conséquent, en suspension de droits. Le remboursement dans d'autres situations – comme le transport de marchandises dont les droits ont été acquittés – ne saurait donc être régi par cette disposition.

33. L'article 22, paragraphe 3, de la directive 92/12/CEE concerne le remboursement dans les cas visés à l'article 7 de cette directive. Celui-ci ne mentionne pas les régimes suspensifs (il concerne les marchandises dont les droits ont été acquittés) et ses paragraphes 5 et 6 décrivent une procédure selon laquelle le remboursement ne peut avoir lieu qu'une fois que l'accise a déjà été acquittée dans l'État membre de destination [12]. Pour que cela soit possible, les marchandises doivent donc avoir été transportées après acquittement des droits et – à l'opposé de toute suspension de droits – il doit y avoir une période, si courte soit-elle, durant laquelle les droits ont été acquittés dans les deux États membres. L'article 22, paragraphe 4, de ladite directive concerne le remboursement dans les cas visés à l'article 10 de celle-ci, dans lesquels le destinataire n'est ni un entrepositaire agréé ni un opérateur enregistré ou non enregistré. Ces cas ne sauraient, par définition, comporter un régime de suspension.

34. À l'opposé, l'article 22, paragraphe 1, et l'article 22, paragraphe 5, de la directive 92/12/CEE sont d'application générale et ne concernent pas restrictivement l'une ou l'autre des situations spécifiques visées à l'article 22, paragraphes 2, 3 et 4, de cette directive.

35. Par conséquent, je suis d'avis que, à l'article 22 de la directive 92/12:

— le paragraphe 1 introduit l'ensemble de l'article et vise de manière générale tous les cas où des marchandises soumises à accise ont été mises à la consommation dans un État membre sans être destinées à y être consommées et où il est approprié de rembourser les droits acquittés dans cet État [13];

12 — Voir, également, arrêt du 23 novembre 2006, Joustra (C-5/05, Rec. p. I-11075, point 52).

13 — C'est-à-dire dans tous les cas où les droits sont ensuite acquittés dans l'État membre dans lequel les marchandises sont destinées à la consommation et finalement mises à la consommation – excluant dès lors les cas où les marchandises sont acquises par des particuliers pour leur propre usage et transportées par eux. Dans ces cas, l'accise n'est imposée que dans l'État membre d'acquisition.

— le paragraphe 2, nonobstant son libellé faisant référence au paragraphe 1, ne concerne en fait que les cas impliquant un mouvement de marchandises soumises à accise en suspension de droits, puisqu'il exige que le transport des marchandises s'effectue conformément aux dispositions du titre III;

— le paragraphe 3 concerne spécifiquement les cas couverts par le paragraphe 1 et visés à l'article 7, c'est-à-dire ceux qui n'impliquent pas une circulation en suspension de droits, mais en excluant ceux visés à l'article 10;

— le paragraphe 4 concerne spécifiquement les cas couverts par le paragraphe 1 et visés à l'article 10, c'est-à-dire les marchandises soumises à accise achetées par des personnes qui n'ont pas la qualité d'entrepositaire agréé ou d'opérateur enregistré ou non enregistré et qui sont expédiées ou transportées directement ou indirectement par le vendeur ou pour son compte;

— le paragraphe 5 est à nouveau une disposition générale portant sur toutes les situations régies par l'ensemble de l'article 22.

36. Dans ces circonstances, et étant donné que, dans la situation décrite dans la demande de décision préjudicielle, il ne s'agit pas de marchandises ayant été transportées en suspension de droits, les conditions prévues à l'article 22, paragraphe 2, de la directive 92/12/CEE ne devraient pas s'appliquer au remboursement demandé dans la procédure au principal. La juridiction nationale devra déterminer s'il convient d'appliquer l'article 22, paragraphe 3, ou l'article 22, paragraphe 4, de cette directive. Il semble, au vu des documents produits par Scandic avec ses observations, que le destinataire en République tchèque était un opérateur et donc que le cas n'est probablement pas de nature à relever de l'article 10 ou, par conséquent, de l'article 22, paragraphe 4, de ladite directive. Reste donc l'article 22, paragraphe 3, de celle-ci.

37. L'article 22, paragraphe 3, de la directive 92/12/CEE prévoit le remboursement de l'accise acquittée dans l'État membre d'expédition à la seule condition que l'accise ait déjà été acquittée dans l'État membre de destination selon la procédure prévue à l'article 7, paragraphe 5, de cette directive. Cette procédure requiert que la personne débitrice des droits dans ce dernier État membre, premièrement, effectue, préalablement à l'expédition des marchandises, une déclaration auprès des autorités fiscales de cet État membre et garantisse le paiement des droits d'accises, deuxièmement, acquitte lesdits droits d'accises selon les modalités prévues par l'État membre concerné et, troisièmement, se prête à tout contrôle permettant à l'administration de cet État membre de s'assurer de la réception effective des marchandises et du paiement des droits d'accises dont elles sont passibles. Elle n'exige pas que la personne qui a acquitté les droits dans l'État membre d'expédition en demande le remboursement préalablement à l'expédition des marchandises. Au contraire, il semblerait à première vue plus logique que l'opérateur n'introduise sa demande de remboursement qu'une fois qu'il est en mesure de prouver aux autorités administratives de l'État membre d'expédition que les droits applicables ont bien été payés dans l'État membre de destination.

38. L'article 22, paragraphe 3, de la directive 92/12/CEE peut-il néanmoins être lu en ce sens qu'il autorise les États membres à exiger des opérateurs qu'ils demandent le remboursement préalablement à l'expédition des marchandises? Il leur permet certainement de rejeter les demandes de remboursement qui ne satisfont pas «aux critères de régularité qu'ils établissent». De plus, le même article 22, paragraphe 5, prévoit que les États membres «déterminent les procédures et les modalités de contrôle applicables aux remboursements effectués sur leur propre territoire».

39. À mon sens, rien dans l'article 7 ni dans l'article 22, paragraphe 3, de la directive 92/12/CEE n'empêche spécifiquement un État membre d'instaurer, dans les cas où ces dispositions sont applicables, une procédure imposant que la demande initiale de remboursement soit introduite préalablement à l'expédition des marchandises. À ce stade, cependant, la demande doit être nécessairement de nature préliminaire ou provisionnelle. Dans les cas visés auxdits articles 7 et 22,

paragraphe 3, le remboursement ne saurait avoir lieu avant que la réception des marchandises et le paiement des droits d'accises dans l'État membre de destination ne soient établis. Ce n'est que lorsque ces conditions supplémentaires sont remplies que la demande peut devenir définitive et que l'autorité fiscale de l'État membre d'expédition peut se prononcer sur celle-ci. Et, de toute évidence, cela ne sera le cas qu'une fois que les marchandises en question auront été expédiées.

40. Il semble, au vu des observations de la Roumanie en l'espèce, que les autorités roumaines interprètent leur législation nationale comme une procédure en deux étapes. Scandic semble l'avoir interprétée d'une autre manière, considérant qu'une demande complète ne pouvait être introduite qu'à la deuxième étape et qu'une demande incomplète introduite avant l'expédition des marchandises n'aurait probablement pas été enregistrée par l'autorité fiscale [14]. La Cour ne peut évidemment pas juger quelle interprétation est correcte, mais il me semble que ni l'une ni l'autre ne serait contraire aux articles 7 et 22 de la directive 92/12/CEE – pour autant, évidemment, d'une part, que la demande est traitée comme valide une fois qu'elle est complète et, d'autre part, que les dispositions pertinentes sont suffisamment claires pour assurer que la procédure appliquée, quelle qu'elle soit, répond aux exigences de sécurité juridique.

41. Cependant, la difficulté en l'espèce ne se trouve pas tant dans la procédure d'introduction d'une demande comme telle que dans le rejet d'une demande qui, bien que complète en substance à tous égards, ne respectait pas formellement cette procédure. Un tel rejet peut-il être justifié sur le fondement du non-respect des «critères de régularité» établis par l'État membre?

42. Je considère avec la Commission que, en l'espèce, un tel résultat serait disproportionné et contraire aux dispositions de la directive 92/12/CEE dans son ensemble. Les «critères de régularité», établis par un État membre, quels qu'ils soient, doivent viser à assurer que l'esprit de la directive est respecté, en particulier au regard du principe de neutralité fiscale et de la prévention de la fraude ou de l'évasion fiscales.

43. Dans ses observations, la Roumanie affirme que les «critères de régularité» pertinents comprennent toutes les dispositions de l'article 192^{6} du code fiscal et du point 18^{4} des normes méthodologiques relatives audit article, paragraphe 1.

44. Je ne peux toutefois pas partager l'opinion selon laquelle toutes ces dispositions – qui, conformément à l'article 22, paragraphe 5, de la directive 92/12, définissent la procédure de demande de remboursement – constitueraient des «critères de régularité» au sens dudit article 22, paragraphe 3. Il convient de faire une distinction entre le non-respect de règles de procédure imposées pour des raisons d'opportunité administrative, qui peut certes donner lieu à une sanction proportionnée, et le non-respect des «critères de régularité», qui peut entraîner le rejet de la demande de remboursement. Ce rejet, en ce qu'il correspond à une exception à l'obligation pour l'État membre de rembourser l'accise conformément aux articles 7, paragraphe 6, et 22, paragraphe 3, de la directive 92/12, ne peut être justifié que lorsqu'il existe un risque plausible que celle-ci ne sera pas correctement perçue en fin de compte. Ce risque n'apparaît pas lorsqu'un expéditeur a rempli toutes les conditions des articles 7, paragraphe 5, et 22, paragraphe 3, de ladite directive. Une condition exigeant le dépôt préalable d'une demande provisionnelle de remboursement peut se justifier pour des raisons administratives, mais le non-respect de celle-ci ne saurait, en soi, justifier un refus de remboursement.

14 — Voir point 19 des présentes conclusions. Scandic prétend qu'il ressort clairement du modèle de formulaire de demande de remboursement qu'une telle demande ne saurait être introduite avant que les produits soumis à accise n'aient été mis en circulation dans l'État membre de destination.

45. J'ajoute que tant les règles de procédure que les critères de régularité doivent être suffisamment clairement définis pour répondre aux exigences de la sécurité juridique. Si les règles de procédure sont opaques ou ambiguës, il n'est pas approprié de pénaliser un opérateur pour ne pas avoir respecté les critères de régularité, s'il en a respecté la substance. Et une telle erreur procédurale justifie encore moins un refus de remboursement.

46. Les considérations qui précèdent sont à mon sens suffisantes pour répondre de manière satisfaisante aux questions préjudicielles. Cependant, la juridiction de renvoi mentionne également les principes d'équivalence et d'effectivité, et je les examinerai brièvement.

47. La Cour a constamment jugé que, en l'absence de réglementation de l'Union pertinente, il appartient à chaque État membre d'établir les modalités procédurales visant à assurer la sauvegarde des droits que les justiciables tirent du droit de l'Union, à condition toutefois qu'elles ne soient pas moins favorables que celles régissant des situations similaires de nature interne (principe d'équivalence) et qu'elles ne rendent pas impossible en pratique ou excessivement difficile l'exercice des droits conférés par l'ordre juridique de l'Union (principe d'effectivité) [15].

48. En ce qui concerne le principe d'équivalence, la Roumanie affirme dans ses observations que le délai de prescription de droit commun de cinq ans prévu à l'article 135 du code de procédure fiscale s'applique à la finalisation (y compris la présentation de tous les documents justificatifs) de toute demande au sens du droit national et du droit de l'Union, mais que d'autres délais de procédure, spécifiques à chacune des taxes, peuvent s'appliquer pour l'introduction de la demande initiale dans l'une ou l'autre catégorie. Scandic – qui paraît considérer qu'elle n'aurait pas été autorisée à compléter sa demande ultérieurement – souligne que, dans les transactions commerciales, le succès est souvent lié à la capacité de conclure une transaction et d'expédier les marchandises rapidement. Le fait de devoir introduire une demande de remboursement des droits d'accises préalablement à l'expédition des marchandises peut constituer une entrave. Scandic observe qu'il n'y a pas d'équivalent en matière, par exemple, de taxe sur la valeur ajoutée, la taxe comparable la plus proche. Aucune autre précision n'a été fournie à la Cour. Il appartient donc à la juridiction nationale de déterminer si, en particulier en ce qui concerne les délais, les règles relatives aux demandes de remboursement de droits d'accises, dont le droit est tiré du droit de l'Union, sont en fait moins favorables que celles applicables aux demandes de remboursement de taxes purement nationales, basées exclusivement sur le droit national. Si c'est le cas, le principe d'équivalence aura été méconnu.

49. En ce qui concerne le principe d'effectivité, il me semble que le respect d'une procédure en deux étapes clairement définies dans la législation nationale n'est pas en soi de nature à donner lieu à trop de difficultés, pour autant, d'une part, qu'une demande pro forma initiale puisse être présentée sans trop de difficulté dans l'intervalle éventuellement bref entre la réception d'une commande de marchandises qui ont déjà été mises à la consommation et l'expédition subséquente de celles-ci vers un autre État membre et, d'autre part, que tous les documents justificatifs pertinents puissent être fournis ultérieurement. Si ces conditions sont remplies, même si le non-respect du délai pour la demande initiale devait entraîner la perte du droit au remboursement consacré par le droit de l'Union, la procédure ne paraîtrait pas de nature à rendre l'exercice de ce droit pratiquement impossible ou excessivement difficile. Si toutefois la procédure en question devait mener à un refus systématique du remboursement chaque fois qu'une demande n'a pas été introduite préalablement à l'expédition des marchandises et accompagnée de documents qui ne pouvaient pas être obtenus avant leur arrivée à destination, ou si le délai requis pour accomplir les formalités nécessaires à l'introduction d'une demande préliminaire de remboursement était si long qu'il empêcherait l'expédition rapide des marchandises commandées, alors de toute évidence il deviendrait pratiquement impossible ou excessivement difficile d'exercer le droit au remboursement. L'interprétation correcte de la législation nationale appartient ici encore à la juridiction nationale.

15 — Voir, récemment, arrêt du 18 octobre 2012, Pelati (C-603/10, point 23 et jurisprudence citée).

V – Conclusion

50. Eu égard aux considérations qui précèdent, j'estime que la Cour devrait répondre comme suit aux questions préjudicielles déférées par la Curtea de Apel Oradea – Secția A II-a Civilă, de Contencios Administrativ și Fiscal:

Dans les cas où des droits d'accises sont payés dans un État membre, sur des marchandises qui sont ensuite expédiées vers un autre État membre où elles sont destinées à la consommation, sans suspension de droits et dans des circonstances autres que celles visées à l'article 10 de 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, lorsque les droits d'accises sont également payés dans l'État membre de destination et lorsque les conditions de l'article 7, paragraphes 4 et 5, de cette directive sont remplies, le refus par l'autorité fiscale de l'État membre d'expédition de rembourser l'accise payée dans cet État au seul motif que la demande n'a pas été présentée préalablement à l'expédition des marchandises est incompatible avec ladite directive et en particulier ses articles 7 et 22.