CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M. DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER
présentées le 25 mai 2005 [1]

I — Introduction

1. La présente question préjudicielle concerne une marchandise expédiée dans un pays tiers, sur laquelle les droits de douane et les droits à l'importation correspondants ont été prélevés, qui, après avoir fait l'objet d'une transformation irréversible, a été réintroduite peu de temps après dans la Communauté, après remboursement de ces taxes; par la question on cherche à savoir s'il s'agissait d'une véritable «importation» dans le pays tiers, au sens de l'article 17, paragraphe 3, du règlement (CEE) nº 3665/87 [2] et si, partant, cela ouvre le droit à une restitution à l'exportation.

2. La référence jurisprudentielle la plus récente est l'arrêt du 17 octobre 2000, Roquette Frères [3]. Cependant, comme je l'explique plus loin, ce précédent n'est pas applicable au cas d'espèce.

II — Les faits et la procédure au principal

3. Par décision du 1er février 1996, l'organisme chargé de la gestion des paiements effectués au titre du Fonds européen d'orientation et de garantie agricole (FEOGA) en Allemagne, le Hauptzollamt Hamburg-Jonas, partie défenderesse dans la procédure au principal, a fait droit à la demande d'Eichsfelder Schlachtbetrieb GmbH (ci-après «Eichsfelder»), société qui opère dans la fabrication de viandes et qui est la partie demanderesse dans la procédure au principal, tendant à obtenir une restitution différenciée à l'exportation pour un montant de 36 653,23 DEM (équivalant à 18 740,50 euros), à la suite de l'expédition en Pologne, à l'époque pays tiers, de 20 135 kg de viande bovine désossée.

4. Comme preuve de la mise en libre pratique de la marchandise dans le pays de

1 — Langue originale: l'espagnol.

2 — Règlement de la Commission, du 27 novembre 1987, portant modalités communes d'application du régime des restitutions à l'exportation pour les produits agricoles (JO L 351, p. 1), dans la version découlant du règlement (CE) nº 1384/95 de la Commission, du 19 juin 1995, modifiant le règlement nº 3665/87 en ce qui concerne notamment les adaptations nécessaires à la mise en œuvre de l'accord agricole du cycle d'Uruguay (JO L 134, p. 14).

3 — C-114/99, Rec. p. I-8823.

destination, la demanderesse a présenté, conformément aux dispositions combinées des articles 16, paragraphe 1, ainsi que 18, paragraphe 1, sous a), du règlement nº 3665/87, une copie certifiée conforme du document douanier du 30 décembre 1995 attestant qu'elle avait précédemment vendu la viande exportée à la société Appelt GmbH ayant son siège social à Cottbus (Allemagne).

5. Dans le cadre des enquêtes diligentées par le service d'inspection compétent, le Zollfahndungsamt Hannover, les faits suivants ont été établis:

En Pologne, la viande bovine a été transformée en roulades en faisant cuire ensemble une tranche de viande, une à deux tranches de lard, des oignons, des cornichons et de la moutarde. Ces roulades ont été réintroduites en Allemagne et des droits normaux ont été perçus lors de leur importation dans la Communauté, sur la base d'un contrat conclu le 3 octobre 1995 entre Appelt GmbH (importateur) et deux autres associés polonais.

Conformément à l'article 3, paragraphe 6, de ce contrat, l'un desdits associés a demandé, le 7 février 1996, le remboursement des droits de douane versés, en joignant à sa demande un avis de liquidation ainsi que le document d'exportation correspondant.

Le bureau des douanes de Torun (Pologne) a fait droit au remboursement des droits à l'importation.

6. Le 27 octobre 1999, le Hauptzollamt a exigé le remboursement de la restitution à l'exportation qui avait été antérieurement accordée, au motif qu'il ressortissait des enquêtes diligentées par les autorités policières polonaises que la marchandise faisant l'objet du présent litige avait été expédiée en Allemagne après que la transformation prévue dans le contrat précité a eu lieu.

7. La demanderesse a introduit une réclamation contre cette décision par lettre du 19 novembre 1999, que le Hauptzollamt a rejetée comme non fondée par sa décision du 21 octobre 2002.

8. C'est contre cette dernière décision qu'est dirigé le recours constitutif du litige au principal, recours formé le 26 novembre 2002 devant la juridiction de renvoi.

III — La question préjudicielle

9. Dans ces circonstances, le Finanzgericht Hamburg a décidé de suspendre la procédure

entamée dans le cadre du recours dont elle est saisie et de déférer à la Cour, au titre de l'article 234, troisième alinéa, CE, la question préjudicielle suivante:

«L'article 17, paragraphe 3, du règlement (CEE) n° 3665/87 dans la version du règlement (CE) n° 1384/95 doit-il être interprété en ce sens qu'un produit est considéré comme importé lorsque, après sa mise en libre pratique dans un pays tiers, il est soumis à une transformation ou une ouvraison substantielle au sens de l'article 24 du règlement (CE) n° 2913/92 et qu'il est ensuite réexporté dans la Communauté avec rembours et paiement des droits de douane normaux à l'importation?»

IV — La réglementation communautaire concernée

10. L'article 5, paragraphe 1, du règlement n° 3665/87 dispose:

«1. Le paiement de la restitution différenciée ou non différenciée est subordonné, en sus de la condition que le produit ait quitté le territoire douanier de la Communauté, à la condition que le produit ait été, sauf s'il a péri en cours de transport par suite d'un cas de force majeure, importé dans un pays tiers et, le cas échéant, dans un pays tiers déterminé dans les douze mois suivant la date d'acceptation de la déclaration d'exportation:

a) lorsque des doutes sérieux existent quant à la destination réelle du produit

ou

b) lorsque le produit est susceptible d'être réintroduit dans la Communauté par suite de la différence entre le montant de la restitution applicable au produit exporté et le montant des droits à l'importation applicables à un produit identique à la date d'acceptation de la déclaration d'exportation.

[...]

En outre, les services compétents des États membres peuvent exiger des preuves supplémentaires de nature à démontrer à la satisfaction des autorités compétentes que le produit a été effectivement mis en l'état, sur le marché du pays tiers d'importation.»

11. Aux termes de l'article 16 du règlement nº 3665/87:

«1. Dans le cas de différenciation du taux de la restitution selon la destination, le paiement de la restitution est subordonné aux conditions supplémentaires définies aux articles 17 et 18.»

12. Conformément à l'article 17 du règlement nº 3665/87:

«1. Le produit doit avoir été importé en l'état dans le pays tiers ou dans l'un des pays tiers pour lequel la restitution est prévue dans les douze mois suivant la date d'acceptation de la déclaration d'exportation; toutefois, des délais supplémentaires peuvent être accordés dans les conditions prévues à l'article 47.

[...]

3. Le produit est considéré comme importé lorsque les formalités douanières de mise à la consommation dans le pays tiers ont été accomplies.»

13. L'article 18 du règlement nº 3665/87 réglemente de façon détaillée la façon dont peut être apportée la preuve de l'accomplissement des formalités douanières.

14. L'article 11, paragraphe 3, première phrase, du règlement nº 3665/87 précise que, en cas de paiement indu d'une restitution, le bénéficiaire est tenu de rembourser les montants indûment reçus — en ce compris toute sanction applicable conformément au paragraphe 1, premier alinéa — augmentés des intérêts calculés en fonction du temps qui s'est écoulé entre le paiement et le remboursement.

V — La procédure devant la Cour

15. La question préjudicielle a été reçue au greffe de la Cour le 9 décembre 2003. Outre Eichsfelder et le Hauptzollamt, la Commission des Communautés européennes est partie à la procédure.

16. L'affaire a été attribuée à la troisième chambre de la Cour. Une audience publique a été tenue le 17 mars 2005, en présence d'Eichsfelder et de la Commission.

VI — Examen de la question

A — *Observations des parties*

1) Eichsfelder

17. La requérante dans la procédure au principal propose d'interpréter l'article 17, paragraphe 3, du règlement n° 3665/87 en ce sens qu'un produit doit être considéré comme commercialisé et importé dans le pays de destination dès lors que, postérieurement à sa mise en libre pratique, il a subi dans ce pays une transformation ou une ouvraison substantielle aux fins de l'article 24 du règlement (CEE) n° 2913/92 du Conseil, du 12 octobre 1992, établissant le code des douanes communautaire [4].

18. Dans le cas où il est procédé à cette transformation substantielle dans un État tiers, la question de savoir sous quel régime douanier la transformation est intervenue (mise en libre pratique ou perfectionnement actif) serait même, aux fins du droit au rembours, dénuée d'importance. Même si la viande bovine a été assaisonnée pour l'élaboration de roulades et a ensuite été exportée en Allemagne dans le cadre d'un régime de perfectionnement actif sous la forme du système du rembours, ce droit à restitution devrait exister.

19. Le remboursement ultérieur des droits à l'importation versés aux autorités polonaises n'aurait aucune incidence sur la qualification initiale de l'importation. Soutenir la thèse contraire engendrerait des conséquences insupportables pour le bénéficiaire de la restitution qui devrait courir le risque que, a posteriori, en raison d'événements étrangers à sa volonté, il soit considéré que l'exportation n'a pas eu lieu.

20. Au cours de l'audience, Eichsfelder a fait valoir qu'il était peu probable que les roulades importées en Allemagne aient été cuisinées avec la viande bovine qu'elle avait exportée, car il n'avait pas été procédé, dans l'unité de fabrication en Pologne, à une identification douanière de la marchandise. En outre, elle réfute également que les droits à l'importation polonais sur la viande bovine aient été remboursés.

2) Le Hauptzollamt

21. L'organisme défendeur fait valoir qu'il ressort des circonstances de l'espèce au

4 — JO L 302, p. 1.

principal, notamment des termes du contrat du 3 octobre 1995, que les parties impliquées ont procédé de manière abusive, et se sont rendues coupables de fraude, en créant artificiellement les conditions pour l'obtention d'un avantage. Sans accuser Eichsfelder d'être au courant des détails de l'opération, le Hauptzollamt souligne que les agissements frauduleux d'un tiers dans le cadre d'une demande de restitution à l'exportation doivent être considérés comme un risque commercial normal. Le bénéficiaire ne saurait arguer de sa bonne foi, mais il aurait dû s'assurer, par des mesures contractuelles, que la marchandise ne serait pas frauduleusement détournée de sa destination.

22. À titre général, le Haupstzollamt considère que le droit à une restitution différenciée est subordonné aux formalités de mise en libre pratique dans un pays tiers, parmi lesquelles figure le paiement des droits à l'importation dus, dont le rembours aurait pour effet de priver la restitution de son fondement juridique, dans la mesure où l'exportateur n'aurait pas accédé au marché désigné dans des conditions normales.

23. Il ressort également de la décision de renvoi que, pour le Hauptzollamt, l'identité de la marchandise et le remboursement des droits de douane sont prouvés par des documents écrits. En l'espèce, il serait évident que la modalité utilisée consistant en une mise en libre pratique et un remboursement postérieur des droits après transformation de la marchandise n'a manifestement été choisie qu'en vue d'obtenir la restitution à l'exportation et ne constitue pas, par conséquent, une transaction commerciale normale.

3) La Commission

24. La Commission explique que, depuis 1998, elle a informé le ministère des Finances allemand de sa position qui coïncide avec celle du Haupstzollamt. D'après la Commission, la viande bovine aurait fait l'objet d'une transformation sous un régime de perfectionnement assorti d'un rembours des droits à l'importation, préalablement à sa réintroduction dans la Communauté. Ce rembours, effectué par les services polonais compétents, démontrerait que l'importation de la marchandise n'a pas eu lieu en conformité avec les formalités douanières. Il en résulterait qu'il n'y a pas eu de mise en libre pratique, ce qui enlève à la restitution sa base juridique.

25. Ensuite, la Commission précise les conditions auxquelles la transformation substantielle d'un produit doit répondre pour qu'elle ait une incidence sur la qualification douanière.

4. La position de la juridiction de renvoi

26. Le Finanzgericht Hamburg doute que, sous l'angle du droit communautaire, le cas d'espèce s'oppose à la fiction de commercialisation établie à l'article 17, paragraphe 3, du règlement nº 3665/87, et que la demanderesse soit tenue de rembourser la restitution à l'importation perçue, en vertu de l'article 11, paragraphe 3, première phrase.

principal relèvent du champ d'application de l'article 17, paragraphe 3, du règlement nº 3665/87, tel que modifié par le règlement nº 1384/95. Conformément à cette disposition, un produit est considéré comme «importé», aux fins de l'ouverture du droit au paiement d'une restitution, lorsque «les formalités douanières de mise à la consommation dans le pays tiers ont été accomplies». Par «pays tiers», on entend celui qui a été désigné comme pays de destination, étant donné qu'il s'agit d'une disposition relative au régime des restitutions différenciées, c'est-à-dire calculées en fonction du pays d'exportation.

B — *Appréciation au fond*

27. À titre liminaire, je tiens à souligner que, au cours de l'audience, la défense d'Eichsfelder a formulé des arguments de nature factuelle qui ne concordent pas avec les données de fait sur lesquelles se fonde l'ordonnance du Finanzgericht [5]. Dans la mesure où, dans le cadre de la coopération instaurée par l'article 234 CE, il appartient à la juridiction nationale de déterminer les faits, je débute l'examen sur la base des constatations formulées dans la décision de renvoi en tant qu'éléments établis.

28. Il y a lieu d'analyser le contenu de la question posée, qui vise à discerner si les faits tels qu'ils ont été exposés dans le litige au

29. Concrètement, il est cherché à savoir si la présomption établie par l'article 17, paragraphe 3, du règlement nº 3665/87 s'applique à une marchandise qui:

a) a été mise en libre pratique dans un pays tiers;

b) a fait l'objet d'une transformation ou d'une ouvraison substantielle;

c) a été introduite à nouveau dans la Communauté après rembours des taxes à l'importation acquittées.

5 — Voir point 20 ci-dessus.

30. Je reconnais que les arguments formulés tant par Eichsfelder et, en partie, par le juge de renvoi lui-même, plaidant en faveur de l'application susvisée, que ceux avancés en sens contraire par le Hauptzollamt et par la Commission s'avèrent convaincants.

Par ailleurs, si l'on veut pondérer tous les arguments, il apparaît indispensable de s'écarter de certaines des qualifications juridiques adoptées par le juge de renvoi. En particulier, il existe une controverse légitime sur le fait de savoir si la marchandise a été mise en libre pratique ou si, à tout le moins, l'expédition revêtait un caractère définitif.

31. Selon l'organisme chargé de l'administration des douanes en Allemagne, le défaut de mise à la consommation dans le pays tiers constitue un usage frauduleux du système des restitutions, en vertu de l'article 4, paragraphe 3, du règlement (CE, Euratom) nº 2988/95 du Conseil, du 18 décembre 1995, relatif à la protection des intérêts financiers des Communautés européennes [6]. Il ajoute que la notion de «fraude» dans ce contexte est à rapprocher de celle d'irrégularité commise dans le but d'obtenir artificiellement un avantage et non de celle applicable en matière pénale.

32. La Commission qualifie la situation envisagée en l'espèce dans la procédure au principal d'abus de droit, à la lumière de l'article 17 du règlement nº 3665/87 et non pas au regard de l'article 5, paragraphe 1. Les faits litigieux seraient constitutifs d'abus dans la mesure où les intéressés auraient agi de concert pour occulter l'existence d'une opération de perfectionnement passif et pour bénéficier ainsi d'une restitution différenciée à l'exportation. Elle cite, à l'appui de sa thèse, l'arrêt du 14 décembre 2000, Emsland-Stärke [7].

33. Il convient de partir de la constatation, figurant dans la décision de renvoi, selon laquelle la demanderesse a présenté, conformément aux dispositions combinées des articles 16, paragraphe 1, ainsi que 18, paragraphe 1, sous a), du règlement nº 3665/87, une copie certifiée conforme du document douanier d'importation. En principe, la marchandise était considérée comme importée au sens de l'article 17, paragraphe 3.

34. Cependant, il est de jurisprudence constante que le certificat d'expédition de douane constitue l'un des moyens de preuve les plus importants, mais qu'il n'est qu'un indice réfutable de la réalisation concrète de

6 — JO L 312, p. 1.

7 — C-110/99, Rec. p. I-11569.

l'opération ayant bénéficié de la restitution [8]. Ainsi, la valeur probante qui s'attache normalement à ce certificat disparaît si des doutes motivés apparaissent quant à l'accès effectif des marchandises au marché du territoire de destination pour y être commercialisées [9].

35. Or, il convient de se demander si la condition prévue par ledit article 17, paragraphe 3, doit être considérée comme étant remplie.

36. Je partage le point de vue du Hauptzollamt et de la Commission, contraire à celui défendu par la juridiction de renvoi dans sa décision, selon lequel la phrase «lorsque les formalités douanières de mise à la consommation dans le pays tiers ont été accomplies» doit être interprétée en ce sens que cet accomplissement inclut, le cas échéant, le paiement des droits à l'importation.

37. Il est débattu au sujet du rôle que doivent jouer à cet égard les textes suivants:

— annexe B, chapitre I, de la convention internationale pour la simplification et l'harmonisation des régimes douaniers, signée à Kyoto le 18 mai 1973, et acceptée par le Conseil au nom de la Communauté, par la décision 85/204/CEE, du 7 mars 1985 [10];

— article 79, deuxième alinéa, du code des douanes communautaire [11];

— dix-septième considérant du préambule du règlement (CE) nº 800/1999 de la Commission, du 15 avril 1999, portant modalités communes d'application du régime des restitutions à l'exportation pour les produits agricoles [12].

38. Une compréhension correcte de ces textes donne l'impression que les formalités douanières indispensables pour la mise à la consommation comprennent le paiement des éventuels droits à l'importation, dans la mesure où ces formalités doivent inclure toutes celles qui sont requises par l'opération concernée.

8 — Arrêts du 11 juillet 1984, Dimex (89/83, Rec. p. 2815, point 11), et du 31 mars 1993, Möllmann-Fleisch (C-27/92, Rec. p. I-1701, point 13). Dans ces deux arrêts, la Cour a statué sur l'interprétation des articles 11, paragraphe 1, du règlement (CEE) nº 192/75 de la Commission, du 17 janvier 1975, portant modalités d'application des restitutions à l'exportation pour les produits agricoles (JO L 25, p. 1), et 20, paragraphes 2 et 3, du règlement (CEE) nº 2730/79 de la Commission, du 29 novembre 1979, portant modalités communes d'application du régime des restitutions à l'exportation pour les produits agricoles (JO L 317, p. 1), dont les contenus, cependant, sont pratiquement identiques à ceux des articles 17, paragraphe 3, et 18, paragraphe 1, du règlement nº 3665/87.

9 — Arrêt Möllmann-Fleisch précité, point 15.

10 — JO L 87, p. 8.

11 — Précité.

12 — JO L 102, p. 11.

39. Ainsi, ladite annexe B de la convention de Kyoto définit, en son chapitre I, la «mise à la consommation» comme étant le régime par lequel les marchandises entrent à titre définitif dans le territoire douanier, ce régime impliquant l'acquittement des droits et taxes à l'importation éventuellement exigibles et l'accomplissement de toutes les formalités de douane nécessaires.

40. Une interprétation excessivement littérale de cette définition induirait à penser que les «formalités de douanes» sont des opérations distinctes de l'acquittement des droits et taxes douanières. La juridiction de renvoi semble préférer cette lecture. Je pense, cependant, qu'il convient de mettre l'accent non pas tant sur le sens technique spécifique de ces «formalités», mais bien sur la finalité qu'elles poursuivent, à savoir la mise à la libre consommation de la marchandise.

41. Aux termes de l'article 79, deuxième alinéa, du code des douanes communautaire, «la mise en libre pratique comporte l'application des mesures de politique commerciale, l'accomplissement des autres formalités prévues pour l'importation d'une marchandise ainsi que l'application des droits légalement dus».

42. En dépit de certaines divergences terminologiques mineures, il ne fait aucun doute que la disposition précitée répond à la même logique que la définition figurant à l'annexe B de la convention de Kyoto. J'insiste sur le fait qu'une compréhension correcte de l'article 17, paragraphe 3, du règlement nº 3665/87 doit tenir compte de l'objectif ultime des restitutions différenciées, qui est celui de garantir aux produits subventionnés l'accès au marché du pays désigné concrètement, ce qui requiert que toutes les conditions d'importation soient réunies, y compris le paiement des droits et taxes dus.

43. Il convient d'alléguer, en outre, que, s'agissant du régime des restitutions différenciées, la liquidation de ces taxes constitue la formalité la plus importante étant donné que le montant de la restitution correspondante est calculé en fonction de celles-ci.

44. Le dix-septième considérant du préambule du règlement nº 800/1999 confirme ce point de vue, lorsqu'il énonce que «l'accomplissement des formalités douanières d'importation consiste notamment dans le paiement des droits à l'importation applicables pour que le produit puisse être commercialisé sur le marché du pays tiers concerné».

45. Il apparaît dès lors évident que l'acquittement des droits à l'importation figure parmi les exigences visées à l'article 17, paragraphe 3, du règlement nº 3665/87. Il sert de fondement pour prouver l'importation et, le cas échéant, pour ouvrir le droit à la restitution.

46. Il résulte de ce qui précède, en sens contraire, que le remboursement des droits à l'importation a pour effet de renverser la présomption d'importation et, simultanément, de priver de sa justification la restitution octroyée.

47. Pour le reste, je me rallie en substance à l'appréciation du Hauptzollamt selon laquelle les agissements d'un tiers, dans le cadre d'une demande de restitution à l'importation, qui mettent à néant la finalité pour laquelle cette restitution a été accordée, doivent être considérés comme relevant d'un risque commercial ordinaire, de telle sorte que le bénéficiaire ne saurait faire valoir sa bonne foi, étant donné qu'il est tenu de s'assurer que la marchandise ne soit pas déviée de sa destination.

48. Pour parvenir à cette solution, il semble qu'il ne soit même pas nécessaire de faire grief aux entreprises impliquées d'avoir manigancé un régime déguisé de perfectionnement, comme le prétendent le Hauptzollamt et la Commission. Même si l'aboutissement de l'opération ourdie ressemble, dans les faits, à celui qui résulterait d'une mise en œuvre de ce régime douanier, il est préférable de s'en tenir à la circonstance selon laquelle l'une des conditions pour la restitution à l'exportation fait défaut. La même conclusion s'impose en ce qui concerne l'éventuelle qualification comme frauduleuse de la transaction litigieuse.

49. Cette approche permet d'éviter d'examiner l'incidence d'une éventuelle transformation substantielle de la marchandise concernée par la restitution, comme cela était le cas dans l'affaire Roquette Frères.

50. Les faits de cette affaire diffèrent de ceux de l'espèce, dans la mesure où ils portaient sur la persistance du droit à une restitution pour l'exportation de sirop de glucose dans le cadre d'un trafic de perfectionnement actif, suivie d'une réimportation partielle de la préparation, transformée en pénicilline.

51. Dans cette affaire, la cour administrative de Nancy s'interrogeait sur la signification de l'article 5, paragraphe 1, dernière alinéa, du règlement n° 3665/87 en ce qu'il pose comme condition du versement de la restitution à l'exportation que le produit ait été effectivement mis en l'état sur le marché du pays tiers d'importation.

52. La Cour a jugé que, dans le cas d'une transformation substantielle, il n'y avait pas lieu d'exiger des preuves supplémentaires attestant que le produit avait été effectivement commercialisé, en l'état, dans le pays tiers d'importation; elle est parvenue à cette solution en analysant les éléments téléologiques de cette disposition qui entend permettre aux autorités des États membres de lutter contre l'abus qui apparaît lorsque le

produit exporté est introduit à nouveau dans la Communauté [13].

53. Selon la Cour, un tel abus n'existe pas lorsque le produit a subi une transformation substantielle et non réversible, entraînant sa disparition en tant que tel et la création d'un nouveau produit relevant d'une autre position tarifaire [14].

54. Dans ses conclusions dans l'affaire Roquette Frères, présentées le 3 février 2000 [15], l'avocat général Alber a indiqué que le législateur communautaire n'a pas voulu empêcher l'exportation de produits communautaires en vue d'une ouvraison ou transformation dans le pays tiers d'importation, et qu'il s'agissait d'une exploitation du produit dans le pays tiers. Indépendamment du fait que l'on définisse l'opération comme une consommation, une exploitation ou une mise sur le marché effective en l'état, la finalité est claire: l'ouvraison ou la transformation substantielle satisfait à cette exigence, et il s'ensuit que le régime douanier sous lequel la transformation a eu lieu est dénué d'importance à cet égard.

55. Pour examiner dans quelle mesure cette jurisprudence s'avère pertinente pour la présente affaire, il convient de souligner qu'aucune des parties ne conteste que la marchandise en cause dans la procédure au principal a fait l'objet d'une transformation substantielle, au sens de l'article 24 du code des douanes communautaire. Pour le surplus, c'est également la position de la juridiction de renvoi.

56. De même, on ne prétend pas tirer une conséquence quelconque du fait que, dans l'affaire Roquette Frères, la restitution litigieuse était de nature non différenciée. Comme cela est expliqué dans la décision de renvoi, les conditions de l'article 5 du règlement nº 3665/87 s'appliquent tant aux restitutions différenciées qu'aux autres, sans que l'on n'observe aucune raison pour laquelle il faudrait accorder une autre qualification à l'éventuelle nature abusive d'une opération qui comporte la transformation substantielle d'un produit dont l'exportation a entraîné une restitution calculée en fonction du pays de destination (hypothèse de différenciation).

57. La spécificité décisive de la présente affaire réside dans le fait qu'il a été procédé à un remboursement des droits à l'importation, ce qui a empêché la marchandise, à titre rétroactif, de satisfaire à l'exigence de

13 — Point 17 de l'arrêt Roquette Frères, qui renvoie à l'arrêt du 21 janvier 1999, Allemagne/Commission (C-54/95, Rec. p. I-35, points 45 et 46).

14 — Point 19 de l'arrêt Roquette Frères.

15 — Rec. p. I-8825, points 56 et suiv., dont la lecture est particulièrement révélatrice en ce qui concerne l'éventuelle signification de l'arrêt.

l'article 17, paragraphe 3, du règlement nº 3665/87; le fondement de l'arrêt Roquette Frères était limité à déterminer si, dès lors qu'il existe une modification substantielle, le paiement d'une restitution pouvait être subordonné, au titre de l'article 5, paragraphe 1, du règlement nº 3665/87, à la condition de fournir des preuves supplémentaires établissant la commercialisation du produit dans le pays de destination. La Cour a considéré qu'était concevable la réimportation dans la Communauté d'une marchandise ayant fait l'objet d'une transformation irréversible, car il s'agissait d'un produit distinct. Elle s'est donc limitée, comme cela ressort du point 19 de l'arrêt, à réfuter l'existence d'un risque d'abus.

58. En somme, en dépit de l'apparente ressemblance des deux affaires, il ressort d'un examen détaillé que chacune a un objet différent et que la solution adoptée dans l'arrêt Roquette Frères n'est pas transposable au cas d'espèce.

VII — Conclusion

59. Eu égard à ce qui a été exposé, je suggère à la Cour de répondre à la question préjudicielle posée en déclarant que:

«L'article 17, paragraphe 3, du règlement (CEE) nº 3665/87 de la Commission, du 27 novembre 1987, portant modalités communes d'application du régime des restitutions à l'exportation pour les produits agricoles, dans la version découlant du règlement (CE) nº 1384/95 de la Commission, du 19 juin 1995, doit être interprété en ce sens que les formalités douanières de mise à la consommation dans le pays de destination ne sont pas considérées comme étant remplies lorsque, après paiement des droits à l'importation correspondants, la marchandise est réexpédiée dans la Communauté, le remboursement de ces droits ayant été préalablement effectué.»