ARRÊT DE LA COUR (troisième chambre)

15 juin 2006 *

Dans l'affaire C-494/04,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 234 CE, introduite par le Hoge Raad der Nederlanden (Pays-Bas), par décision du 26 novembre 2004, parvenue à la Cour le même jour, dans la procédure

Heintz van Landewijck SARL

contre

Staatssecretaris van Financiën,

LA COUR (troisième chambre),

composée de M. A. Rosas, président de chambre, MM. J.-P. Puissochet (rapporteur), S. von Bahr, U. Lõhmus et A. Ó Caoimh, juges,

* Langue de procédure: le néerlandais.

avocat général: M. M. Poiares Maduro,
greffier: M. R. Grass,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées:

— pour Heintz van Landewijck SARL, par Mes A. E. van der Voort Maarschalk et R. Meijer, advocaten,

— pour le gouvernement néerlandais, par Mmes H. G. Sevenster et C. M. Wissels, en qualité d'agents,

— pour le gouvernement allemand, par M. M. Lumma et Mme C. Schulze-Bahr, en qualité d'agents,

— pour la Commission des Communautés européennes, par MM. K. Gross et A. Weimar, en qualité d'agents,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 16 février 2006,

rend le présent

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation 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 (JO L 76, p. 1, ci-après la «directive sur l'accise») et de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1, ci-après la «sixième directive»), notamment son article 27, paragraphes 1 et 5.

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant la société Heintz van Landewijck SARL (ci-après «Landewijck») au Staatssecretaris van Financiën (secrétaire d'État aux Finances). Cette société demande à ce dernier le remboursement de sommes qu'elle a acquittées pour l'obtention de timbres d'accise ayant disparu avant d'avoir été apposés sur les produits du tabac auxquels ils étaient destinés.

Le cadre juridique

Le droit communautaire

3 Aux termes de l'article 6 de la directive sur l'accise, laquelle s'applique, en vertu de son article 3, paragraphe 1, aux tabacs manufacturés:

«1. L'accise devient exigible lors de la mise à la consommation ou lors de la constatation des manquants qui devront être soumis à accise conformément à l'article 14, paragraphe 3.

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;

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

2. Les conditions d'exigibilité et le taux de l'accise à retenir sont ceux en vigueur à la date de l'exigibilité dans l'État membre où s'effectue la mise à la consommation ou la constatation des manquants. L'accise est perçue et recouvrée selon les modalités établies par chaque État membre, étant entendu que les États membres appliquent les mêmes modalités de perception et de recouvrement aux produits nationaux et aux produits en provenance des autres États membres.»

4 L'article 14, paragraphe 1, de la même directive dispose:

«L'entrepositaire agréé bénéficie d'une franchise pour les pertes intervenues en régime suspensif, dues à des cas fortuits ou à des cas de force majeure et établies par les autorités de chaque État membre. Il bénéficie également, en régime suspensif, d'une franchise pour les pertes inhérentes à la nature des produits durant le processus de production et de transformation, le stockage et le transport. Chaque État membre fixe les conditions dans lesquelles ces franchises sont accordées. Ces

franchises s'appliquent également aux opérateurs visés à l'article 16 lors du transport des produits en régime suspensif de droits d'accise.»

5 L'article 21, paragraphe 1, de ladite directive prévoit:

«Sans préjudice de l'article 6 paragraphe 1, les États membres peuvent prévoir que les produits destinés à être mis à la consommation sur leur territoire sont munis de marques fiscales ou de marques nationales de reconnaissance utilisées à des fins fiscales.»

6 L'article 22, paragraphe 2, sous d), de la même directive prévoit:

«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.»

7 Aux termes de l'article 10 de la directive 95/59/CE du Conseil, du 27 novembre 1995, concernant les impôts autres que les taxes sur le chiffre d'affaires frappant la consommation des tabacs manufacturés (JO L 291, p. 40, ci-après la «directive sur les tabacs manufacturés»):

«1. Les modalités de perception de l'accise sont harmonisées au plus tard au stade final. Au cours des étapes précédentes, l'accise est perçue, en principe, au moyen de

marques fiscales. S'ils perçoivent l'accise au moyen de marques fiscales, les États membres sont tenus de mettre ces marques à la disposition des fabricants et négociants des autres États membres. S'ils perçoivent l'accise par d'autres moyens, les États membres veillent à ce que, de ce fait, aucune entrave, ni administrative ni technique, n'affecte les échanges entre les États membres.

2. Les importateurs et les fabricants des tabacs manufacturés sont soumis au régime visé au paragraphe 1 en ce qui concerne les modalités de perception et de paiement de l'accise.»

8 L'article 2 de la sixième directive dispose:

«Sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée:

1) les livraisons de biens et les prestations de services, effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti agissant en tant que tel;

2) les importations de biens.»

9 L'article 5, paragraphe 1, de la sixième directive prévoit:

«Est considéré comme 'livraison d'un bien' le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire.»

10 Aux termes de l'article 10 de ladite directive:

«1. Sont considérés comme:

a) fait générateur de la taxe: le fait par lequel sont réalisées les conditions légales, nécessaires pour l'exigibilité de la taxe;

b) exigibilité de la taxe: le droit que le Trésor peut faire valoir aux termes de la loi, à partir d'un moment donné, auprès du redevable pour le paiement de la taxe, même si ce paiement peut en être reporté.

2. Le fait générateur de la taxe intervient et la taxe devient exigible au moment où la livraison du bien ou la prestation de services est effectuée.

[...]»

11 Selon l'article 11, A, paragraphe 1, sous a), de la même directive, la base d'imposition est constituée, pour les livraisons de biens, par tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir par le fournisseur pour ces opérations de la part de l'acheteur, du preneur ou d'un tiers. L'article 11, C, paragraphe 1, prévoit:

«En cas d'annulation, de résiliation, de résolution, de non-paiement total ou partiel ou de réduction de prix après le moment où s'effectue l'opération, la base d'imposition est réduite à due concurrence dans les conditions déterminées par les États membres.

[...]»

12 L'article 27 de cette directive, intitulé «Mesures de simplification», dispose:

«1. Le Conseil, statuant à l'unanimité sur proposition de la Commission, peut autoriser tout État membre à introduire des mesures particulières dérogatoires à la présente directive, afin de simplifier la perception de la taxe ou d'éviter certaines fraudes ou évasions fiscales. Les mesures destinées à simplifier la perception de la taxe ne peuvent influer, sauf de façon négligeable, sur le montant de la taxe due au stade de la consommation finale.

2. L'État membre qui souhaite introduire des mesures visées au paragraphe 1 en saisit la Commission et lui fournit toutes les données utiles d'appréciation.

[...]

5. Les États membres qui appliquent, au 1er janvier 1977, des mesures particulières du type de celles visées au paragraphe 1 peuvent les maintenir, à la condition de les notifier à la Commission avant le 1er janvier 1978 et sous réserve qu'elles soient conformes, pour autant qu'il s'agisse de mesures destinées à simplifier la perception de la taxe, au critère défini au paragraphe 1.»

13 En vertu de l'article 1er de la neuvième directive 78/583/CEE du Conseil, du 26 juin 1978, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires (JO L 194, p. 16, ci-après la «neuvième directive»), certains États membres ont été autorisés à mettre en application la sixième directive au plus tard le 1er janvier 1979.

La réglementation néerlandaise

14 L'article 1er de la loi sur l'accise du 31 octobre 1991 (Wet op de accijns, Stb. 1991, nº 561 ci-après la «loi sur l'accise») dispose:

«1. Une taxe appelée accise est perçue sur:

[...]

f. les produits du tabac.

2. L'accise est due à l'occasion de la mise à la consommation et de l'importation des marchandises visées au paragraphe 1.»

15 L'article 71, paragraphe 1, de ladite loi prévoit:

«1. Aux conditions et dans les limites à fixer par mesure générale d'administration, le montant de l'accise est remboursé, sur demande, pour les biens qui y sont soumis [lorsque ces biens]:

a. sont perdus;

b. sont détruits sous contrôle administratif;

c. sont exportés vers un pays tiers ou placés sous régime douanier communautaire à destination d'un pays tiers;

d. sont placés dans un entrepôt désigné pour ce type de marchandises soumises à l'accise;

[...]»

16 Aux termes de l'article 73, paragraphe 1, de la même loi:

«Les produits du tabac doivent, au moment de la mise à la consommation et de l'importation, être pourvus du timbre d'accise prescrit pour le produit du tabac concerné.»

17 En vertu de l'article 75, paragraphe 1, de ladite loi, l'entrepositaire agréé pour les produits du tabac et l'opérateur qui appose des timbres d'accise sur ces produits en dehors du territoire des Pays-Bas peuvent, notamment, demander des timbres d'accise auprès de l'inspecteur du service des impôts (ci-après l'«inspecteur»).

18 L'article 76 de cette loi dispose:

«1. Le montant de l'accise représenté par les timbres d'accise selon leur valeur faciale doit être acquitté au moment de la demande de timbres d'accise.

2. Par dérogation au paragraphe 1, le paiement peut être différé, au plus tard, soit jusqu'au dernier jour du deuxième mois suivant le mois au cours duquel les timbres d'accise ont été demandés si ces timbres sont destinés à être apposés sur des paquets de cigarettes ou de tabac à fumer, soit jusqu'au dernier jour du troisième mois suivant le mois au cours duquel les timbres d'accise ont été demandés si ces timbres sont destinés à être apposés sur des paquets de cigares ou sur des cigares individuellement, à condition qu'une garantie soit constituée à cet effet.

[...]»

19 L'article 77, paragraphe 1, de ladite loi prévoit:

«Du montant de l'accise qui doit être acquitté sur déclaration pour une période donnée est déduit le montant payé ou dû à l'occasion du dépôt de la demande des timbres d'accise qui sont apposés sur les produits du tabac pour lesquels une déclaration de sortie d'entrepôt d'accise est faite pour cette période.»

20 Aux termes de l'article 79, paragraphe 3, de la même loi:

«Le ministre instaure, aux conditions et sous les restrictions qu'il fixe, des règles concernant la compensation ou la restitution du montant qui a été payé ou est encore dû en raison de la demande de timbres d'accise [lorsque ceux-ci]:

a. sont renvoyés par l'opérateur qui les a demandés;

b. sont perdus par accident ou force majeure sans avoir été apposés sur des produits du tabac qui ont été vendus ou importés;

c. sont détruits sous contrôle administratif.»

21 Cette dernière disposition a été mise en œuvre par l'article 52 de l'arrêté d'exécution de la loi sur l'accise (uitvoeringsregeling accijns).

22 En vertu dudit article 52, l'opérateur qui a fait la demande de timbres d'accise peut obtenir le remboursement du montant des droits représentés par les timbres qui ont été perdus par accident ou en cas de force majeure, à condition, notamment, de présenter sa demande de remboursement dans un délai d'un mois à compter de la date de la perte et d'avoir signalé sans délai cette dernière à l'inspecteur, en indiquant le moment, le lieu et la cause de la perte. Le paragraphe 6 du même article prévoit que le remboursement ne peut avoir lieu pour les timbres perdus «que dans la mesure où le montant de l'accise peut être établi avec certitude».

23 Enfin, la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires du 28 juin 1968 (Wet op de omzetbelasting, Stb. 1968, n° 329, ci-après la «loi sur la TVA») prévoit, à son article 28, un mode de perception de la TVA sur les produits du tabac analogue à celui qui s'applique aux droits d'accise. Cet article précise que le taux de TVA applicable à ces produits est de 19/119 du prix de détail pris en compte pour le calcul de l'accise et que cette TVA n'est pas susceptible de faire l'objet de déduction.

24 Selon le gouvernement néerlandais, le régime spécifique prévu audit article 28 déroge au système communautaire de la TVA. Ce régime a pour buts, d'une part, de simplifier le prélèvement de la TVA, celle-ci n'étant perçue qu'à une seule étape de la chaîne de commercialisation des produits du tabac, à l'occasion de la sortie d'un entrepôt ou de l'importation, conformément au système applicable en matière d'accise et, d'autre part, de lutter contre la fraude, le commerce de détail étant exclu du processus de prélèvement de la taxe.

25 Ce régime existait à la date du 1er janvier 1977. En application de l'article 27, paragraphe 5, de la sixième directive, le gouvernement néerlandais l'a notifié à la Commission le 12 juin 1979.

Le litige au principal et les questions préjudicielles

26 Landewijck exploite au Luxembourg un commerce de gros de tabacs manufacturés, pour lequel elle dispose d'une licence d'entrepositaire agréé.

27 Le 6 octobre 1998, elle a introduit auprès du Belastingdienst/Douane te Amsterdam (service des impôts et douanes d'Amsterdam), en application de l'article 75 de la loi sur l'accise, deux demandes de timbres d'accise pour tabacs manufacturés. Elle a chargé la société Securicor Omega de lui livrer ces timbres.

28 Le 9 octobre 1998, l'inspecteur a porté en compte les montants dus par Landewijck au titre de ces deux opérations, à savoir respectivement 177 809,10 NLG (140 575 NLG de droits d'accise et 37 234,10 NLG de TVA) et 2 711 474,60 NLG (2 202 857,50 NLG de droits d'accise et 508 617,10 NLG de TVA).

29 Le 12 octobre 1998, les timbres demandés ont été retirés auprès de PTT Post Filatelie, devenue Geldnet Services BV, par l'entreprise de messagerie Smit Koerier, agissant au nom de Securicor Omega.

30 Il ressort d'un procès-verbal établi le 17 décembre 1998 par un expert mandaté par la compagnie d'assurances luxembourgeoise Le Foyer que, le 13 octobre 1998 à 19h40, Smit Koerier a livré trois paquets de timbres à un établissement de Securicor Omega situé à Utrecht (Pays-Bas) et que, le 14 octobre 1998 à 10h, Securicor Omega a constaté que ces paquets avaient disparu.

31 Par lettre du 23 novembre 1998, Landewijck a informé l'inspecteur que les timbres remis à Smit Koerier ne lui étaient toujours pas parvenus, qu'ils ne pouvaient donc être utilisés et que Securicor Omega déclinait sa responsabilité dans leur disparition. Landewijck a, dans la même lettre, demandé à l'inspecteur «de prendre en considération les éléments particuliers de cette affaire avant la date butoir de paiement, à savoir le 31 janvier 1999».

32 L'inspecteur a analysé ladite lettre du 23 novembre 1998 comme une demande de compensation ou de restitution du montant dû ou acquitté par Landewijck au titre des timbres litigieux, présentée conformément aux dispositions combinées de l'article 79, paragraphe 3, de la loi sur l'accise et de l'article 52 de l'arrêté d'exécution de cette loi. Il a rejeté cette demande par décision du 30 janvier 2001.

33 La réclamation introduite par Landewijck contre cette décision a également été rejetée par l'inspecteur.

34 Le recours formé contre ce refus devant le Gerechtshof te Amsterdam (cour d'appel d'Amsterdam) a, de même, été déclaré non fondé. Ce dernier a estimé, d'une part, que la requérante n'avait pas établi avec suffisamment de certitude que les timbres n'existent plus ni que le risque qu'ils soient encore utilisés soit négligeable et que, dès lors, les timbres ne pouvaient être considérés comme perdus au sens de l'article 79, paragraphe 3, sous b), de la loi sur l'accise. D'autre part, le Gerechtshof a jugé, en application de l'article 28 de la loi sur la TVA, en vertu duquel la TVA sur les tabacs manufacturés est perçue selon les règles régissant l'accise, que la demande de remboursement de la TVA devait être rejetée pour les mêmes motifs que ceux justifiant le refus de remboursement des droits d'accise.

35 Landewijck s'est alors pourvue en cassation devant le Hoge Raad der Nederlanden (Cour suprême des Pays-Bas). Celui-ci a relevé que le Gerechtshof avait fait une juste application de l'article 79, paragraphe 3, sous b), de la loi sur l'accise. Il s'est néanmoins demandé si le refus de restitution ou de compensation opposé à Landewijck dans le litige au principal était compatible avec certaines dispositions de la directive sur l'accise, notamment les articles 6, paragraphe 1, 14 et 22 de celle-ci.

36 Par ailleurs, le Hoge Raad der Nederlanden s'est interrogé sur l'applicabilité de l'article 28 de la loi sur la TVA. Landewijck a en effet soutenu que le régime spécifique de perception de la TVA institué par cet article n'avait pas été notifié à la Commission dans le délai prévu à l'article 27, paragraphe 5, de la sixième directive, et qu'il serait donc incompatible avec celle-ci.

37 Le Hoge Raad der Nederlanden s'est demandé à cet égard, en particulier à la lumière de l'arrêt du 27 octobre 1992, Commission/Allemagne (C-74/91, Rec. p. I-5437), si la notification tardive dudit régime à la Commission, effectuée 12 juin 1979, devait

entraîner les mêmes conséquences qu'une absence de notification, c'est-à-dire l'inapplicabilité de ce régime aux particuliers invoquant un tel vice. Le Hoge Raad der Nederlanden a ajouté que, à supposer même que la tardiveté de la notification ne rende pas ledit régime inapplicable, il conviendrait encore de vérifier si ce dernier est compatible avec les exigences de l'article 27, paragraphe 1, de la sixième directive.

38 Dans ces conditions, le Hoge Raad der Nederlanden a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) La directive sur les droits d'accise doit-elle être interprétée en ce sens que les États membres sont tenus d'adopter une disposition légale sur la base de laquelle, dans des cas tels que celui de l'espèce, ils remboursent ou compensent le montant des droits d'accise acquitté ou devenu exigible au moment de la demande de timbres d'accise lorsque le demandeur (qui est un entrepositaire agréé) n'a pas utilisé et ne pourra pas utiliser des timbres qui ont disparu avant d'être apposés sur des produits soumis à des droits d'accise et que des tiers n'ont pas pu et ne pourront pas faire légalement usage de ces timbres bien qu'il ne soit pas exclu que des tiers les aient utilisés ou pourront le faire en les apposant sur des tabacs manufacturés commercialisés de manière illégale?

2. a) La sixième directive, en particulier son article 27, paragraphes 1 et 5, doit-elle être interprétée en ce sens que le fait que le gouvernement néerlandais n'a fait savoir à la Commission qu'il souhaitait maintenir le mode particulier de perception de la taxe sur les tabacs manufacturés qu'après l'expiration du délai prévu à l'article 27, paragraphe 5, de la sixième directive, tel que prorogé par la neuvième directive, implique, dans l'hypothèse où un particulier invoquerait ce dépassement de délai après que cette notification a eu lieu, que ce mode de perception de la taxe devrait demeurer inappliqué même après la date de la notification?

b) En cas de réponse négative à la question 2.a., la sixième directive, en particulier son article 27, paragraphes 1 et 5, doit-elle être interprétée en ce sens que le mode particulier de perception de la taxe sur les tabacs manufacturés visé à l'article 28 de la loi sur la TVA doit demeurer inappliqué parce qu'incompatible avec les exigences des dispositions précitées de la directive?

c) En cas de réponse négative à la question 2.b., la sixième directive, en particulier son article 27, paragraphes 1 et 5, doit-elle être interprétée en ce sens que le non-remboursement de la TVA dans des circonstances telles que celles qui sont décrites dans la première question est incompatible avec cette directive?»

Sur les questions préjudicielles

Sur la première question

39 L'article 21, paragraphe 1, de la directive sur l'accise reconnaît aux États membres la possibilité de munir de marques fiscales les produits destinés à être mis à la consommation sur leur territoire. De même, l'article 10, paragraphe 1, de la directive sur les tabacs manufacturés prévoit que, au cours des étapes précédant celle de l'harmonisation des modalités de perception de l'accise, cette dernière est perçue, en principe, au moyen de marques fiscales.

40 L'article 22, paragraphe 2, sous d), de la directive sur l'accise prévoit par ailleurs la possibilité d'obtenir le remboursement de l'accise auprès des autorités fiscales de l'État membre qui a délivré les marques fiscales dans l'hypothèse particulière où la destruction de ces marques a été constatée par les autorités fiscales de l'État membre qui les a délivrées.

41 En revanche, la directive sur l'accise ne comporte aucune disposition relative à l'hypothèse de la disparition de telles marques. Cette directive doit, par suite, être considérée comme laissant aux États membres le soin de déterminer les conséquences d'une telle disparition. Ladite directive ne saurait, par conséquent, être interprétée en ce sens qu'elle ferait obstacle à ce que les États membres prévoient des règles nationales faisant peser, dans le cas d'une disparition de timbres fiscaux, la responsabilité financière de la perte de ces timbres sur leur acquéreur.

42 De telles règles nationales ne sauraient non plus être considérées comme contraires au principe de proportionnalité.

43 En effet, une réglementation nationale qui permettrait à l'acquéreur de timbres d'accise d'en obtenir le remboursement en alléguant simplement leur perte risquerait de favoriser les abus et les fraudes. Or, la prévention de ces abus et fraudes constitue précisément l'un des objectifs poursuivis par la législation communautaire.

44 Par suite, des règles nationales, telles que celles en cause dans l'affaire au principal, faisant peser, dans le cas d'une disparition des timbres fiscaux, la responsabilité financière de la perte de ces timbres sur leur acquéreur contribuent à la réalisation de l'objectif de prévention de l'utilisation frauduleuse de ces timbres. En outre, ces règles nationales n'excèdent pas ce qui est nécessaire à la poursuite de cet objectif dès lors qu'elles n'excluent pas, par ailleurs, toute possibilité de remboursement ou de compensation dans d'autres hypothèses, comme celle d'une perte des timbres par accident ou force majeure.

45 À cet égard, l'argument selon lequel le risque d'utilisation abusive des timbres disparus serait minime, dans les circonstances particulières de l'affaire au principal, n'a pas d'incidence sur le sens de la réponse qu'il convient d'apporter à la juridiction de renvoi, dès lors que ce risque d'utilisation abusive n'est pas inexistant.

46 Il convient, par conséquent, de répondre à la première question que ni la directive sur l'accise ni le principe de proportionnalité ne font obstacle à ce que les États membres adoptent une réglementation ne prévoyant pas la restitution du montant des droits d'accise acquittés dans des circonstances telles que celles de l'affaire au principal, faisant ainsi peser la responsabilité financière de la perte de timbres fiscaux sur leur acquéreur.

Sur la seconde question, sous a)

47 Par cette question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si le fait, pour un État membre, d'avoir notifié à la Commission son souhait de maintenir le mode particulier de perception de la taxe sur les tabacs manufacturés après l'expiration du délai prévu à l'article 27, paragraphe 5, de la sixième directive, tel que prorogé par la neuvième directive, implique de laisser ce mode de perception de la taxe inappliqué même après la date de cette notification.

48 Il est vrai que la Cour a déjà jugé qu'une mesure dérogatoire à la sixième directive prise en méconnaissance du devoir de notification imposé aux États membres par l'article 27, paragraphe 2, de celle-ci ne saurait être opposée à un contribuable (voir, notamment, arrêt du 13 février 1985, Direct Cosmetics, 5/84, Rec. p. 617, point 37, et du 11 juillet 1991, Lennartz, C-97/90, Rec. p. I-3795, point 33). En effet, à défaut de notification, cette mesure ne peut être autorisée par le Conseil conformément à l'article 27, paragraphe 1, de la sixième directive.

49 Toutefois, en l'espèce, il ne s'agit pas d'une mesure dérogatoire nouvelle, devant faire l'objet d'une autorisation par le Conseil, mais d'une mesure particulière existant au 1er janvier 1977 et que l'État membre a souhaité maintenir, en application de l'article 27, paragraphe 5, de la sixième directive, malgré la mise en œuvre de celle-ci. Le gouvernement néerlandais a ainsi notifié à la Commission son souhait de maintenir le régime de l'article 28 de la loi sur la TVA le 12 juin 1979. En

outre, dans son premier rapport au Conseil du 14 septembre 1983 sur le fonctionnement commun du système de TVA, présenté conformément à l'article 34 de la sixième directive [COM(83) 426 final], la Commission n'a pas estimé que ce régime était contraire au critère défini à l'article 27, paragraphe 1, de la sixième directive, à savoir l'absence d'influence des mesures, sauf de façon négligeable, sur le montant de la taxe au stade de la consommation finale.

50 Or, une notification tardive de la mesure dérogatoire ne saurait emporter les mêmes conséquences qu'une absence de notification. L'article 27, paragraphe 5, de la sixième directive n'attache en effet aucune sanction à la méconnaissance du délai de notification. En outre, l'objet de la notification prévue n'est pas d'obtenir l'autorisation de la Commission, mais seulement de lui permettre de prendre connaissance de la mesure concernée et de l'évaluer. Dans ces conditions, la méconnaissance du délai de notification ne saurait être regardée comme un vice de procédure substantiel de nature à entraîner l'inapplicabilité de la mesure dérogatoire tardivement notifiée.

51 Il y a lieu, par conséquent, de répondre à la seconde question, sous a), que l'article 27, paragraphe 5, de la sixième directive doit être interprété en ce sens que la méconnaissance du délai de notification ne constitue pas un vice de procédure substantiel de nature à entraîner l'inapplicabilité de la mesure dérogatoire tardivement notifiée.

Sur la seconde question, sous b)

52 Par la seconde question, sous b), la juridiction de renvoi souhaite savoir si le mode particulier de perception de la TVA au moyen de timbres fiscaux, tel que celui prévu par la législation néerlandaise applicable dans le litige au principal, est compatible avec les exigences de l'article 27, paragraphes 1 et 5, de la sixième directive et n'excède pas ce qui est nécessaire en vue de simplifier la perception de la taxe et de prévenir les fraudes et les évasions fiscales.

53 Ainsi que la Cour l'a déjà jugé, les mesures nationales dérogatoires visées à l'article 27, paragraphe 5, de la sixième directive, permises «afin de simplifier la perception de la taxe ou d'éviter certaines fraudes ou évasions fiscales», sont d'interprétation stricte (voir, en ce sens, arrêt du 10 avril 1984, Commission/Belgique, 324/82, Rec. p. 1861, point 29). Elles ne peuvent déroger au respect de la base d'imposition de la TVA visée à l'article 11 de la directive que dans des limites strictement nécessaires pour atteindre cet objectif (arrêt du 29 mai 1997, Skripalle, C-63/96, Rec. p. I-2847, point 24). Elles doivent en outre être nécessaires et appropriées à la réalisation de l'objectif spécifique qu'elles poursuivent et affecter le moins possible les objectifs et principes de la sixième directive (arrêt du 19 septembre 2000, Ampafrance et Sanofi, C-177/99 et C-181/99, Rec. p. I-7013, point 60).

54 En l'espèce, le régime dérogatoire permettant de percevoir la TVA au moyen de timbres fiscaux a pour objet et pour effet de simplifier la perception de la taxe, qui s'effectue, grâce à ce régime dérogatoire, à une seule étape de la chaîne de commercialisation des produits.

55 Par ailleurs, ce régime rattache le montant de la TVA due au prix des produits au stade de leur consommation finale, conformément à ce qu'exige l'article 27, paragraphe 1, de la sixième directive.

56 Il est vrai que, dans certaines circonstances, telles que la perte des produits, leur mévente ou leur vente irrégulière à un prix différent du prix de détail indiqué sur les timbres fiscaux, le fabricant pourrait être tenu d'acquitter un montant de TVA supérieur à celui qui aurait résulté de l'application du système communautaire de droit commun de perception de la TVA.

57 La seule éventualité que de telles circonstances se produisent n'est toutefois pas suffisante pour considérer que le régime dérogatoire de perception de la TVA au moyen de timbres fiscaux ne respecte pas les critères définis à l'article 27,

paragraphe 1, de la sixième directive. Cet article, en effet, ne fait obstacle qu'aux mesures qui pourraient influer de façon non négligeable sur le montant de la taxe due au stade de la consommation finale.

58 Or, la nature des hypothèses dans lesquelles le régime de perception de la taxe au moyen de timbres fiscaux peut conduire à une variation de la taxe due au stade de la consommation finale n'apparaît pas comme permettant de considérer que ce régime pourrait influer de façon non négligeable sur le montant de la taxe due au stade de la consommation finale. Un tel régime ne méconnaît par conséquent pas les critères définis par l'article 27, paragraphe 1, de la sixième directive.

59 Il n'excède pas, pour les mêmes raisons, ce qui est nécessaire en vue de simplifier la perception de la TVA.

60 Par suite, il y a lieu de répondre à la juridiction de renvoi que l'article 27, paragraphes 1 et 5, de la sixième directive doit être interprété en ce sens qu'un régime dérogatoire de perception de la TVA au moyen de timbres fiscaux, tel que celui établi par l'article 28 de la loi sur la TVA, est compatible avec les exigences prévues par ces dispositions de la directive et n'excède pas ce qui est nécessaire à la simplification de la perception de la taxe.

Sur la seconde question, sous c)

61 Par cette dernière question, la juridiction de renvoi demande à la Cour si la sixième directive, en particulier son article 27, paragraphes 1 et 5, doit être interprétée en ce sens que le non-remboursement de la TVA, dans des circonstances telles que celles de l'affaire au principal, serait incompatible avec ladite directive.

62 Ainsi qu'il a été relevé ci-dessus, au point 44, des règles nationales faisant peser, dans le cas d'une disparition de timbres fiscaux, la responsabilité financière de la perte de ces timbres sur leur acquéreur contribuent à la poursuite de l'objectif de prévention de l'utilisation frauduleuse de ces timbres. Ces règles nationales n'excèdent pas en outre ce qui est nécessaire à la poursuite de cet objectif dès lors qu'elles n'excluent pas, par ailleurs, toute possibilité de remboursement ou de compensation dans d'autres hypothèses, comme celles d'une perte des timbres par accident ou force majeure.

63 En outre, les timbres fiscaux ne constituent pas, à proprement parler, la dette fiscale de leur acquéreur, mais ont une valeur intrinsèque. Il est dès lors justifié que l'acquéreur de ces timbres se prémunisse contre le risque de leur disparition et, le cas échéant, subisse les conséquences financières de cette disparition, alors même que cela pourrait conduire, dans certaines hypothèses, à une situation de double imposition de TVA pour les mêmes produits.

64 Enfin, et contrairement à ce que soutiennent la Commission et Landewijck, la réponse à la présente question ne peut être déduite de la solution dégagée par la Cour dans l'arrêt du 14 juillet 2005, British American Tobacco et Newman Shipping (C-435/03, Rec. p. I-7077). Par cet arrêt, la Cour a notamment jugé, d'une part, qu'un vol de marchandises ne constitue pas une livraison de biens à titre onéreux au sens de l'article 2 de la sixième directive et ne peut donc, en tant que tel, être soumis à la TVA et, d'autre part, que la circonstance que des marchandises sont soumises à un droit d'accise n'a pas d'incidence sur cette analyse.

65 Or, la disparition de timbres fiscaux, contrairement au vol de marchandises, n'a aucune incidence sur la base d'imposition elle-même. Les tabacs manufacturés pour lesquels les timbres ont été acquis peuvent toujours être commercialisés et la dette de TVA comme de droit d'accise peut encore prendre naissance. En outre, il est justifié, ainsi qu'il a été relevé précédemment, d'inciter l'acquéreur de timbres fiscaux à se prémunir contre le risque de leur disparition, alors qu'il n'est vraisemblablement pas nécessaire d'inciter un propriétaire de biens à surveiller ceux-ci et à se prémunir contre le risque de vol.

66 La Commission et Landewijck ne sont par conséquent pas fondées à soutenir qu'il résulterait a fortiori de l'arrêt British American Tobacco et Newmann Shipping, précité, qu'un droit au remboursement ou à la compensation des montants payés au titre de la TVA existe dans l'hypothèse d'une perte de timbres fiscaux.

67 Il convient donc de répondre à la dernière question que l'absence d'obligation de remboursement des montants payés pour l'acquisition de timbres d'accise qui correspondent à la TVA, dans des circonstances telles que celles de l'affaire au principal, n'est pas incompatible avec la sixième directive, et en particulier avec son article 27, paragraphes 1 et 5.

Par ces motifs, la Cour (troisième chambre) dit pour droit:

1) **Ni 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, ni le principe de proportionnalité ne font obstacle à ce que les États membres adoptent une réglementation ne prévoyant pas la restitution du montant des droits d'accise acquittés, lorsque les timbres d'accise ont disparu avant d'avoir été apposés sur les produits du tabac, si cette disparition n'est pas imputable à la force majeure ou à un accident et s'il n'est pas établi que les timbres ont été détruits ou rendus définitivement inutilisables, faisant ainsi peser la responsabilité financière de la perte de timbres fiscaux sur leur acquéreur.**

2) **L'article 27, paragraphe 5, de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme, doit être interprété en ce sens**

que la méconnaissance du délai de notification ne constitue pas un vice de procédure substantiel de nature à entraîner l'inapplicabilité de la mesure dérogatoire tardivement notifiée.

3) **L'article 27, paragraphes 1 et 5, de la sixième directive 77/388 doit être interprété en ce sens qu'un régime dérogatoire de perception de la TVA au moyen de timbres fiscaux, tel que celui établi par l'article 28 de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires du 28 juin 1968 (Wet op de omzetbelasting), est compatible avec les exigences prévues par ces dispositions de la directive et n'excède pas ce qui est nécessaire à la simplification de la perception de la taxe.**

4) **L'absence d'obligation de remboursement des montants payés pour d'acquisition de timbres d'accise qui correspondent à la taxe sur la valeur ajoutée, lorsque lesdits timbres ont disparu avant d'avoir été apposés sur les produits du tabac, si cette disparition n'est pas imputable à la force majeure ou à un accident et s'il n'est pas établi que les timbres ont été détruits ou rendus définitivement inutilisables, n'est pas incompatible avec la sixième directive 77/388, et en particulier avec son article 27, paragraphes 1 et 5.**

Signatures