CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL M. G. FEDERICO MANCINI

présentées le 21 avril 1988 *

Monsieur le Président,
Messieurs les Juges,

1. Les affaires préjudicielles 269/86 et 289/86 sur lesquelles portent les présentes conclusions vous obligent de nouveau à examiner si le trafic illicite de stupéfiants peut être assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA).

Résumons les faits de la première affaire. Au début de l'année 1983, M. Willem Mol, ressortissant néerlandais, a été poursuivi et arrêté pour avoir commercialisé plusieurs lots d'amphétamines. Simultanément, l'administration fiscale des Pays-Bas a émis à son égard un avis de redressement relatif à l'impôt sur le revenu (*recte*, sur le chiffre d'affaires) couvrant la période du 1er septembre 1982 au 31 mars 1983 en affirmant qu'il s'était livré à ce commerce sous la forme d'une entreprise et qu'en conséquence il devait, nonobstant sa nature illicite, être assujetti à la taxe sur le chiffre d'affaires. M. Mol a vainement saisi le Gerechtshof de Leeuwarden d'un recours contre l'avis de redressement, puis il s'est pourvu devant le Hoge Raad der Nederlanden. Devant cette juridiction, il a soutenu qu'étant asociale et donc punissable l'activité qu'il avait exercée ne pouvait pas engendrer une obligation fiscale.

Le Hoge Raad a estimé qu'aux fins de la solution du litige il était nécessaire d'interpréter sous un angle que la Cour n'a pas encore examiné l'article 2, point 1, de la sixième directive du Conseil (77/388), du 17 mai 1977, relative à l'harmonisation des législations nationales sur la TVA (JO L 145, p. 1). En application de l'article 177, alinéa 3, du traité CEE et par arrêt du 29 octobre 1986, il a donc sursis à statuer et déféré à la Cour la question suivante:

« L'article 2 de la sixième directive doit-il être interprété en ce sens que les livraisons d'amphétamines effectuées à titre onéreux à l'intérieur d'un État membre ne peuvent pas être assujetties à la TVA dans la mesure où elles sont interdites par la loi? »

Venons-en à l'affaire 289/86. L'association socioculturelle Happy Family d'Amsterdam gère un centre de jeunes aux membres duquel un « huisdealer » vend des drogues douces en partageant avec cette même association une partie des bénéfices. Notons que les « huisdealers » exercent une activité en quelque sorte institutionnalisée. Les directives du ministère public néerlandais relatives à la politique de recherche et de poursuite pénales des infractions visées dans l'Opiumwet (loi sur les stupéfiants, 1928) le définissent en effet comme « revendeur ... de produits à base de chanvre indien qui, avec la confiance et sous la protection des dirigeants d'un centre de jeunes, obtient, à l'exclusion d'autres personnes, la possibilité de vendre » lesdits produits dans ce lieu. En principe, le « huisdealer » peut être poursuivi, mais, dans la mesure où il a fixé d'autres « priorités » dans la répression du trafic des stupéfiants, le ministère public n'engage pas d'action publique à son égard

* Traduit de l'italien.

à condition qu'il ne soit pas pris en s'affichant publiquement et d'une manière provocante comme revendeur (Nederlandse Staatscourant du 18.7.1980, n° 137, p. 7).

L'administration fiscale a adressé également à l'association Happy Family un avis de redressement couvrant la période du 13 septembre 1984 au 31 mars 1985. L'association a alors introduit un recours devant le Gerechtshof d'Amsterdam en faisant valoir que, selon l'arrêt rendu par la Cour le 28 février 1984 dans l'affaire 294/82 (Einberger II, Rec. p. 1177), les bénéfices du commerce des stupéfiants ne sont pas imposables. Par arrêt du 28 octobre 1986, le juge saisi vous a déféré les questions suivantes:

« a) Conformément à l'arrêt rendu par la Cour le 28 février 1984, l'article 2, point 1, de la sixième directive doit-il être interprété en ce sens que les ventes de stupéfiants à l'intérieur d'un État membre ne font naître aucune dette fiscale au titre de la TVA?

b) En cas de réponse affirmative à la question sous a): cette réponse vise-t-elle la livraison de toutes les formes de stupéfiants et, en particulier, celles qui ont pour objet les produits à base de chanvre indien?

c) En cas de réponse affirmative à la question sous b): le fait que les autorités judiciaires compétentes mènent une politique répressive modérée permettant sous certaines conditions d'effectuer des livraisons interdites de produits à base de chanvre indien sans qu'il en résulte des poursuites pénales peut-il conduire à une appréciation différente en ce qui concerne le caractère imposable des livraisons précitées? »

Comme on le note aisément, la question qui vous est déférée par le Hoge Raad coïncide avec la première des questions que le Gerechtshof vous a posées. Cette circonstance et l'identité des domaines auxquels se réfèrent les deux affaires justifient un examen conjoint de celles-ci. Nous consacrerons naturellement aux questions sous b) et c) du juge d'Amsterdam une analyse séparée (points 5 et 6).

Les gouvernements français, allemand et néerlandais ainsi que la Commission des Communautés européennes ont présenté des observations écrites dans les deux procédures et, à l'exception des deux premiers, ont participé à l'audience. L'association Happy Family en a fait de même dans l'affaire 289/86, tandis que, dans l'affaire 269/86, M. Mol s'est borné à intervenir dans la procédure orale.

2. Aux fins d'une meilleure compréhension des problèmes qui vous sont soumis, il est utile de rappeler la législation communautaire pertinente. Elle se réduit aux articles 2, point 1, et 4, paragraphe 1, de la sixième directive. Le premier dispose que sont soumises à la TVA « les livraisons de biens et les prestations de services, effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti... ». Aux termes du second, « est considéré comme assujetti quiconque accomplit, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une (activité économique) quels que soient les buts ou les résultats de cette activité ».

En ce qui concerne, en particulier, les stupéfiants importés en contrebande, il y a lieu de rappeler, par ailleurs, quatre arrêts de la

Cour dont trois portent sur la possibilité d'assujettir ces marchandises aux droits de douane (arrêt du 5 février 1981, 50/80, Horvath, Rec. p. 385, arrêt du 26 octobre 1982, 221/81, Wolf, Rec. p. 3681, et arrêt du 26 octobre 1982, 240/81, Einberger I, Rec. p. 3699) et le dernier sur son aptitude à engendrer une dette fiscale au titre de la taxe sur le chiffre d'affaires (arrêt du 28 février 1984, 294/82, Einberger II, précité). Tous sanctionnent le même principe: à moins qu'ils ne fassent partie du circuit surveillé et qu'ils ne soient destinés à des fins médicales ou scientifiques, les stupéfiants relèvent d'une interdiction totale d'importation et de commercialisation dans la Communauté. Pour cette raison, ils ne peuvent pas donner lieu à des obligations douanières ou fiscales, qu'ils soient découverts ou qu'ils échappent à la vigilance des autorités (voir le dernier arrêt cité, points 14 à 16 de ses motifs).

3. A la différence des espèces que vous avez examinées jusqu'à présent, celles sur lesquelles vous êtes invités à vous pencher aujourd'hui ont pour objet non pas l'importation illicite de drogues, mais leur livraison à titre onéreux à l'intérieur d'un État membre. Est-il possible, comme vous interrogent en substance les juges *a quibus*, d'appliquer à cette hypothèse le principe que nous venons de rappeler?

Les États intervenants vous suggèrent de répondre par la négative en avançant une série d'arguments fondés soit sur les dispositions et sur les objectifs de la sixième directive, soit sur l'iniquité ou sur le danger des effets que comporterait l'extension, au-delà de ses limites originaires, de la jurisprudence Einberger II. En particulier, les premiers font référence: a) à l'article 4, paragraphe 1, dans la mesure où il exclut que le but et les résultats d'une activité économique revêtent de l'importance pour son assujettissement à la TVA (Pays-Bas, France); b) à la finalité de la taxe, qui consiste à frapper globalement la phase de la consommation finale à l'intérieur du pays et ignore l'illégalité éventuelle de la transaction par laquelle le consommateur se procure la marchandise (Allemagne); c) à la différence qui sépare les faits générateurs de la taxe dans nos deux espèces (livraison interne) et dans celle (importation) pour laquelle la Cour a nié la naissance de l'obligation fiscale.

Par les arguments du deuxième groupe, on fait en revanche observer qu'appliquée aux espèces considérées la jurisprudence Einberger II: d) aboutit à privilégier sur le plan fiscal le commerce illégal par rapport au commerce légal et, dans le cadre du premier, le trafic des stupéfiants par rapport au travail au noir ou au trafic d'armes et d'ouvrages pornographiques (Pays-Bas, Allemagne); e) s'insinue, en entamant l'harmonisation des opérations imposables à laquelle vise la directive, dans des ordres juridiques qui réservent un régime différent au commerce des drogues. Précisément, la troisième question du Gerechtshof d'Amsterdam démontre que des comportements interdits et sévèrement réprimés dans certains pays sont explicitement tolérés dans d'autres (France).

Les demanderesses au principal et la Commission défendent un point de vue contraire. Elles soutiennent que votre jurisprudence est pleinement transposable aux espèces présentes avec ce résultat qu'il y a lieu d'exclure le caractère imposable du commerce de drogues à l'intérieur d'un État membre.

4. L'arrêt Einberger II, rappelons-le, a ancré l'impossibilité d'assujettir l'importation de stupéfiants aux droits de douane et à la TVA dans les interdictions d'importa-

tion et de commercialisation qui frappent ces substances dans tous les États membres en raison des obligations internationales auxquelles ils ont souscrit (convention unique sur les stupéfiants, New York, 30 mars 1961, et convention sur les substances psychotropes, Vienne, 21 février 1971, dans *United Nations Treaty Series*, volumes 520 et 1019, p 151 et 175). Or, il nous semble que cette donnée revêt une grande importance pour la solution de notre problème. En effet, en abordant les deux interdictions, la Cour fait apparaître qu'elle considère que les stupéfiants sont étrangers au circuit économique légal des divers États membres. La circonstance qu'ils soient matériellement présents dans ces États à la suite d'une production interne plutôt que d'une importation ne revêt alors aucune importance. Dans les deux cas, pour l'exprimer comme au point 13 des motifs des arrêts Wolf et Einberger I, le point décisif est qu'ils ne soient pas susceptibles d'être « intégrés à l'économie de la Communauté ».

Cela dit, examinons les arguments avancés par les gouvernements intervenants. Ceux qu'ils tirent du texte ou des finalités de la loi nous paraissent dans l'ensemble assez fragiles. Ainsi, il est évident que, en parlant d'« activités économiques » ou en se fixant comme but d'imposer la « consommation finale », la directive se réfère à des biens intégrés dans l'économie communautaire et, partant, exclut de son champ d'application les produits qui ne satisfont pas à cette condition. Il n'est pas exact non plus d'affirmer que le législateur communautaire est indifférent au caractère illégal de la transaction par laquelle le consommateur final acquiert la marchandise. En effet, aux termes de l'article 5, paragraphe 1, est considéré comme livraison le « transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire ». Et on ne peut être *propriétaire* qu'en raison d'un événement ou d'un acte juridique auquel la loi reconnaît la vertu d'engendrer le « dominium » qu'un sujet a d'une chose. Enfin, s'il est vrai que la directive distingue entre les faits générateurs de la TVA à l'importation et de la TVA intérieure (article 2, points 1 et 2), il est également certain que les buts des deux taxes coïncident et que, comme la Commission l'a observé en répondant à une question de la Cour, « l'importation constitue (seulement) la première livraison à l'intérieur du pays ».

Les arguments tirés des conséquences négatives que la jurisprudence Einberger II serait susceptible d'avoir si elle était appliquée à l'espèce présente ne sont pas davantage admissibles. Le premier a été également avancé dans la procédure qui fut à l'origine de cet arrêt et nous lui répondrons, comme nous l'avons déjà fait à l'époque, en relevant qu'il ne peut être apprécié que sur le terrain éthico-politique: juridiquement, il ne tient pas parce que la richesse acquise par le trafiquant — c'est-à-dire la valeur des stupéfiants vendus — est purement une richesse de fait dans la mesure où elle ne résulte pas d'une « livraison » au sens de l'article 5, paragraphe 1, précité (pour une hypothèse analogue, voir Berliri, *Principi di diritto tributario*, Milan, 1972, p. 102). Et on ne saurait affirmer qu'une fois soustrait à l'imposition le trafic des stupéfiants est privilégié par rapport au commerce des armes ou des ouvrages pornographiques. Ces marchandises peuvent être obtenues dans un circuit légal, fût-ce dans des limites restreintes. Ce n'est absolument pas le cas des drogues. En effet, c'est non pas en tant que consommateur, mais en tant que patient qu'on peut les acheter légalement (Wattel, « Belastingheffing van de onderwereld; het EG-Hof en de drugshandel », dans *Weekblad voor fiscaal recht*, 1987, p. 363).

Enfin, nous ne nions pas le fait que, dans la mesure où le trafic des stupéfiants est réglementé d'une manière plus ou moins rigoureuse dans les divers ordres juridiques, la jurisprudence Einberger II peut contrarier l'harmonisation des opérations imposables. Le fait est, cependant, que cette observation concerne les importations comme les livraisons intérieures et vise donc moins l'extension du principe sanctionné dans cet arrêt que le principe lui-même. La critique, même subreptice, d'un arrêt de la Cour est permise, mais elle laisse les choses en l'état tant que les juges ne sont pas amenés à changer d'avis à cet égard. En d'autres termes, on peut seulement constater, pour l'heure, que *hoc iure utimur.*

5. Nous devrons donc répondre à la question du Hoge Raad et à la question énoncée sous a) du Gerechtshof que, dans la mesure où elles sont étrangères au circuit légal communautaire, les livraisons de stupéfiants à l'intérieur d'un État membre ne font naître aucune dette fiscale sur le plan de la TVA. Cette conclusion nous oblige à aborder le deuxième problème soulevé par le juge d'Amsterdam. Ayant relevé que les importations illicites dont la Cour a eu à connaître dans les arrêts précédents concernaient toutes des drogues « dures » (héroïne, morphine, cocaïne), il souhaite savoir si la règle du non-assujettissement s'applique également aux livraisons de drogues « douces » et, en particulier, de produits à base de chanvre indien.

Or, l'arrêt de renvoi met en évidence le fait que les bénéfices dont le caractère imposable au titre de la TVA est débattu ont été tirés de la vente de haschisch, c'est-à-dire une substance qui, selon les dispositions internationales citées au point 3 (article 2, paragraphe 1, et liste n° 1 de la convention de 1961), constitue à tous égards un stupéfiant. Le haschisch tombe donc également sous le coup des interdictions absolues d'importation et de commercialisation dans les différents États membres (pour les Pays-Bas, voir l'article 3 de l'Opiumwet) qui ont amené la Cour à considérer les stupéfiants comme une marchandise qui n'est pas susceptible d'être « (intégrée) à l'économie de la Communauté ». Cela suffit, nous semble-t-il, pour conclure que la réponse donnée à la première question lui est pleinement applicable.

6. La troisième question soulève des problèmes plus complexes. Comme on s'en souviendra, le Gerechtshof nous demande si, dès lors que la possibilité d'assujettir des livraisons de haschisch à la TVA est exclue, une solution différente s'impose lorsque les autorités judiciaires de l'État membre renoncent dans des circonstances déterminées à poursuivre les trafiquants.

Nous avons déjà indiqué en évoquant le contenu des directives qui guident le travail du ministère public néerlandais (point 1) dans quelles limites cette renonciation était pratiquée. Il y a lieu d'ajouter ici que, dans ses observations écrites et davantage encore à l'audience, la Commission a dressé de la vente de haschisch aux Pays-Bas un tableau qui fait apparaître ces limites comme impalpables, voire carrément comme inexistantes. Ainsi, loin de s'arrêter à l'extérieur des centres de jeunes et face aux cas de trafic ostentatoire, l'attitude permissive des autorités irait jusqu'à tolérer que figure sur les enseignes ou sur les vitrines de nombreux « coffee shops » des principales villes néerlandaises l'image d'une feuille de chanvre indien. L'institution conclut de cette réalité que, « tout en distribuant un bien illicite, l'assujetti effectue des transactions considérées comme légales ». Celles-ci peuvent donc être assujetties à la TVA.

Nous ne pouvons évidemment pas nous prononcer sur la crédibilité des données fournies par la Commission. Les conséquences qui en sont tirées nous paraissent en tout cas devoir être rejetées. Aux Pays-Bas, ne l'oublions pas, le ministère public n'est pas tenu de poursuivre tous les délits portés à sa connaissance et cela exclut que l'absence de mise en œuvre de l'action publique — même lorsqu'elle n'est pas épisodique, mais répond à un objectif précis (et normalement justifié par l'exigence de concentrer les ressources disponibles sur la répression des formes les plus alarmantes de délinquance) — efface ou atténue l'illégalité des comportements tolérés. D'ailleurs, le fait que la vente de haschisch demeure un délit n'est pas seulement admis par le gouvernement de La Haye, mais est reconnu également par le juge au principal et, ce qui importe le plus, par l'autorité internationale compétente. En 1983, une commission de contrôle de l'International Narcotics Control Board a en effet examiné la pratique en cause pour établir si elle est compatible avec les obligations que la convention de New York impose aux Pays-Bas et elle s'est prononcée dans le sens de son entière régularité (Tweede Kamer der Staten-Generaal, 1983-1984, 17867, n° 7).

Si on ajoute à cela que la livraison d'un bien illicite ne peut pas être considérée comme légale sans méconnaître l'article 5, paragraphe 1, de la sixième directive, la thèse de l'exécutif apparaîtra comme tout à fait non fondée. La politique « répressive modérée » sur laquelle nous interroge le Gerechtshof n'est donc pas susceptible de modifier la réponse que nous avons donnée à la deuxième question.

7. A la lumière des considérations qui précèdent, nous vous suggérons de répondre comme suit aux questions qui vous ont été déférées par le Hoge Raad der Nederlanden par arrêt rendu le 29 octobre 1986 dans l'affaire opposant M. Willem Mol à l'Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen, et par le Gerechtshof d'Amsterdam par arrêt rendu le 28 octobre 1986 dans l'affaire opposant l'association Happy Family à l'Inspecteur der Omzetbelasting d'Amsterdam:

« L'article 2, point 1, de la directive 77/388 du Conseil, du 17 mai 1977, doit être interprété en ce sens que les livraisons effectuées à titre onéreux à l'intérieur d'un État membre de stupéfiants qui ne se trouvent pas dans un circuit strictement surveillé par les autorités compétentes en vue d'une utilisation à des fins médicales ou scientifiques ne peuvent pas être assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée. »

Cette conclusion n'est pas modifiée par le fait que les stupéfiants livrés sont des produits à base de chanvre indien et que, dans le cadre d'une politique répressive modérée, les autorités judiciaires compétentes permettent sous certaines conditions d'effectuer des livraisons interdites desdits produits sans qu'il en résulte des poursuites pénales.