Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (sixième chambre)

2 juin 2016 *

«Renvoi préjudiciel — Fiscalité — Régime général d'accise — Directive 92/12/CEE — Tabacs manufacturés circulant sous le régime suspensif des droits d'accises — Responsabilité de l'entrepositaire agréé — Possibilité pour les États membres de rendre l'entrepositaire agréé solidairement responsable du paiement de sommes correspondant aux sanctions pécuniaires infligées aux auteurs d'un acte de contrebande — Principes de proportionnalité et de sécurité juridique»

Dans l'affaire C-81/15,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Symvoulio tis Epikrateias (Conseil d'État, Grèce), par décision du 21 janvier 2015, parvenue à la Cour le 20 février 2015, dans la procédure

Kapnoviomichania Karelia AE

contre

Ypourgos Oikonomikon,

LA COUR (sixième chambre),

composée de M. A. Arabadjiev, président de chambre, MM. C. G. Fernlund (rapporteur) et S. Rodin, juges,

avocat général : M. Y. Bot,

greffier : M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées :

— pour Kapnoviomichania Karelia AE, par M^e^ V. Antonopoulos, dikigoros,

— pour le gouvernement hellénique, par M^mes^ K. Paraskevopoulou, K. Nasopoulou et S. Lekkou, en qualité d'agents,

— pour la Commission européenne, par M^me^ F. Tomat et M. D. Triantafyllou, en qualité d'agents,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 28 janvier 2016,

rend le présent

* Langue de procédure : le grec.

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 1992, L 76, p. 1), telle que modifiée par la directive 92/108/CEE du Conseil, du 14 décembre 1992 (JO 1992, L 390, p. 124) (ci-après la « directive 92/12 »).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant Kapnoviomichania Karelia AE (ci-après « Karelia ») à l'Ypourgos Oikonomikon (ministère des Finances, Grèce), au sujet d'un acte d'imputation déclarant Karelia solidairement redevable de montants de taxe et de droits d'accises en raison d'une opération de contrebande.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

3 Les articles 1er et 3 de la directive 92/12 énonçaient que cette directive « fixe le régime des produits soumis à accise et autres impositions indirectes frappant directement ou indirectement la consommation de ces produits, à l'exclusion de la taxe sur la valeur ajoutée et des impositions établies par la Communauté », et « est applicable, au niveau communautaire, aux [...] tabacs manufacturés ».

4 L'article 4 de cette directive définissait la notion d'« entrepositaire agréé » comme « 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 ».

5 Selon l'article 5, paragraphe 2, de ladite directive, lorsque les produits soumis à accise en provenance ou à destination de pays tiers se trouvaient sous couvert d'un régime douanier communautaire autre que la mise en libre pratique, ils étaient réputés être en suspension des droits d'accises.

6 Aux termes de l'article 6, paragraphe 1, sous a), de la même directive, « l'accise devient exigible lors de la mise à la consommation », ce qui inclut « toute sortie, y compris irrégulière, d'un régime suspensif ».

7 L'article 13 de la directive 92/12 prévoyait que l'entrepositaire agréé est notamment tenu « de fournir une garantie éventuelle en matière de production, de transformation et de détention ainsi qu'une garantie obligatoire en matière de circulation dont les conditions sont fixées par les autorités fiscales de l'État membre où l'entrepôt fiscal est agréé ».

8 L'article 15, paragraphes 3 et 4, de cette directive énonçait :

« 3. Les risques inhérents à la circulation intracommunautaire sont couverts par la garantie constituée par l'entrepositaire agréé expéditeur telle que prévue à l'article 13 ou, le cas échéant, par une garantie solidaire entre l'expéditeur et le transporteur. Le cas échéant, les États membres peuvent exiger une garantie auprès du destinataire.

Les modalités de la garantie sont fixées par les États membres. La garantie doit être valable dans toute la Communauté.

4. Sans préjudice de l'article 20, la responsabilité de l'entrepositaire agréé expéditeur, et, le cas échéant, celle du transporteur, ne peut être dégagée que par la preuve de la prise en charge des produits par le destinataire, notamment par le document d'accompagnement [...] »

9 L'article 20, paragraphes 1 et 3, de ladite directive disposait :

« 1. Lorsqu'une irrégularité ou une infraction a été commise en cours de circulation entraînant l'exigibilité de l'accise, l'accise est due dans l'État membre où l'irrégularité ou l'infraction a été commise, auprès de la personne physique ou morale qui a garanti le paiement des droits d'accises conformément à l'article 15 paragraphe 3, sans préjudice de l'exercice des actions pénales.

[...]

3. [...] Les États membres prennent les mesures requises pour remédier à toute infraction ou irrégularité et pour imposer des sanctions efficaces. »

Le droit grec

10 La loi 2127/1993 relative à l'harmonisation avec le droit communautaire du régime fiscal des produits pétroliers, de l'alcool éthylique et des boissons alcooliques ainsi que des tabacs manufacturés, et autres dispositions (FEK A' 48), a transposé dans le droit grec la directive 92/12. Cette loi régissait, à la date des faits en cause au principal, outre le régime de l'accise et le moment où elle devient exigible, les questions relatives au régime suspensif de l'entrepôt fiscal et à l'entrepositaire agréé.

11 Selon l'article 11, paragraphe 3, de ladite loi, l'entrepositaire agréé est « responsable, envers l'État, des accises correspondant aux produits » et cet entrepositaire « est également responsable des actes que l'autorité compétente reprochera éventuellement aux magasiniers de [s]es entrepôts ».

12 L'article 67, paragraphe 5, de la même loi dispose que « [t]oute fraude ou tentative de fraude au versement des accises et autres droits, ainsi que le non-respect des formalités prévues par la loi en vue d'échapper au versement de ces accises et autres droits sont qualifiés de contrebande, au sens des articles 89 et suivants de la loi 1165/1918 portant code des douanes » (ci-après le « code des douanes »), et que « ces actes rendent exigible la taxe majorée prévue par lesdits articles, même dans l'hypothèse où les instances compétentes jugeraient que les conditions de la commission d'un acte de contrebande pénalement répréhensible ne sont pas réunies ».

13 L'article 97, paragraphe 3, du code des douanes énonce que « toutes les personnes dont il est certain qu'elles ont participé à l'infraction douanière, au sens de l'article 89, paragraphe 2, du présent code, se voient infliger au prorata du degré de participation de chacun et indépendamment des poursuites pénales dont ils font l'objet, conjointement et solidairement, une taxe majorée pouvant aller du double au décuple des accises et autres droits dus au titre de l'objet de l'infraction ». Selon l'article 97, paragraphe 5, du code des douanes, le « directeur du bureau de douane compétent rédige et émet [...] un acte motivé par lequel il exonère ou identifie, le cas échéant, les responsables, au sens du présent code, il détermine le degré de responsabilité de chacun, les droits de douane et autres taxes dus ou perdus au titre de l'objet de l'acte de contrebande et met en recouvrement la taxe majorée, au sens du présent article, ainsi que, le cas échéant, les droits de douane et autres taxes perdus ».

14 Selon l'article 99, paragraphe 2, du code des douanes, le fait que les personnes civilement coresponsables n'avaient pas connaissance de l'intention des personnes qualifiées d'auteurs primaires de commettre l'infraction n'exonère pas les premières de leur responsabilité.

15 L'article 108 du code des douanes prévoit :

« La juridiction pénale connaissant de l'incrimination de contrebande peut, dans son jugement de condamnation, déclarer le propriétaire ou le destinataire des biens faisant l'objet de l'acte de contrebande civilement et solidairement coresponsable avec la personne condamnée, du paiement de l'amende pécuniaire infligée et des dépens, ainsi que, sur demande de l'État s'étant constitué partie

civile, de la somme qui lui a été adjugée. Il en est ainsi, même si le coresponsable n'a pas été mis en cause pénalement, dès lors que le condamné a disposé de l'objet de l'acte de contrebande en qualité de mandataire, de gestionnaire ou de représentant du propriétaire ou du destinataire, quelle que soit la nature juridique sous laquelle le mandat est présenté ou dissimulé. Il est donc indifférent de savoir si le mandataire agit en nom propre [...], s'il se présente comme étant le propriétaire des biens ou comme ayant tout autre lien juridique avec ces biens, ou si la représentation effective du propriétaire est une représentation spéciale ou générale, sauf s'il peut être prouvé que les personnes précitées ne pouvaient aucunement avoir connaissance de la probabilité de la commission d'un acte de contrebande. »

16 L'article 109 du code des douanes dispose :

« Outre le propriétaire ou destinataire de l'objet de l'acte de contrebande, visés à l'article précédent, la juridiction pénale peut également déclarer civilement et solidairement coresponsables avec le condamné du paiement de l'amende pécuniaire infligée et des dépens, ainsi que, sur demande de l'État s'étant constitué partie civile, de la somme qui lui a été adjugée, les propriétaires de navires, d'embarcations, d'automobiles, de charrettes, les sociétés de transport terrestre, maritime ou aérien et les agents et représentants, quelle que soit leur qualité ou appellation, de ces dernières ou des propriétaires de navires, d'embarcations, d'automobiles, de charrettes ou d'avions, ainsi que les directeurs d'hôtels, d'auberges, de cafés ou d'autres établissements accessibles au public, même lorsqu'ils ne sont pas pénalement responsables de l'acte de contrebande, dès lors que cet acte de contrebande a été commis dans lesdits moyens de transport ou par leur biais ou dans les établissements précités ou moyennant l'utilisation de ces derniers, soit pour se livrer à un acte de contrebande, soit pour dissimuler les produits faisant l'objet d'un acte de contrebande, sauf s'il peut être prouvé que les personnes précitées ne pouvaient aucunement avoir connaissance de la probabilité de la commission d'un acte de contrebande. »

Le litige au principal et la question préjudicielle

17 Karelia est une société grecque, active dans le secteur de la fabrication de produits du tabac, ayant le statut d'entrepositaire agréé. À la date des faits au principal, cette société avait envisagé d'exporter de tels produits, placés sous un régime suspensif, vers la Bulgarie, qui n'était pas encore membre de l'Union européenne.

18 Il ressort des observations déposées devant la Cour que, le 9 juin 1994, Karelia, ayant reçu de Bulgakommerz Ltd une commande de 760 cartons de cigarettes, a déposé au bureau des douanes compétent une déclaration d'exportation.

19 Cette cargaison n'est toutefois jamais parvenue à destination, l'enquête menée par le service des douanes ayant révélé que le camion dans lequel elle devait être transportée était allé en Bulgarie vide de tout chargement, la cargaison ayant été transbordée dans un autre camion. Au cours de cette enquête, le directeur des exportations de Karelia a expliqué que, à la suite de la passation de la commande, il avait perçu une somme correspondant à la valeur de la marchandise concernée, qu'il avait déposée sur un compte bancaire de Karelia ouvert en Grèce. Le directeur général de Karelia a soutenu qu'il ignorait si Bulgakommerz avait une existence réelle, dès lors que toute tentative pour identifier cette société en Bulgarie aurait été vaine.

20 La preuve de la sortie de la cargaison en cause au principal n'ayant pas été apportée, la garantie bancaire que Karelia avait constituée pour couvrir le montant des droits d'accises, à savoir 114 726 750 drachmes grecques (GRD) (336 688,92 euros), a été retenue.

21 Par la suite, les autorités douanières ont émis un acte d'imputation relatif à des faits de contrebande portant sur les 760 cartons de cigarettes concernés. Par cet acte, elles ont déclaré auteurs conjoints de cet acte notamment les personnes ayant passé commande desdites cigarettes, au nom de Bulgakommerz, auprès du directeur des exportations de Karelia. Des montants de taxe majorée de 573 633 750 GRD (1 683 444,60 euros) ainsi que de droits d'accises majorés sur le tabac de 9 880 000 GRD (28 994,86 euros) ont été répartis entre les auteurs des faits de contrebande. Par le même acte d'imputation, Karelia a été déclarée civilement et solidairement redevable du versement de ces sommes.

22 Le recours formé par cette société contre ledit acte d'imputation a été accueilli par le Dioikitiko Protodikeio Peiraia (tribunal administratif de première instance du Pirée, Grèce) au motif qu'aucune relation de mandat ou de représentation non plus qu'aucun autre rapport juridique dissimulant un mandat entre Karelia et les personnes qualifiées d'auteurs de l'acte de contrebande en cause n'avaient été démontrés.

23 Le ministère des Finances ayant interjeté appel de ce jugement, le Dioikitiko Efeteio Peiraia (cour administrative d'appel du Pirée, Grèce) a accueilli cet appel, tout en réduisant le montant de la taxe majorée à 344 180 250 GRD (336 688,91 euros). Cette juridiction a considéré que, dans la mesure où les cigarettes concernées étaient placées sous un régime suspensif des droits d'accises, les auteurs de l'acte de contrebande avaient agi en tant que mandataires de Karelia, laquelle, en sa qualité d'entrepositaire agréé, était détentrice des marchandises et seule responsable de leur circulation jusqu'à leur exportation, indépendamment de la qualité en laquelle les auteurs de cet acte de contrebande avaient prétendu agir, à savoir en tant que chauffeurs, intermédiaires, destinataires, acheteurs, etc.

24 Karelia a introduit un pourvoi contre l'arrêt du Dioikitiko Efeteio Peiraia (cour administrative d'appel du Pirée) devant le Symvoulio tis Epikrateias (Conseil d'État, Grèce).

25 Dans la décision de renvoi, cette dernière juridiction a constaté que, selon l'article 99, paragraphe 2, l'article 108 et l'article 109 du code des douanes, les propriétaires de marchandises, les destinataires de ces dernières et les transporteurs, ainsi que leurs agents et représentants, sont notamment rendus conjointement et solidairement responsables des conséquences financières des actes de contrebande, celles-ci comprenant le paiement des droits de douane et des taxes perdus ainsi que les amendes correspondantes, lorsque ces infractions sont commises au moment où les marchandises concernées se trouvent dans leur sphère de responsabilité professionnelle par des personnes avec lesquelles ils ont choisi de collaborer. Selon ladite juridiction, les coresponsables ne sont exonérés de leur responsabilité que s'ils démontrent n'avoir commis aucune négligence, même légère, cette exonération s'appréciant au regard de la diligence requise dans le cadre de leur activité et de leur profession. La responsabilité civile ainsi instituée, qui ne constitue pas, dans le droit grec, une sanction administrative, tend non seulement à ce que les droits de douane et les taxes perdus soit recouvrés, mais également à garantir, dans la mesure du possible, le paiement et, partant, l'efficacité des amendes infligées. Le législateur aurait considéré que les opérateurs susmentionnés, qui tirent un profit de l'activité économique dans le cadre de laquelle les actes de contrebande sont commis, doivent prendre toutes les mesures propres à garantir qu'ils ne seront pas conduits, par les personnes avec lesquelles ils entretiennent des relations d'affaires, à participer à des actes de contrebande.

26 Selon la juridiction de renvoi, cette réglementation nationale, interprétée à la lumière des dispositions de la directive 92/12, permet de déclarer l'entrepositaire agréé coresponsable civilement et solidairement avec les auteurs d'actes de contrebande portant sur des produits qui ont transité par l'entrepôt sous un régime suspensif des droits d'accises et qui sont sortis irrégulièrement de ce régime.

27 Selon l'opinion majoritaire au sein de cette juridiction, la responsabilité solidaire de l'entrepositaire agréé porte non seulement sur le paiement des droits d'accises, conformément à la directive 92/12, mais également sur les autres conséquences financières, notamment les sanctions pécuniaires infligées

aux auteurs des actes de contrebande. Il en serait ainsi, indépendamment de tout accord particulier entre cet entrepositaire et l'acquéreur, en vertu duquel la propriété des biens placés sous un régime suspensif des droits d'accises serait transférée dès la remise des biens à l'acquéreur, qui se chargerait de leur transport. Cette responsabilité aggravée de l'entrepositaire agréé servirait l'objectif de prévention de la fraude fiscale, puisqu'il inciterait ce professionnel à veiller à la régularité de la procédure d'exportation en prenant, dans le cadre de ses relations contractuelles, les mesures appropriées pour se protéger du risque d'être condamné solidairement à supporter l'ensemble des conséquences financières d'actes de contrebande. Une telle responsabilité ne serait pas contraire au principe de proportionnalité, compte tenu de la possibilité, pour l'entrepositaire agréé, d'échapper à celle-ci en prouvant qu'il a agi de bonne foi et qu'il a pris toutes les mesures appropriées possibles, en faisant preuve de la diligence requise d'un professionnel avisé.

28 En revanche, selon l'opinion minoritaire au sein de la juridiction de renvoi, l'entrepositaire agréé ne peut être tenu solidairement responsable que du paiement des droits d'accises et non de celui de sommes correspondant aux sanctions pécuniaires infligées aux auteurs des actes de contrebande. Il ne ressortirait ni de la réglementation grecque ni de la directive 92/12 que l'entrepositaire agréé serait légalement présumé être le propriétaire des biens qu'il détient, qui sortent de son entrepôt fiscal et qui sont expédiés vers un pays tiers sous un régime suspensif des droits d'accises, jusqu'à ce qu'ils parviennent à leur destination régulière ou jusqu'à ce qu'ils quittent le territoire de l'Union. Il ne ressortirait pas non plus de cette réglementation ni de cette directive que, jusqu'à la sortie des biens dudit régime suspensif, les personnes physiques impliquées, en quelque qualité que ce soit, dans la circulation de ces marchandises seraient légalement présumées agir en qualité de mandataires ou de représentants de l'entrepositaire agréé. Ainsi, la responsabilité aggravée préconisée par l'opinion majoritaire au sein de la juridiction de renvoi ne serait pas requise afin d'assurer l'application effective de la directive 92/12 et se heurterait à divers principes du droit de l'Union. D'une part, elle se heurterait au principe de sécurité juridique, notamment au principe de clarté et de prévisibilité des restrictions à la liberté d'entreprendre et au droit de propriété de l'entrepositaire agréé. D'autre part, elle se heurterait au principe de proportionnalité, dans la mesure où il serait manifestement excessif de mettre à la charge de l'entrepositaire agréé l'obligation de payer des amendes administratives, dont la loi prévoit qu'elles s'élèvent à tout le moins au double des taxes dues, indépendamment de leur montant, pour des infractions résultant de comportements dolosifs de tiers, lesquels n'ont aucune des qualités visées à l'article 108 du code des douanes et sur lesquels cet entrepositaire, qui a fait preuve de la diligence appropriée, ne peut avoir aucune prise.

29 C'est dans ces conditions que le Symvoulio tis Epikrateias (Conseil d'État) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante :

« La directive 92/12, interprétée à la lumière des principes généraux du droit de l'Union et notamment des principes d'effectivité du droit de l'Union, de sécurité juridique et de proportionnalité, doit-elle être interprétée en ce sens qu'elle s'oppose à l'application à un cas de figure tel celui en cause en l'espèce d'une disposition législative telle que l'article 108 du code des douanes, en vertu de laquelle l'entrepositaire agréé de produits, qui ont circulé sous un régime suspensif des droits d'accises depuis son entrepôt fiscal et qui sont sortis irrégulièrement dudit régime du fait d'un acte de contrebande, peut être déclaré solidairement responsable du paiement d'amendes administratives pour cause de contrebande, indépendamment du fait qu'il ait ou non, au moment de la commission de l'infraction, détenu les biens au regard du droit privé et, en outre, indépendamment du fait que les auteurs de l'infraction, impliqués dans cette circulation, aient ou non conclu avec l'entrepositaire agréé un rapport contractuel particulier, duquel il ressortirait qu'ils agissaient en tant que mandataires de celui-ci ? »

Sur la question préjudicielle

30 Par sa question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si la directive 92/12, lue à la lumière des principes généraux du droit de l'Union, notamment des principes de sécurité juridique et de proportionnalité, doit être interprétée en ce sens qu'elle s'oppose à une réglementation nationale – telle que celle en cause au principal, qui permet de déclarer solidairement responsable du paiement de sommes correspondant aux sanctions pécuniaires infligées en cas d'infraction commise au cours de la circulation de produits en suspension de droits d'accises notamment les propriétaires de ces produits lorsque ces propriétaires sont liés aux auteurs de l'infraction par un rapport contractuel faisant de ceux-ci ses mandataires – en vertu de laquelle l'entrepositaire agréé est déclaré solidairement responsable du paiement desdites sommes, même si, selon le droit national, cet entrepositaire n'était ni propriétaire desdits produits au moment de la commission de l'infraction ni lié aux auteurs de cette dernière par un rapport contractuel faisant de ceux-ci ses mandataires.

31 Afin de répondre à cette question, il convient de relever, d'emblée, qu'il ressort de l'économie de la directive 92/12 et, notamment, de son article 13, de son article 15, paragraphes 3 et 4, ainsi que de son article 20, paragraphe 1, que le législateur a conféré un rôle central à l'entrepositaire agréé, dans le cadre de la procédure de circulation des produits soumis à accise et placés sous un régime suspensif.

32 Ainsi que M. l'avocat général l'a relevé aux points 34 à 36 de ses conclusions, la directive 92/12 instaure, à la charge de l'entrepositaire agréé, un régime de responsabilité pour l'ensemble des risques inhérents à la circulation des produits soumis à accise et placés sous un tel régime, et cet entrepositaire est, par conséquent, désigné comme étant le redevable du paiement des droits d'accises lorsqu'une irrégularité ou une infraction entraînant l'exigibilité de ceux-ci a été commise au cours de la circulation de ces produits. Ainsi, cette responsabilité est objective et repose non pas sur la faute prouvée ou présumée de l'entrepositaire, mais sur sa participation à une activité économique.

33 En l'occurrence, la responsabilité objective d'un entrepositaire agréé tel que Karelia, pour le paiement des droits d'accises, n'est pas contestée.

34 Il convient, en revanche, d'examiner la question de savoir si la directive 92/12 permet aux États membres de faire également peser sur l'entrepositaire agréé une responsabilité solidaire pour le paiement de sommes correspondant aux sanctions pécuniaires infligées aux auteurs d'un acte de contrebande.

35 Selon l'article 20, paragraphe 3, de la directive 92/12, les États membres sont tenus de prendre les mesures requises pour remédier à toute infraction ou irrégularité et pour imposer des sanctions efficaces.

36 À cet égard, le gouvernement hellénique soutient qu'il ressort de cette disposition une obligation pour les États membres de prévoir une responsabilité pénale supplémentaire de l'entrepositaire agréé, pour toute irrégularité commise au cours de la mise en circulation des produits soumis à accise.

37 Certes, ainsi que la Cour l'a déjà constaté à maintes reprises, le marché des cigarettes est particulièrement propice au développement d'un commerce illégal (arrêt du 13 décembre 2007, BATIG, C-374/06, EU:C:2007:788, point 34 et jurisprudence citée). L'obligation, qui découle de l'article 20, paragraphe 3, de la directive 92/12, à savoir prendre les mesures requises pour remédier à toute infraction ou irrégularité et pour imposer des sanctions efficaces, doit être interprétée à la lumière de ce constat.

38 Toutefois, il ne s'ensuit pas que les États membres soient tenus, en vertu de cette disposition, de prévoir une responsabilité pénale supplémentaire de l'entrepositaire agréé, pour toute irrégularité commise au cours de la mise en circulation des produits soumis à accise.

39 En effet, en premier lieu, cette disposition ne précise ni les sanctions appropriées ni les catégories de personnes qui doivent être tenues responsables au regard de celles-ci.

40 En second lieu, ainsi que M. l'avocat général l'a relevé au point 37 de ses conclusions, le régime de responsabilité pour risque prévu par la directive 92/12 s'arrête à la prise en charge du paiement des droits d'accises. Partant, cette directive n'impose pas un régime de solidarité qui ferait de l'entrepositaire agréé le responsable du paiement des sommes correspondant aux sanctions pécuniaires prononcées contre les auteurs d'un acte de contrebande.

41 Or, si la directive 92/12 n'oblige pas les États membres à prévoir que l'entrepositaire agréé sera solidairement responsable du paiement des sommes correspondant aux sanctions pécuniaires infligées, se pose la question de savoir si cette directive s'y oppose.

42 Selon une jurisprudence constante, il n'est pas contraire au droit de l'Union d'exiger qu'un opérateur prenne toute mesure pouvant raisonnablement être requise de lui pour s'assurer que l'opération qu'il effectue ne le conduit pas à participer à une fraude fiscale (arrêt du 21 février 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, point 24 et jurisprudence citée).

43 Par conséquent, il y a lieu de considérer, ainsi que M. l'avocat général l'a relevé au point 41 de ses conclusions, que la directive 92/12 ne s'oppose pas, en principe, à ce que les États membres aggravent la responsabilité de l'entrepositaire agréé en le rendant solidairement responsable des conséquences pécuniaires des infractions constatées au cours de la circulation des produits placés sous un régime suspensif des droits d'accises.

44 Il convient toutefois de vérifier si une responsabilité aggravée, telle que celle en cause au principal, est conforme aux principes de sécurité juridique et de proportionnalité.

45 À cet égard, il convient de rappeler, en premier lieu, que les États membres, lorsqu'ils exercent leurs compétences pour choisir les sanctions appropriées dans le cadre de la transposition d'une directive, doivent respecter le principe de sécurité juridique. En effet, la législation de l'Union doit être certaine et son application prévisible pour les justiciables, et cet impératif de sécurité juridique s'impose avec une rigueur particulière lorsqu'il s'agit d'une réglementation susceptible de comporter des charges financières, afin de permettre aux intéressés de connaître avec exactitude l'étendue des obligations qu'elle leur impose (arrêt du 16 septembre 2008, Isle of Wight Council e.a., C-288/07, EU:C:2008:505, point 47 et jurisprudence citée).

46 Or, dans une situation telle que celle en cause au principal, il convient de relever que la responsabilité aggravée de l'entrepositaire agréé n'ayant pas conservé la propriété des produits qui font l'objet de l'infraction et n'étant pas lié aux auteurs de cette dernière par un rapport contractuel faisant de ceux-ci ses mandataires n'est expressément prévue ni par la directive 92/12 ni par les dispositions du droit national.

47 Force est de constater, dans ces conditions, que les sanctions susceptibles d'être appliquées à un tel entrepositaire agréé en vertu d'une telle législation n'apparaissent pas, eu égard, notamment, aux interprétations divergentes exprimées au sein de la juridiction de renvoi, suffisamment certaines et prévisibles pour les intéressés pour qu'il puisse être considéré qu'elles répondent aux exigences de sécurité juridique, ce qu'il incombe toutefois à cette juridiction de vérifier.

48 S'agissant, en second lieu, du principe de proportionnalité, il ressort d'une jurisprudence constante que, en l'absence d'harmonisation de la législation de l'Union dans le domaine des sanctions applicables en cas d'inobservation des conditions prévues par un régime institué par cette législation, les États membres sont compétents pour choisir les sanctions qui leur semblent appropriées. Ils sont toutefois

tenus d'exercer leurs compétences dans le respect du droit de l'Union et de ses principes généraux, et, par conséquent, dans le respect du principe de proportionnalité (voir, notamment, arrêt du 29 juillet 2010, Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski, C-188/09, EU:C:2010:454, point 29).

49 En ce qui concerne les mesures visant à prévenir la fraude fiscale, la Cour a jugé, en matière de taxe sur la valeur ajoutée, que la répartition du risque, à la suite d'une fraude commise par un tiers, n'est pas compatible avec le principe de proportionnalité, lorsqu'un régime de taxation fait peser toute la responsabilité du paiement sur le fournisseur, indépendamment de l'implication ou non de celui-ci dans la fraude commise par l'acheteur (arrêt du 21 février 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, points 22 et 23).

50 En outre, la Cour a déjà considéré que des mesures nationales donnant de facto naissance à un système de responsabilité solidaire sans faute vont au-delà de ce qui est nécessaire pour préserver les droits du Trésor public. Elle a ainsi jugé que faire peser la responsabilité du paiement de la taxe sur la valeur ajoutée sur une personne autre que le redevable de celle-ci, alors même que cette personne est un entrepositaire fiscal agréé tenu aux obligations spécifiques visées dans la directive 92/12, sans lui permettre d'y échapper en apportant la preuve qu'elle est totalement étrangère aux agissements de ce redevable, doit être considéré comme incompatible avec le principe de proportionnalité et elle a ajouté qu'il serait manifestement disproportionné d'imputer, de manière inconditionnelle, à une telle personne la perte de recettes fiscales causée par les agissements d'un tiers assujetti, sur lesquels elle n'a aucune influence (arrêt du 21 décembre 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, point 24 et jurisprudence citée).

51 Il convient de considérer que le respect de ces mêmes exigences s'impose en ce qui concerne une mesure telle que l'attribution, à l'entrepositaire agréé, de la responsabilité des conséquences pécuniaires d'actes de contrebande.

52 Or, ainsi que l'indique la juridiction de renvoi, selon l'opinion majoritaire au sein de cette juridiction, l'article 108 du code des douanes doit être interprété en ce sens qu'un entrepositaire agréé qui a pris toutes les mesures pouvant raisonnablement être requises de lui pour s'assurer que l'opération qu'il effectue ne le conduise pas à participer à une fraude fiscale échappe uniquement à cette responsabilité s'il peut prouver qu'il ne pouvait aucunement avoir connaissance de la probabilité de la commission d'un acte de contrebande. Si tel est le cas, ce qu'il incombe à la juridiction de renvoi de vérifier, il y a lieu de considérer que cette responsabilité aggravée de l'entrepositaire agréé implique que celui-ci pourra être déclaré solidairement responsable du paiement de sommes correspondant aux sanctions pécuniaires infligées, même si l'acte de contrebande est commis par des personnes avec lesquelles il n'a pas choisi de collaborer, et que celle-ci donne de facto naissance à un système de responsabilité solidaire sans faute, qui doit être considéré comme disproportionné.

53 Il résulte des considérations qui précèdent qu'un régime de responsabilité aggravée tel que celui en cause au principal n'est susceptible de répondre aux exigences résultant des principes de sécurité juridique et de proportionnalité qu'à la condition qu'il soit clairement et expressément prévu par la législation nationale et qu'il réserve à l'entrepositaire agréé une possibilité effective de s'exonérer de sa responsabilité.

54 Il y a lieu, par conséquent, de répondre à la question posée que la directive 92/12, lue à la lumière des principes généraux du droit de l'Union, notamment des principes de sécurité juridique et de proportionnalité, doit être interprétée en ce sens qu'elle s'oppose à une réglementation nationale – telle que celle en cause au principal, qui permet de déclarer solidairement responsable du paiement de sommes correspondant aux sanctions pécuniaires infligées en cas d'infraction commise au cours de la circulation de produits en suspension de droits d'accises notamment les propriétaires de ces produits lorsque ces propriétaires sont liés aux auteurs de l'infraction par un rapport contractuel faisant de ceux-ci ses mandataires – en vertu de laquelle l'entrepositaire agréé est déclaré solidairement responsable, sans qu'il puisse échapper à cette responsabilité en apportant la preuve qu'il est

totalement étranger aux agissements des auteurs de l'infraction, du paiement desdits sommes, même si, selon le droit national, cet entrepositaire n'était ni propriétaire desdits produits au moment de la commission de l'infraction ni lié aux auteurs de cette dernière par un rapport contractuel faisant de ceux-ci ses mandataires.

Sur les dépens

55 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

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

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, telle que modifiée par la directive 92/108/CEE du Conseil, du 14 décembre 1992, lue à la lumière des principes généraux du droit de l'Union européenne, notamment des principes de sécurité juridique et de proportionnalité, doit être interprétée en ce sens qu'elle s'oppose à une réglementation nationale – telle que celle en cause au principal, qui permet de déclarer solidairement responsable du paiement de sommes correspondant aux sanctions pécuniaires infligées en cas d'infraction commise au cours de la circulation de produits en suspension de droits d'accises notamment les propriétaires de ces produits lorsque ces propriétaires sont liés aux auteurs de l'infraction par un rapport contractuel faisant de ceux-ci ses mandataires – en vertu de laquelle l'entrepositaire agréé est déclaré solidairement responsable, sans qu'il puisse échapper à cette responsabilité en apportant la preuve qu'il est totalement étranger aux agissements des auteurs de l'infraction, du paiement desdites sommes, même si, selon le droit national, cet entrepositaire n'était ni propriétaire desdits produits au moment de la commission de l'infraction ni lié aux auteurs de cette dernière par un rapport contractuel faisant de ceux-ci ses mandataires.

Signatures