Recueil de la jurisprudence

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M. NIILO JÄÄSKINEN
présentées le 8 mars 2012 [1]

Affaire C-262/10

Döhler Neuenkirchen GmbH
contre
Hauptzollamt Oldenburg

[demande de décision préjudicielleformée par le Bundesfinanzhof (Allemagne)]

«Code des douanes communautaire — Régime du perfectionnement actif — Système de la suspension — Règlement (CEE) nº 2913/92 — Article 204 — Naissance d'une dette douanière à l'importation du fait de l'inexécution d'une obligation — Non-présentation du décompte d'apurement dans les délais prescrits»

I – Introduction

1. Le régime du perfectionnement actif, prévu par le code des douanes [2], permet à des fabricants communautaires de transformer, sur le territoire de la Communauté européenne, des marchandises non communautaires, destinées à être réexportées hors du territoire douanier de la Communauté sous forme de produits compensateurs, sans que ces marchandises soient soumises à des droits à l'importation.

2. L'utilisation de ce régime douanier économique suspensif nécessite une autorisation dont la délivrance est subordonnée à des conditions prévues par le code des douanes [3]. En particulier, les autorités douanières fixent le délai (ci-après le «délai d'apurement») dans lequel les produits transformés (ci-après les «produits compensateurs») doivent avoir été réexportés ou doivent avoir reçu une autre destination douanière. Cette nouvelle destination douanière admise vaut apurement du régime du perfectionnement actif [4].

3. Un certain nombre d'indications relatives au déroulement du régime du perfectionnement actif doivent être communiquées aux autorités douanières dans les 30 jours à partir de l'expiration du délai d'apurement (ci-après le «décompte d'apurement»).

1 — Langue originale: le français.

2 — Règlement du Conseil du 12 octobre 1992 établissant le code des douanes communautaire (JO L 302, p. 1), tel que modifié par le règlement (CE) nº 648/2005 du Parlement européen et du Conseil, du 13 avril 2005 (JO L 117, p. 13, ci-après le «code des douanes»). Le code des douanes a été abrogé par le règlement (CE) nº 450/2008 du Parlement européen et du Conseil, du 23 avril 2008, établissant le code des douanes communautaire (code des douanes modernisé) (JO L 145, p. 1, ci-après le «code des douanes modernisé»), dont certaines dispositions sont entrées en vigueur dès le 24 juin 2008. Compte tenu de la date des faits du litige au principal, celui-ci demeure régi par les règles énoncées dans le code des douanes. Je reviendrai ultérieurement sur la question de savoir si la solution proposée dans les présentes conclusions vaudrait également sous le régime du code des douanes modernisé.

3 — Voir articles 84, paragraphe 1, 85 et 87 du code des douanes.

4 — Voir article 89, paragraphe 1, du code des douanes.

4. Dans l'affaire au principal, Döhler Neuenkirchen GmbH (ci-après «Döhler Neuenkirchen») a bénéficié du régime du perfectionnement actif aux fins de l'importation de marchandises non communautaires.

5. À l'expiration du délai d'apurement, les produits compensateurs ont soit été réexportés, soit ont reçu une nouvelle destination douanière admise, c'est-à-dire mis en libre pratique conformément auxdites conditions. Döhler Neuenkirchen n'a cependant pas respecté son obligation de présenter le décompte d'apurement dans les 30 jours à partir de l'expiration du délai d'apurement.

6. Le Bundesfinanzhof (Allemagne) cherche à savoir si un tel manquement entraîne la naissance d'une dette douanière en vertu de l'article 204 du code des douanes, en particulier lorsque la majeure partie des marchandises a été réexportée.

7. À l'instar de l'affaire Eurogate Distribution (C-28/11), pendante devant la Cour, dans laquelle je rendrai mes conclusions ce jour également, qui concerne en revanche l'inexécution des obligations dans le cadre du régime de l'entrepôt douanier, la présente affaire permettra à la Cour de préciser les conditions de naissance de la dette douanière en vertu de l'article 204 du code des douanes. Bien que les faits et le manquement susceptible de faire naître une dette en application dudit article soient différents dans ces deux affaires, force est de constater que lesdites affaires portent sur l'interprétation de la même disposition légale et qu'elles concernent dans les deux cas des régimes douaniers suspensifs, à savoir le régime du perfectionnement actif dans l'affaire C-262/10 et celui de l'entrepôt douanier dans l'affaire C-28/11.

II – Le cadre juridique

A – *Le code des douanes*

8. Il ressort de l'article 4 du code des douanes que, aux fins dudit code, la notion de «dette douanière à l'importation» désigne l'obligation pour une personne de payer les droits à l'importation, qui s'appliquent à des marchandises déterminées selon les dispositions communautaires en vigueur. La destination douanière d'une marchandise vise notamment le placement de la marchandise sous un régime douanier ou sa réexportation hors du territoire douanier de la Communauté. Un régime douanier, quant à lui, vise notamment la mise en libre pratique ou le perfectionnement actif.

9. En ce qui concerne le régime du perfectionnement actif, l'article 114 du code des douanes prévoit:

«1. Sans préjudice de l'article 115, le régime du perfectionnement actif permet de mettre en œuvre sur le territoire douanier de la Communauté, pour leur faire subir une ou plusieurs opérations de perfectionnement:

a) des marchandises non communautaires destinées à être réexportées hors du territoire douanier de la Communauté sous forme de produits compensateurs, sans que ces marchandises soient soumises aux droits à l'importation ni aux mesures de politique commerciale;

[…]

2. On entend par:

a) système de la suspension, le régime du perfectionnement actif dans la forme prévue au paragraphe 1 point a);

[…]

c) opérations de perfectionnement:

— l'ouvraison de marchandises, y compris leur montage, leur assemblage, leur adaptation à d'autres marchandises,

— la transformation de marchandises,

[…]»

10. L'article 118, paragraphes 1 et 2, du code des douanes énonce:

«1. Les autorités douanières fixent le délai dans lequel les produits compensateurs doivent avoir été exportés ou réexportés ou avoir reçu une autre destination douanière. […]

2. Le délai court à partir de la date à laquelle les marchandises non communautaires sont placées sous le régime du perfectionnement actif. Les autorités douanières peuvent le prolonger sur demande dûment justifiée du titulaire de l'autorisation.

Pour des raisons de simplification, il peut être décidé que des délais commençant à courir au cours d'un mois civil ou d'un trimestre expirent le dernier jour, selon le cas, d'un mois civil ou d'un trimestre ultérieur.»

11. Le titre VII du code des douanes, intitulé «Dette douanière», contient, à son chapitre 2, les dispositions relatives à la naissance de la dette douanière.

12. L'article 201 du code des douanes énonce la règle de principe dans les termes suivants:

«1. Fait naître une dette douanière à l'importation:

a) la mise en libre pratique d'une marchandise passible de droits à l'importation

ou

[…]

2. La dette douanière naît au moment de l'acceptation de la déclaration en douane en cause.

[…]»

13. L'article 204 dudit code prévoit une catégorie résiduelle dans les termes suivants:

«1. Fait naître une dette douanière à l'importation:

a) l'inexécution d'une des obligations qu'entraîne pour une marchandise passible de droits à l'importation son séjour en dépôt temporaire ou l'utilisation du régime douanier sous lequel elle a été placée

ou

[…]

dans des cas autres que ceux visés à l'article 203, à moins qu'il ne soit établi que ces manquements sont restés sans conséquence réelle sur le fonctionnement correct du dépôt temporaire ou du régime douanier considéré.

2. La dette douanière naît soit au moment où cesse d'être remplie l'obligation dont l'inexécution fait naître la dette douanière, soit au moment où la marchandise a été placée sous le régime douanier considéré lorsqu'il apparaît *a posteriori* que l'une des conditions fixées pour le placement de ladite marchandise sous ce régime ou pour l'octroi du droit à l'importation réduit ou nul en raison de l'utilisation de la marchandise à des fins particulières n'était pas réellement satisfaite.

[…]»

B – *Le règlement d'application*

14. Le code des douanes est complété par le règlement d'application (CEE) nº 2454/93 [5].

15. L'article 496, sous m), du règlement d'application prévoit qu'on entend par «délai d'apurement» «le délai dans lequel les marchandises ou produits doivent avoir reçu une nouvelle destination douanière admise […]».

16. L'article 521 de ce règlement d'application vise notamment le décompte d'apurement et dispose ce qui suit:

«1. Au plus tard à l'expiration du délai d'apurement, indépendamment du recours ou non à la globalisation conformément à l'article 118, paragraphe 2, deuxième alinéa, du code:

— dans le cas du perfectionnement actif (système de la suspension) […], le décompte d'apurement est présenté au bureau de contrôle dans les trente jours,

[…]

Lorsque des circonstances particulières le justifient, les autorités douanières peuvent proroger ce délai même après son expiration.

2. Le décompte ou la demande doivent comporter les indications suivantes, sauf si le bureau de contrôle en dispose autrement:

[…]

3. Le bureau de contrôle peut établir le décompte d'apurement.»

17. L'article 546 du règlement d'application énonce:

«L'autorisation précise si les produits compensateurs ou les marchandises en l'état peuvent être mis en libre pratique sans déclaration douanière, sans préjudice des mesures de prohibition ou de restriction. Dans ce cas, ils sont considérés comme ayant été mis en libre pratique, s'ils n'ont pas reçu une destination douanière à l'expiration du délai d'apurement.

Aux fins de l'application de l'article 218, paragraphe 1, premier alinéa, du code [des douanes], la déclaration de mise en libre pratique est considérée comme ayant été présentée et acceptée, et la mainlevée accordée, au moment de la présentation du décompte d'apurement.

[…]»

5 — Règlement de la Commission du 2 juillet 1993 fixant certaines dispositions d'application du règlement nº 2913/92 (JO L 253, p. 1), tel que modifié par le règlement (CE) nº 993/2001 de la Commission, du 4 mai 2001 (JO L 141, p. 1, ci-après le «règlement d'application»).

18. L'article 859 du règlement d'application énonce les cas dans lesquels l'inexécution d'une obligation visée à l'article 204, paragraphe 1, du code des douanes n'entraîne pas la naissance d'une dette douanière, au motif que les manquements sont restés sans conséquence réelle sur le fonctionnement du régime douanier considéré.

III – Le litige au principal, la question préjudicielle et la procédure devant la Cour

19. Au cours du premier trimestre de l'année 2006, Döhler Neuenkirchen a importé des concentrés de jus de fruits qu'elle a transformés dans le cadre du régime du perfectionnement actif, comme le lui permettait l'autorisation qui lui avait été délivrée. Conformément à cette autorisation, le délai d'apurement du régime du perfectionnement actif expirait au quatrième trimestre civil suivant, soit le 31 mars 2007.

20. Dans le cadre du régime du perfectionnement actif, le décompte d'apurement doit être présenté dans un délai de 30 jours à partir de l'expiration du délai d'apurement. En l'espèce, le décompte d'apurement devait donc être présenté au plus tard le 30 avril 2007, ce que Döhler Neuenkirchen a omis de faire, malgré une mise en demeure du Hauptzollamt Oldenburg (ci-après le «Hauptzollamt»), qui réclamait ce décompte pour le 20 juin 2007.

21. En l'absence de décompte d'apurement, le Hauptzollamt a imposé des droits à l'importation sur l'ensemble des marchandises d'importation pour lesquelles le délai d'apurement avait expiré le 31 mars 2007, à concurrence de leur montant total, soit 1 403 188,49 euros.

22. Le 10 juillet 2007, Döhler Neuenkirchen a finalement transmis le décompte d'apurement qui a fait apparaître un montant de droits à l'importation moins élevé, à savoir 217 338,39 euros, en raison d'une quantité bien moindre de marchandises d'importation non exportées dans les délais impartis, soit avant le 31 mars 2007.

23. Döhler Neuenkirchen a contesté la différence entre le montant des droits à l'importation établi par le Hauptzollamt et celui résultant de son décompte d'apurement, avant de porter l'affaire devant le Finanzgericht Hamburg.

24. Le Finanzgericht Hamburg a rejeté ce recours, en considérant que, en dépassant le délai fixé pour le dépôt du décompte d'apurement, Döhler Neuenkirchen n'avait pas exécuté ses obligations, ce qui a donné naissance à une dette douanière conformément à l'article 204, paragraphe 1, sous a), du code des douanes. Cette juridiction a également considéré que la présentation tardive du décompte d'apurement ne pouvait être considérée comme un manquement resté sans conséquence réelle sur le fonctionnement correct du régime douanier au sens de l'article 859, point 9, du règlement d'application [6].

25. À cet égard, le Finanzgericht Hamburg a relevé, d'une part, que le délai de présentation du décompte d'apurement n'aurait pu être prorogé si la demande en avait été faite à temps, car il n'y avait pas de circonstances particulières justifiant une telle prorogation au sens de l'article 521, paragraphe 1, deuxième alinéa, du règlement d'application, et, d'autre part, que Döhler Neuenkirchen s'était rendue coupable d'une négligence manifeste puisque, en tant qu'opérateur économique expérimenté dans le régime du perfectionnement actif, elle connaissait l'obligation de présenter des décomptes d'apurement à certaines dates et que, en outre, son attention avait été attirée sur cette exigence par le Hauptzollamt.

6 — Ledit point 9 vise, dans le cadre des régimes du perfectionnement actif et de la transformation sous douane, le dépassement du délai autorisé pour la présentation du décompte d'apurement, pour autant que le délai eût été prorogé si la demande en avait été faite à temps.

26. Döhler Neuenkirchen s'est alors pourvue en «Revision» devant le Bundesfinanzhof en faisant valoir que l'apurement du régime douanier avait eu lieu le 31 mars 2007 et que toute inexécution d'obligation intervenue après cette date, telle que la présentation hors délai du décompte d'apurement, ne saurait avoir d'influence sur le régime ni, à plus forte raison encore, donner naissance à une dette douanière à un stade ultérieur.

27. Le Bundesfinanzhof, après avoir analysé la thèse de Döhler Neuenkirchen selon laquelle un manquement commis après l'apurement du régime douanier considéré ne pourrait pas faire naître de dette douanière, souligne que, si cette approche devait être retenue, il faudrait alors admettre que la Commission européenne a créé, à l'article 859, point 9, du règlement d'application un cas d'exclusion de la naissance de la dette douanière dépourvu de portée utile. S'agissant de la thèse défendue par le Hauptzollamt, qui soutient qu'il découlerait de l'article 521, paragraphe 1, premier alinéa, premier tiret, du règlement d'application que le régime du perfectionnement actif est «apuré», comme le décrit l'article 89, paragraphe 1, du code des douanes, non pas dès que les marchandises d'importation reçoivent une nouvelle destination douanière admise, mais seulement lors de la présentation du décompte d'apurement, la juridiction de renvoi s'interroge sur le point de savoir si la Commission a, par cette disposition, outrepassé son pouvoir d'adopter des modalités d'application du code des douanes, et souligne le risque d'une double naissance de la dette douanière en présence d'un déficit de marchandises.

28. Considérant que la solution du litige dont il est saisi dépendait de l'interprétation du droit communautaire, le Bundesfinanzhof a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante:

«L'article 204, paragraphe 1, sous a), du [code des douanes] doit-il être interprété en ce sens qu'il vise également l'inexécution d'obligations qui ne doivent être exécutées qu'après l'apurement du régime douanier utilisé concerné, de sorte que, dans le cas de marchandises d'importation partiellement réexportées dans les délais prescrits dans le cadre d'un régime de perfectionnement actif sous forme du système de la suspension, la violation de l'obligation de présenter le décompte d'apurement au bureau de contrôle dans les 30 jours à partir de l'expiration du délai d'apurement entraîne la naissance d'une dette douanière pour la quantité totale des marchandises d'importation à apurer dans la mesure où les conditions de l'article 859, point 9, du [règlement d'application] ne sont pas remplies?»

29. Des observations écrites ont été déposées par Döhler Neuenkirchen, le Hauptzollamt, le gouvernement tchèque et la Commission.

30. La Cour a attribué l'affaire à la septième chambre, qui a tenu une audience le 13 avril 2011. Toutefois, le 22 septembre 2011, la septième chambre a décidé, en application de l'article 44, paragraphe 4, du règlement de procédure de la Cour, de renvoyer l'affaire devant la Cour aux fins de sa réattribution à une formation plus importante. La Cour a décidé de réattribuer l'affaire C-262/10 à la troisième chambre et de la juger après avoir entendu les conclusions de l'avocat général.

31. Dès lors, la troisième chambre de la Cour a, par une ordonnance du 25 octobre 2011, ordonné la réouverture de la procédure orale et convoqué les parties à une nouvelle audience. Döhler Neuenkirchen, le gouvernement italien et la Commission ont assisté le 1er décembre 2011 à cette deuxième audience, commune avec l'affaire C-28/11.

IV – Analyse

A – *Propos introductifs*

32. La Cour est appelée, en l'espèce, à donner son appréciation sur la question de savoir quels facteurs peuvent faire naître une dette douanière, et, plus précisément, sur le point de savoir dans quelle mesure le non-respect de conditions prescrites dans le cadre d'un régime de perfectionnement actif fait naître une dette douanière.

33. Dans l'affaire au principal, il ne s'agit pas d'un non-respect complet des dispositions, et encore moins d'un refus de coopération avec les autorités douanières. En effet, le régime du perfectionnement actif en cause au principal s'est déroulé correctement, à l'exception notable de la date d'envoi du décompte d'apurement.

34. Afin d'analyser la situation, je propose de procéder comme suit. Tout d'abord, je rappellerai le contexte normatif dans lequel s'inscrit l'article 204 du code des douanes en ce qui concerne la naissance de la dette douanière ainsi que la question du cumul des dettes douanières. Ensuite, j'analyserai les «obligations» énoncées à l'article 204 du code des douanes dans le cadre d'un système de suspension tel que le perfectionnement actif en l'espèce. Enfin, j'aborderai la question de savoir si une dette douanière peut être qualifiée de sanction, voire de sanction disproportionnée, comme le soutient Döhler Neuenkirchen, ainsi que la question de l'effet du code des douanes modernisé.

B – *Naissance de la dette douanière*

35. Dans une situation «normale», telle que celle visée à l'article 201 du code des douanes, une dette douanière à l'importation naît au moment de l'acceptation de la déclaration en douane en cause et de la mise en libre pratique de la marchandise en question. Le fait générateur de la dette est constitué par la mise en libre pratique régulière, et donc par un changement de statut, régulier, de la marchandise visée[7].

36. S'agissant, en revanche, des articles suivants du code des douanes, l'avocat général Kokott a relevé à juste titre que «la naissance de la dette douanière à l'importation au titre des articles 202 à 205 du code des douanes est fonction de certains manquements à la réglementation douanière. Selon les faits, ces articles prévoient, en leurs paragraphes 2 et 3, différents moments auxquels la dette douanière naît et différents débiteurs» [8].

37. Ainsi, la dette douanière naît au titre de l'article 202 du code des douanes dans l'hypothèse d'une introduction irrégulière dans le territoire douanier de la Communauté d'une marchandise passible de droits à l'importation. Par ailleurs, la dette douanière naît en vertu de l'article 203 dudit code quand la surveillance douanière est compromise. Enfin, la dette douanière naît sur la base de l'article 204 du code des douanes notamment du fait de «l'inexécution d'une des obligations qu'entraîne pour une marchandise passible de droits à l'importation son séjour en dépôt temporaire ou l'utilisation du régime douanier sous lequel elle a été placée».

38. Chaque article a donc son propre champ d'application, sans qu'il existe de chevauchement. La Cour a expressément souligné dans l'arrêt Hamann International[9]que les articles 203 et 204 du code des douanes ont des champs d'application distincts en notant que, «[e]n effet, alors que le premier vise les comportements ayant pour résultat une soustraction de la marchandise à la surveillance douanière, le second a pour objet des manquements aux obligations et des inobservations de conditions liées aux différents régimes douaniers qui sont restés sans effet sur la surveillance douanière».

39. Néanmoins, s'il est incontestable qu'une situation telle que celle en cause dans l'affaire au principal relève des règles du code des douanes, il n'en demeure pas moins que l'article 859 du règlement d'application, lu en combinaison avec son article 860, met en place un régime régissant, selon la jurisprudence, de manière exhaustive, dix manquements, au sens de l'article 204, paragraphe 1, sous a), du code des douanes, qui «sont restés sans conséquence réelle sur le fonctionnement correct du dépôt temporaire ou du régime douanier considéré» [10].

7 — Voir, en ce sens, arrêt du 1er février 2001, D. Wandel (C-66/99, Rec. p. I-873, points 41 et 42).

8 — Voir point 23 des conclusions de l'avocat général Kokott dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt du 3 mars 2005, Papismedov e.a. (C-195/03, Rec. p. I-1667).

9 — Arrêt du 12 février 2004 (C-337/01, Rec. p. I-1791, point 28).

10 — Voir arrêt du 11 novembre 1999, Söhl & Söhlke (C-48/98, Rec. p. I-7877, point 43).

40. Or, selon la juridiction de renvoi, il est constant que les circonstances de l'affaire au principal ne relèvent pas de l'un de ces dix manquements énumérés à l'article 859 du règlement d'application [11].

41. L'importation de marchandises sous un régime douanier économique, qui donne lieu à la suspension des droits de douane, présente un caractère d'exception, raison pour laquelle elle est soumise à des conditions. Ainsi que je l'ai indiqué, la dette douanière naît, en principe, en vertu de l'article 201 du code des douanes au moment où la marchandise arrive dans la Communauté et qu'une déclaration douanière est faite et acceptée. Dès lors, dans de telles hypothèses, une réexportation ultérieure n'affecte pas la naissance antérieure d'une dette douanière en ce qui concerne les marchandises importées. Dans le cas d'un régime suspensif, la dette douanière ne naît toutefois pas si la marchandise reste sous surveillance douanière tout en respectant les conditions du régime applicable jusqu'à son apurement.

42. Cependant, si une partie des marchandises est mise en libre pratique, conformément à l'autorisation de perfectionnement actif et suivant les modalités prévues par le code des douanes, une dette douanière naît pour cette partie en application du principe visé à l'article 201 dudit code.

C – *Dette douanière: dettes multiples, aspect temporel et double imposition*

43. Dans l'affaire au principal, il ne saurait être exclu que plusieurs dettes douanières soient nées à différents moments, de sorte que la question de la double imposition est susceptible de se poser.

44. Il convient de rappeler d'emblée que la conception même de l'union douanière s'oppose à la double imposition de marchandises à l'occasion de leur introduction sur le territoire douanier communautaire [12]. Le droit de l'Union interdit donc à titre de principe qu'une double dette douanière puisse peser sur la même marchandise [13].

45. C'est pourquoi il y a lieu de distinguer entre trois notions, à savoir la notion de «marchandise», celle de «cas» et celle de «fait générateur». Une même «marchandise» ne peut pas faire l'objet de plusieurs impositions. Un «cas», qui s'entend de chaque fait particulier [14], ne peut pas être rattaché à plus d'une disposition prévoyant la naissance d'une dette douanière. Une dette douanière globale, concernant par conséquent la totalité des marchandises, peut résulter de différents «faits générateurs», qui peuvent concourir [15].

46. En présence de plusieurs faits générateurs, il convient de déterminer le fait générateur qui déclenche la naissance de la dette douanière. Il peut s'agir du premier fait générateur ou du fait générateur le plus grave. Sous l'angle chronologique, le critère déterminant me semble être, à cet égard, celui qui sous-tend, par exemple, l'article 215 du code des douanes, selon lequel c'est le premier fait générateur qui fait naître la dette douanière [16]. Sur cette question, je partage donc l'analyse du gouvernement tchèque et m'écarte ainsi du critère du «fait générateur le plus grave» proposé par la Commission qui se référait à des conclusions de l'avocat général Kokott [17].

11 — Il se peut, par ailleurs, à titre très exceptionnel, que l'article 204 du code des douanes ne s'applique pas du tout, ce qui était le cas dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt du 15 juillet 2010, DSV Road (C-234/09, Rec. p. I-7333, points 32 et 37). Il n'en va toutefois pas ainsi en l'espèce.

12 — Voir, en ce sens, arrêt du 20 septembre 1988, Kiwall (252/87, Rec. p. 4753, point 11).

13 — Voir, en ce sens, article 208, premier paragraphe, du code des douanes.

14 — À l'instar de l'avocat général Kokott, j'estime qu'un tel «cas» n'est pas à considérer comme un renvoi global qui s'étendrait à l'ensemble des opérations d'importation. Voir point 91 des conclusions de l'avocat général Kokott dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt Papismedov e.a., précité.

15 — Les articles 201 à 205 du code des douanes prévoient les «faits générateurs» qui font naître une dette douanière à l'importation. Voir arrêt du 16 octobre 2003, Hannl-Hofstetter (C-91/02, Rec. p. I-12077, point 3).

16 — Sur le principe de «priorité temporelle» dans le droit douanier de l'Union, voir par exemple arrêt du 3 avril 2008, Militzer & Münch (C-230/06, Rec. p. I-1895, point 28), selon lequel «[e]n cas d'accomplissement, sur le territoire d'États membres différents, de plusieurs infractions ou irrégularités, l'État membre compétent pour recouvrer les droits de douane est celui sur le territoire duquel la première infraction ou irrégularité a été commise».

17 — À l'appui de sa proposition, la Commission se réfère au point 95 et à la note en bas de page 44 des conclusions de l'avocat général Kokott dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt Papismedov e.a., précité.

47. Il ressort du dossier de la présente affaire que, en l'espèce, la majeure partie des produits compensateurs a été réexportée par Döhler Neuenkirchen, tandis qu'une partie des marchandises a été mise en libre pratique. Dans un cas normal, il conviendrait d'admettre, ainsi que l'a suggéré à bon droit Döhler Neuenkirchen, que la partie des marchandises mise en libre pratique est soumise à l'article 201 du code des douanes, tandis que les marchandises qui ont été réexportées ne sont soumises à aucune imposition au titre des droits de douane. Or, en l'espèce, alors même que le régime du perfectionnement actif a été apuré régulièrement, le décompte n'a pas été présenté dans le délai prescrit. Le Hauptzollamt a donc imposé des droits à l'importation sur la totalité des marchandises en vertu de l'article 204 du code des douanes.

D – *Conditions dont le non-respect entraîne l'application de l'article 204 du code des douanes*

48. Il convient de s'interroger sur la question de savoir quelles sont les conditions dont le non-respect entraîne l'application de l'article 204 du code des douanes. Il s'agit, selon moi, du non-respect de toute condition visée audit article et prévue par le régime concerné, à l'exception des cas prévus à l'article 859 du règlement d'application. Je note au passage que, à mon avis, le droit douanier de l'Union ne connaît pas sur ce point la distinction, proposée par certains auteurs dans la doctrine allemande, concernant les obligations de fond et les obligations à caractère procédural.

49. Ainsi que la Cour l'a indiqué, l'article 859 du règlement d'application met valablement en place un régime régissant de manière exhaustive les manquements, au sens de l'article 204, paragraphe 1, sous a), du code des douanes, qui «sont restés sans conséquence réelle sur le fonctionnement correct du dépôt temporaire ou du régime douanier considéré» [18]. Tout cas qui ne relève pas de cette exception, tombe en conséquence dans le champ d'application de l'article 204 dudit code.

50. Selon moi, il ne fait aucun doute que le défaut de présentation du décompte d'apurement dans le délai prescrit entraîne l'application de l'article 204 du code des douanes. C'est, en effet, par l'apurement du régime du perfectionnement actif sur la base du décompte y afférent que le sort définitif des marchandises importées est établi, par dérogation au régime général. Par le biais du décompte d'apurement, l'importateur déclare aux autorités douanières la destination des marchandises importées sous conditions. Le décompte constitue donc un document central, comme le démontrent aussi les mentions détaillées qui doivent y figurer selon l'article 521, paragraphe 2, du règlement d'application [19].

51. La Cour a déjà eu l'occasion de souligner que «le régime de perfectionnement actif, régime entraînant la suspension des droits de douane, est une mesure exceptionnelle destinée à faciliter le déroulement de certaines activités économiques. Ce régime comportant des risques évidents pour l'application correcte de la réglementation douanière et la perception des droits, les bénéficiaires de celui-ci sont tenus au strict respect des obligations qui en découlent. De la même façon, il y a lieu de procéder à une interprétation stricte des conséquences à leur égard en cas de non-respect de leurs obligations» [20].

52. Enfin, il me faut rappeler que, dès lors qu'une double imposition est exclue, la dette douanière née sur la base de l'article 204 du code des douanes ne saurait inclure des marchandises pour lesquelles une dette douanière a d'ores et déjà pu naître sur la base de l'article 201 dudit code, du fait de leur mise en libre pratique. Pour les autres marchandises, quand bien même celles-ci auraient été réexportées après transformation, la dette douanière naît sur la base de l'article 204 du code des douanes.

18 — Arrêt Söhl & Söhlke, précité (point 43).

19 — À cet égard, j'ajoute qu'il importe peu de savoir quelles informations ont été sollicitées par les autorités douanières. Les modalités pratiques peuvent certes varier, sans pour autant affecter l'obligation de présentation d'un décompte.

20 — Voir arrêt du 14 janvier 2010, Terex Equipment e.a. (C-430/08 et C-431/08, Rec. p. I-321, point 42).

E – *La naissance d'une dette douanière n'est pas une sanction*

53. Döhler Neuenkirchen soutient que l'imposition des droits de douane revêtirait, en l'espèce, le caractère d'une sanction.

54. Je ne partage pas cette analyse pour les raisons suivantes.

55. La Cour a posé le principe selon lequel ce sont les États membres qui sont compétents pour adopter les mesures appropriées pour assurer le respect de la réglementation douanière communautaire. Dans cette situation, les mesures à adopter doivent respecter le principe de proportionnalité [21].

56. La nature de ces sanctions peut être administrative (y compris fiscale) ou pénale. Le principe non bis in idem consacré notamment à l'article 4, paragraphe 1, du protocole nº 7 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, signée à Rome le 4 novembre 1950, limite l'application cumulative de ces deux types de sanctions à une seule et même infraction [22].

57. Toutefois, il me semble que la jurisprudence confirme que la naissance d'une dette douanière ne revêt pas le caractère d'une sanction [23]. En effet, selon la jurisprudence, une fois qu'une dette douanière est née, son existence n'est pas affectée par une modification ultérieure des dispositions relatives aux faits générateurs, même dans le cas où l'intéressé a formé un recours contre l'imposition de ladite dette. Logiquement, s'il s'agissait d'une sanction, une telle interprétation n'avait pas pu être retenue [24]. Dès lors, il ne s'agit pas d'une sanction et le principe non bis in idem n'est pas applicable en l'espèce.

58. Le régime du perfectionnement actif avec suspension implique l'octroi d'un avantage conditionnel. L'imposition régulière des droits de douane est suspendue pour la durée du processus de perfectionnement, sous réserve que le processus s'achève d'une manière régulière. Si, et seulement si, le processus s'achève en bonne et due forme, aucun droit de douane n'est dû.

59. En revanche, si les conditions ne sont pas respectées, cet avantage conditionnel ne peut pas être octroyé. L'obligation de payer des droits de douane dans un tel cas ne constitue donc pas une sanction, mais est la simple conséquence de la constatation de l'absence de réunion des conditions requises aux fins de l'obtention de l'avantage résultant de l'application du régime du perfectionnement actif, ce qui rend inapplicable la suspension et justifie, par conséquent, l'imposition des droits de douane [25].

21 — Voir arrêt Hannl-Hofstetter, précité (points 19 et 20).

22 — Voir, notamment, Cour eur. D. H., arrêts Zolotoukhine c. Russie du 10 février 2009, nº 14939/03, et Ruotsalainen c. Finlande du 16 juin 2009, nº 13079/03. Voir, aussi, arrêts de la Cour du 15 octobre 2002, Limburgse Vinyl Maatschappij e.a./Commission (C-238/99 P, C-244/99 P, C-245/99 P, C-247/99 P, C-250/99 P à C-252/99 P et C-254/99 P, Rec. p. I-8375, point 59), et du 7 janvier 2004, Aalborg Portland e.a./Commission (C-204/00 P, C-205/00 P, C-211/00 P, C-213/00 P, C-217/00 P et C-219/00 P, Rec. p. I-123, point 338), ainsi que affaire Åkerberg Fransson (C-617/10), actuellement pendante devant la Cour.

23 — Voir arrêt Hamann International, précité (point 33), selon lequel «[i]l convient d'ajouter, d'une part, que la circonstance que l'article 512 du règlement d'application, tel que modifié par le règlement nº 993/2001, ne prévoit plus l'obligation de placer des marchandises telles que celles en cause au principal sous le régime du transit externe lors de leur transfert au bureau de douane de sortie n'est pas de nature à infirmer cette conclusion, dès lors que cette disposition, qui n'est pas applicable rétroactivement, n'est entrée en vigueur que postérieurement aux faits à l'origine du litige au principal». En effet, si cette disposition était une sanction, il y aurait lieu d'appliquer les dispositions plus favorables dès leur entrée en vigueur (en vertu du principe lex mitius).

24 — Voir, mutatis mutandis, arrêts du 3 mai 2005, Berlusconi e.a. (C-387/02, C-391/02 et C-403/02, Rec. p. I-3565, points 67 à 69), ainsi que du 11 mars 2008, Jager (C-420/06, Rec. p. I-1315, point 59). Il ressort de ces arrêts que le principe de l'application rétroactive de la peine la plus légère fait partie des traditions constitutionnelles communes aux États membres.

25 — Voir, en ce sens, arrêts du 14 décembre 2000, Emsland-Stärke (C-110/99, Rec. p. I-11569, point 56), et du 4 juin 2009, Pometon (C-158/08, Rec. p. I-4695, point 28).

F – *Le caractère objectif de la naissance de la dette douanière*

60. Selon le code des douanes et la jurisprudence y afférente, la naissance de la dette douanière s'opère en fonction d'éléments objectifs, constitutifs d'un fait générateur déterminé, et ce indépendamment du point de savoir si la finalité fiscale qui sous-tend ce système a ou non été atteinte. Il me semble que, aux fins du code des douanes, une dette douanière ne correspond pas à la notion de dette douanière «économique», selon laquelle une dette douanière naît uniquement à l'égard des marchandises mises en libre pratique. Il s'ensuit que des droits de douane peuvent aussi être perçus sur des marchandises ayant effectivement quitté le territoire de l'Union européenne [26].

61. La Commission a observé lors de l'audience que cette situation évoluerait sous l'empire du code des douanes modernisé. En vertu dudit code, une dette douanière s'éteindra lorsque des marchandises auront effectivement quitté le territoire douanier de l'Union, conformément à l'analyse économique des opérations douanières [27].

62. Or, il n'y a pas lieu d'appliquer par anticipation les dispositions du code des douanes modernisé au cas d'espèce.

V – Conclusion

63. Au vu des considérations qui précèdent, je propose à la Cour de répondre de la manière suivante à la question préjudicielle posée par le Bundesfinanzhof:

«L'article 204, paragraphe 1, sous a), du règlement (CEE) nº 2913/92 du Conseil, du 12 octobre 1992, établissant le code des douanes communautaire, tel que modifié par le règlement (CE) nº 648/2005 du Parlement européen et du Conseil, du 13 avril 2005, doit être interprété en ce sens qu'il vise l'inexécution de toute obligation liée au régime douanier applicable, y compris celles qui doivent être exécutées après l'apurement dudit régime.

Dès lors, dans le cas de marchandises d'importation partiellement réexportées dans les délais prescrits dans le cadre d'un régime de perfectionnement actif sous forme d'un système de suspension, la violation de l'obligation de présenter le décompte d'apurement au bureau de contrôle dans les 30 jours à partir de l'expiration du délai d'apurement, entraîne la naissance d'une dette douanière en vertu dudit article pour la quantité totale des marchandises d'importation à apurer, y compris les marchandises réexportées, dans la mesure où les conditions de l'article 859, point 9, du règlement (CEE) nº 2454/93 de la Commission, du 2 juillet 1993, fixant certaines dispositions d'application du règlement nº 2913/92, tel que modifié par le règlement (CE) nº 993/2001 de la Commission, du 4 mai 2001, ne sont pas remplies.

En revanche, l'application de l'article 204 du règlement nº 2913/92 à une telle situation n'entraîne pas la naissance d'une seconde dette douanière pour les marchandises pour lesquelles une dette douanière est déjà née sur la base d'un fait générateur antérieur, tel que leur mise en libre pratique.»

26 — Même si les droits de douane ont notamment pour but de protéger la production domestique contre la concurrence extérieure («Wirtschaftszollgedanke» en langue allemande), il n'en reste pas moins que l'application des règles en la matière est mécanique et formelle, ce qui peut conduire à des situations dans lesquelles des droits de douane sont imposés alors qu'aucune protection n'est requise, en l'absence de mise en libre pratique des marchandises concernées. Voir Willemoes Jørgensen, C., *Toldskuldens opståen og ophør*, Copenhague, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2009, p. 148, ainsi que arrêt du 29 avril 2004, British American Tobacco (C-222/01, Rec. p. I-4683, point 55).

27 — Sur l'extinction de la dette douanière sous le régime du code des douanes modernisé, voir article 86, paragraphe 1, sous k), de ce dernier.