# CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL M. DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER

présentées le 17 avril 1997 *

1. La Court of Appeal de Londres a saisi la Cour de deux questions préjudicielles concernant 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 [1] (ci-après la « directive »).

2. La Court of Appeal cherche à savoir dans quels pays le droit d'accise est exigible lorsqu'un particulier acquiert, pour ses besoins propres, des produits soumis à accise (en l'espèce, des produits de tabac) dans un État B d'où ils sont ensuite transportés dans l'État A, dans lequel ce particulier réside, et qu'aussi bien l'opération d'acquisition que l'opération de transport sont effectuées par le truchement d'un agent intervenant pour le compte de ce particulier.

3. C'est ainsi que les choses se sont passées en l'espèce puisque, selon l'expression imagée du juge de renvoi, « les parties demanderesses ont établi et participé à un système qui permet à un résident du Royaume-Uni d'obtenir au Royaume-Uni, sans avoir à quitter le confort de son fauteuil, du tabac qu'il a acheté dans une boutique située au Luxembourg ». En procédant de la sorte, elles éludaient les droits d'accise applicables au Royaume-Uni, qui sont plus élevés que ceux qui sont en vigueur au Luxembourg.

## Les faits

4. Les parties demanderesses au principal sont deux sociétés et une personne physique. La première société, dénommée EMU Tabac SARL (ci-après le « vendeur » ou le « détaillant »), est une entreprise qui vend des produits de tabac au détail à Luxembourg. La seconde, The Man in Black Limited (ci-après l'« agent »), intervient en qualité d'agent des éventuels acheteurs, lesquels résident au Royaume-Uni. M. Cunnigham est administrateur de cette dernière société.

5. Ces deux sociétés sont, à leur tour, des filiales d'une autre société (The Enlightened Tobacco Company). Le lien entre les deux filiales est de nature purement commerciale, chacune d'entre elles ayant ses propres directeurs. Pratiquement toutes les ventes réalisées

* Langue originale: l'espagnol.

1 — JO L 76, p. 1.

par EMU Tabac SARL correspondent à des commandes portant sur des quantités précises de cigarettes ou de tabac, qui leur sont passées par des particuliers résidant au Royaume-Uni. Cela ne l'empêche cependant pas de vendre également à des particuliers résidant au Luxembourg.

6. Le système imaginé et mis en pratique par les deux sociétés est le suivant:

a) Le vendeur acquiert, sous licence, des cigarettes d'une marque déterminée.

b) Le vendeur et l'agent ont conclu un accord commercial qui prévoit que le détaillant doit ouvrir et maintenir un compte crédit d'achats au nom de l'agent pour tous les achats que des clients effectuent par l'intermédiaire de l'agent, agissant en leur nom. Celui-ci s'est engagé à verser directement les sommes reçues des clients sur des comptes bancaires à Londres ou à Luxembourg et il a constitué une garantie à cet effet.

c) L'achat des produits de tabac par les clients s'effectue selon une procédure que les deux parties décrivent dans les termes suivants:

« 1. l'offre d'acheter des produits au détaillant est faite par l'acheteur;

2. l'agent recevra cette offre d'achat et la communiquera au détaillant, à Luxembourg, à titre d'agent de l'acheteur;

3. le détaillant pourra, à sa discrétion, accepter cette offre d'achat et, en cas d'acceptation, il le fera savoir à l'agent (agissant pour le compte de l'acheteur) en lui livrant les produits accompagnés d'une copie signée du document de l'agent récapitulant les commandes;

4. le contrat de vente et d'achat des produits sera passé à Luxembourg et le transfert du titre aura lieu au Luxembourg. Le droit applicable au contrat sera le droit du Royaume-Uni. »

d) L'agent se charge du transport des marchandises pour le compte du client: c'est l'agent qui souscrit le contrat de transport en sa qualité d'agent du client.

e) Étant donné qu'il s'agit de ventes à des particuliers, aucun client ne peut acheter plus de 800 cigarettes par commande. Lorsqu'une commande excède ce chiffre ou lorsqu'un client commande un trop grand nombre de cigarettes au cours d'un même mois, l'agent lui envoie un formulaire en lui indiquant qu'il doit refuser de le fournir en raison du fait que la vente doit être destinée à un usage personnel.

7. Il résulte de l'ordonnance de renvoi qu'en pratique les opérations se déroulent de la manière suivante:

a) Le client individuel reçoit un formulaire de commande de cigarettes, il le remplit et puis le remet à l'agent avec un chèque d'un montant correspondant à sa commande.

b) Une fois que l'agent a touché le chèque sur le compte client qu'il possède à Londres, il le fait savoir à son bureau à Luxembourg en indiquant le nom et l'adresse du client.

c) Un employé de l'agent se rend alors au bureau du détaillant (lequel est situé dans le même immeuble que le bureau de l'agent). Après acceptation des commandes, le détaillant fournit les marchandises.

d) L'agent procède alors à l'emballage des marchandises, qui sont ensuite prises dans ses locaux par l'entreprise de transport et livrées au client au Royaume-Uni.

e) Enfin, l'agent paie le détaillant et l'entreprise de transport par le biais d'un compte courant sur lequel une somme correspondant au prix des marchandises et au coût du transport a été préalablement transférée via le compte que l'agent possède à Londres. Le reste du montant qui a été payé par l'acheteur à l'agent représente la commission de celui-ci.

**La procédure au principal et les questions préjudicielles**

8. L'administration britannique (The British Customs and Excise) a fait saisir, à Douvres, une certaine quantité de tabac qui avait été importé selon le système que je viens de décrire et elle a exigé le paiement des droits d'accise britanniques sur ces marchandises.

9. Les parties demanderesses ont alors saisi la High Court of Justice (Queen's Bench Division) et lui ont demandé, d'une part, de déclarer que les droits d'accise britanniques n'étaient pas dus et que la saisie du tabac était illégale, et, d'autre part, de délivrer une injonction interdisant aux Commissioners de retenir le tabac qui avait été importé selon le système qu'elles avaient mis en place.

10. Ces demandes ayant été rejetées par la High Court of Justice, les parties demanderesses se sont alors pourvues en appel devant la Court of Appeal, laquelle a décidé de surseoir à statuer et de saisir la Cour des deux questions préjudicielles suivantes:

« 1) La directive 92/12/CEE, et en particulier son article 8, a-t-elle pour effet d'exclure la perception de droits d'accise sur des marchandises dans un État membre A si:

i) ces marchandises ont été acquises pour les besoins d'un particulier établi dans l'État membre A;

ii) ces marchandises ont été acquises dans l'État membre B par un agent agissant pour le compte de ce particulier;

iii) le transport des marchandises de l'État membre B à l'État membre A a été assuré par l'agent et

iv) le particulier n'a pas voyagé lui-même avec les marchandises de l'État membre B à l'État membre A?

2) Lorsqu'il existe un système, conçu et géré de manière commerciale, dans le cadre duquel l'achat de produits destinés à l'usage personnel d'un particulier établi dans l'État membre A est effectué dans l'État membre B par un agent, pour le compte de ce particulier, et le transport de l'État membre B à l'État membre A assuré par les soins de cet agent, la directive 92/12/CEE a-t-elle pour effet d'exclure la perception de droits d'accise sur les achats en question dans l'État membre A? »

**La réglementation communautaire applicable**

11. Les droits d'accise sont des impôts indirects qui frappent certains produits, comme les produits de tabac, les boissons alcooliques et les hydrocarbures. Les taux d'imposition appliqués par les États membres sont différents dans chacun d'entre eux, aucune harmonisation n'ayant pu être réalisée à ce jour.

12. Tant les produits fabriqués dans la Communauté que les produits importés sont soumis aux droits d'accise. Le paiement de ceux-ci est normalement différé jusqu'à ce que les biens soient mis à la consommation. La suite logique de ce qui précède est que les droits d'accise sont, en principe, perçus par l'État membre dans lequel les produits sont consommés.

13. Avant la création du marché intérieur, les marchandises soumises à accise pouvaient être maintenues en entrepôt, ou transiter par les entrepôts de différents États membres, moyennant certains contrôles frontaliers, lorsqu'elles avaient été admises en régime suspensif [2]. Ces contrôles ne sont plus possibles depuis l'instauration du marché intérieur.

14. La directive institue le régime général applicable aux produits soumis à accise et énonce, concrètement, les règles qui régissent leur détention et leur circulation ainsi que les contrôles nécessaires pour garantir la perception de la dette fiscale.

15. L'article 6 de la directive dispose, à titre de règle générale, que l'accise devient exigible lors de la mise à la consommation des produits [3]. Les taux d'imposition applicables sont ceux qui sont en vigueur, à la date de la perception, dans l'État membre où la mise à la consommation a lieu.

16. L'article 7 de la directive énonce les règles applicables aux produits soumis à accise qui ont déjà été mis à la consommation dans un État membre et qui sont « détenus » [4] à des fins commerciales dans un autre État membre: en pareil cas, les droits d'accise sont perçus dans cet autre État membre, les droits déjà acquittés étant alors remboursés par l'État membre de sortie. Le texte de cette disposition [5] est le suivant:

« 1. Dans le cas où des produits soumis à accise ayant déjà été mis à la consommation dans un État membre sont détenus à des fins commerciales dans un autre État membre, les droits d'accise sont perçus dans l'État membre dans lequel ces produits sont détenus.

2. A cette fin, sans préjudice de l'article 6, lorsque les produits ayant déjà été mis à la consommation telle que définie à l'article 6

2 — Le régime suspensif est le régime fiscal applicable à la production, à la transformation, à la détention et à la circulation des produits dans lequel les droits ne sont pas encore exigibles bien que le fait imposable se soit déjà réalisé.

3 — Ce même article 6 dispose encore que l'accise devient exigible également lors de la constatation des manquants qui devront être soumis à accise conformément à l'article 14, paragraphe 3. En tout état de cause, est considérée comme mise à la consommation de produits soumis à accise:
a)toute sortie, y compris irrégulière, d'un régime suspensif;
b)toute fabrication, y compris irrégulière, de ces produits hors d'un régime suspensif;
c)toute importation, y compris irrégulière, de ces produits lorsqu'ils ne sont pas mis sous un régime suspensif.

4 — Cette note ne concerne que la version espagnole.

5 — Depuis la modification introduite dans le paragraphe 2 de la directive 92/108/CEE du Conseil, du 14 décembre 1992, modifiant la directive 92/12 (JO L 390, p. 124).

dans un État membre sont livrés, destinés à être livrés ou affectés à l'intérieur d'un autre État membre aux besoins d'un opérateur accomplissant de manière indépendante une activité économique ou aux besoins d'un organisme de droit public, l'accise devient exigible dans cet autre État membre.

3. L'accise est due, selon le cas, auprès de la personne qui effectue la livraison, qui détient les produits destinés à être livrés ou auprès de la personne où a lieu l'affectation des produits à l'intérieur d'un autre État membre que celui où les produits ont déjà été mis à la consommation, ou auprès de l'opérateur professionnel ou de l'organisme de droit public.

4. Les produits visés au paragraphe 1 circulent entre les territoires des différents États membres sous le couvert d'un document d'accompagnement qui mentionne les éléments principaux du document visé à l'article 18 paragraphe 1. La forme et le contenu de ce document sont définis selon la procédure prévue à l'article 24 de la présente directive.

5. La personne, l'opérateur ou l'organisme visé au paragraphe 3 doit se conformer aux prescriptions suivantes:

a) effectuer, préalablement à l'expédition des marchandises, une déclaration auprès des autorités fiscales de l'État membre de destination et garantir le paiement des droits d'accise;

b) acquitter les droits d'accise de l'État membre de destination selon les modalités prévues par cet État membre;

c) se prêter à tout contrôle permettant à l'administration de l'État membre de destination de s'assurer de la réception effective des marchandises et du paiement des droits d'accise dont elles sont passibles.

6. Les droits d'accise acquittés dans le premier État membre, visé au paragraphe 1, sont remboursés conformément à l'article 22 paragraphe 3.

... »

17. L'article 8 de la directive dispose que: « Pour les produits acquis par des particuliers, pour leurs besoins propres et transportés par eux-mêmes, le principe régissant le marché intérieur dispose que les droits d'accise sont perçus dans l'État membre où les produits sont acquis. »

18. L'article 9 de la directive énonce les règles applicables aux produits soumis à accise qui sont destinés à des fins commerciales:

« 1. Sans préjudice des articles 6, 7 et 8, l'accise devient exigible lorsque les produits mis à la consommation dans un État membre sont détenus à des fins commerciales dans un autre État membre.

Dans ce cas, l'accise est due dans l'État membre sur le territoire duquel les produits se trouvent et devient exigible auprès du détenteur des produits.

2. Pour établir que les produits visés à l'article 8 sont destinés à des fins commerciales, les États membres doivent, entre autres, tenir compte des points suivants:

— le statut commercial et les motifs du détenteur des produits,

— le lieu où ces produits se trouvent ou, le cas échéant, le mode de transport utilisé,

— tout document relatif à ces produits,

— la nature de ces produits,

— la quantité de ces produits.

Pour l'application du cinquième tiret, les États membres peuvent, seulement comme élément de preuve, établir des niveaux indicatifs. Ces niveaux indicatifs ne peuvent pas être inférieurs à:

... »

19. L'article 10 de la directive énonce les règles spécifiques applicables à certains types de transactions dans lesquelles intervient un envoi ou un transport des produits soumis à accise:

« 1. Les produits soumis à accise achetés par des personnes qui n'ont pas la qualité d'entrepositaire agréé, d'opérateur enregistré ou non enregistré et qui sont expédiés ou transportés directement ou indirectement par le vendeur ou pour son compte propre sont soumis à accise dans l'État membre de destination. Aux fins du présent article, on entend

par l'État membre de destination l'État membre d'arrivée de l'expédition ou du transport.

2. A cette fin, la livraison de produits soumis à accise ayant déjà été mis à la consommation dans un État membre donnant lieu à l'expédition ou au transport de ces produits à destination d'une personne visée au paragraphe 1 établie dans un autre État membre et qui sont expédiés ou transportés directement ou indirectement par le vendeur ou pour son propre compte donne lieu à l'exigibilité de l'accise sur ces produits dans l'État membre de destination.

3. L'accise de l'État membre de destination est exigible auprès du vendeur au moment où la livraison est effectuée. Toutefois, les États membres peuvent prendre des dispositions prévoyant que l'accise est due par un représentant fiscal, autre que le destinataire des produits. Ce représentant fiscal doit être établi dans l'État membre de destination et agréé par les autorités fiscales de cet État membre.

L'État membre dans lequel le vendeur est établi doit s'assurer que celui-ci se conforme aux prescriptions suivantes:

— garantir le paiement des droits d'accise, dans les conditions fixées par l'État membre de destination, préalablement à l'expédition des produits et assurer le paiement des droits d'accise après l'arrivée des produits,

— tenir une comptabilité des livraisons des produits.

4. Dans le cas visé au paragraphe 2, les droits d'accise acquittés dans le premier État membre sont remboursés conformément à l'article 22 paragraphe 4.

... »

**La première question préjudicielle**

20. La première question préjudicielle posée par la juridiction de renvoi porte sur l'article 8 de la directive, disposition aux termes de laquelle trois conditions cumulatives doivent être réunies pour que les produits soumis à accise puissent être grevés des droits en vigueur dans le pays d'acquisition:

a) les produits doivent avoir été acquis par les particuliers;

b) ces particuliers doivent les avoir acquis pour leurs besoins propres et

c) les produits doivent avoir été transportés par les particuliers eux-mêmes.

21. La deuxième condition ne pose aucun problème en l'espèce. En effet, aussi bien les parties litigantes que la juridiction de renvoi reconnaissent que les particuliers, résidant au Royaume-Uni, qui ont acquis les produits de tabac les ont acquis pour leur usage personnel et non à des fins commerciales. Il ne semble pas que l'application des critères que l'article 9 de la directive énonce à ce propos soulève des questions.

22. Il n'en va pas de même des deux autres conditions. La discussion entre les parties s'est portée en particulier sur la condition relative au transport des produits, condition qui présente des difficultés d'interprétation considérables. J'estime, quant à moi, que la première condition doit elle aussi être analysée et qu'il faut l'examiner dans le cadre du système que la juridiction britannique a décrit dans son ordonnance de renvoi.

i) *La notion d'« acquisition par un particulier » au sens de l'article 8 de la directive*

23. Je commencerai par rappeler une chose dont il semble, à la lumière des observations que certaines des parties ont déposées, qu'il n'a pas été suffisamment tenu compte: la directive dont l'interprétation est demandée à la Cour est une norme à caractère fiscal, qui a pour but de régler certaines questions fiscales et qui, à cette fin, utilise des catégories de droit fiscal. Ce que j'entends par là, c'est que les termes qui correspondent à des notions de droit civil ou commercial mais qui figurent néanmoins dans la directive peuvent y avoir une signification relativement autonome, dont tous les éléments ne coïncideront pas nécessairement avec la notion homologue de droit civil ou de droit commercial.

24. La notion d'acheteur particulier, qui est propre au droit civil ou commercial, pourra dès lors ne pas coïncider parfaitement avec la notion utilisée à l'article 8 de la directive. Tel est notamment le cas de l'aspect spécifique de l'intervention du particulier dans le contrat d'achat visé par la directive lorsque celle-ci prévoit la possibilité de conclure ou d'exécuter ce contrat par le truchement d'un tiers.

25. Le droit civil offre généralement cette possibilité pour tous les types d'actes juridiques en vertu du principe aux termes duquel quiconque fait une chose pour son

propre compte peut la faire également pour le compte d'autrui. D'un point de vue fiscal, néanmoins, il peut s'avérer utile de distinguer les acquisitions que l'acheteur réalise en personne de celles pour lesquelles il agit par le truchement d'un agent ou d'un mandataire.

26. Concrètement, je considère que le particulier aux acquisitions duquel se réfère l'article 8 de la directive (dans le but exclusif, je le répète avec insistance, de réglementer l'exigibilité territoriale des droits d'accise) est une notion plus restreinte, qui exclut la participation de tiers agissant par mandat. Les raisons principales qui m'amènent à considérer les choses de cette manière sont au nombre de deux.

27. La première est qu'il s'agit d'un particulier qui doit réaliser une série d'opérations personnelles liées les unes aux autres pour pouvoir bénéficier de la règle de l'imposition dans l'État membre d'acquisition: comme je l'expliquerai plus en détail ultérieurement, il doit se rendre dans cet État membre et assurer ensuite lui-même le transport des marchandises qu'il y a acquises pour les ramener dans son pays. Ces conditions me semblent impliquer logiquement que l'acquisition en tant que telle doit également être considérée comme soumise à la condition supplémentaire que l'acheteur la réalise lui-même et non pas par le truchement d'un agent ou d'un intermédiaire.

28. La seconde raison est que la directive énonce des règles précises en ce qui concerne la présence de personnes autres que l'acheteur dans les échanges intracommunautaires de produits soumis à accise. Outre l'intervention des entrepositaires agréés, des opérateurs enregistrés ou non enregistrés, la directive envisage également le cas du « représentant fiscal, autre que le destinataire des produits » (article 10, paragraphe 3). Si n'importe quelle personne physique ou morale dûment mandatée par l'acheteur pouvait se substituer à celui-ci sans autre forme de procès et sans qu'il perde le bénéfice de la règle énoncée à l'article 8 au moment où les produits traversent les frontières d'un État membre, cet article en aurait disposé ainsi de manière expresse.

29. Il en résulte que l'article 8 de la directive vise uniquement le comportement personnel du particulier qui accomplit lui-même un certain nombre d'opérations successives (à savoir le voyage vers un autre État membre, l'achat de produits soumis à accise, et le transport de ceux-ci vers son propre pays). Les opérations de vente qui ne réunissent pas ces caractéristiques, ce qui est le cas en l'espèce, ne pourront pas bénéficier de la règle énoncée par cet article.

30. Cette exclusion apparaît plus clairement encore lorsque l'on analyse, comme je vais m'employer à le faire, la troisième des conditions d'application de l'article 8 de la directive.

ii) *La notion de « produits transportés » dans l'article 8 de la directive: interprétation littérale*

31. La première phrase de l'article 8 de la directive pose deux problèmes d'interprétation. En premier lieu, les différentes versions linguistiques présentent des différences significatives entre elles. En second lieu, l'interprétation de la notion même de « transport » utilisée dans cette disposition comporte un certain nombre de difficultés.

32. L'expression utilisée à l'article 8 (« les produits acquis par les particuliers ... et transportés par eux-mêmes ») a été traduite de diverses manières dans les différentes langues des États membres qui composaient la Communauté au moment de l'adoption de la directive.

33. Si certaines versions linguistiques concordent et traduisent l'expression « transportados por ellos » sans y ajouter quoi que ce soit (ce qui est le cas de la version espagnole et de la version anglaise [6]), d'autres, en revanche, renforcent le pronom « ellos » par un autre mot (comme le font la version française [7], la version portugaise [8], la version italienne [9], la version néerlandaise [10] ou la version allemande [11]). Les versions grecque [12] et danoise [13] accentuent davantage encore le caractère personnel puisqu'elles utilisent des termes équivalant à « transporter en personne ».

34. Selon moi, il résulte d'une interprétation littérale de cette disposition que le sujet de l'action de transporter doit, précisément, être l'acheteur particulier, à l'exclusion de toute autre personne. Même en l'absence des versions linguistiques plus « radicales », une telle analyse indique que le sens propre des termes « transportés par eux » ou « transportés par eux-mêmes », qui sont utilisés dans les autres versions linguistiques, se réfère à un transport effectué par l'acheteur particulier en personne, et non pas simplement sur son ordre.

35. Il est évident qu'un acheteur peut charger une autre personne d'assurer le transport des marchandises ou utiliser les services d'un agent qui s'en chargera. De telles opérations vont cependant au-delà des limites de l'article 8 de la directive puisque l'acheteur particulier ne « transporte » pas les marchandises, comme l'exige cet article, mais fait effectuer le transport au moyen d'un ordre, d'un contrat ou d'un mandat.

36. L'article 8 de la directive n'a pas utilisé les termes « produits transportés pour le compte de particuliers » et ne parle pas davantage de les « expédier », opération qui

6 — « Transported by them ».
7 — « Transportés par eux-mêmes ».
8 — « Transportados pelos propios ».
9 — « Trasportati dai medesimi ».
10 — « door hen zelf vervoerde produkten ».
11 — « Waren, die Privatpersonen... selbst befördern ».
12 — « τα οποια μεταφερουν αυτοπροσωπως ».
13 — « Og som de selv medforer ».

impliquerait l'utilisation des services d'un tiers. L'une et l'autre formule figurent cependant dans d'autres dispositions de la directive:

a) c'est ainsi que l'article 10, paragraphe 1, de la directive se réfère aux « produits [...] *expédiés ou transportés directement ou indirectement* par le vendeur ou *pour son compte* » [14]. Le paragraphe 2 du même article utilise les mêmes termes. L'un et l'autre paragraphe utilisent donc des formules juridiques plus larges et plus flexibles que celle qui figure à l'article 8.

b) L'article 9, paragraphe 3, quant à lui, vise les produits « ... transportés suivant des modes de transport atypiques *par des particuliers ou pour leur compte propre* » [15]. Cette dernière possibilité n'est, en revanche, pas prévue par l'article 8.

37. Il est particulièrement significatif qu'à la différence de l'article 10, qui la prévoyait et en fixait les règles, l'article 8 n'ait pas prévu la possibilité que les biens qu'il vise soient envoyés par les particuliers vers leur pays de résidence, c'est-à-dire qu'ils soient remis entre les mains de tiers et expédiés: au contraire, l'article 8 exige de manière impérative que les biens soient transportés par ceux qui les ont acquis.

38. Le texte de cet article vise donc des opérations de transport effectuées par le particulier, et non par une autre personne. Cela suppose, selon moi, que le particulier qui s'est porté acquéreur de produits soumis à accise s'est rendu dans un autre pays et transporte lui-même les produits.

39. Si la qualité de voyageur que le particulier doit posséder n'apparaît pas dans le texte de l'article 8, elle doit logiquement être sous-entendue. En effet, lorsque l'article 26 de la directive a instauré un régime particulier pour le royaume de Danemark (régime qui a été étendu ultérieurement au royaume de Suède et à la République de Finlande par leurs actes d'adhésion respectifs), il a mis l'article 8 en relation directe avec certaines restrictions quantitatives qui peuvent être imposées aux « voyageurs » qui se rendent dans ce pays ou qui, lorsqu'ils y ont leur résidence, quittent son territoire.

40. En tant que dérogation temporaire au régime prévu par l'article 8, l'article 26 [16]

14 — Mis en italique par nous.

15 — Mis en italique par nous.

16 — Le texte originel de l'article 26 était le suivant:
« 1. Sans préjudice de l'article 8 et jusqu'au 31 décembre 1996, et moyennant un mécanisme de révision analogue à celui prévu à l'article 28 terdecies de la directive 77/388/CEE [JO L 145, p. 6], le Danemark est autorisé à appliquer, dans le cadre général du rapprochement des taux d'accises, les dispositions particulières des paragraphes 2 et 3 relatives aux boissons spiritueuses et aux tabacs manufacturés.
2. Le Danemark est autorisé à appliquer les limites quantitatives mentionnées ci-dessous:
— les voyageurs se rendant au Danemark à titre privé bénéficient des franchises en vigueur au 31 décembre 1992 pour les cigarettes, les cigarillos ou le tabac à fumer et pour les boissons spiritueuses;
— les voyageurs résidant au Danemark et ayant quitté le Danemark pendant une durée inférieure à celle en vigueur au 31 décembre 1992 bénéficient des franchises applicables au Danemark à cette date pour les cigarettes et les boissons spiritueuses.
3. Le Danemark est autorisé à percevoir les accises et à procéder aux vérifications nécessaires concernant les boissons spiritueuses, les cigarettes, les cigarillos et le tabac à fumer... ».
Le texte de cet article a été modifié récemment et remplacé, à partir du 1er janvier 1997, par le texte correspondant de la directive 96/99/CE du Conseil, du 30 décembre 1996, modifiant la directive 92/12 (JO 1997, L 8, p. 12).

permet, en effet, aux États membres destinataires de la directive d'appliquer des mesures restrictives aux voyageurs qui introduisent sur leur territoire des produits soumis à accise qu'ils ont acquis personnellement dans un autre État membre [17]. Cela suppose, en toute logique, que l'on interprète l'article 8 de la manière que je préconise, c'est-à-dire en ce sens que le voyageur qui passe la frontière ait acquis les produits en cause personnellement et les ait transportés lui-même.

41. S'il est vrai que l'article 8 ne contient pas davantage de référence expresse aux « bagages personnels » du voyageur, bagages dont les produits achetés devraient faire partie, je ne crois cependant pas que l'on puisse interpréter cette omission en ce sens que le transport pourrait être effectué par un tiers agissant pour le compte de l'acheteur particulier. Si l'expression « bagages personnels » apparaît bien à l'article 28 de la directive, c'est uniquement en ce qui concerne les voyageurs qui se rendent dans un autre État membre par un vol ou une traversée maritime intracommunautaires, ces voyageurs pouvant bénéficier de l'exonération des droits d'accise [18]. Tout cela n'a cependant rien à voir avec l'article 8, aux termes duquel les acheteurs doivent obligatoirement payer les droits d'accise fixés par le pays d'acquisition des produits.

42. On observera néanmoins qu'en visant tous les produits soumis à accise, l'article 8 de la directive permet que l'acheteur transporte lui-même certains d'entre eux sans les mettre nécessairement dans ses « bagages personnels »: c'est ainsi, par exemple, que l'essence qu'il a achetée dans son pays de destination et qui se trouve dans le réservoir de son véhicule ne fait pas partie de ses « bagages personnels » à proprement parler mais est cependant soumise à la règle énoncée à l'article 8. Cela explique donc que le législateur communautaire n'ait pas ajouté à cet article la condition que tous les produits qu'il vise se trouvent dans les bagages personnels des voyageurs.

43. C'est pourquoi je partage le point de vue défendu par tous les États membres qui ont déposé des observations, à l'exception de la République française. En revanche, je ne suis pas d'accord avec celui que les parties demanderesses ont exposé et qui, sur ce seul point, coïncide partiellement avec celui de la Commission et du gouvernement français [19].

17 — Le nouveau texte de l'article 26 de la directive, qui est entré en vigueur à partir du 1er janvier 1997, autorise le royaume de Danemark et la République de Finlande à limiter l'admission sans paiement de droits d'accise aux « personnes qui ont séjourné hors de leur territoire pendant une période supérieure à 24 heures ».

18 — Jusqu'au 30 juin 1999, les États membres peuvent accorder à ces voyageurs une exonération des droits d'accise sur les produits qu'ils auront achetés dans certains points de vente situés dans les ports et aéroports, ou à bord de l'avion ou du navire qui les transportent. Les quantités des produits pouvant bénéficier de cette exonération sont cependant soumises, par personne et par voyage, à des limites énoncées dans les dispositions communautaires applicables au trafic des voyageurs circulant entre des pays tiers et la Communauté.

19 — La Commission estime que l'article 8 peut être appliqué même si les marchandises que l'acheteur a acquises lui-même ne sont pas transportées par lui personnellement mais bien par un service de transport qu'il a désigné. Le gouvernement français, quant à lui, considère que l'article 8 s'applique aussi bien lorsque le transport des marchandises soumises à accise est effectué par l'acheteur lui-même que lorsqu'il l'est par un tiers agissant pour son compte (pourvu qu'il ne s'agisse pas d'un transport dont le vendeur assume la responsabilité).

iii) *La notion de « produits transportés » de l'article 8: interprétation selon le contexte normatif de la directive*

44. On peut aboutir à la même interprétation de l'expression « transportés par eux » au départ d'autres considérations relatives à la signification interne de l'article 8 dans l'ensemble normatif que constitue la directive.

45. La directive doit, comme on peut le lire dans son exposé des motifs, combiner deux exigences impératives: d'une part, « ... le passage du territoire d'un État membre à un autre ne peut pas donner lieu à un contrôle susceptible d'entraver la libre circulation intracommunautaire »; d'autre part, il convient de garantir à chaque État membre qu'il percevra l'impôt aux taux qu'il a fixés et conformément aux règles d'exigibilité communes: c'est pourquoi, celles-ci « ... imposent ... de connaître les mouvements des produits soumis à accise ».

46. Le régime des accises qui a été institué à l'échelle communautaire depuis 1993 suppose, outre des taux d'imposition minimum, des structures fiscales harmonisées ainsi que des normes communes sur la détention et la circulation intracommunautaire des produits soumis à accise. Concrètement, la circulation intracommunautaire peut s'opérer selon trois modalités:

a) La circulation commerciale des produits en régime suspensif: depuis la suppression des contrôles aux frontières, le principe de l'imposition dans le pays de destination a été maintenu; il est fondé sur un système rigoureux d'information et de contrôle, dans lequel les opérateurs économiques, enregistrés ou non, et les documents d'accompagnement jouent un rôle clef.

b) Les transactions commerciales ayant pour objet des produits déjà taxés: ces transactions ne représentent qu'une faible partie du commerce intracommunautaire des produits soumis à accise [20]. Les mécanismes d'information par les différents opérateurs économiques et de contrôle par les États membres sont prévus en détail pour ces transactions également.

c) Les acquisitions transfrontalières opérées par des particuliers: ce sont ces acquisitions qui sont visées par l'article 8 de la directive. A la différence des deux autres systèmes, celui-ci ne prévoit aucune obligation d'information puisqu'il exclut l'intervention d'opérateurs économiques agissant en qualité d'intermédiaires.

20 — C'est ce que l'on peut lire dans le rapport de la Commission au Conseil et au Parlement européen, du 13 septembre 1995, présenté conformément aux dispositions de l'article 4 de la directive 92/79/CEE du Conseil, du 19 octobre 1992, concernant le rapprochement des taxes frappant les cigarettes, et conformément aux dispositions correspondantes des directives 92/80/CEE, 92/84/CEE et 92/82/CEE, concernant le rapprochement des taux d'accises des autres produits soumis à accise [COM(95) 285 final].

47. Pour comprendre la manière dont l'article 8 s'inscrit dans ce contexte normatif, il faut l'analyser en même temps que les autres dispositions de la directive, et cela afin d'éviter que son interprétation ne prive ceux-ci de leur effet utile.

48. En premier lieu, l'article 9 de la directive, qui a trait aux produits détenus à des fins commerciales, perdrait une grande partie de son effet utile si un système de vente et d'achat et de transport tel que celui qui est au centre du litige principal devait être généralisé. Dans un tel système, en effet, les États membres ne pourraient guère déterminer, en pratique, si les facteurs qui, conformément au paragraphe 2 de l'article 9, doivent permettre d'établir si les produits transportés le sont à des fins commerciales ou à des fins privées sont réunis. Par exemple, il leur serait difficile de contrôler si un même particulier, qui utiliserait simultanément ou successivement les services de différents agents, aurait dépassé ou non les niveaux indicatifs qui emportent la présomption qu'il a acquis les produits transportés à des fins privées.

49. Le fait que, dans le système qui est au centre du litige principal, les entreprises demanderesses refusent les commandes des particuliers lorsqu'elles sont supérieures à ces niveaux indicatifs démontre leur volonté d'éviter toute fraude. Ce n'est cependant pas un argument suffisant pour démontrer que la généralisation du système ne constituerait pas, objectivement, une invitation à la fraude.

50. En deuxième lieu, le régime de vente à distance mis en place par l'article 10, qui consacre le principe de l'imposition dans le pays de destination et non dans le pays d'acquisition, serait, selon toute probabilité, systématiquement éludé lorsqu'il s'agirait de ventes opérées entre des pays dont les taux d'imposition sont très différents, différence qui invite logiquement le consommateur à acquérir les produits dans le pays qui les frappe du taux d'imposition le moins élevé.

51. En effet, le régime institué par l'article 10 ne vise expressément que la vente à distance des produits « ... expédiés ou transportés directement ou indirectement par le vendeur ou pour son compte ». Selon les parties demanderesses, cette disposition exclut de son champ d'application un mécanisme tel que celui qui fait l'objet de la procédure au principal puisque, dans ce système, ce sont les acheteurs, et non les vendeurs, qui font transporter les marchandises par le truchement d'un agent.

52. S'il fallait suivre cette interprétation, la directive comporterait une lacune en matière d'acquisitions à distance puisque, bien que le système utilisé par EMU Tabac ne serait pas couvert par l'article 10 interprété au pied de la lettre, les ventes organisées de cette manière n'en cessent pas pour autant d'être des acquisitions à distance tant du point de vue économique que du point de vue juridique. La technique juridique la plus adéquate pour combler cette lacune est l'interprétation par analogie, qui consiste à appliquer à une hypothèse donnée la règle juridique qui régit une situation fort semblable.

53. La notion juridique qui, selon moi, s'apparente le plus à « l'achat à distance » qu'un particulier résidant au Royaume-Uni peut opérer « sans avoir à quitter le confort de son fauteuil » est précisément la « vente à distance » qui est soumise au régime de l'article 10 de la directive. Cette parenté est aussi bien économique que juridique.

54. C'est la raison pour laquelle j'estime que, si le législateur communautaire a souhaité maintenir le principe de l'imposition dans l'État de destination pour les ventes à distance visées par l'article 10, il y a lieu de considérer que ce même principe s'applique pour les achats à distance qui sont au centre de la procédure au principal. C'est ainsi que les acheteurs à distance devront acquitter les accises imposées par l'État dans lequel ils reçoivent les produits de tabac et non pas dans l'État au départ duquel ils leur sont expédiés.

55. Le principe de l'imposition dans le pays d'origine (ou, à proprement parler, dans le pays d'acquisition) qui gouverne l'article 8 de la directive ne régit donc pas la situation qui nous occupe. Son champ d'application se restreint aux acquisitions faites par des particuliers qui transportent personnellement les produits qu'ils ont acquis, acquisitions réalisées en tout état de cause pour les besoins personnels de l'acheteur.

56. L'analogie entre les ventes à distance et les achats à distance n'est pas entamée par le fait que l'article 10 pose comme condition que le transport soit effectué directement ou indirectement par le vendeur ou pour son compte. Il suffirait, pour se soustraire à toutes les obligations complexes que l'article 10 impose au vendeur [21], que celui-ci passe avec ses clients (ou avec leur agent, comme c'est le cas en l'espèce) des conventions précises concernant le transport, quitte à prendre en charge lui-même les garanties ou les assurances y afférentes.

57. Enfin, la directive contient, comme je l'ai déjà signalé, un certain nombre de règles concernant l'intervention de personnes autres que l'acheteur lorsque les produits soumis à accise sont expédiés à celui-ci. Il peut s'agir d'un entrepositaire agréé, d'un opérateur enregistré ou non, ou du représentant fiscal du destinataire des produits. L'intervention de ce dernier, dont la fonction caractéristique correspond à celle de l'agent, n'empêche pas la règle de l'imposition dans l'État de destination de s'appliquer en cas de ventes à distance. Pour les raisons que j'ai exposées précédemment, cette même conclusion doit s'appliquer aux achats à distance qui font l'objet de la procédure au principal.

iv) *Réfutation de la notion de « produits transportés » défendue par les parties demanderesses*

58. Les parties demanderesses ont exposé toute une série d'arguments en faveur de la thèse contraire à celle que je viens d'exposer.

21 — Avant d'expédier les marchandises, le vendeur doit garantir le paiement des droits d'accise aux conditions fixées par l'État membre de destination; une fois les marchandises arrivées à destination, il doit s'assurer que ces droits ont bien été payés et tenir une comptabilité des livraisons.

D'une part, elles se fondent sur la règle générale qui résulte de l'article 6 de la directive et sur le « principe régissant le marché intérieur » que mentionne l'article 8 de celle-ci. Elles affirment, par ailleurs, qu'interpréter ce dernier article dans le sens que je préconise provoquerait des phénomènes de double imposition et rendrait l'article 10 de la directive superflu.

59. Si nul ne conteste que l'article 6 de la directive prévoit le paiement des droits d'accise au moment de la mise à la consommation des produits, la valeur juridique de cet article n'est ni plus ni moins grande que celle des autres articles de la directive. Concrètement, rien ne permet d'inférer de cette disposition que la règle de l'imposition dans l'État d'acquisition l'emporterait sur la règle de l'imposition dans le pays de destination lorsque les produits imposés circulent à l'intérieur de la Communauté. Bien plutôt, l'analyse de la directive révèle tout le contraire.

60. Des trois modes de circulation intracommunautaire des produits soumis à accise que j'ai évoqués précédemment (à savoir: la circulation commerciale des produits en régime suspensif, les transactions commerciales ayant pour objet des produits déjà imposés et les acquisitions que les particuliers font pour leurs besoins propres), les deux premiers sont soumis à la règle de l'imposition dans l'État de destination.

61. En effet, aussi bien les produits qui circulent en régime suspensif que ceux qui circulent en dehors de celui-ci, dans le cadre d'autres transactions commerciales intracommunautaires, comme les ventes à distance, sont imposés dans l'État de destination.

62. La règle de l'imposition dans l'État d'origine a donc une portée bien plus limitée que ne le prétendent les parties demanderesses. Elle s'applique à l'acquisition de produits qui, par la suite, ne circuleront plus entre les États membres et elle s'applique également, conformément à l'article 8 de la directive, aux produits acquis par des particuliers et transportés par eux à des fins non commerciales.

63. Dans la directive, le législateur communautaire a donc essayé de créer un équilibre entre les deux règles (à savoir la règle de l'imposition dans l'État d'origine ou d'acquisition et celle de l'imposition dans l'État de destination), équilibre auquel nul ne peut se soustraire en proclamant d'autorité que la première des deux s'applique d'une manière générale en dehors des hypothèses dans lesquelles le législateur communautaire entendait la confiner.

64. En ce qui concerne le « principe régissant le marché intérieur », qui, aux termes de l'article 8 de la directive, veut que les droits d'accise soient perçus dans l'État membre où les produits sont acquis, son efficacité en tant qu'élément d'interprétation est bien plus limitée que ce que les parties demanderesses prétendent.

65. Le marché intérieur se caractérise par la suppression, entre les États membres, des entraves à la libre circulation des marchandises, des personnes, des services et des capitaux. Il comporte un espace sans frontières intérieures dans lequel cette libre circulation est assurée selon les dispositions du traité (article 7 A du traité CE).

66. Je considère néanmoins que le principe en question est compatible avec un régime fiscal conformément auquel les droits d'accise — voire d'autres impôts tels que la TVA — doivent, dans certains cas, être acquittés dans l'État de destination, et non pas l'État d'origine, à l'occasion d'opérations commerciales intracommunautaires. Bien entendu, le système inverse (dans lequel les produits sont imposés dans l'État d'origine), qui présente, de surcroît, les avantages que comportent sa simplicité et sa sécurité, est parfaitement compatible, lui aussi, avec le marché intérieur.

67. En réalité, la libre circulation des marchandises et, partant, la réalisation du marché intérieur ne se verraient entravées que si les produits soumis à accise étaient frappés d'impositions internes discriminatoires ou de taxes d'effet équivalant à des droits de douane à l'importation (ce qui n'est pas le cas en l'espèce) ou s'ils faisaient l'objet d'une double imposition. C'est précisément pour éviter cette dernière que la directive énonce en détail les conditions dans lesquelles les droits d'accise peuvent être exigés et prévoit, dans certains cas, le remboursement des droits déjà acquittés (article 22).

68. En ce qui concerne l'article 8, la double imposition est évitée — et les exigences du « principe régissant le marché intérieur » respectées, de manière à faciliter la circulation intracommunautaire sans contrôles aux frontières — simplement au moyen de l'application de la règle de l'imposition dans l'État d'origine, même si cette application est soumise à certaines conditions, que j'ai déjà évoquées précédemment. Je ne crois pas que, pour pertinente qu'elle soit, l'utilisation de ce principe, en tant que critère d'interprétation de l'article 8, permette d'étendre les limites de celui-ci dans le sens que proposent les parties demanderesses.

69. Les parties requérantes affirment cependant que l'interprétation de l'article 8 que je préconise pourrait provoquer, le cas échéant, un exemple clair de double imposition puisque les acheteurs doivent acquitter les droits d'accise pour les mêmes produits une première fois au Luxembourg au moment de leur acquisition et une seconde fois lorsqu'ils les reçoivent au Royaume-Uni.

70. Je ne suis pas d'accord avec cet argument. Le régime institué par la directive est fondé sur le principe du paiement unique de l'impôt, à telle enseigne qu'un des titres de celle-ci, à savoir le titre IV, traite précisément du « Remboursement » des droits déjà acquittés pour des produits qui circulent à l'intérieur de la Communauté, et cela afin d'éviter leur double imposition.

71. L'article 22, paragraphe 1, de la directive dispose, en effet, que les autorités fiscales de

l'État membre où a lieu la mise à la consommation peuvent, dans des cas appropriés et à la demande d'un opérateur dans l'exercice de sa profession, rembourser les droits d'accise acquittés sur les produits soumis à accise et mis à la consommation lorsqu'ils ne sont pas destinés à être consommés dans cet État membre. Les paragraphes 3 et 4 de cet article visent plus spécifiquement le régime du remboursement dans les cas régis par les articles 7 et 10.

72. Selon moi, ces dispositions sont suffisantes pour éviter la double imposition dès lors que le mécanisme de remboursement s'appliquerait dans le cas des demanderesses, qui ne devraient acquitter les droits d'accise qu'au Royaume-Uni.

73. A supposer même que la directive comporte une lacune juridique en ce qui concerne le régime applicable aux « achats à distance » tels que ceux qui sont en cause dans la procédure au principal, achats dans lesquels, en théorie, le vendeur ne se charge ni directement ni indirectement du transport, le principe du remboursement des droits d'accise déjà acquittés dans le pays d'origine pourrait être appliqué à cette hypothèse grâce à la méthode analogique, utilisée comme instrument de parachèvement de l'ordre juridique, puisque seuls les droits d'accise applicables dans l'État de destination devraient être payés.

74. Enfin, si l'on interprète l'article 8 de la manière que je recommande, il me paraît que les parties demanderesses ne sont pas davantage fondées à déclarer que l'article 10 de la directive serait inutile ni à tirer argument de cette prétendue inutilité.

75. Selon moi, l'article 10 est utile non seulement pour confirmer la règle selon laquelle c'est dans l'État de destination que les produits acquis par vente à distance doivent être imposés mais également pour fixer les obligations du vendeur et permettre ainsi le contrôle du recouvrement des droits dans l'État membre créancier.

76. Les demanderesses ont en partie raison lorsqu'elles affirment que, si l'on interprète l'article 8 de la manière que je préconise, l'article 10 n'ajoute rien de substantiel qui permette de déterminer le pays qui doit recouvrer les droits d'accise. En effet, si la règle énoncée à l'article 8 (et qui prévoit l'imposition dans l'État d'origine) concerne uniquement les marchandises achetées par les particuliers et transportées par eux, les ventes à distance n'y sont donc pas soumises. Et c'est précisément ce que prévoit l'article 10.

77. Cette constatation ne signifie cependant pas que l'article 10 soit superflu ou redondant. Le législateur communautaire avait, en effet, des motifs suffisants d'introduire cet article dans la directive puisque les ventes à distance sont un phénomène économique particulièrement bien adapté à certains des produits soumis à accise et qu'il fallait donc une disposition expresse les concernant

afin de préciser les caractéristiques de leur régime juridique.

78. En résumé, je considère qu'il faut répondre à la première question préjudicielle que les droits d'accise sont dus dans l'État membre de destination lorsque sont réunies les circonstances que la juridiction de renvoi a énoncées dans sa question.

**Sur la seconde question préjudicielle**

79. Tant les parties demanderesses que la partie intervenante au principal, qui soutient les conclusions de l'administration britannique, considèrent qu'il serait inutile de répondre à la seconde question préjudicielle si l'article 8 de la directive devait être interprété de la manière que je viens d'exposer.

80. Si je partage ce point de vue en substance, je n'en estime pas moins qu'il n'y a aucun inconvénient à répondre de manière expresse à la juridiction de renvoi afin de lui confirmer que l'hypothèse qu'elle a énoncée dans la seconde question n'empêche absolument pas, bien au contraire, que les droits d'accise soient perçus dans l'État à destination duquel les produits sont expédiés.

81. En réalité, les termes de la seconde question préjudicielle sont fort similaires à ceux de la première. En effet, la Court of Appeal pose la même question relativement à la même situation de fait (puisqu'il s'agit d'un achat réalisé dans l'État membre B afin de satisfaire les besoins d'un particulier résidant dans l'État membre A, l'opération étant réalisée par le truchement d'un agent qui intervient pour le compte du particulier et qui organise le transport des produits achetés). La seule différence est que, dans la seconde question, la juridiction de renvoi précise de manière expresse que le système a été « conçu et géré de manière commerciale ».

82. Je considère que la réponse que j'ai proposé de donner à la première question inclut, a fortiori, également l'hypothèse reproduite dans la seconde. L'existence d'un système tel que celui que la juridiction de renvoi a décrit ne saurait empêcher que les droits d'accise soient perçus dans l'État membre de destination lorsque les produits n'ont pas été acquis par les particuliers en personne ni transportés par eux-mêmes dans cet État mais ont été expédiés dans le cadre d'un mécanisme commercial complexe.

83. En effet, la directive distingue clairement les opérations dans lesquelles interviennent uniquement des particuliers de celles qui ont un caractère commercial parce qu'elles comportent l'intervention d'opérateurs commerciaux. Seul l'article 8 de la directive (et, par dérivation, le paragraphe 3 de l'article 9) se réfère expressément aux « particuliers » et souligne le caractère strictement privé de leurs opérations, les distinguant ainsi des

opérations réalisées à titre commercial ou professionnel.

84. Au contraire, les hypothèses dans lesquelles un opérateur commercial, agissant dans l'exercice de ses fonctions, intervient de quelque manière que ce soit dans la circulation intracommunautaire des biens soumis à accise tombent en dehors du champ d'application de l'article 8 de la directive.

85. Cette distinction étant faite, un système de distribution de produits de tabac aux différentes phases duquel un ou plusieurs opérateurs commerciaux interviennent de manière décisive, à savoir qu'ils reçoivent les propositions de commandes, les acceptent ou les refusent, qu'ils transmettent les commandes conformes, réceptionnent les produits et organisent leur transport jusqu'au domicile, dans un autre État membre, du client qui leur a préalablement versé une provision est, selon moi, un exemple clair de montage commercial qui n'a rien à voir avec les acquisitions faites par des particuliers qui sont prévues par l'article 8 de la directive.

86. Dans ce montage, de surcroît, l'intervention d'une entreprise commerciale de services, qui se présente comme étant l'agent de l'acheteur, conserve ses caractéristiques propres, à savoir, concrètement, que cette entreprise intervient à titre commercial dans les opérations d'acquisition, de transport et de livraison des produits soumis à accise qui passent d'un État membre à un autre. Le fait que ces opérations sont précédées par la conclusion d'un contrat avec le client (qui est le consommateur final) ne leur enlève pas leur nature commerciale, laquelle, par exemple, pourrait servir de base à l'engagement de poursuites à l'encontre de l'entreprise en cas d'inexécution du contrat.

87. Enfin, les caractéristiques particulières du cas d'espèce permettraient à n'importe quelle juridiction de rejeter la prétention de la partie requérante en interprétant les dispositions fiscales au moyen du critère d'interprétation le moins susceptible de favoriser l'évasion fiscale.

88. Il est même possible à cet égard qu'étant donné les liens qui existent entre la société venderesse et celle qui intervient en qualité d'agent, puisqu'elles sont l'une et l'autre filiales d'une troisième, un juge national, dont l'ordre juridique interne permettrait de « lever le voile » sur la personnalité juridique afin d'éviter d'éventuels abus de droit, choisisse d'appliquer l'article 10 de la directive, estimant qu'en réalité c'est la société venderesse elle-même qui, par le biais d'un artifice que lui permet le droit des sociétés, transporte « indirectement » les marchandises jusqu'à leur destination. L'expression « indirectement » appliquée au transport, telle qu'elle est utilisée dans l'article 10 de la directive, est extrêmement flexible et autorise pareille conclusion.

89. De la même manière, si la chose s'avérait nécessaire en dernière limite, le juge national

pourrait rejeter l'application de la disposition dont les parties demanderesses s'autorisent pour couvrir l'opération (à savoir la règle de l'imposition dans l'État d'origine) au motif que le résultat d'une telle application au cas d'espèce serait manifestement contraire à l'esprit et à la finalité de la directive elle-même et priverait d'autres dispositions de celle-ci de leur effet utile. En statuant de la sorte, le juge ne ferait qu'appliquer le principe général de droit qui interdit toute fraude à la loi.

## Conclusion

90. Conformément aux arguments que je viens d'exposer, je suggère à la Cour de répondre la manière suivante aux questions qui lui ont été déférées par la Court of Appeal:

« 1) 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, et, en particulier, son article 8, ne s'opposent pas à ce que les droits d'accise soient perçus dans un État membre A lorsque:

a) les marchandises ont été acquises pour les besoins d'un particulier établi dans l'État membre A;

b) ces marchandises ont été acquises dans l'État membre B d'où elles ont été transportées dans l'État membre A;

c) l'opération d'achat et l'opération de transport ont été effectuées par l'intermédiaire d'un agent agissant au nom et pour le compte du particulier, l'agent organisant le transport des produits;

d) le particulier n'a pas voyagé lui-même avec les marchandises de l'État membre B à l'État membre A.

2) Cette même conclusion s'applique également lorsque les acquisitions qui présentent ces caractéristiques s'inscrivent dans un système conçu et géré de manière commerciale par un ou plusieurs opérateurs commerciaux. »