CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL M. G. FEDERICO MANCINI, PRÉSENTÉES LE 22 NOVEMBRE 1983 [1]

Monsieur le Président,
Messieurs les Juges,

1. Dans l'affaire préjudicielle à laquelle se rapportent ces conclusions, vous êtes appelés à décider si le droit communautaire permet de percevoir la taxe sur le chiffre d'affaires pour un stupéfiant importé en contrebande, non commerçable licitement et passible de confiscation et de destruction par les autorités nationales.

Résumons les faits. Par un jugement du 27 juillet 1977, le Landgericht de Fribourg a condamné Mlle Senta Einberger, demanderesse dans l'affaire principale, à un an de réclusion avec suspension conditionnelle de la peine pour avoir violé la loi allemande sur les stupéfiants (Betäubungsmittelgesetz). En effet, entre le printemps et l'automne de 1974, Mlle Einberger s'était rendue plusieurs fois de République fédérale en Suisse où elle avait vendu aux époux Winiger à des moments différents et en des quantités oscillant chaque fois entre 30 et 100 grammes, 280 grammes de morphine déjà importée frauduleusement en Allemagne. A la suite du jugement cité, le bureau principal des douanes de Fribourg, partie défenderesse dans l'affaire principale, a communiqué à Mlle Einberger, le 19 janvier 1978, un avis d'établissement de taxes à l'importation pour un montant total de 10 960,30 DM, dont 5 712 à titre de droits de douane et 5 248,30 à titre de taxe sur le chiffre d'affaires. L'opposition par voie administrative étant demeurée sans résultat, Mlle Einberger a cité le bureau de douanes devant le Finanzgericht Baden-Württemberg, en demandant l'annulation de l'avis.

Par une première ordonnance du 16 juin 1981, le Finanzgericht a demandé à notre Cour «si, depuis l'instauration du tarif douanier commun, un État membre est autorisé à percevoir des droits de douane sur les stupéfiants introduits en fraude et transportés de nouveau hors du territoire douanier de la Communauté». La Cour lui a répondu qu' «aucune dette douanière ne prend naissance lors de l'importation des stupéfiants qui ne font pas partie du circuit économique strictement surveillé par les autorités compétentes en vue d'une utilisation à des fins médicales et scientifiques» (arrêt du 26. 10. 1982, affaire 240/81, Recueil 1982, p. 3699).

Faisant preuve d'un attachement louable à l'institution du renvoi préjudiciel, la même seconde chambre, chambres extérieures de Fribourg, du Finanzgericht de Baden-Württemberg vous soumet maintenant une seconde question par ordonnance du 29 octobre 1982. La question est ainsi formulée: la perception de la taxe sur le chiffre d'affaires à l'importation de stupéfiants est-elle compatible avec l'article 2, paragraphe 2, de la sixième directive du Conseil des Communautés européennes du 17 mai 1977 en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires. Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145 du 13. 6. 1977, p. 1 et suiv.), dès lors que les États membres ne sont pas habilités à percevoir des droits de douane?»

2. Une observation préliminaire: la source que le Finanzgericht vous demande d'interpréter n'était pas en vigueur à l'époque des faits. En 1974, la

1 — Traduit de l'italien.

matière était régie par la seconde directive du Conseil du 11 avril 1967 concernant la structure et les modalités d'application du système commun de la taxe sur la valeur ajoutée (JO du 14. 4. 1967, p. 1303), qui a été précisément remplacée par la sixième directive. Toutefois, pour ce qui nous intéresse ici, il est de fait que les deux sources renferment des règles pratiquement identiques. Ce que les parties ont dit (et ce que nous dirons nous-mêmes) de l'une vaut donc également pour l'autre.

3. Le gouvernement de la République fédérale vous suggère de déclarer que la perception de la taxe *de qua* est compatible avec l'article 2, lettre b) de la seconde directive. La règle — affirme-t-il — ne distingue pas entre importations licites et illicites, et il n'y a pas de dispositions qui exemptent les secondes de la taxe. Une lacune? Certainement pas. En effet, la directive s'inspire du principe de la justice fiscale qui précisément interdit qu'un traitement plus favorable soit réservé aux actes illicites. Les finalités de la taxe le confirment: elle entend garantir que tous les produits supportent la même charge, indépendamment de leur origine et du circuit de distribution, afin de réaliser la neutralité concurrentielle dans les échanges internationaux, une compensation exacte à la frontière et le principe de l'État de destination, généralement appliqué en matière d'impôts indirects.

Votre jurisprudence relative aux droits de douane à l'importation de stupéfiants — continue le gouvernement allemand — ne peut pas conduire à des conclusions différentes. En effet, la fonction des deux taxes est différente tant il est vrai que le but du droit de douane est de protéger les produits communautaires contre les importations en provenance de pays tiers, tandis que ce sont des intérêts fiscaux qui motivent la taxe sur le chiffre d'affaires et, comme nous venons de le dire, les principes d'égalité et de neutralité dans la compétition économique. Le fait générateur de la taxe est également différent, et, de même, la portée de l'intervention communautaire. En réalité, le secteur fiscal n'a connu qu'une harmonisation des ordres juridiques; les États membres y conservent donc le pouvoir de taxer les importations des drogues. Enfin, assujettir les importations illicites à la taxe n'est pas seulement légitime mais utile: utile, entendons-nous, pour combattre «l'économie dite de l'ombre» devant laquelle la répression pénale se révèle souvent impuissante.

4. Disons dès maintenant que la thèse du gouvernement allemand ne nous persuade pas. Sur l'importation illégale de stupéfiants, notre Cour a élaboré des concepts que nous partageons pleinement et que nous estimons également applicables au cas d'espèce. Ce dernier présente sans doute certaines particularités: non susceptibles toutefois, de justifier un abandon de votre jurisprudence.

Permettez-moi donc de rappeler ces concepts. Vous vous êtes occupés pour la première fois des stupéfiants importés en fraude dans l'arrêt du 5 février 1981, affaire 50/80, Horvath/Hauptzollamt Hamburg-Jonas (Recueil 1981, p. 385). Il s'agissait de déterminer la valeur en douane d'héroïne introduite frauduleusement sur le territoire douanier de la Communauté, découverte à la frontière entre les Pays-Bas et la République fédérale, confisquée et détruite. Vous avez tout de suite mis l'accent sur la nature de

la marchandise en observant qu'un produit tel que l'héroïne n'est pas saisi et détruit au seul motif que l'importateur n'as pas observé les formalités douanières; mais surtout parce qu'il s'agit d'un produit stupéfiant dont la nocivité est reconnue et dont l'importation et la commercialisation «sont interdites dans tous les États membres, exception faite d'un commerce strictement contrôlé et limité en vue d'une utilisation autorisée à des fins pharmaceutiques et médicales» (attendu n° 10). Cela dit, vous avez affirmé que, lorsqu'il comprend un stupéfiant, le tarif douanier commun «ne peut que viser l'importation en vue d'une utilisation autorisée». En effet, il serait absurde qu'un texte visant «au développement du commerce international et à la réduction des entraves aux échanges» se rapporte à l'importation de marchandises «destinées à des usages illicites et mis hors circulation dès leur découverte» (attendu n° 13).

Les États ne peuvent donc pas — et cela nous semble être le point essentiel de l'arrêt — appliquer des droits de douane à des produits dont l'importation, interdite par eux, est tout à fait étrangère aux objectifs de la Communauté et à ses politiques en matière de droits de douane. Les autorités nationales disposent d'autres armes: ainsi — et c'est le même arrêt qui l'affirme — «la liberté de poursuivre les infractions commises par les voies de droit pénal (en rapport, bien entendu, avec l'introduction et la vente des drogues), avec toutes les conséquences que celles-ci impliquent même dans le domaine pécuniaire» (attendu n° 15).

Ultérieurement, les renvois préjudiciels de deux autres juridictions allemandes vous ont conduits à répéter et à développer ces principes. Ainsi, le Finanzgericht de Düsseldorf vous a demandé si une importation frauduleuse pure et simple, c'est-à-dire non suivie de découverte et de destruction, entraîne par elle-même, l'inexigibilité des droits de douane lorsqu'il est prévu qu'une fois découverts, les stupéfiants importés sont saisis et détruits (affaire 221/81, Wolf). De son côté, dans la première affaire Einberger, déjà citée, le Finanzgericht de Baden-Württemberg vous a demandé si l'importation en fraude suffit à exclure la perception de droits de douane même lorsque le stupéfiant a été réexporté de la Communauté.

Dans les arrêts jumeaux du 26 octobre 1982 (Recueil 1982, p. 3681 et 3699), la Cour a répété que des stupéfiants tels que la morphine, l'héroïne et la cocaïne présentent des caractéristiques particulières «en ce que leur nocivité est généralement reconnue et que leur importation et leur commercialisation sont interdites dans tous les États membres», exception faite à des fins pharmaceutiques et médicales (attendu n° 8). Du reste — avez-vous ajouté — en tant que adhérents à la convention unique de 1961, les États membres eux-mêmes ont constaté que la toxicomanie est un fléau pour l'individu et constitue un danger économique et social pour l'humanité, ils se déclarent conscients du devoir qui leur incombe de prévenir et de combattre ce fléau, tout en reconnaissant que l'usage médical des stupéfiants demeure indispensable pour soulager la douleur et que les mesures voulues doivent être prises pour assurer que des stupéfiants soient disponibles à cette fin. Il s'ensuit — avez-vous conclu

— que même les stupéfiants qui ont échappé au contrôle ne sont pas passibles de la taxe: en effet, l'élément décisif est leur appartenance au circuit illégal et non pas une circonstance fortuite comme peut l'être la découverte qu'en font les autorités (attendu n° 15).

5. Comme nous l'avons dit plus haut, nous croyons que la Cour ne demeurera cohérente avec des affirmations que si elle juge, comme la demanderesse dans l'affaire principale, la Commission et le gouvernement français, le suggèrent, que l'importation frauduleuse de stupéfiants est également soustraite à la taxe sur le chiffre d'affaires.

Analysons un par un les arguments du gouvernement allemand.

Premièrement: la seconde (ou sixième) directive s'applique à toutes les importations, sans distinguer celles qui sont licites de celles qui sont illicites ni exempter ces dernières en aucune manière. L'observation est exacte; mais — voici le point — elle aurait pû être rapportée telle quelle au tarif douanier commun qui ne contient pas non plus de dispositions exemptant les importations de stupéfiants. Cependant, vous n'en n'avez pas tenu compte ou, mieux, vous avez donné la priorité au principe de la mise dans le circuit économique légal. On objectera que ce sont les buts particuliers (développement des commerces internationaux et réduction des obstacles aux échanges) attribués au tarif douanier commun par la réglementation communautaire pertinente qui vous ont incités en ce sens. Examinons donc les buts de la taxe sur la valeur ajoutée à la lumière de la première directive n° 227 du 11 avril 1967 en matière d'harmonisation des législations qui la concernent. «L'objectif essentiel du traité — rappelle le premier considérant — est d'établir un marché commun comportant une saine concurrence et ayant des caractéristiques analogues à celles d'un marché intérieur». La réalisation de cet objectif — continue le deuxième considérant — «suppose l'application préalable dans les États membres de législations ... ne faussant pas les conditions de concurrence et n'entravant pas la libre circulation des marchandises ... dans le marché commun». Or, nous ne voyons pas pourquoi la circulation illicite de stupéfiants, c'est-à-dire un phénomène à affronter, comme vous l'avez dit, sur le plan pénal, doit être moins étrangère à ces buts qu'à ceux du tarif douanier commun.

Deuxièmement: les fonctions et les faits générateurs des deux taxes ne coïncident pas. Cela également est une remarque incontestable en soi; mais on ne peut en déduire que votre jurisprudence sur l'inexigibilité des droits de douane n'est pas applicable à la taxe sur la valeur ajoutée qu'en l'exagérant outre mesure. Ainsi, s'il est vrai que droit de douane et taxe sur la valeur ajoutée ont des buts différents, il est également vrai que, dans le domaine des importations où l'un et l'autre apparaissent comme des droits de frontière, cette diversité s'atténue jusqu'à presque disparaître. C'est précisément la règle relative au fait générateur de la taxe qui le confirme. En vertu de l'article 7, paragraphe 2, de la seconde directive (ou, ce qui est la même chose, de l'article 10, paragraphe 3 de la sixième directive), les États membres ont la faculté de lier le fait générateur et l'exigibilité de la taxe sur la valeur ajoutée à ceux prévus en matière de droits de douane. Certes, il s'agit d'une simple faculté; mais, pour autant que nous le sachions, tous les États membres en ont bénéficié, ne serait-ce que pour faciliter les opérations

de constatation. Si cela est exact, ajoutons-nous, le principe que vous avez établi pour l'hypothèse du droit de douane dont le fait générateur est incertain, vaut pour la taxe sur la valeur ajoutée. Ici aussi, les stupéfiants qui ont échappé au contrôle doivent donc être traités comme ceux qui ont été découverts et détruits.

Troisièmement: à la différence de ce qui existe en matière douanière, sur le plan de la taxe sur la valeur ajoutée, la Communauté a des pouvoirs d'harmonisation, il s'ensuit que les États demeurent compétents pour taxer les importations illicites de stupéfiants. Nous ne sommes pas d'accord. Qu'il s'agisse de droits de douane ou de taxe sur la valeur ajoutée, la réglementation communautaire a pour base le traité et il importe peu que ce soient les articles 18-29 ou 99-100 qui soient mis en œuvre. En effet, les deux groupes de règles se rattachent aux dispositions de principe — les articles 2 et 3 — qui fixent les tâches et les moyens de la Communauté. D'autre part, la réglementation européenne de la taxe sur la valeur ajoutée présente un caractère exhaustif: il est donc peu probable que le législateur communautaire ait laissé aux États membres des marges d'intervention susceptibles de porter atteinte à son œuvre harmonisatrice.

Quatrièmement: l'application aux importations illicites de stupéfiants de la taxe sur la valeur ajoutée est un facteur de contrôle social plus efficace que les règles pénales; en tout cas, l'État a un intérêt à ne pas favoriser «l'économie de l'ombre», comme cela se produirait si les importants transferts de richesse liés au marché de la drogue étaient soustraits à la taxe sur le chiffre d'affaires. Cet argument présente un attrait indéniable: mais sur le terrain éthico-politique — qui est le seul sur lequel on puisse l'apprécier — il est rejeté par de nombreux spécialistes de droit fiscal et de science des finances. Personnellement, nous adhérons à l'école de pensée qui distingue entre actes illicites du point de vue civil (c'est, par exemple, le cas de la prostitution) et actes illicites comme contraires à la loi pénale. Nous apprécions les autorités qui taxent les premières et considèrent les secondes comme fiscalement dénuées d'importance.

6. Pour toutes les considérations développées jusqu'ici, nous proposons à la Cour de répondre de la manière suivante à la question formulée par le Finanzgericht Baden-Württemberg par ordonnance du 29 octobre 1982:

L'importation de stupéfiants non compris dans le circuit économique étroitement contrôlé par les autorités compétentes pour être destinés à un usage médical ou scientifique ne peut pas être assujettie à la taxe sur le chiffre d'affaires.