



# Fiche thématique

## Les droits d'accises



## Avant-propos

Les droits d'accises désignent les taxes indirectes qui sont fondées sur la consommation ou l'utilisation de certains produits. Contrairement à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) qui est une taxe générale ad valorem, les droits d'accises sont des taxes doublement spécifiques, en ce sens qu'elles ne frappent que des produits déterminés, à savoir les boissons alcoolisées, les tabacs manufacturés et les produits énergétiques, et qu'elles ne sont pas établies sur la valeur de ces produits, mais sur les quantités de produits consommés (litres d'alcool ou de carburant, nombre de cigarettes, etc.).

Afin d'assurer le bon fonctionnement du marché intérieur et éviter les distorsions de concurrence au sein de l'Union, les droits d'accises ont fait l'objet d'une harmonisation européenne, conformément à l'article 113 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

Des dispositions de droit dérivé ont ainsi été adoptées au milieu des années 1990, avant de faire l'objet d'une refonte à la fin des années 2000. À cet égard, des directives spécifiques harmonisent les bases d'imposition (définition des groupes de produits, de la manière dont les droits d'accises sont calculés – par exemple, par hectolitre, par degré d'alcool, par nombre de pièces, etc. –, éventuelles exonérations) et les taux minima applicables aux différents produits concernés. Une directive générale organise pour sa part le régime commun applicable à la production, à la détention et à la circulation de ces produits.

La Cour a eu l'occasion à plusieurs reprises de se prononcer sur des aspects du fonctionnement du régime des droits d'accises, qu'il s'agisse des modalités d'imposition spécifiques des produits concernés, ou du régime commun de détention et de circulation de ces produits.

Ainsi, la Cour a précisé, dans des affaires souvent techniques, l'étendue du champ d'application des droits d'accises, afin de déterminer au cas par cas à l'égard de produits spécifiques, leur assujettissement ou non à la taxation. Elle s'est également prononcée à plusieurs reprises sur la structure de ces taxes, notamment en ce qui concerne l'application des différents taux et exonérations prévus par les textes.

Les règles d'exigibilité et de paiement des droits d'accises a également fait l'objet d'une jurisprudence fournie de la Cour.

Au-delà des droits d'accises proprement dits, la Cour a en outre spécifié les conditions dans lesquelles les États membres ont la possibilité de soumettre les produits soumis à accises à d'autres impositions indirectes.

## Liste des actes visés

### Régime général des produits soumis à accises

**Directive 92/12/CEE** du Conseil, du 25 février 1992, relative au régime général, à la détention, à la circulation et aux contrôles des produits soumis à accise (JO 1992, L 76, p. 1).

**Directive 92/108/CEE** du Conseil, du 14 décembre 1992, modifiant la directive 92/12/CEE relative au régime général, à la détention, à la circulation et aux contrôles des produits soumis à accises, et la directive 92/81/CEE (JO 1992, L 390, p. 124).

**Directive 96/99/CE** du Conseil, du 30 décembre 1996 modifiant la directive 92/12/CEE relative au régime général, à la détention, à la circulation et aux contrôles des produits soumis à accise (JO 1997, L 8, p. 12).

**Directive 2008/118/CE** du Conseil, du 16 décembre 2008, relative au régime général d'accise et abrogeant la directive 92/12/CEE (JO 2009, L 9, p. 12).

**Règlement (CEE) n° 3649/92** de la Commission, du 17 décembre 1992, relatif au document d'accompagnement simplifié pour la circulation intracommunautaire de produits soumis à accises, qui ont été mis à la consommation dans l'État membre de départ (JO 1992, L 369, p. 17).

### Régimes particuliers des produits soumis à accises

**Directive 95/59/CE** du Conseil, du 27 novembre 1995, concernant les impôts autres que les taxes sur le chiffre d'affaires frappant la consommation des tabacs manufacturés (JO 1995, L 291, p. 40).

**Directive 2011/64/UE** du Conseil, du 21 juin 2011, concernant la structure et les taux des accises applicables aux tabacs manufacturés (JO 2011, L 176, p. 24).

**Directive 92/83/CEE** du Conseil, du 19 octobre 1992, concernant l'harmonisation des structures des droits d'accises sur l'alcool et les boissons alcooliques (JO 1992, L 316, p. 21).

**Directive 92/84/CEE** du Conseil, du 19 octobre 1992, concernant le rapprochement des taux d'accises sur l'alcool et les boissons alcoolisées (JO 1992, L 316, p. 29).

**Directive 2003/96/CE** du Conseil, du 27 octobre 2003, restructurant le cadre communautaire de taxation des produits énergétiques et de l'électricité (JO 2003, L 283, p. 51).

**Directive 92/81/CEE** du Conseil, du 19 octobre 1992, concernant l'harmonisation des structures des droits d'accises sur les huiles minérales (JO 1992, L 316, p. 12).

**Directive 92/82/CEE** du Conseil, du 19 octobre 1992, concernant le rapprochement des taux d'accises sur les huiles minérales (JO 1992, L 316, p. 19).

### **Réglementation douanière**

**Règlement (CEE) n° 2913/92** du Conseil, du 12 octobre 1992, établissant le code des douanes communautaire (JO 1992, L 302, p. 1).

**Règlement (CEE) n° 2454/93** de la Commission, du 2 juillet 1993, fixant certaines dispositions d'application du règlement (CEE) n° 2913/92 du Conseil établissant le code des douanes communautaire (JO 1993, L 253, p. 1).

**Règlement (CE) n° 955/1999** du Parlement européen et du Conseil, du 13 avril 1999, modifiant le règlement (CEE) n° 2913/92 du Conseil en ce qui concerne le régime du transit externe (JO 1999, L 119, p. 1).

**Règlement (CE) n° 1662/1999** de la Commission, du 28 juillet 1999, modifiant le règlement (CEE) n° 2454/93 fixant certaines dispositions d'application du règlement (CEE) n° 2913/92 du Conseil établissant le code des douanes communautaire (JO 1999, L 197, p. 25).

**Règlement (CEE) n° 2658/87** du Conseil, du 23 juillet 1987, relatif à la nomenclature tarifaire et statistique et au tarif douanier commun (JO 1987, L 256, p. 1).

**Règlement (CEE) n° 2587/91** de la Commission, du 26 juillet 1991, modifiant l'annexe I du règlement (CEE) n° 2658/87 du Conseil relatif à la nomenclature tarifaire et statistique et au tarif douanier commun (JO 1991, L 259, p. 1).

### **Système commun de la taxe sur la valeur ajoutée**

**Sixième directive 77/388/CEE** du Conseil, 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 1977, L 145, p. 1).

### **Assistance mutuelle en matière de recouvrement de certaines créances fiscales**

**Directive 76/308/CEE** du Conseil, du 15 mars 1976, concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives à certains cotisations, droits, taxes et autres mesures (JO 1976, L 73, p. 18).

## Table des matières

AVANT-PROPOS .....	3
LISTE DES ACTES VISÉS .....	4
I. HARMONISATION DES BASES D'IMPOSITION ET DES TAUX APPLICABLES AUX PRODUITS SOUMIS À DES DROITS D'ACCISES .....	7
1. Harmonisation des accises sur les tabacs manufacturés.....	7
1.1. Champ d'application des accises applicables aux tabacs manufacturés.....	7
1.2. Structure des accises applicables aux tabacs manufacturés .....	9
2. Harmonisation des accises sur les boissons alcoolisées .....	11
2.1. Champ d'application des accises applicables aux boissons alcoolisées .....	11
2.2. Structure des accises applicables aux boissons alcoolisées.....	17
3. Harmonisation des accises sur les produits énergétiques.....	24
3.1. Champ d'application des accises applicables aux produits énergétiques...	24
3.2. Structure des accises applicables aux produits énergétiques .....	29
II. HARMONISATION DES RÈGLES D'EXIGIBILITÉ ET DE PAIEMENT DES DROITS D'ACCISES.....	32
1. Exigibilité des droits d'accises.....	32
1.1. Exigibilité en cas de sortie d'un produit soumis à accise d'un régime de suspension de droits .....	34
1.2. Exigibilité en cas d'acquisition de produits soumis à accises par un particulier .....	43
2. Paiement des droits d'accises.....	49
III. IMPOSITIONS INDIRECTES AUTRES QUE LES DROITS D'ACCISES SUR LES PRODUITS SOUMIS À ACCISES.....	54

## I. Harmonisation des bases d'imposition et des taux applicables aux produits soumis à des droits d'accises

### 1. Harmonisation des accises sur les tabacs manufacturés

#### 1.1. Champ d'application des accises applicables aux tabacs manufacturés

*Arrêt du 6 avril 2017, Eko-Tabak (C-638/15, [EU:C:2017:277](#))*

*« Renvoi préjudiciel – Directive 2011/64/UE – Article 2, paragraphe 1, sous c) – Article 5, paragraphe 1, sous a) – Notions de “tabac à fumer”, de “tabac coupé ou fractionné d’une autre façon” et de “transformation industrielle” »*

Le bureau de douane de la région de la Bohême méridionale (République tchèque) a ordonné la confiscation d'un certain nombre de produits détenus par Eko-Tabak, au motif que ceux-ci constituaient des tabacs à fumer au sens de la loi nationale sur l'accise et, par suite, étaient soumis à l'accise.

Eko-Tabak a formé un recours contre cette décision devant le Krajský soud v Českých Budějovicích (cour régionale de České Budějovice, République tchèque), en faisant valoir que la définition du tabac à fumer selon la loi nationale élargissait exagérément la liste des tabacs manufacturés visée dans la directive 2011/64. Eko-Tabak considère en effet que son produit, des feuilles de tabac séchées, plates, à limbe irrégulier, dont le pétiole a été partiellement retiré, qui ont fait l'objet d'un processus de séchage primaire et d'humidification contrôlée ultérieure, qui contiennent de la glycérine doit encore être transformé pour être fumé (transformation élémentaire consistant à les hacher ou à les couper à la main). Il ne serait donc pas un tabac à fumer.

Le recours d'Eko-Tabak ayant été rejeté, ce dernier a introduit un pourvoi devant le Nejvyšší správní soud (Cour administrative suprême, République tchèque). Cette juridiction éprouve des doutes quant à la question de savoir si des produits tels que ceux en cause au principal constituent des tabacs manufacturés auxquels s'applique la directive 2011/64. En cas de réponse négative à cette question, elle cherche à savoir si les articles 2 et 5 de ladite directive s'opposent à ce qu'un État membre soumette à l'accise de tels produits.

La Cour considère que l'article 2, paragraphe 1, sous c), et l'article 5, paragraphe 1, de la directive 2011/64 doivent être interprétés en ce sens que des feuilles de tabac séchées, plates, à limbe irrégulier, dont le pétiole a été partiellement retiré, qui ont fait l'objet d'un processus de séchage primaire et d'humidification contrôlée ultérieure, qui contiennent de la glycérine et qui sont susceptibles d'être fumées à la suite d'une transformation élémentaire consistant à les hacher ou à les couper à la main, relèvent de la notion de « tabac à fumer », au sens de ces dispositions.

En effet, il ressort du libellé de l'article 5, paragraphe 1, sous a), de cette même directive que celui-ci exige le respect de deux conditions cumulatives, à savoir, d'une part, que le tabac soit coupé ou fractionné d'une autre façon, filé ou pressé en plaques et, d'autre part, qu'il soit susceptible d'être fumé sans transformation industrielle ultérieure.

À cet égard, en l'absence de définition des termes « coupé » et « fractionné » dans cette directive, il y a lieu de se reporter, pour en déterminer la portée, au sens général et communément admis de ceux-ci. Or, ces termes, dont le sens habituel est particulièrement large, désignent, notamment, s'agissant du premier, le résultat de l'opération consistant à enlever une partie ou un morceau de quelque chose avec un instrument tranchant et, pour ce qui est du second, le résultat de l'opération consistant à démembrer ou diviser quelque chose.

Par conséquent, dans la mesure où les produits en cause au principal consistent, selon les indications fournies par la juridiction de renvoi, en des feuilles de tabac dont le pétiole a été partiellement retiré, ces produits doivent être considérés comme étant du tabac coupé ou fractionné d'une autre façon, au sens de l'article 5, paragraphe 1, sous a), de la directive 2011/64.

S'agissant de la notion de « transformation industrielle », employée audit article 5, paragraphe 1, sous a), cette notion vise communément la transformation, habituellement à grande échelle, selon un processus standardisé, de matières premières en biens matériels.

Il résulte de la jurisprudence de la Cour, en substance, que ne constituent pas des « transformations industrielles » des manipulations aisées visant à rendre un produit du tabac non fini susceptible d'être fumé, telles que celle consistant simplement à insérer un rouleau de tabac dans un tube à cigarette.

Dans ces conditions, doit être considéré comme susceptible d'être fumé sans « transformation industrielle » ultérieure, au sens de l'article 5, paragraphe 1, sous a), de la directive 2011/64, le tabac manufacturé qui est prêt ou peut aisément être rendu prêt, par des moyens non industriels, à être fumé.

En l'occurrence, ainsi qu'il ressort de la décision de renvoi, les produits en cause au principal ont fait l'objet d'un processus de séchage primaire et d'humidification contrôlée ultérieure, contiennent de la glycérine et sont susceptibles d'être fumés à la suite d'une transformation élémentaire consistant à les hacher ou à les couper à la main. Sous réserve de vérification par la juridiction de renvoi, il apparaît ainsi que ces produits satisfont également à la condition d'être susceptibles d'être fumés sans transformation industrielle ultérieure et, partant, relèvent de la notion de « tabac à fumer », telle que définie à l'article 5, paragraphe 1, sous a), de la directive 2011/64.

Dans ces conditions, ne constituant pas du tabac fine coupe destiné à rouler les cigarettes, au sens de l'article 2, paragraphe 1, sous c), i), de cette directive, de tels

produits doivent alors être considérés comme relevant de la notion d'« autres tabacs à fumer », au sens de l'article 2, paragraphe 1, sous c), ii), de ladite directive.

## 1.2. Structure des accises applicables aux tabacs manufacturés

*Arrêt du 4 mars 2010, Commission/France (C-197/08, [EU:C:2010:111](#))*

*Arrêt du 4 mars 2010, Commission/Autriche (C-198/08, [EU:C:2010:112](#))*

*Arrêt du 4 mars 2010, Commission/Irlande (C-221/08, [EU:C:2010:113](#))*

*« Manquement d'État – Directive 95/59/CE – Impôts autres que les taxes sur le chiffre d'affaires frappant la consommation des tabacs manufacturés – Article 9, paragraphe 1 – Libre détermination, par les fabricants et importateurs, des prix maximaux de vente au détail de leurs produits – Réglementation nationale imposant un prix minimal de vente au détail des cigarettes – Réglementation nationale interdisant la vente des produits du tabac à “un prix de nature promotionnelle contraire aux objectifs de santé publique” – Notion de “législations nationales sur le contrôle du niveau des prix ou le respect des prix imposés” – Justification – Protection de la santé publique – Convention-cadre de l'Organisation mondiale de la santé pour la lutte antitabac »*

*« Manquement d'État – Directive 95/59/CE – Impôts autres que les taxes sur le chiffre d'affaires frappant la consommation des tabacs manufacturés – Article 9, paragraphe 1 – Libre détermination, par les fabricants et importateurs, des prix maximaux de vente au détail de leurs produits – Réglementation nationale imposant un prix minimal de vente au détail des cigarettes ainsi qu'un prix minimal de vente au détail du tabac fine coupe – Justification – Protection de la santé publique – Convention-cadre de l'Organisation mondiale de la santé pour la lutte antitabac »*

*« Manquement d'État – Directive 95/59/CE – Impôts autres que les taxes sur le chiffre d'affaires frappant la consommation des tabacs manufacturés – Article 9, paragraphe 1 – Libre détermination, par les fabricants et importateurs, des prix maximaux de vente au détail de leurs produits – Réglementation nationale imposant un prix minimal de vente au détail des cigarettes – Justification – Protection de la santé publique – Convention-cadre de l'Organisation mondiale de la santé pour la lutte antitabac »*

La directive 95/59 prévoyait que les fabricants et les importateurs de tabacs manufacturés déterminent librement les prix maximaux de vente au détail de chacun de leurs produits. Selon la Commission, les réglementations des trois États membres, qui imposent des prix minimaux correspondant à un certain pourcentage des prix moyens des tabacs manufacturés concernés (95 % pour la France, 92,75 % pour les cigarettes et 90 % pour le tabac fine coupe pour l'Autriche et 97 % pour l'Irlande), portent atteinte à la liberté des fabricants et des importateurs de déterminer les prix maximaux de vente au détail de leurs produits et, partant, à la libre concurrence.

La Commission a alors saisi la Cour, car elle considérait que les réglementations nationales en cause étaient contraires à la directive 95/59.

Les États membres avaient tenté de justifier leurs réglementations en invoquant la convention-cadre de l'Organisation mondiale de la santé (OMS) ainsi que les dispositions de l'article 30 CE pour justifier une éventuelle violation de l'article 9, paragraphe 1, de la directive 95/59, au regard de l'objectif de protection de la santé et de la vie des personnes.

La Cour juge, de manière analogue dans ses trois arrêts, que manque aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 9, paragraphe 1, de la directive 95/59, telle que modifiée par la directive 2002/10, l'État membre qui adopte et maintient en vigueur une législation par laquelle les pouvoirs publics fixent des prix minimaux pour la vente au détail de tabacs manufacturés, dès lors qu'un tel régime ne permet pas d'exclure, en toute hypothèse, que le prix minimal imposé porte atteinte à l'avantage concurrentiel qui pourrait résulter, pour certains producteurs ou importateurs de produits du tabac, de prix de revient inférieurs. En effet, un tel régime, qui, en outre, détermine le prix minimal par référence au prix moyen pratiqué sur le marché, est susceptible d'avoir pour effet de supprimer les écarts entre les prix des produits concurrents et de faire converger ces prix vers le prix du produit le plus cher. Ledit régime porte donc atteinte à la liberté des producteurs et des importateurs de déterminer leur prix maximal de vente au détail, garantie par l'article 9, paragraphe 1, deuxième alinéa, de la directive 95/59.

En outre, la convention-cadre de l'OMS pour la lutte antitabac ne saurait avoir une incidence sur le caractère compatible ou non d'un tel régime avec l'article 9, paragraphe 1, de la directive 95/59, dès lors que cette convention n'impose aux parties contractantes aucune obligation concrète au regard de la politique des prix en matière de produits du tabac, et ne fait que décrire les solutions possibles pour tenir compte des objectifs nationaux de santé en ce qui concerne la lutte antitabac. En effet, l'article 6, paragraphe 2, de cette convention se borne à prévoir que les parties contractantes adoptent ou maintiennent des mesures « pouvant comprendre » l'application de politiques fiscales et, « le cas échéant », de politiques des prix concernant les produits du tabac.

Enfin, les États membres ne sauraient se prévaloir de l'article 30 CE pour justifier une violation de l'article 9, paragraphe 1, de la directive 95/59 au regard de l'objectif de protection de la santé et de la vie des personnes. En effet, l'article 30 CE ne saurait être compris comme autorisant des mesures d'une nature autre que les restrictions quantitatives à l'importation et à l'exportation ainsi que les mesures d'effet équivalent envisagées aux articles 28 CE et 29 CE.

Il n'en demeure pas moins que la directive 95/59 n'empêche pas les États membres de poursuivre la lutte contre le tabagisme, qui s'inscrit dans l'objectif de protection de la santé publique.

À cet égard, la réglementation fiscale constitue un instrument important et efficace de lutte contre la consommation des produits du tabac et, partant, de protection de la santé publique étant donné que l'objectif d'assurer que les prix de ces produits soient fixés à des niveaux élevés peut adéquatement être poursuivi par une taxation accrue de ces produits, les augmentations des droits d'accise devant, tôt ou tard, se traduire par une majoration des prix au détail, sans que cela porte atteinte à la liberté de détermination des prix.

## 2. Harmonisation des accises sur les boissons alcoolisées

### 2.1. Champ d'application des accises applicables aux boissons alcoolisées

*Arrêt du 13 mars 2019, B. S. (Malt dans la composition de la bière) (C-195/18, [EU:C:2019:197](#))*

*« Renvoi préjudiciel – Fiscalité – Droits d'accises sur l'alcool et les boissons alcooliques – Directive 92/83/CEE – Article 2 – Notion de "bière" – Boisson produite à partir du moût obtenu d'un mélange contenant plus de glucose que de malt – Nomenclature combinée – Positions 2203 (bières de malt) ou 2206 (autres boissons fermentées) »*

Le requérant a produit une boisson alcoolique qui, selon lui, était un mélange de bière et de boisson non alcoolique. L'ingrédient principal constituant le moût à l'origine du produit intermédiaire utilisé pour fabriquer cette boisson était le sirop de glucose et non pas le malt (cent hectolitres du moût étaient obtenus à partir de 134,9 litres d'extrait de malt, de 1 708,2 litres de sirop de glucose, de 9 litres d'acide citrique, de 2,4 litres de phosphate d'ammonium, de nutriments et d'eau).

Pour cette production, il a transmis chaque mois au bureau des douanes compétent une déclaration de droits d'accises en qualifiant la boisson qu'il fabriquait de « mélange de bière », relevant de la position 2203 de la nomenclature combinée (ci-après la « NC »), et de boissons non alcooliques et en appliquant le taux d'accise prévu pour la bière.

Le chef du bureau des douanes a contesté ces déclarations en estimant que la boisson fabriquée devait être classée dans la position 2206 de la NC en tant que boisson à base de boissons fermentées, autre que la bière, et de boissons non alcooliques, et devait ainsi être soumise à un taux d'accise supérieur. Le chef du bureau des douanes a justifié cette contestation par le fait que l'ingrédient principal utilisé pour la fabrication du produit intermédiaire était le sirop de glucose et non le malt et que ce produit ne pouvait donc pas être classé dans la position 2203 de la NC qui vise la « bière de malt ».

Dans le cadre de ce litige, le requérant a été condamné pénalement pour avoir induit en erreur l'administration fiscale polonaise sur la nature de la boisson qu'il produisait, conduisant à la diminution des droits d'accises dont il était redevable. Le requérant a alors interjeté appel de cette décision devant la juridiction de renvoi.

Pour cette dernière, il est essentiel, pour déterminer si le requérant s'est rendu coupable d'une infraction pénale, de savoir si la boisson qu'il a fabriquée a été à juste titre qualifiée par lui de « mélange de bière », relevant de la position 2203 de la NC, et de boissons non alcooliques ou s'il s'agit d'une boisson à base d'une boisson fermentée, autre que la bière, et de boissons non alcooliques.

Dans ces conditions, la juridiction de renvoi a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question de savoir, en substance, si l'article 2 de la directive 92/83 doit être interprété en ce sens qu'un produit intermédiaire, destiné à être mélangé à des boissons non alcooliques, qui est obtenu à partir d'un moût contenant moins d'ingrédients maltés que d'ingrédients non maltés et dans lequel du sirop de glucose a été ajouté avant le processus de fermentation, peut être qualifié de « bière de malt » relevant de la position 2203 de la NC.

La Cour relève que l'article 2 de la directive 92/83 inclut, sous le qualificatif de « bière », non seulement tout produit relevant de la position 2203 de la NC (« Bières de malt »), mais également tout produit, qui contient un mélange de bière et de boissons non alcooliques, relevant de la position 2206 de la NC (« Autres boissons fermentées : cidre, poiré, hydromel, par exemple ; mélanges de boissons fermentées et mélanges de boissons fermentées et de boissons non alcooliques, non dénommés ni compris ailleurs »), pour autant que, dans les deux cas, ce produit a un titre alcoométrique supérieur à 0,5 % vol. Il ne fait pas de doute que le produit litigieux – un mélange d'un produit alcoolique intermédiaire, obtenu par fermentation, et de boissons non alcooliques – ne peut être classé dans la position 2203 de la NC. La qualification « bière » ne pourrait être retenue que si le produit alcoolique intermédiaire peut, quant à lui, être qualifié de « bière de malt », au sens de la position 2203 de la NC, étant entendu qu'il ne paraît pas contesté que ledit produit final a un titre alcoométrique supérieur à 0,5 % vol.

À cet égard, la Cour applique sa jurisprudence constante selon laquelle le critère décisif pour la classification tarifaire des marchandises doit être recherché dans leurs caractéristiques et propriétés objectives, telles que définies par le libellé de la position de la NC et les notes explicatives élaborées, en ce qui concerne la NC, par la Commission et, en ce qui concerne le système harmonisé (SH), par l'Organisation mondiale des douanes. Pour que la qualification éventuelle de « bière de malt » puisse être retenue à l'égard du produit intermédiaire en l'occurrence, la Cour constate que, bien entendu, il faut que du malt entre dans la composition du produit, mais que ni la NC, ni la note explicative du SH n'en fixent le pourcentage. Plus encore, la note explicative prévoit expressément que certaines quantités de céréales non maltées peuvent être utilisées pour la préparation du moût, sans exiger que la proportion de ces ingrédients non maltés soit inférieure à celle des ingrédients maltés, et, s'agissant du sirop de glucose, son adjonction n'est pas proscrite. Par ailleurs, la note explicative, dont les versions linguistiques divergent, reconnaît expressément la possibilité d'ajouter au moût, en cours de fermentation, des substances aromatiques, ce qui n'exclut pas ipso facto le produit litigieux de la qualification de « bière de malt ». Encore faut-il que les

caractéristiques et les propriétés objectives, notamment organoleptiques du produit, correspondent à celles de la bière. S'agissant d'une question de fait, il revient au juge national d'établir si le produit alcoolique intermédiaire mélangé à des boissons non alcooliques pour obtenir le produit final correspond ou non à de la bière (notamment en raison de la ressemblance visuelle ou du goût spécifique). Ce n'est que si ces conditions sont remplies que le produit pourra relever de la position 2203 de la NC et de l'accise sur la bière.

### **Arrêt du 9 décembre 2010, Répertoire Culinaire (C-163/09, [EU:C:2010:752](#))**

*« Directive 92/83/CEE – Harmonisation des structures des droits d'accises sur l'alcool et les boissons alcooliques – Articles 20, premier tiret, et 27, paragraphe 1, sous e) et f) – Vin, porto et cognac de cuisine »*

Répertoire Culinaire, un grossiste londonien en denrées alimentaires, a importé de France du vin, du porto et du cognac de cuisine, alcools auxquels le producteur a ajouté du sel et du poivre si bien qu'ils ne peuvent être utilisés que dans la préparation des mets et sont inconsommables en tant que boissons.

L'administration fiscale britannique considérait néanmoins que ces produits devaient être soumis aux droits d'accise sur l'alcool, et a par conséquent saisi cette marchandise lors de son importation.

Répertoire Culinaire et les autorités britanniques s'opposaient sur la question de la restitution de cette marchandise.

La Cour ayant déjà eu l'occasion d'affirmer, dans l'arrêt du 12 juin 2008, *Gourmet Classic* (C-458/06, EU:C:2008:338), que le vin de cuisine était soumis aux droits d'accises, la juridiction de renvoi invitait toutefois la Cour, par sa première question, à préciser si l'article 20, premier tiret, de la directive 92/83 doit être interprété en ce sens que la définition de l'« alcool éthylique » figurant à cette disposition s'applique au vin de cuisine et au porto de cuisine et à reconsidérer son appréciation juridique dans cette affaire.

La troisième question visait à identifier la base juridique appropriée pour exonérer les alcools de cuisine.

Par sa quatrième question, la juridiction de renvoi souhaitait savoir quelles sont les obligations qu'implique, pour l'État membre d'importation, le fait que les alcools de cuisine aient été exonérés d'accise dans l'État de production avant leur mise en circulation dans l'Union.

Enfin, la deuxième question visait à savoir quelles sont les modalités d'application de l'exonération quand l'État membre a opté pour un système de remboursement de l'accise. En effet, le Royaume-Uni n'accorde ce remboursement qu'à des conditions extrêmement restrictives.

La Cour juge dans un premier temps que l'article 20, premier tiret, de la directive 92/83 doit être interprété en ce sens que la définition de l'alcool éthylique figurant à cette disposition s'applique au vin de cuisine et au porto de cuisine.

La circonstance que le vin de cuisine et le porto de cuisine sont, en tant que tels, considérés comme des préparations alimentaires relevant du chapitre 21 de la nomenclature combinée annexée au règlement n° 2658/87, tel que modifié par le règlement n° 2587/91, et qu'ils sont impropres à la consommation en tant que boissons est sans incidence sur l'applicabilité de ladite disposition à l'alcool éthylique contenu dans ceux-ci.

Dans un deuxième temps, la Cour précise qu'une exonération de l'accise harmonisée du vin de cuisine, du porto de cuisine et du cognac de cuisine utilisés pour la fabrication d'aliments est de nature à relever de l'article 27, paragraphe 1, sous f), de la directive 92/83.

De tels produits ne pourraient relever de la disposition de l'article 27, paragraphe 1, sous e), de ladite directive que s'ils étaient utilisés pour la production d'arômes destinés à la préparation de denrées alimentaires et de boissons non alcooliques.

Dans un troisième temps, l'application uniforme des dispositions de la directive 92/83 implique que la soumission ou non d'un produit à accise ou l'exonération d'un produit dans un État membre doit, en principe, être reconnue par les autres États membres. Une interprétation contraire compromettrait la réalisation de l'objectif poursuivi par ladite directive et serait susceptible d'entraver la libre circulation des marchandises.

Ainsi, dans l'hypothèse où des produits tels que le vin de cuisine, le porto de cuisine et le cognac de cuisine, qui ont été considérés comme n'étant pas soumis à accise ou comme étant exonérés d'accise en vertu de la directive 92/83 et mis à la consommation dans l'État membre où ils ont été produits, sont destinés à être commercialisés dans un autre État membre, ce dernier doit réserver un traitement identique à ces produits sur son territoire, sauf s'il existe des éléments concrets, objectifs et vérifiables indiquant que le premier État membre n'a pas appliqué correctement les dispositions de cette directive ou que, conformément à l'article 27, paragraphe 1, de celle-ci, l'adoption de mesures visant à éviter une fraude, une évasion ou un abus dans le domaine des exonérations ainsi qu'à assurer l'application correcte et directe de ces dernières est justifiée.

Enfin, dans un quatrième temps, la Cour dit pour droit que l'article 27, paragraphe 1, sous f), de la directive 92/83 doit être interprété en ce sens que l'octroi de l'exonération prévue à cette disposition ne peut être subordonné au respect de conditions prévues par une réglementation nationale, à savoir une limitation des personnes autorisées à introduire une demande de remboursement, un délai de quatre mois pour présenter une telle demande et la fixation d'un montant minimal de remboursement, que s'il résulte d'éléments concrets, objectifs et vérifiables que ces conditions sont nécessaires pour assurer l'application correcte et directe de ladite exonération ainsi que pour éviter

des fraudes, des évasions ou des abus. Il incombe à la juridiction de renvoi de vérifier si tel est le cas en ce qui concerne les conditions prévues par cette réglementation.

En effet, d'une part, l'exonération des produits visés à l'article 27, paragraphe 1, de ladite directive constitue le principe et le refus d'une telle exonération l'exception et, d'autre part, la faculté reconnue aux États membres par cette disposition de fixer des conditions ayant pour objectif d'assurer l'application correcte et directe de ces exonérations et d'éviter toute fraude, évasion ou abus ne saurait remettre en cause le caractère inconditionnel de l'obligation d'exonération prévue par ladite disposition.

**Arrêt du 19 avril 2007, Profisa (C-63/06, [EU:C:2007:233](#))**

*« Directive 92/83/CEE – Harmonisation des structures des droits d'accises sur l'alcool et les boissons alcooliques – Article 27, paragraphe 1, sous f) – Alcool contenu dans des produits à base de chocolat – Exonération de l'accise harmonisée »*

UAB Profisa, importateur en Lituanie de produits à base de chocolat contenant de l'alcool éthylique, a demandé à bénéficier de l'exonération prévue par la directive n° 92/83.

L'administration des douanes lituanienne a refusé d'accorder à Profisa ladite exonération, au motif que la loi lituanienne sur les droits d'accise, si elle exonérait en effet de l'accise l'alcool éthylique destiné à la fabrication de produits à base de chocolat, ne permettait pas une telle exonération dans le cas de produits finis à base de chocolat importés.

Profisa a contesté cette décision devant la juridiction administrative de premier ressort, qui a rejeté son recours. Profisa a alors interjeté appel devant le Vyriausiasis administracinis teismas (Cour administrative suprême, Lituanie), qui, s'alarmant de la divergence entre la version lituanienne de l'article 27, paragraphe 1, sous f), de la directive 92/83, au vu de laquelle la loi lituanienne avait été rédigée, et les autres versions de ce texte, a saisi la Cour à titre préjudiciel.

La Cour rappelle sa jurisprudence constante selon laquelle la nécessité d'une application et, dès lors, d'une interprétation uniformes des dispositions du droit communautaire exclut que, en cas de doute, le texte d'une disposition soit considéré isolément dans une de ses versions, mais exige au contraire qu'il soit interprété et appliqué à la lumière des versions établies dans les autres langues officielles.

L'article 27, paragraphe 1, sous f), de la directive 92/83 fait obligation aux États membres d'exonérer de l'accise harmonisée l'alcool et les boissons alcooliques entrant directement ou indirectement dans la fabrication d'aliments, à condition toutefois que ces derniers ne contiennent pas, dans le cas des chocolats, plus de 8,5 litres d'alcool pur par 100 kilogrammes de produit et, dans tous les autres cas, plus de 5 litres d'alcool pur par 100 kilogrammes de produit. Aucun élément de ce texte, sauf dans sa version

lituanienne, n'a trait au lieu d'utilisation de l'alcool pour la fabrication du produit concerné.

En cas de disparité entre les diverses versions linguistiques d'un texte communautaire, la disposition en cause doit être interprétée en fonction de l'économie générale et de la finalité de la réglementation dont elle constitue un élément.

En l'occurrence, l'article 27, paragraphe 1, sous f), de la directive 92/83, doit être interprété en ce sens qu'il impose aux États membres d'exonérer de l'accise harmonisée l'alcool éthylique importé sur le territoire douanier de l'Union et contenu dans des produits à base de chocolat destinés à la consommation directe, à condition que la teneur en alcool de ces produits n'excède pas 8,5 litres par 100 kilogrammes de produit.

Le lieu où l'alcool éthylique est utilisé pour la fabrication desdits produits est sans incidence à cet égard.

**Arrêt du 29 juin 2000, *Salumets e.a.* (C-455/98, [EU:C:2000:352](#))**

*« Dispositions fiscales – Harmonisation des législations – Taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée – Sixième directive – Taxe à l'importation – Champ d'application – Importation en contrebande d'alcool éthylique »*

Le litige au principal opposait l'administration des douanes finlandaise et des personnes physiques poursuivies pour des faits de contrebande d'alcool éthylique.

Les défendeurs prétendaient échapper au champ d'application des directives relatives aux accises en invoquant la jurisprudence relative aux importations de stupéfiants, selon laquelle aucune dette de droits de douane ou de taxes sur le chiffre d'affaires ne peut naître de l'importation ou de la livraison illégale de stupéfiants, en dehors des produits entrant dans le champ d'application du droit communautaire en tant qu'ils font partie d'un circuit économique licite et contrôlé, en vue de leur utilisation à des fins médicales ou scientifiques <sup>1</sup>.

Le gouvernement finlandais, ainsi que les gouvernements des États membres ayant présenté des observations, invoquaient en revanche les arrêts dans lesquels la Cour avait estimé que la TVA était normalement due lorsque des marchandises frauduleusement commercialisées entraînent en concurrence avec des produits commercialisés dans un circuit légal, tels que les parfums de contrefaçon <sup>2</sup>, l'exploitation illégale de jeux de hasard <sup>3</sup>, ou l'exportation illégale de systèmes informatiques <sup>4</sup>.

<sup>1</sup> Les défendeurs au principal se réfèrent aux arrêts du 5 février 1981, Horvath (50/80, [EU:C:1981:34](#)) ; du 26 octobre 1982, Wolf (221/81, [EU:C:1982:363](#)) ; du 28 février 1984, Einberger (294/82, [EU:C:1984:81](#)) ; du 5 juillet 1988, Mol (269/86, [EU:C:1988:359](#)) ; du 5 juillet 1988, Vereniging Happy Family Rustenburgerstraat (289/86, [EU:C:1988:360](#)). Cette jurisprudence aurait été confirmée et élargie dans des affaires relatives à l'importation de fausse monnaie [arrêt du 6 décembre 1990, Witzemann (C-343/89, [EU:C:1990:445](#))].

<sup>2</sup> Arrêt du 28 mai 1998, Goodwin et Unstead (C-3/97, [EU:C:1998:263](#)).

<sup>3</sup> Arrêt du 11 juin 1998, Fischer (C-283/95, [EU:C:1998:276](#)).

<sup>4</sup> Arrêt du 2 août 1993, Lange (C-111/92, [EU:C:1993:345](#)).

Saisie de ce litige, une juridiction finlandaise a demandé à la Cour, notamment, si les dispositions des directives 92/12 et 92/83 s'appliquaient à l'importation en contrebande d'alcool éthylique en provenance de pays tiers. En particulier, elle se demandait si l'importation frauduleuse d'alcool éthylique ne devrait ainsi pas être assimilée aux opérations de livraison illégale de stupéfiants et d'importation de fausse monnaie.

La Cour précise tout d'abord que si des importations ou des livraisons illégales de marchandises qui, en raison de leur nature même ou de leurs caractéristiques particulières, ne sont pas susceptibles d'être mises dans le commerce licite ni intégrées au circuit économique, telles que les stupéfiants ou la fausse monnaie, ne sont pas soumises aux taxes ou droits de douane normalement dus en vertu de la réglementation communautaire, le principe de neutralité fiscale s'oppose, en dehors de ces hypothèses où toute concurrence entre un secteur économique licite et un secteur illicite est exclue, à une différenciation généralisée entre les transactions licites et les transactions illicites.

S'agissant d'alcool éthylique importé en contrebande d'un pays tiers, la commercialisation de cette marchandise n'est pas interdite en raison de sa nature même ou de ses caractéristiques particulières. L'alcool éthylique ne saurait non plus être considéré comme un produit exclu du circuit économique, une concurrence pouvant s'établir entre le produit importé en contrebande et celui faisant l'objet d'opérations réalisées dans un circuit légal, dans la mesure où il existe un marché licite de l'alcool qui est justement abordé par les produits de contrebande.

Dès lors, les directives 92/12 et 92/83 doivent être interprétées en ce sens que leurs dispositions relatives à l'imposabilité et à la dette fiscale s'appliquent également à l'importation en contrebande sur le territoire douanier communautaire d'alcool éthylique en provenance de pays tiers.

## 2.2. Structure des accises applicables aux boissons alcoolisées

**Arrêt du 17 juin 1999, Socridis (C-166/98, [EU:C:1999:316](#))**

*« Imposition intérieure – Article 95 du traité CE (devenu, après modification, article 90 CE) – Directives 92/83/CEE et 92/84/CEE – Imposition différente du vin et de la bière »*

La Société critouridienne de distribution (Socridis) demandait le dégrèvement des droits d'accises qu'elle avait dû acquitter entre mai et décembre 1993 sur des quantités de bière. Elle soutenait à cet égard que les directives 92/83 et 92/84 étaient contraires à l'article 95, deuxième alinéa, du traité CE (devenu, après modification, article 90 CE), au motif qu'elles instituaient, selon elle, un système de taxation qui autorise des pratiques discriminatoires et anticoncurrentielles, avantageant indirectement la production de vin au détriment de celle de la bière.

Elle faisait valoir, à ce titre, qu'avant l'harmonisation des droits d'accises par les directives 92/83 et 92/84, la taxation en France du vin et de la bière reposait sur une base commune (le volume) et des taux similaires [19,50 francs français (FRF)/hl (environ 3 euros/hl) pour la bière et 22 FRF/hl (environ 3,35 euros/hl) pour le vin]. Or, selon elle, les directives précitées avaient fixé un taux minimum d'accises sur la base de 1,87 euro/degré et par hl pour la bière, alors que pour le vin, la taxation devait uniquement reposer sur le volume et à un taux minimum de 0.

Lesdites directives ayant ainsi établi une structure et des taux d'accises différents pour le vin et la bière, il en découlait une différence de taxation au niveau national, qui concrétisait une discrimination. En effet, l'harmonisation voulue par ces directives a eu pour conséquence, dans l'État membre concerné, d'imposer, d'une part, une modification du mode de taxation de la bière, par l'introduction du critère du degré alcoométrique, et, d'autre part, une taxation de la bière nettement plus élevée que celle appliquée au vin.

La question était donc de savoir si une telle discrimination, autorisée par les directives, n'était pas contraire à l'article 95 du traité CE (devenu, après modification, article 90 CE) et, dans l'affirmative, si cette constatation n'était pas de nature à affecter la validité des directives. La juridiction de renvoi demandait ainsi à la Cour d'apprécier la validité de ces deux directives au regard de l'article 95 du traité CE (devenu, après modification, article 90 CE).

La Cour a considéré que les directives 92/83 et 92/84 se limitent à imposer aux États membres l'obligation d'appliquer un droit d'accise minimal sur la bière. Ceux-ci conservent par conséquent une marge d'appréciation suffisante pour établir entre la taxation du vin et celle de la bière un rapport excluant toute protection de la production nationale au sens de l'article 95 du traité CE (devenu, après modification, article 90 CE).

Le but poursuivi par le législateur communautaire en adoptant les directives 92/83 et 92/84 n'était pas de rapprocher la taxation du vin de celle de la bière. En vertu des compétences que lui confère expressément l'article 99 du traité CE (devenu article 93 CE) et en vue d'assurer l'établissement et le fonctionnement du marché intérieur, le Conseil a entendu, d'une part, rapprocher les législations nationales relatives aux droits d'accises frappant les vins et, d'autre part, celles relatives aux droits d'accises frappant la bière. En outre, il est loisible aux institutions communautaires de ne procéder qu'à l'harmonisation progressive d'une matière ou à un rapprochement par étapes de législations nationales. Dès lors, n'est pas incompatible avec l'article 99 du traité CE (devenu article 93 CE) l'adoption par le Conseil desdites directives qui se limitent à imposer aux États membres l'obligation d'appliquer un droit d'accise minimal sur la bière.

**Arrêt du 2 avril 2009, Glückauf Brauerei (C-83/08, [EU:C:2009:228](#))**

*« Harmonisation des structures des droits d'accises – Directive 92/83/CEE – Article 4, paragraphe 2 – Petite brasserie juridiquement et économiquement indépendante de toute autre brasserie – Critères d'indépendance juridique et d'indépendance économique – Possibilité de subir une influence indirecte »*

Glückauf est une société exploitant une brasserie. Les parts sociales de Glückauf sont détenues par Menz GmbH, à hauteur de 3 %, et Innstadt, pour 48 %. Les parts de cette dernière société sont quant à elles aux mains de Menz GmbH, pour 30,7 %, et de la société Ottakringer pour 49 %. Ottakringer est quant à elle la filiale de la société Getränke Holding AG dont les parts sont détenues par la famille Wenckheim, pour 65 %, et par la famille Menz, pour 16 %.

Le Hauptzollamt (bureau principal des douanes, Allemagne) a, dans un premier temps, qualifié Glückauf de brasserie indépendante d'Innstadt ainsi que d'Ottakringer et lui a appliqué, conformément à la réglementation nationale, un taux d'accise réduit sur la bière. Toutefois, le Hauptzollamt (bureau principal des douanes) a par la suite considéré que Glückauf était économiquement dépendante d'Ottakringer et lui a réclamé, par un avis de redressement, la différence entre le montant dû de l'accise au taux réduit et le montant de celle-ci établi sur la base du taux normal.

À la suite d'une réclamation restée vaine, Glückauf a formé un recours contre ledit avis de redressement devant le Thüringer Finanzgericht (tribunal des finances du Land de Thuringe, Allemagne), la juridiction de renvoi. Elle a fait valoir que le critère d'indépendance économique permettant la qualification de « petite brasserie » au sens de l'article 4, paragraphe 2, de la directive 92/83, devrait être interprété à la lumière de l'objectif poursuivi par cette directive et du comportement des sociétés concernées sur le marché. En effet, l'existence d'une dépendance économique ne pourrait être constatée, en l'espèce, que si les entreprises liées au moyen d'une participation commune détenue par un tiers apparaissaient et agissaient sur le marché comme une entreprise unique.

La juridiction de renvoi a décidé de surseoir à statuer afin de demander à la Cour, en substance, si, aux fins de l'application du taux d'accise réduit sur la bière, la condition prévue à l'article 4, paragraphe 2, de la directive 92/83, selon laquelle une brasserie doit être indépendante juridiquement et économiquement de toute autre brasserie doit être interprétée en ce sens que le critère d'indépendance économique, entre des brasseries juridiquement indépendantes, se rapporte uniquement au comportement de ces brasseries sur le marché, ou bien s'il n'est plus satisfait à un tel critère dès lors qu'une personne a la possibilité d'exercer de facto une influence sur les activités commerciales desdites brasseries.

La Cour répond que l'article 4, paragraphe 2, de la directive 92/83 doit être interprété en ce sens qu'une situation caractérisée par l'existence de liens structurels en termes de

participations et de droits de vote, et qui aboutit à ce qu'une même personne, exerçant des fonctions de dirigeant dans plusieurs des brasseries concernées, soit en mesure, indépendamment de son comportement réel, d'exercer une influence sur la prise de décisions commerciales par celles-ci, exclut que ces brasseries puissent être considérées comme économiquement indépendantes l'une de l'autre.

En effet, la directive 92/83 tend à éviter que le bénéfice d'une réduction des droits d'accises sur la bière ne soit octroyé à des brasseries dont la taille et la capacité de production pourraient être à l'origine de distorsions sur le marché intérieur. Dans ces conditions, les critères d'indépendance juridique et d'indépendance économique, prévus à l'article 4, paragraphe 2, de cette directive, visent à assurer que toute forme de dépendance économique ou juridique entre brasseries entraîne l'exclusion de l'avantage fiscal que constitue le taux d'accise réduit sur la bière.

Dans ce contexte, la notion de « brasserie qui est juridiquement et économiquement indépendante de toute autre brasserie », au sens de l'article 4, paragraphe 2, de cette directive, implique de vérifier s'il existe, entre les brasseries concernées, une relation de dépendance juridique au niveau, notamment, de la direction de celles-ci ou sur le plan de la détention des parts sociales ou des droits de vote, ou encore un rapport de dépendance économique de nature à affecter la capacité desdites brasseries à prendre des décisions commerciales de manière autonome.

De plus, l'objectif du critère d'indépendance est d'assurer que ce taux d'accise réduit profite véritablement aux brasseries pour lesquelles la taille constitue un handicap et non à celles qui appartiennent à un groupe. Dans ces conditions, afin de ne retenir, pour l'application de l'article 4, paragraphe 2, de la directive 92/83, que les brasseries qui sont effectivement juridiquement et économiquement indépendantes, il y a lieu de veiller à ce que la condition d'indépendance ne soit pas contournée pour des motifs purement formels et, notamment, par des constructions juridiques entre différentes petites brasseries prétendument indépendantes qui formeraient, en réalité, un groupe économique dont la production dépasserait les limites fixées à l'article 4 de la directive 92/83.

S'agissant de l'incidence éventuelle du comportement des brasseries concernées sur le marché aux fins de déterminer leur indépendance économique, l'article 4, paragraphe 2, de la directive 92/83 se rapporte à la structure juridique et économique des brasseries sans se référer expressément au comportement de celles-ci sur le marché. Par ailleurs, la présence des brasseries sur des marchés distincts avec des gammes de produits distinctes ne saurait permettre de conclure à l'existence d'une indépendance économique entre lesdites brasseries, cette circonstance pouvant, en effet, tout au contraire, traduire l'existence d'une stratégie délibérée, décidée au niveau d'un groupe afin d'éviter ou d'atténuer une concurrence interne au sein de celui-ci.

**Arrêt du 4 juin 2015, Brasserie Bouquet (C-285/14, [EU:C:2015:353](#))**

*« Renvoi préjudiciel – Fiscalité – Directive 92/83/CEE – Droits d'accise – Bière – Article 4 – Petites brasseries indépendantes – Taux d'accise réduit – Conditions – Absence de production sous licence – Production selon un procédé de fabrication appartenant à un tiers et autorisé par lui – Utilisation autorisée des marques de ce tiers »*

Une entreprise française, la Brasserie Bouquet, vendait de la bière qu'elle produisait elle-même. Elle exerçait son activité de production de bière sur le fondement d'un « contrat d'affiliation au "Cercle des 3 brasseurs" » conclu avec ICO 3B SAR, lui permettant d'utiliser les marques et l'enseigne « Les 3 brasseurs », ainsi que le savoir-faire de cette dernière société.

Il s'agissait, pour la Cour, saisie à titre préjudiciel dans le cadre d'un litige relatif au refus de l'administration des douanes d'appliquer le taux d'accise réduit prévu par la législation nationale pour les petites brasseries indépendantes, de déterminer si, en substance, aux fins de l'application du taux d'accise réduit sur la bière, la condition prévue à l'article 4, paragraphe 2, de la directive 92/83, selon laquelle une brasserie ne doit pas produire sous licence n'est pas remplie si la brasserie concernée fabrique sa bière conformément à une telle convention d'affiliation.

Pour répondre à cette question, la Cour relève que, aux fins de l'application du taux d'accise réduit sur la bière, la condition prévue à l'article 4, paragraphe 2, de la directive 92/83, selon laquelle une brasserie ne doit pas produire sous licence, n'est pas remplie si la brasserie concernée fabrique sa bière conformément à un accord en vertu duquel elle est autorisée à utiliser les marques et le procédé de fabrication d'un tiers.

En effet, la directive 92/83 tend à éviter que le bénéfice d'une réduction des droits d'accises sur la bière ne soit octroyé à des brasseries dont la taille et la capacité de production pourraient être à l'origine de distorsions sur le marché intérieur.

Par conséquent, l'article 4, paragraphe 2, de la directive 92/83 exige que les petites brasseries dont la production annuelle de bière est inférieure à 200 000 hectolitres soient véritablement autonomes de toute autre brasserie tant en ce qui concerne leur structure juridique et économique qu'en ce qui concerne leur structure de production, dès lors qu'elles utilisent des installations physiquement distinctes de celles de toute autre brasserie et ne produisent pas sous licence.

L'absence de production sous licence constitue ainsi l'une des conditions visant à garantir que la petite brasserie concernée soit véritablement autonome par rapport à toute autre brasserie. Il s'ensuit que la notion de production "sous licence" doit être interprétée de manière à ce qu'elle comprenne la production de bière sous toute forme d'autorisation, dont il résulte que ladite petite brasserie n'est pas complètement indépendante du tiers qui lui a donné cette autorisation. Tel est le cas s'agissant de l'autorisation d'exploiter un brevet, une marque, ou un procédé de production appartenant à ce tiers.

**Arrêt du 10 avril 2014, Commission/Hongrie (C-115/13, [EU:C:2014:253](#))**

*« Manquement d'État – Droits d'accises sur l'alcool et les boissons alcoolisées – Directive 92/83/CEE – Fixation des taux d'accise – Production à façon d'alcool éthylique dans une distillerie soumise à un taux d'accise égal à 0 – Exonération d'accise pour la production d'alcool éthylique par des personnes privées »*

Le droit de l'Union, à savoir la directive 92/83, telle que modifiée par l'acte relatif aux conditions d'adhésion à l'Union européenne de la Bulgarie et de la Roumanie (JO 2005, L 157, p. 203) et la directive 92/84, oblige les États membres à appliquer à l'alcool éthylique une accise dont le montant minimal s'élève, pour les boissons alcooliques autres que le vin et la bière, à 550 euros par hectolitre d'alcool pur. Toutefois, la Hongrie est autorisée à appliquer un taux d'accise réduit à l'alcool produit par les distilleries à partir de fruits fournis par les fruiticulteurs et destiné à la consommation personnelle de ces derniers. Le taux d'accise préférentiel ne peut cependant être inférieur à 50 % du taux national normal de l'accise sur l'alcool. Par ailleurs, son application est limitée à 50 litres d'alcool par an et par ménage de fruiticulteurs.

La législation hongroise prévoyait que l'accise sur l'eau-de-vie produite dans une distillerie pour le compte d'un fruiticulteur (distillation à façon) était fixée à 0 forint hongrois (HUF) à concurrence de 50 litres par an maximum, ce qui revenait à une exonération totale. De plus, l'eau-de-vie produite par une personne privée dans sa propre distillerie était exonérée de l'accise jusqu'à un volume annuel maximal de 50 litres, lorsque cette eau-de-vie est destinée à la consommation personnelle du ménage.

Ces régimes avantageux étaient essentiellement motivés par le caractère traditionnel de la production de la « pálinka » (eau-de-vie produite à partir de fruits).

Estimant que la Hongrie n'avait pas respecté les règles de l'Union relatives aux droits d'accises sur les boissons alcooliques, la Commission a introduit un recours en manquement devant la Cour. Selon la Commission, les dispositions du droit de l'Union ne font aucune place à un quelconque régime d'exonération pour la distillation privée et font obstacle à la fixation d'un taux zéro pour la distillation à façon.

La Cour relève que la directive 92/83 relative aux droits d'accises sur les boissons alcooliques détermine les cas dans lesquels ces boissons peuvent être exonérées de l'accise ou soumises à des taux d'accise réduits. La directive n'autorise donc pas les États membres à instaurer des règles préférentielles dont la portée irait au-delà de ce qui est permis par le législateur européen. La Cour constate ensuite que la réglementation hongroise qui prévoit, à concurrence de 50 litres par an, une exonération totale de l'eau-de-vie produite à partir des fruits fournis par les fruiticulteurs dépasse la réduction maximale de 50 % permise pour la Hongrie par la directive. De même, les règles nationales qui exonèrent de l'accise l'eau-de-vie produite par les personnes privées sont contraires à la directive, étant donné que celle-ci ne prévoit pas une telle exception au taux normal.

En outre, la Cour répond au double argument du gouvernement défendeur selon lequel la production d'eau-de-vie représente une tradition séculaire et que la préservation d'une telle tradition est considérée comme étant l'objectif fondamental du gouvernement hongrois, ainsi que l'argument selon lequel la même pratique d'exonération d'accise de petites quantités d'eau-de-vie existe dans d'autres États membres. À cet égard, une tradition nationale ne peut être acceptée de manière générale pour justifier une dérogation discrétionnaire à l'obligatorité de la directive.

La Cour déclare ainsi que la Hongrie n'a pas respecté les obligations qui lui incombent au titre de la législation de l'Union relative aux droits d'accises sur les boissons alcooliques.

**Arrêt du 5 octobre 2004 (assemblée plénière), Commission/Grèce (C-475/01, [EU:C:2004:585](#))**

*« Manquement d'État – Violation de l'article 90, premier alinéa, CE – Droits d'accises sur l'alcool et les boissons alcooliques – Application à l'ouzo d'un taux moins élevé que celui appliqué aux autres boissons alcooliques – Conformité de ce taux avec une directive qui n'a pas été attaquée dans le délai prévu à l'article 230 CE »*

La directive 92/83 prévoyait un taux d'accises réduit pour certains types de produits, parmi lesquels l'ouzo (article 23, point 2). La loi qui a transposé la directive dans l'ordre juridique grec a fixé le taux de base de l'accise à environ 294 000 drachme grecque (GRD) (environ 860 euros) par cent litres d'alcool pur. Une réduction de 50 % du taux de base [environ 147 000 GRD (environ 430 euros) par cent litres d'alcool pur] a été appliquée à l'ouzo.

La Commission a considéré cette différence incompatible avec l'interdiction de l'article 90 du traité CE d'appliquer aux produits d'autres États membres des impositions supérieures à celles appliquées à des produits similaires internes et a engagé la procédure en manquement.

Dans cet arrêt, la Cour rejette le recours de la Commission. Elle rappelle d'abord que la Grèce, en fixant pour l'ouzo un taux moins élevé, s'est fondée sur l'article 23, point 2, de la directive 92/83 et s'est conformée à celui-ci. Le recours de la Commission qui vise directement à remettre en cause le taux d'accise que la Grèce a été autorisée à appliquer à l'ouzo sur ce fondement revient ainsi indirectement à contester la légalité de cette disposition. À cet égard, la Cour rappelle que les actes des institutions communautaires jouissent, en principe, d'une présomption de légalité et produisent, dès lors, des effets juridiques aussi longtemps qu'ils n'ont pas été retirés, annulés dans le cadre d'un recours en annulation ou déclarés invalides à la suite d'un renvoi préjudiciel ou d'une exception d'illégalité.

Par exception à ce principe, les actes entachés d'une irrégularité dont la gravité est si évidente qu'elle ne peut être tolérée par l'ordre juridique communautaire doivent être réputés n'avoir produit aucun effet juridique, même provisoire, c'est-à-dire être regardés

comme juridiquement inexistants. Cette exception vise à préserver un équilibre entre deux exigences fondamentales, mais parfois antagonistes, auxquelles doit satisfaire un ordre juridique, à savoir la stabilité des relations juridiques et le respect de la légalité.

La gravité des conséquences qui se rattachent à la constatation de l'inexistence d'un acte des institutions de la Communauté postule que, pour des raisons de sécurité juridique, cette constatation soit réservée à des hypothèses tout à fait extrêmes.

Or, la directive 92/83 ne saurait, ni dans sa totalité ni en ce qui concerne son article 23, point 2, être considérée comme un acte inexistant. Ladite directive n'a pas non plus été retirée par le Conseil et son article 23, point 2, n'a été ni annulé ni déclaré invalide par la Cour. Dans ces conditions, l'article 23, point 2, de la directive 92/83 produit des effets juridiques qui bénéficient d'une présomption de légalité.

La Cour en conclut que ne manque pas aux obligations qui lui incombent en vertu du droit communautaire un État membre qui s'est limité à maintenir en vigueur une réglementation nationale adoptée sur le fondement de l'article 23 de la directive 92/83, lequel permet d'appliquer des taux d'accises réduits pour certains types de produits, et conforme à cet article.

### 3. Harmonisation des accises sur les produits énergétiques

#### 3.1. Champ d'application des accises applicables aux produits énergétiques

**Arrêt du 4 juin 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems (C-5/14, [EU:C:2015:354](#))**

*« Renvoi préjudiciel – Article 267 TFUE – Procédure incidente de contrôle de constitutionnalité – Examen de la conformité d'une loi nationale tant avec le droit de l'Union qu'avec la Constitution de l'État membre concerné – Faculté d'une juridiction nationale de saisir la Cour de justice d'un renvoi préjudiciel – Réglementation nationale prévoyant la perception d'une taxe sur l'utilisation de combustible nucléaire – Directives 2003/96/CE et 2008/118/CE – Article 107 TFUE – Articles 93 EA, 191 EA et 192 EA »*

En 2010, l'Allemagne a adopté la loi relative à la taxe sur le combustible nucléaire (Kernbrennstoffsteuergesetz). Cette loi instaure pour la période allant du 1<sup>er</sup> janvier 2011 au 31 décembre 2016 une taxe sur l'utilisation de combustible nucléaire pour la production industrielle d'électricité, due par les exploitants des centrales nucléaires.

Kernkraftwerke Lippe-Ems, qui exploite la centrale nucléaire Emsland à Lingen (Allemagne), et qui a utilisé au cours du mois de juin 2011, des assemblages combustibles dans le réacteur nucléaire de sa centrale, est redevable d'une taxe d'un montant de plus de 154 millions d'euros.

Kernkraftwerke Lippe-Ems conteste cette taxe devant le Finanzgericht Hamburg (tribunal des finances de Hambourg, Allemagne). Selon elle, la taxe allemande sur le combustible nucléaire n'est pas compatible avec le droit de l'Union.

Le Finanzgericht Hamburg (tribunal des finances de Hambourg) a décidé d'interroger la Cour sur la question de savoir si les directives 2003/96, sur la taxation des produits énergétiques et de l'électricité, et 2008/118, ainsi que l'article 107 TFUE ou les dispositions du traité Euratom s'opposent à ce qu'un État membre introduise une taxe sur l'utilisation de combustible nucléaire aux fins de la production industrielle d'électricité.

La Cour répond que cette taxe n'est pas contraire au droit de l'Union. S'agissant en particulier de la compatibilité de cette taxe avec le régime européen des droits d'accises, la Cour expose que l'article 14, paragraphe 1, sous a), de la directive 2003/96, et l'article 1<sup>er</sup>, paragraphes 1 et 2, de la directive 2008/118, doivent être interprétés en ce sens qu'ils ne s'opposent pas à une réglementation nationale qui prévoit la perception d'une taxe sur l'utilisation de combustible nucléaire aux fins de la production industrielle d'électricité. En effet, l'article 14 de ladite directive énonce de manière limitative les exonérations obligatoires s'imposant aux États membres dans le cadre de la taxation des produits énergétiques et de l'électricité et détermine avec clarté les produits relevant de l'exonération.

En ce qui concerne la première de ces dispositions, l'article 2, paragraphe 1, de la directive 2003/96 définit la notion de produits énergétiques, utilisée aux fins de cette directive, en dressant de manière exhaustive la liste des produits qui relèvent de la définition de cette notion par référence aux codes de la nomenclature combinée. Or, le combustible nucléaire ne constitue pas, dans la mesure où il ne figure pas sur cette liste, un produit énergétique aux fins de la directive 2003/96 et, partant, ne relève pas de l'exonération prévue à l'article 14, paragraphe 1, sous a), de cette directive (exonération des produits énergétiques soumis à l'accise harmonisée et utilisés pour la production d'électricité). L'exonération en cause ne peut pas non plus être appliquée par analogie. En outre, une éventuelle non-conformité d'une législation nationale à la politique de l'Union en matière de réduction des émissions de CO<sub>2</sub> ne saurait justifier, sous peine de modifier radicalement la portée de l'article 2, paragraphe 1, et de l'article 14, paragraphe 1, sous a), de la directive 2003/96, contrairement à l'intention claire du législateur de l'Union, que ces dispositions soient interprétées en ce sens qu'elles s'appliquent à des produits autres que les produits énergétiques et l'électricité au sens de cette directive.

La Cour admet ainsi, en substance, qu'il puisse y avoir perception simultanée d'une taxe sur la consommation d'énergie électrique et d'une taxe grevant les sources de production de cette énergie qui ne sont pas des produits énergétiques au sens de la directive 2003/96.

En ce qui concerne l'article 1<sup>er</sup>, paragraphes 1 et 2, de la directive 2008/118, une taxe instaurée par la loi nationale qui ne frappe pas directement ou indirectement la consommation de l'électricité visée par la directive 2003/96, ni celle d'un autre produit soumis à accise, ne saurait relever de l'article 1<sup>er</sup>, paragraphes 1 ou 2, de la directive 2008/118, et ne saurait donc constituer ni un droit d'accise sur l'électricité ni une taxe indirecte supplémentaire sur ce produit au sens de la directive.

Tel est le cas d'une taxe qui, d'une part, est due lorsque des assemblages combustibles ou des crayons combustibles sont utilisés pour la première fois dans un réacteur nucléaire et qu'une réaction en chaîne auto-entretenu est déclenchée en vue de la production industrielle d'électricité et est perçue auprès du producteur d'électricité et, d'autre part, est calculée sur la quantité de combustible nucléaire utilisée, un taux commun étant prévu pour tous les types de ce combustible, alors que la quantité d'électricité produite par un réacteur de centrale nucléaire n'est pas directement conditionnée par la quantité de combustible nucléaire utilisée, mais peut varier selon la nature et les propriétés du combustible utilisé ainsi que selon le niveau de rendement du réacteur concerné, et que ladite taxe pourrait être perçue en raison du déclenchement d'une réaction en chaîne auto-entretenu sans même qu'une quantité d'électricité soit nécessairement produite et, par conséquent, consommée.

La Cour observe ainsi qu'il n'apparaît pas qu'un lien direct et indissociable existe entre l'utilisation de combustible nucléaire et la consommation de l'électricité produite dans le réacteur d'une centrale nucléaire.

**Arrêt du 20 septembre 2017, Elecdey Carcelen e.a. (C-215/16, C-216/16, C-220/16 et C-221/16, [EU:C:2017:705](#))**

*« Renvoi préjudiciel – Environnement – Énergie électrique d'origine éolienne – Directive 2009/28/CE – Promotion de l'utilisation de l'énergie produite à partir de sources renouvelables – Article 2, second alinéa, sous k) – Régime d'aide – Article 13, paragraphe 1, second alinéa, sous e) – Frais administratifs – Directive 2008/118/CE – Régime général d'accise – Article 1<sup>er</sup>, paragraphe 2 – Taxes indirectes supplémentaires poursuivant des fins spécifiques – Directive 2003/96/CE – Taxation des produits énergétiques et de l'électricité – Article 4 – Taxation minimale de l'énergie – Redevance frappant les aérogénérateurs destinés à la production d'énergie électrique »*

Les sociétés requérantes exploitaient, sur le territoire de la Communauté autonome de Castille-La Manche (Espagne), des aérogénérateurs destinés à la production d'énergie électrique à partir d'éolienne. Elles ont acquitté, au cours de l'exercice fiscal relatif aux années 2011 et 2012, une redevance établie par la loi nationale, consistant en un montant forfaitaire trimestriel qui variait selon la taille du parc éolien et selon la puissance de l'aérogénérateur, indépendamment de la quantité d'électricité produite par celui-ci.

Considérant que cette redevance était inconstitutionnelle et incompatible avec le droit de l'Union, ces requérantes ont demandé aux autorités nationales compétentes la rectification des auto-liquidations présentées à ce titre ainsi que la restitution des montants versés.

Dans ce cadre, le Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha (Cour supérieure de justice de Castille-La Manche, Espagne) a interrogé la Cour sur le régime juridique de la redevance en question.

Dans cet arrêt, la Cour dit pour droit, s'agissant de l'application du régime des droits d'accises, que l'article 4 de la directive 2003/96 doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à une réglementation nationale, telle que celle en cause au principal, qui prévoit la perception d'une redevance frappant les aérogénérateurs destinés à la production d'énergie électrique, dès lors que cette redevance ne taxe pas les produits énergétiques ou l'électricité, au sens de l'article 1<sup>er</sup> et de l'article 2, paragraphes 1 et 2, de cette directive, et, partant, ne relève pas du champ d'application de celle-ci.

En effet, aucun lien n'existe entre, d'une part, le fait générateur de la redevance en cause au principal et, d'autre part, la production effective d'électricité par les aérogénérateurs.

En raison de la qualification retenue, l'article 1<sup>er</sup>, paragraphe 2, de la directive 2008/118 doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à une réglementation nationale, telle que celle en cause au principal, qui prévoit la perception d'une redevance frappant les aérogénérateurs destinés à la production d'énergie électrique, dès lors que cette redevance ne constitue pas une taxe frappant la consommation de produits énergétiques ou d'électricité et, partant, ne relève pas du champ d'application de cette directive.

**Arrêt du 10 juin 1999, Braathens (C-346/97, [EU:C:1999:291](#))**

*« Directive 92/81/CEE – Harmonisation des structures des droits d'accises sur les huiles minérales – Huiles minérales fournies en vue d'une utilisation comme carburant pour la navigation aérienne autre que l'aviation de tourisme privée – Exonération de l'accise harmonisée »*

L'administration fiscale suédoise a réclamé à la compagnie aérienne Braathens, le paiement d'une taxe de protection de l'environnement prévue par le droit national frappant la navigation aérienne intérieure à caractère commercial, calculée sur la consommation de carburant et les émissions d'hydrocarbures et de monoxyde d'azote.

Après avoir formé une réclamation auprès des autorités fiscales, qui a été rejetée, Braathens a formé un recours devant la juridiction de renvoi. Celle-ci a saisi la Cour afin de savoir, premièrement, si la taxe litigieuse est contraire à l'article 8, paragraphe 1, sous b), de la directive 92/81, deuxièmement, si cette disposition peut être considérée comme d'effet direct, et, troisièmement, s'il est possible de scinder ladite taxe en une partie conforme au droit communautaire et en une partie non conforme à ce droit.

Dans un premier temps, la Cour affirme que l'article 8, paragraphe 1, de la directive 92/81 s'oppose à la perception d'une taxe de protection de l'environnement qui frappe le trafic aérien commercial intérieur et qui est calculée en fonction de données relatives à la consommation de carburant et aux émissions d'hydrocarbures et de monoxyde d'azote lors d'un trajet aérien moyen du type d'avion utilisé.

Une telle taxe nationale, qui frappe la consommation de carburant lui-même dès lors qu'il existe un lien direct et indissociable entre la consommation de carburant et les substances polluantes émises lors de cette consommation, est incompatible avec le régime de l'accise harmonisée mis en place par les directives 92/12 et 92/81. En effet, permettre aux États membres de frapper d'une autre imposition indirecte les produits qui, comme en l'occurrence, doivent être exonérés de l'accise harmonisée conformément à l'article 8, paragraphe 1, sous b), de la directive 92/81, priverait de tout effet utile cette disposition.

Dans un second temps, la Cour estime que l'obligation prévue à l'article 8, paragraphe 1, sous b), de la directive 92/81, d'exonérer de l'accise harmonisée les huiles minérales fournies en vue d'une utilisation comme carburant pour la navigation aérienne autre que l'aviation de tourisme privée est suffisamment claire, précise et inconditionnelle pour pouvoir être invoquée par des particuliers devant le juge national en vue de s'opposer à une réglementation nationale incompatible avec cette obligation.

**Arrêt du 13 juillet 2017, *Vakarų Baltijos laivų statykla* (C-151/16, [EU:C:2017:537](#))**

*« Renvoi préjudiciel – Directive 2003/96/CE – Taxation des produits énergétiques et de l'électricité – Article 14, paragraphe 1, sous c) – Exonération des produits énergétiques utilisés comme carburant ou combustible pour la navigation dans des eaux de l'Union européenne et pour produire de l'électricité à bord des bateaux – Carburant utilisé par un navire pour naviguer du lieu où il a été construit à un port d'un autre État membre afin d'y embarquer sa première cargaison commerciale »*

Vakarų Baltijos laivų statykla, une société de construction de navires de haute mer lituanienne (ci-après la « société lituanienne »), a conclu un contrat de construction d'un cargo pour une société estonienne. Cela incluait notamment l'achat et le versement direct de carburant dans les réservoirs ainsi que l'acquittement des droits d'accises relatifs à ce carburant. Après réception du navire, le client l'a fait naviguer, sans cargaison, du port de Klaipėda (Lituanie) à celui de Stralsund (Allemagne), où il a embarqué sa première cargaison commerciale, qu'il a ensuite transportée à titre onéreux au port de Santander (Espagne).

La société lituanienne a demandé à l'Inspection nationale des impôts le remboursement des droits d'accises dont elle s'était acquittée aux fins de la livraison de carburant au navire de son client estonien. L'Inspection nationale des impôts a rejeté sa demande au motif que, au moment de la livraison du carburant en cause au client, la société lituanienne n'avait pas satisfait aux conditions de forme et de fond prévues par le droit

national et ne possédait pas la licence nécessaire lui permettant d'avitailer des navires en carburant.

La décision de refus de remboursement a été annulée par la Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (commission des litiges fiscaux auprès du gouvernement de la République de Lituanie). L'Inspection nationale des impôts a introduit un recours en annulation contre cette décision, auquel il a été fait droit devant le Vilniaus apygardos administracinis teismas (tribunal administratif régional de Vilnius, Lituanie). La société lituanienne s'est alors pourvue en cassation devant le Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Cour administrative suprême, Lituanie), la juridiction de renvoi, laquelle s'interroge sur l'interprétation qu'il convient de retenir de l'article 14, paragraphe 1, sous c), de la directive 2003/96, et sur la possibilité de refuser l'exonération que prévoit cette disposition pour des considérations purement formelles.

Tout d'abord, la Cour considère que l'article 14, paragraphe 1, sous c), de la directive 2003/96 doit être interprété en ce sens que l'exonération prévue à cette disposition est applicable au carburant utilisé pour faire naviguer un navire, sans cargaison, d'un port d'un État membre, en l'occurrence celui où ce navire a été construit, à un port d'un autre État membre afin d'y embarquer des marchandises devant être transportées ensuite à un port d'un troisième État membre.

Puis, elle interprète l'article 14, paragraphe 1, sous c), de la directive 2003/96, en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation d'un État membre, telle que celle en cause au principal, excluant l'application de l'exonération prévue à cette disposition au motif que l'avitaillement en produits énergétiques d'un navire a été effectué sans que les exigences formelles prévues par cette réglementation aient été respectées, alors même que cet avitaillement est conforme à l'ensemble des conditions d'application prévues à ladite disposition.

### 3.2. Structure des accises applicables aux produits énergétiques

**Arrêt du 2 juin 2016, ROZ-ŚWIT (C-418/14, [EU:C:2016:400](#))**

*« Renvoi préjudiciel – Droits d'accise – Directive 2003/96/CE – Taux d'accise différenciés pour carburants et combustibles – Condition d'application du taux pour combustibles – Dépôt d'un relevé mensuel de déclarations selon lesquelles les produits achetés sont destinés à des fins de chauffage – Application du taux d'accise prévu pour les carburants en cas d'absence de dépôt de ce relevé – Principe de proportionnalité »*

Au cours de la période allant du 1<sup>er</sup> mars au 31 décembre 2009, ROZ-ŚWIT, une société polonaise, a effectué une série de transactions de vente de combustible consistant en des quantités de fioul léger. Il a été constaté que ces ventes avaient été vérifiées et qu'il ne faisait pas de doute que les acheteurs avaient confirmé l'achat et la consommation

de ce combustible à des fins de chauffage. Cependant, ROZ-ŚWIT n'avait pas déposé, dans les délais, de relevé des déclarations des acheteurs, tel que prévu par législation polonaise relative aux droits d'accise.

Cette législation prévoyant, en cas de non-respect de l'obligation de déposer un relevé des déclarations des acheteurs dans les délais, l'application à un produit utilisé comme combustible du taux d'accise prévu pour les carburants, ce taux d'accise a été imposé aux ventes effectuées par ROZ-ŚWIT, constaté par un avis de redressement établi par le Naczelnik Urzędu Celnego we Wrocławiu (chef du bureau des douanes de Wrocław, Pologne).

ROZ-ŚWIT a introduit une réclamation contre cet avis de redressement devant le directeur de la chambre des douanes de Wrocław, faisant valoir que l'omission de dépôt des relevés des déclarations des acheteurs ne constituait qu'une irrégularité formelle alors que la destination réelle du combustible en question à des fins de chauffage ne faisait pas de doute.

Cette réclamation ayant été rejetée, ROZ-ŚWIT a introduit un recours devant le Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (tribunal administratif de voïvodie de Wrocław, Pologne).

Celle-ci se demande, en substance, si la directive 2003/96 ainsi que le principe de proportionnalité doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une réglementation nationale en vertu de laquelle, d'une part, les vendeurs de combustible sont obligés de soumettre, dans un délai imparti, un relevé mensuel des déclarations des acheteurs, selon lesquelles les produits achetés sont destinés à des fins de chauffage, et, d'autre part, à défaut de soumission d'un tel relevé dans le délai imparti, le taux d'accise prévu pour les carburants est appliqué au combustible vendu, alors même qu'il a été constaté que la destination de ce produit à des fins de chauffage ne fait pas de doute.

La Cour dit pour droit que la directive 2003/96, ainsi que le principe de proportionnalité doivent être interprétés en ce sens qu'ils ne s'opposent pas à une réglementation nationale en vertu de laquelle les vendeurs de combustible sont obligés de soumettre, dans un délai imparti, un relevé mensuel de déclarations selon lesquelles les produits achetés sont destinés à des fins de chauffage. Ils s'opposent à une réglementation nationale en vertu de laquelle, à défaut de soumission d'un tel relevé dans le délai imparti, le taux d'accise prévu pour les carburants est appliqué au combustible vendu, alors même qu'il a été constaté que la destination de ce produit à des fins de chauffage ne fait pas de doute.

En effet, d'une part, compte tenu de la marge d'appréciation dont disposent les États membres quant aux mesures et aux mécanismes à adopter en vue de prévenir l'évasion et la fraude fiscales liées à la vente de combustibles, et dès lors qu'une obligation de déposer, auprès des autorités compétentes, un relevé des déclarations des acheteurs ne revêt pas un caractère manifestement disproportionné, il y a lieu de considérer qu'une

telle obligation constitue une mesure appropriée pour parvenir à un tel objectif et ne va pas au-delà de ce qui est nécessaire pour l'atteindre.

D'autre part, en revanche, une disposition de droit national en vertu de laquelle, à défaut de dépôt d'un relevé des déclarations des acheteurs dans les délais, le taux d'accise prévu pour les carburants est automatiquement appliqué aux combustibles même si ceux-ci sont utilisés en tant que tels se heurte à l'économie générale et à la finalité de la directive 2003/96, lesquelles reposent sur le principe selon lequel les produits énergétiques sont taxés en fonction de leur utilisation réelle. En outre, une telle application automatique du taux d'accise prévu pour les carburants en cas de non-respect de l'obligation de déposer un tel relevé enfreint le principe de proportionnalité. En effet, le fait d'appliquer aux combustibles le taux d'accise prévu pour les carburants en raison d'une violation de cette obligation, lorsqu'il ne fait pas de doute quant à la destination de ces produits à des fins de chauffage, va au-delà de ce qui est nécessaire afin de prévenir l'évasion et la fraude fiscales.

**Arrêt du 27 novembre 2003, Commission/Finlande (C-185/00, [EU:C:2003:639](#))**

*« Manquement d'État – Directives 92/81/CEE et 92/82/CEE – Taux d'accises sur les huiles minérales – Contrôle fiscal – Utilisation du gazole comme carburant »*

Dans cette affaire portant sur un recours en manquement à l'encontre de la République de Finlande, la Commission demandait à la Cour de constater que, en maintenant en vigueur sa réglementation nationale prévoyant la possibilité d'utiliser le gazole plus faiblement taxé (mazout) comme carburant pour les véhicules automobiles, la République de Finlande a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 8, paragraphes 2 et 3, de la directive 92/81 et de l'article 5, paragraphe 1, de la directive 92/82.

La Commission soutient, d'une part, que, si la réglementation finlandaise impose sur le gazole utilisé comme carburant un taux d'accise supérieur au taux minimal fixé à l'article 5, paragraphe 1, de la directive 92/82, elle ne saurait toutefois être considérée comme étant conforme à cette disposition, puisqu'elle ne garantit pas, en toutes circonstances, que ledit gazole soit effectivement imposé au taux qui y est prévu.

En effet, le système finlandais permet l'utilisation du gazole plus faiblement taxé comme carburant, et repose sur l'obligation imposée aux propriétaires ou détenteurs de véhicules automobiles de déclarer au préalable aux autorités fiscales leur intention de commencer à utiliser le mazout comme carburant et moyennant le paiement d'une surtaxe, et/ou d'une redevance carburant, lesquelles ne sont pas prélevées en fonction de la quantité de mazout utilisée, et ne constituent donc pas des accises.

D'autre part, la Commission fait valoir que la République de Finlande a omis de mettre en œuvre, au niveau de la distribution et de l'utilisation du gazole aux fins visées à l'article 8, paragraphes 2 et 3, de la directive 92/81, telle que l'utilisation dans les

secteurs de l'agriculture et la sylviculture ainsi que les travaux publics, un contrôle adéquat et efficace, tel qu'exigé par ces dispositions afin d'assurer que le gazole sert strictement à l'utilisation pour laquelle il est taxé.

La Cour juge dans cet arrêt que ne saurait être considérée comme conforme à l'article 5, paragraphe 1, de la directive 92/82, qui exige que le gazole utilisé comme carburant soit imposé au taux d'accise minimal qui y est prévu, une réglementation nationale qui, en instituant à cette fin une surtaxe et/ou une redevance carburant dont la perception est prévue sur la base d'une déclaration préalable et qui ne constituent pas des droits d'accises, prévoit la possibilité d'utiliser le gazole plus faiblement taxé comme carburant.

Si l'article 5, paragraphe 1, de la directive 92/82 impose aux États membres l'obligation de garantir que les huiles minérales utilisées comme carburant soient taxées au minimum au taux d'accise fixé par cette disposition, l'article 8, paragraphes 2 et 3, de la directive 92/81 énumère certains secteurs dans lesquels l'utilisation d'huiles minérales comme carburant peut bénéficier d'exonérations ou d'un taux d'accise réduit, à condition qu'elle soit soumise à un contrôle fiscal.

Or, manque aux obligations lui incombant en vertu de ces dispositions un État membre qui maintient en vigueur une réglementation relative à l'utilisation du gazole mettant en place un mécanisme de contrôle fiscal qui ne permet pas d'atteindre l'objectif poursuivi par celles-ci, dès lors que ce mécanisme n'est pas apte à empêcher effectivement l'utilisation comme carburant d'huiles minérales destinées à d'autres fins et, partant, plus faiblement taxées, et à garantir ainsi que le gazole utilisé comme carburant soit effectivement imposé au taux minimal d'accise prévu par ces dispositions.

## II. Harmonisation des règles d'exigibilité et de paiement des droits d'accises

### 1. Exigibilité des droits d'accises

*Arrêt du 29 juin 2017, Commission/Portugal (C-126/15, [EU:C:2017:504](#))*

*« Manquement d'État – Droits d'accise sur les cigarettes – Directive 2008/118/CE – Exigibilité – Lieu et moment de l'exigibilité – Marques fiscales – Libre circulation des produits soumis à accise – Limitation dans le temps de la commercialisation et de la vente des paquets de cigarettes – Principe de proportionnalité »*

Dans cette affaire, la Cour était saisie d'un recours en manquement visant à faire constater que, en soumettant les paquets de cigarettes à une interdiction de commercialisation et de vente au public après la fin du troisième mois de l'année suivant

celle qui figure sur le timbre apposé, la République portugaise avait manqué aux obligations lui incombant en vertu de l'article 9, premier alinéa, de la directive 2008/118, ainsi que du principe de proportionnalité.

La Cour considère qu'un État membre manque aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 9, premier alinéa, de la directive 2008/118 et du principe de proportionnalité en prévoyant que les cigarettes mises à la consommation au cours d'une année donnée ne peuvent plus être commercialisées ni vendues au public après la fin du troisième mois de l'année suivante, lorsqu'il n'y a pas d'augmentation du taux d'accise sur ces produits prenant effet ladite année suivante.

En effet, la lutte contre la fraude, l'évasion fiscale et les abus éventuels est un objectif poursuivi par la directive 2008/118, ainsi qu'il ressort du considérant 31, de l'article 11 et de l'article 39, paragraphe 3, premier alinéa, de celle-ci. Or, des mises à la consommation en quantités excessives de paquets de cigarettes en fin d'année, anticipant une future augmentation du taux d'accise, constituent une forme d'abus que les États membres ont le droit de prévenir par des mesures appropriées. Dans la mesure où l'article 9, premier alinéa, de la directive 2008/118 renvoie au droit national en vigueur à la date de l'exigibilité des droits d'accise pour la détermination des conditions d'exigibilité et du taux d'accise, un tel droit reconnu aux États membres implique nécessairement la possibilité pour ceux-ci d'adopter de telles mesures.

Toutefois, les États membres doivent respecter, dans l'exercice des pouvoirs qui leur sont conférés par le droit de l'Union, les principes généraux de droit parmi lesquels figure, notamment, le principe de proportionnalité. Celui-ci impose aux États membres d'avoir recours à des moyens qui, tout en permettant d'atteindre efficacement l'objectif poursuivi par le droit interne, ne doivent pas aller au-delà de ce qui est nécessaire et portent le moins atteinte aux objectifs et aux principes posés par la législation de l'Union en cause. Une mesure ayant pour objet de prévenir les mises à la consommation en quantités excessives de paquets de cigarettes en fin d'année, en prévision d'une hausse du droit d'accise, est appropriée pour atteindre les objectifs légitimes que sont la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales ainsi que la protection de la santé publique. Elle contribue également à assurer une concurrence saine. Or, dans la mesure où une telle mesure s'applique dans tous les cas, y compris dans celui où le taux d'accise diminue ou reste inchangé, elle n'apparaît pas nécessaire pour atteindre les buts poursuivis. En effet, ceux-ci pourraient être atteints de manière moins contraignante et tout aussi appropriée si la mesure ne s'appliquait qu'en cas d'augmentation du taux d'accise sur les cigarettes.

## 1.1. Exigibilité en cas de sortie d'un produit soumis à accise d'un régime de suspension de droits

**Arrêt du 2 juin 2016, Polihim-SS (C-355/14, [EU:C:2016:403](#))**

*« Renvoi préjudiciel – Impôts indirects – Droits d'accise – Directive 2008/118/CE – Exigibilité des droits d'accise – Article 7, paragraphe 2 – Notion de "sortie de produits soumis à accise d'un régime de suspension de droits" – Taxation des produits énergétiques et de l'électricité – Directive 2003/96/CE – Article 14, paragraphe 1, sous a) – Utilisation de produits énergétiques pour produire de l'électricité – Achat et revente par un acheteur intermédiaire de produits énergétiques se trouvant dans un entrepôt fiscal – Livraison directe des produits énergétiques à un opérateur en vue de la production d'électricité – Indication de l'acheteur intermédiaire comme "destinataire" des produits dans les documents fiscaux – Violation des exigences du droit national en vue de l'exonération de l'accise – Refus d'exonération – Preuve de l'utilisation des produits dans des conditions permettant l'exonération de l'accise – Proportionnalité »*

Polihim est un entrepositaire agréé qui gère un entrepôt fiscal situé à Lukovit (Bulgarie), dans lequel elle est autorisée à fabriquer des produits énergétiques et à les entreposer sous un régime de suspension de droits d'accise.

En vertu d'un contrat tripartite conclu entre Polihim, Petros Oyl OOD et TETS Bobov dol EAD, Polihim a vendu des fiouls lourds à Petros Oyl, laquelle les a revendus à TETS Bobov dol, consommateur final exonéré de l'accise au sens de la législation bulgare. Ces fiouls lourds ont été directement livrés par Polihim à TETS Bobov dol, à partir de son entrepôt fiscal. Ce dernier a utilisé les fiouls lourds pour la production d'électricité, au sens de l'article 14, paragraphe 1, sous a), de la directive 2003/96.

À l'occasion d'un contrôle fiscal auquel a été soumise Polihim, les autorités douanières bulgares ont constaté que cette société avait déclaré avoir effectué, au profit de Petros Oyl, huit mises à la consommation de fiouls lourds relevant du code NC 2710 19 64, mais indiqué qu'elle n'était redevable d'aucun droit d'accise à cet égard, ces produits étant destinés à être utilisés lors de la production d'énergie électrique, au sens de la loi bulgare sur les accises.

Considérant que Petros Oyl, qui avait été déclarée par Polihim comme destinataire des produits en cause au principal, n'avait pas le statut de consommateur final exonéré de l'accise, au sens de la législation nationale, et que, de ce fait, la sortie de ces produits de l'entrepôt fiscal de Polihim avait fait naître une dette d'accise dans le chef de cette dernière, les autorités douanières bulgares ont établi un acte constatant une infraction administrative.

Polihim a présenté des objections écrites contre cet acte, en faisant valoir que lesdits produits, une fois sortis de son entrepôt fiscal, avaient été directement livrés par elle à TETS Bobov dol, société qui produit de l'électricité et bénéficie du statut de consommateur final exonéré de l'accise.

Par décision du 27 mai 2013, le directeur des douanes de Svishtov (Bulgarie) a rejeté ces objections et infligé des amendes à Polihim, correspondant, pour chaque mise à la consommation, au double du montant de l'accise non acquittée, en application de la loi nationale sur les accises. Le taux de l'accise pris en considération aux fins du calcul de ces amendes était celui applicable aux produits énergétiques destinés à des usages autres que ceux de carburant ou de combustible.

Polihim a formé un recours contre cette décision devant le Rayonen sad de Lukovit (tribunal d'arrondissement de Lukovit, Bulgarie), qui a réformé la décision du 27 mai 2013, en diminuant le montant des amendes infligées.

Polihim s'est pourvue en cassation contre ce jugement devant l'Administrativen sad Pleven (tribunal administratif de Pleven, Bulgarie), la juridiction de renvoi. Celle-ci demande, notamment, d'une part, si l'article 7, paragraphe 2, de la directive 2008/118 doit être interprété en ce sens que la vente d'un produit soumis à accise à l'intérieur d'un entrepôt fiscal, sans que ce produit ait physiquement quitté cet entrepôt fiscal, constitue une mise à la consommation de ce produit. D'autre part, cette juridiction demande si l'article 14, paragraphe 1, sous a), de la directive 2003/96, lu en combinaison avec l'article 7 de la directive 2008/118, doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à un refus par les autorités nationales d'exonérer de l'accise des produits énergétiques qui, après avoir été vendus par un entrepositaire agréé à un acheteur intermédiaire, sont revendus par ce dernier à un consommateur final qui remplit l'ensemble des exigences requises par le droit national pour bénéficier d'une exonération d'accise de ces produits et auquel lesdits produits sont directement livrés par cet entrepositaire agréé à partir de son entrepôt fiscal, au seul motif que l'acheteur intermédiaire, déclaré par cet entrepositaire comme étant le destinataire desdits produits, ne remplit pas ces exigences.

La Cour répond, en premier lieu, que l'article 7, paragraphe 2, de la directive 2008/118, doit être interprété en ce sens que la vente d'un produit soumis à accise détenu par un entrepositaire agréé dans un entrepôt fiscal n'entraîne sa mise à la consommation qu'au moment où ce produit quitte physiquement cet entrepôt fiscal. L'accise étant, comme il est rappelé au considérant 9 de la directive 2008/118, une taxe frappant la consommation et non la vente, le moment de survenance de l'exigibilité doit se situer au plus près du consommateur.

À cet égard, le paragraphe 1, de cette disposition définit le moment de survenance de l'exigibilité comme étant celui de la mise à la consommation du produit soumis à accise. Par ailleurs, il ressort de l'article 7, paragraphe 2, sous a), de ladite directive qu'il y a lieu d'entendre par « mise à la consommation », notamment, la sortie, y compris la sortie irrégulière, de produits soumis à accise, d'un régime de suspension de droits. Dès lors, la sortie de produits soumis à accise, d'un régime de suspension de droit, désigne la sortie physique de ces produits de l'entrepôt fiscal et non la vente de ceux-ci.

Une telle interprétation correspond aux objectifs poursuivis par cette directive. L'accise étant une taxe à la consommation et non à la vente, le moment de survenance de l'exigibilité doit se situer au plus près du consommateur. Dès lors, aussi longtemps que les produits concernés demeurent dans l'entrepôt fiscal d'un entrepositaire agréé, il ne saurait y avoir consommation, quand bien même ces produits auraient été vendus par cet entrepositaire agréé.

Par ailleurs, la référence, notamment, à l'hypothèse de la sortie irrégulière, d'un produit soumis à accise, d'un régime de suspension de droits, ne saurait être appréhendée autrement que comme désignant la sortie physique d'un produit d'un tel régime.

Enfin, dans la mesure où les produits soumis à accise sous un régime de suspension de droits sont détenus par un entrepositaire agréé dans un entrepôt fiscal, les droits d'accise ne sont pas exigibles aussi longtemps que les produits concernés sont détenus par cet entrepositaire agréé dans un tel entrepôt.

En deuxième lieu, la Cour précise que l'article 14, paragraphe 1, sous a), de la directive 2003/96, lu en combinaison avec l'article 7 de la directive 2008/118, doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à un refus par les autorités nationales d'exonérer de l'accise des produits énergétiques qui, après avoir été vendus par un entrepositaire agréé à un acheteur intermédiaire, sont revendus par ce dernier à un consommateur final qui remplit l'ensemble des exigences requises par le droit national en vue d'une exonération de l'accise et auquel ces produits sont directement livrés par cet entrepositaire agréé à partir de son entrepôt fiscal, au seul motif que l'acheteur intermédiaire, déclaré par l'entrepositaire agréé comme étant **le destinataire de ces produits**, ne présente pas la qualité de consommateur final autorisé par le droit national à recevoir des produits énergétiques exonérés de l'accise.

En effet, si le fait de subordonner l'exonération de l'accise à la désignation, sur les documents fiscaux, d'un destinataire remplissant les conditions prévues par le droit national pour recevoir des produits énergétiques exonérés doit être considéré comme permettant d'atteindre l'objectif de faciliter le contrôle de l'application des exonérations de l'accise, en réduisant le risque d'une utilisation des produits n'ouvrant pas droit à l'exonération, un tel refus, effectué sans qu'il soit vérifié si les exigences de fond requises pour que ces produits soient utilisés à des fins ouvrant droit à exonération sont réunies au moment de la sortie de ces derniers de l'entrepôt fiscal, va au-delà de ce qui est nécessaire afin d'assurer l'application correcte et claire de ces exonérations et d'empêcher la fraude, l'évasion ou les abus.

**Arrêt du 24 février 2021, *Silcompa* (C-95/19, [EU:C:2021:128](#))**

*« Renvoi préjudiciel – Directive 76/308/CEE – Articles 6 et 8 ainsi que article 12, paragraphes 1 à 3 – Assistance mutuelle en matière de recouvrement de certaines créances – Accise exigible dans deux États membres pour les mêmes opérations – Directive 92/12/CE – Articles 6 et 20 – Mise à la consommation de produits – Falsification du document administratif d'accompagnement –*

*Infraction ou irrégularité commise en cours de circulation de produits soumis à accise sous un régime suspensif de droits – Sortie irrégulière de produits d'un régime suspensif – "Duplication de la créance fiscale" relative aux droits d'accises – Contrôle effectué par les juridictions de l'État membre où l'autorité requise a son siège – Rejet de la demande d'assistance présentée par les autorités compétentes d'un autre État membre – Conditions »*

Entre 1995 et 1996, Silcompa SpA, une société productrice d'alcool éthylique établie en Italie, a vendu de l'alcool éthylique, en suspension de droits d'accises <sup>5</sup>, à destination de la Grèce.

En 2000, à la suite d'un contrôle, il a été établi que les documents administratifs d'accompagnement (ci-après les « DAA ») des lots d'alcool expédiés par Silcompa n'étaient jamais parvenus aux autorités douanières grecques pour l'établissement des documents officiels et que les timbres du bureau des douanes figurant sur les DAA étaient faux. Partant, l'autorité douanière italienne (ci-après l'« Agence ») a émis trois avis de paiement en vue du recouvrement des droits d'accises non versés.

En 2004, l'Agence a été informée par les autorités douanières grecques du fait que les livraisons de produits expédiés par Silcompa à une entreprise grecque devaient être considérées comme étant irrégulières. Partant, un avis de redressement, couvrant tant les créances fiscales italiennes qu'un redressement fiscal supplémentaire, a été émis. La procédure entamée contre cet avis a abouti, en 2017, à la conclusion d'un accord transactionnel entre l'Agence et Silcompa.

En 2005, les autorités douanières grecques ont émis, concernant les mêmes opérations d'exportation au sein de l'Union, deux avis de paiement des accises, en raison de la mise à la consommation illégale sur le territoire grec de l'alcool expédié par Silcompa. En outre, l'administration fiscale grecque a présenté une demande d'assistance à l'Agence pour le recouvrement des créances relatives aux droits d'accises concernés. L'Agence, en tant qu'autorité requise compétente, a ainsi notifié à Silcompa deux avis de paiement amiable.

L'appel introduit par Silcompa, à la suite du rejet de son recours contre ces avis de paiement, a été accueilli par la Commissione tributaria regionale del Lazio (commission fiscale régionale du Latium, Italie). Saisie d'un pourvoi en cassation formé par l'Agence, la Corte suprema di cassazione (Cour de cassation, Italie) a décidé d'interroger la Cour à titre préjudiciel.

Ainsi, la Cour dit pour droit que, dans le cadre d'une action en contestation portant sur les mesures d'exécution prises dans l'État membre où l'autorité requise a son siège, l'instance compétente de cet État membre peut refuser de faire droit à la demande de recouvrement des droits d'accises, présentée par les autorités compétentes d'un autre

---

<sup>5</sup> En vertu de ce régime fiscal, les droits d'accises afférents aux produits soumis à accise ne sont pas encore exigibles, bien que le fait générateur de l'imposition se soit déjà réalisé. En effet, ce régime opère le report de l'exigibilité de l'accise jusqu'à ce qu'une condition d'exigibilité soit remplie.

État membre, en ce qui concerne des produits irrégulièrement sortis d'un régime suspensif, dès lors que cette demande est fondée sur les faits ayant trait aux mêmes opérations d'exportation que celles qui font déjà l'objet d'un recouvrement des droits d'accises dans l'État membre où l'autorité requise a son siège <sup>6</sup>.

La Cour note que la commercialisation illégale sur le territoire grec de l'alcool expédié par Silcompa peut constituer, d'une part, une infraction ou irrégularité des produits en cause et, d'autre part, une conséquence de l'infraction ou de l'irrégularité qui a été commise antérieurement en Italie. En fonction de cette détermination, incombant à la juridiction de renvoi, deux hypothèses sont envisageables.

Dans la première hypothèse, visant le cas d'une pluralité d'infractions ou d'irrégularités commises sur le territoire de plusieurs États membres, deux, voire plusieurs, de ces États se considèrent compétents pour percevoir les droits d'accises. Ainsi, lors d'une sortie irrégulière du régime suspensif, survenue dans un État membre, suivie d'une mise à la consommation effective des produits soumis à accise dans un autre État membre, ce dernier ne peut pas percevoir également les droits d'accises en ce qui concerne les mêmes opérations d'exportation. En effet, cette mise à la consommation ne peut avoir lieu qu'une seule fois. Il s'ensuit que, même si plusieurs infractions ou irrégularités successives peuvent se produire dans différents États membres, seule l'infraction ou l'irrégularité qui a fait sortir les produits en cours de circulation du régime suspensif des droits d'accises doit être prise en compte aux fins du recouvrement de ces droits, dans la mesure où cette infraction ou irrégularité a mis les produits à la consommation <sup>7</sup>.

La seconde hypothèse vise le cas où les autorités d'un État membre se sont fondées sur une des présomptions prévues pour la détermination du lieu où l'infraction ou l'irrégularité a été commise <sup>8</sup> et où les autorités d'un autre État membre constatent que l'infraction ou l'irrégularité a effectivement été commise dans cet État <sup>9</sup>. Dans cette hypothèse, ces dernières autorités appliquent le mécanisme correctif permettant à ce dernier État membre de procéder au recouvrement de l'accise, dans un délai de trois ans à compter de la date d'établissement des DAA <sup>10</sup>. Une fois ce délai écoulé, seul l'État membre qui s'est fondé sur une de ces présomptions peut valablement procéder au recouvrement de l'accise.

S'agissant des règles concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux droits d'accises, la Cour met en exergue, tout d'abord, l'existence d'une répartition des compétences entre les autorités de l'État membre où l'autorité requérante a son siège, qui appliquent leur droit national à la créance et au titre qui permet l'exécution du recouvrement, et les autorités de l'État membre où l'autorité

---

<sup>6</sup> Article 6, paragraphe 2, et article 20 de la directive 92/12.

<sup>7</sup> Articles 6 et 20 de la directive 92/12.

<sup>8</sup> Article 20, paragraphes 2 et 3, de la directive 92/12.

<sup>9</sup> En vertu de l'article 20, paragraphes 2 et 3, de la directive 92/12, ces présomptions sont prévues dans deux cas d'espèce : le premier concerne la situation où il n'est pas possible d'établir le lieu où l'infraction ou l'irrégularité a été commise et le second, celle dans laquelle les produits soumis à accises n'arrivent pas à destination et il n'est pas possible d'établir le lieu de l'infraction ou de l'irrégularité.

<sup>10</sup> Article 18, paragraphe 1, et article 19, paragraphe 1, de la directive 92/12.

requisse a son siège, qui appliquent leur droit national aux mesures d'exécution <sup>11</sup>. En application de ce principe de confiance mutuelle, le titre permettant l'exécution du recouvrement est directement reconnu et traité automatiquement comme un instrument permettant l'exécution d'une créance de l'État membre où l'autorité requise a son siège. Il s'ensuit que les autorités de ce dernier État membre ne peuvent pas remettre en cause l'appréciation des autorités de l'État membre requérant relative au lieu où l'irrégularité ou l'infraction a été commise, cette appréciation relevant de sa seule compétence. Ensuite, la Cour constate que le titre permettant l'exécution du recouvrement ne peut être exécuté dans l'État membre où l'autorité requise a son siège si cette exécution entraîne la double perception des droits d'accises grevant les mêmes opérations relatives aux mêmes produits. Par conséquent, il est nécessaire de permettre à l'instance compétente du même État membre de refuser l'exécution de ce titre afin d'éviter la coexistence de deux décisions définitives, visant l'imposition des mêmes produits, se fondant, pour l'une, sur leur sortie irrégulière du régime suspensif et, pour l'autre, sur leur mise à la consommation ultérieure. Enfin, la Cour conclut que cette interprétation ne saurait être remise en cause par sa jurisprudence, selon laquelle le législateur de l'Union n'a pas érigé la prévention de la double imposition en principe absolu <sup>12</sup>, dès lors qu'elle s'inscrit dans le contexte factuel particulier, qui concernait l'hypothèse d'une sortie illégale du régime suspensif en raison du vol des produits sur lesquels avaient été apposées, dans l'« État membre de départ », des marques fiscales ayant une valeur intrinsèque qui les distingue d'une simple quittance attestant le paiement d'une somme d'argent aux autorités fiscales de l'État membre de délivrance de ces marques.

**Arrêt du 29 avril 2010, Dansk Transport og Logistik (C-230/08, [EU:C:2010:231](#))**

*« Code des douanes communautaire – Articles 202, 215, paragraphes 1 et 3, 217, paragraphe 1, et 233, premier alinéa, sous d) – Notion de marchandises “saisies et simultanément ou ultérieurement confisquées” – Règlement d'application du code des douanes – Article 867 bis – Directive 92/12/CEE – Articles 5, paragraphes 1 et 2, 6, 7, paragraphe 1, 8 et 9 – Sixième directive TVA – Articles 7, 10, paragraphe 3, et 16, paragraphe 1 – Introduction irrégulière de marchandises – Transports de marchandises effectués sous le couvert d'un carnet TIR – Saisie et destruction – Détermination de l'État membre dans lequel prend naissance la dette douanière, les créances d'accise et de TVA – Extinction des dettes douanières et fiscales »*

La Cour a été saisie par une juridiction danoise d'une question préjudicielle soulevée dans un litige relatif à la perception de droits de douane, d'accise et de TVA sur des cigarettes introduites en contrebande dans le cadre de transports effectués sous couvert d'un carnet TIR. Les cigarettes étant retenues immédiatement ont été détruites. La question posée était alors de savoir, en substance, si la dette douanière et fiscale

<sup>11</sup> Article 12, paragraphes 1 et 3, de la directive 76/308.

<sup>12</sup> Arrêt de la Cour du 13 décembre 2007, BATIG (C-374/06, [EU:C:2007:788](#), point 55).

relative aux marchandises importées en contrebande subsiste et peut être recouvrée, alors que les marchandises sont retenues, saisies ou détruites.

La Cour considère que l'article 5, paragraphe 1, troisième alinéa, et l'article 6, paragraphe 1, de la directive 92/12, telle que modifiée par la directive 96/99 doivent être interprétés en ce sens que des marchandises saisies par des autorités douanières et fiscales locales lors de leur introduction sur le territoire de l'Union et simultanément ou ultérieurement détruites par ces autorités, sans avoir jamais cessé d'être en leur possession, doivent être considérées comme n'ayant pas été importées dans l'Union, de sorte que le fait générateur de l'accise à leur égard ne prend pas naissance. Les marchandises saisies après leur introduction irrégulière sur ce territoire, à savoir à partir du moment où elles ont quitté la zone dans laquelle se trouve le premier bureau de douane situé à l'intérieur dudit territoire, et simultanément ou ultérieurement détruites par lesdites autorités sans avoir jamais cessé d'être en leur possession, ne sont pas réputées être « en suspension des droits d'accises », au sens des dispositions combinées de l'article 5, paragraphe 2, premier alinéa, et de l'article 6, paragraphe 1, sous c), de ladite directive, ainsi que de l'article 84, paragraphe 1, sous a), et de l'article 98 du règlement n° 2913/92, tel que modifié par le règlement n° 955/1999, et de l'article 867 bis du règlement n° 2454/93, tel que modifié par le règlement n° 1662/1999, de sorte que le fait générateur de l'accise sur ces marchandises a lieu et, partant, l'accise à leur égard devient exigible.

En outre, la Cour précise que l'article 6, paragraphe 1, et l'article 7, paragraphe 1, de la directive 92/12, telle que modifiée par la directive 96/99, doivent être interprétés en ce sens que les autorités de l'État membre dans lequel les marchandises, introduites irrégulièrement dans l'Union, ont été découvertes puis saisies, sont compétentes pour recouvrer les droits d'accises, à condition que ces marchandises soient détenues à des fins commerciales. Il incombe au juge national de déterminer si cette condition est remplie dans le litige qui lui est soumis.

**Arrêt du 28 janvier 2016, BP Europa (C-64/15, [EU:C:2016:62](#))**

*« Renvoi préjudiciel – Fiscalité – Régime général d'accise – Directive 2008/118/CE – Irrégularité commise au cours d'un mouvement de produits soumis à accise – Mouvement de produits sous un régime de suspension de droits – Produits manquants au moment de la livraison – Perception du droit d'accise, en l'absence de preuve de la destruction ou de la perte des produits »*

BP Europa a, au cours du mois de janvier 2011, expédié par bateau 2,4 millions de litres de gazole depuis un entrepôt fiscal situé aux Pays-Bas vers un entrepôt fiscal situé en Allemagne. Le transport s'est opéré dans le cadre d'un mouvement en suspension de droits des produits soumis à accise. Au terme de la livraison, le propriétaire de l'entrepôt fiscal situé en Allemagne a constaté qu'il manquait 4 854 litres de gazole sur la quantité de départ et en a informé les autorités douanières. L'administration fiscale allemande a

alors soumis la quantité de gazole manquant à la taxe sur l'énergie. BP Europa conteste cette décision.

Saisi du litige, le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances, Allemagne) demande à la Cour, en substance, à quelles règles d'exigibilité doivent être soumis, en application de la directive 2008/118, les produits circulant sous un régime suspensif lorsqu'il est constaté, au moment de la livraison, des quantités de produits manquantes par rapport à ce qu'elles étaient au lieu de départ. En particulier, elle demande si, aux termes de l'article 20, paragraphe 2, de la directive 2008/118, la découverte de produits manquants lors de la livraison du produit dans une situation telle que celle en cause au principal met fin au régime de suspension de droits prévu pour les produits soumis à accise. En outre, la juridiction allemande demande à la Cour si les dispositions de la directive 2008/118 s'opposent à une disposition de transposition nationale ne mentionnant pas explicitement que l'irrégularité que régit l'article 10, paragraphe 2, de la directive 2008/118, doit avoir entraîné la mise à la consommation des produits concernés.

La Cour dit pour droit que l'article 20, paragraphe 2, de la directive 2008/118 doit être interprété en ce sens que le mouvement des produits soumis à accise sous un régime de suspension de droits prend fin, au sens de cette disposition, au moment où le destinataire de ces produits constate, au terme du déchargement complet du moyen de transport contenant les produits en cause, que des quantités de ces produits manquent par rapport à celles qui devaient être livrées.

En effet, le libellé de l'article 20, paragraphe 2, de la directive 2008/118 vise les produits eux-mêmes sans se référer aucunement aux moyens par lesquels ils sont acheminés. C'est donc la réception effective des produits, en tant que tels, par leur destinataire, qui doit être prise en compte pour déterminer le moment de leur livraison et non pas le seul acheminement chez le destinataire de leur contenant, quel qu'il soit.

L'article 20 de cette directive fait partie du chapitre IV de celle-ci, intitulé « Mouvements en suspension de droits des produits soumis à accise ». Au nombre des dispositions de ce chapitre figurent celles de l'article 19, paragraphe 2, sous c), de ladite directive, selon lesquelles le destinataire doit se prêter à tout contrôle permettant aux autorités compétentes de l'État membre de destination de s'assurer de la réception effective des produits concernés. Le législateur de l'Union a ainsi entendu faire de cette réception effective des produits l'élément déterminant des conditions dans lesquelles le mouvement de ces produits circulant sous un régime de suspension de droits doit être apprécié lors de leur livraison. Aucune autre disposition dudit chapitre n'appelle une interprétation différente.

De plus, les dispositions de l'article 20, paragraphe 2, de la directive 2008/118, en précisant quand prend fin le mouvement des produits soumis à accise sous le régime de suspension de droits, visent à définir le moment où de tels produits sont réputés mis à

la consommation et à déterminer, en conséquence, le moment où la taxe sur ces produits devient exigible.

En outre, l'accise constituant une taxe à la consommation, comme l'énonce le considérant 9 de la directive 2008/118, assise sur la quantité des produits offerts à la consommation, le moment de l'exigibilité de cette taxe doit être fixé de telle manière que puisse être mesurée exactement la quantité des produits concernés.

La Cour ajoute que les dispositions combinées de l'article 7, paragraphe 2, sous a), et de l'article 10, paragraphe 2, de la directive 2008/118 doivent être interprétées en ce sens que les situations qu'elles régissent sont exclusives de la situation visée à l'article 7, paragraphe 4, de cette directive, et que la circonstance qu'une disposition nationale de transposition de l'article 10, paragraphe 2, de la directive 2008/118 ne mentionne pas explicitement que l'irrégularité que régit cette disposition de la directive doit avoir entraîné la mise à la consommation des produits concernés ne saurait faire obstacle à l'application de cette disposition nationale lors de la constatation de manquants, lesquels impliquent nécessairement une telle mise à la consommation.

En effet, l'article 10, paragraphe 2, et l'article 7, paragraphe 2, sous a), de la directive 2008/118 visent le cas où une irrégularité, constatée au cours d'un mouvement de produits soumis à accise sous un régime de suspension de droits, a entraîné leur mise à la consommation par la sortie de ce régime. Dès lors, une disposition nationale qui transpose l'article 10, paragraphe 2, de la directive 2008/118 ne saurait en principe prévoir qu'une telle irrégularité est réputée avoir été commise dans l'État membre et au moment où elle a été constatée, sans subordonner cette présomption à la condition que cette irrégularité ait entraîné la mise à la consommation des produits concernés.

La constatation de manquants lors de la livraison de produits soumis à accise sous un régime de suspension de droits révèle une situation nécessairement passée au cours de laquelle les produits manquants n'ont pas fait l'objet de cette livraison et dont le mouvement n'a, dès lors, pas pris fin conformément à l'article 20, paragraphe 2, de la directive 2008/118. Cette situation constitue en conséquence une irrégularité au sens de l'article 10, paragraphe 6, de cette directive. Une irrégularité de cette nature entraîne nécessairement une sortie du régime de suspension de droits et, par suite, une mise à la consommation telle que présumée conformément à l'article 7, paragraphe 2, sous a), de ladite directive.

Par ailleurs, l'irrégularité que régit l'article 10, paragraphe 2, de la directive 2008/118 vise une situation autre que celle visée à l'article 7, paragraphe 4, de cette directive, c'est-à-dire autre que celle de la « destruction totale ou de la perte irrémédiable de produits soumis à accise ». Dès lors, si la preuve est apportée d'une telle destruction totale ou d'une perte irrémédiable de produits soumis à accise placés sous un régime de suspension de droits, il ne peut y avoir, dans cette situation, de mise à la consommation au sens de l'article 7, paragraphe 2, sous a), de la directive 2008/118, ni, en conséquence, d'application de l'article 10, paragraphe 2, de cette directive. Dès lors, les

situations relevant de ces dispositions sont bien exclusives de celle visée à l'article 7, paragraphe 4, de ladite directive.

Enfin, la Cour précise que l'article 10, paragraphe 4, de la directive 2008/118 doit être interprété en ce sens qu'il s'applique non seulement lorsque toutes les quantités de produits circulant sous un régime de suspension de droits ne sont pas arrivées à leur destination, mais également aux cas où seule une partie de ces produits n'est pas arrivée à destination.

En effet, le libellé même de l'article 10, paragraphe 4, de la directive 2008/118 ne réserve nullement l'application de cette disposition au seul cas où toutes les quantités de produits circulant sous un régime de suspension de droits ne seraient pas arrivées à leur destination. L'article 10, paragraphe 4, de la directive 2008/118 s'inscrit dans un contexte dans lequel le législateur de l'Union a entendu envisager toutes les situations d'irrégularité, y compris, dès lors, celles affectant une partie seulement du mouvement.

## 1.2. Exigibilité en cas d'acquisition de produits soumis à accises par un particulier

**Arrêt du 2 avril 1998 (Cour plénière), EMU Tabac e.a. (C-296/95, [EU:C:1998:152](#))**

*« Directive 92/12/CEE du Conseil relative au régime général, à la détention, à la circulation et aux contrôles des produits soumis à accise – État membre dans lequel l'accise est due – Achat par l'intermédiaire d'un agent »*

EMU Tabac, qui est un détaillant de produits de tabac au Luxembourg, et The Man in Black Ltd sont des filiales de la société Enlightened Tobacco Company. Ces sociétés avaient mis en place et utilisaient un système qui permettait à un résident du Royaume-Uni d'y obtenir, « sans avoir à quitter le confort de son fauteuil », des produits de tabac qu'il avait achetés chez EMU au Luxembourg.

Grâce à ce système, l'acquéreur cherche à éviter d'avoir à payer les droits d'accise applicables au Royaume-Uni qui sont considérablement plus élevés que ceux qui doivent être acquittés au Luxembourg. Les clients, qui agissent par le truchement de l'entreprise The Man in Black, commandent des cigarettes à raison de 800 cigarettes maximum par commande. Cet agent se charge des opérations de transport des marchandises du Luxembourg vers le Royaume-Uni et il se charge également de verser au détaillant EMU Tabac et au transporteur la somme d'argent qui leur est due et sur laquelle il retient une commission.

Dans le courant de l'année 1995, les Commissioners of Customs and Excise (autorité douanière britannique) ont retenu à Douvres certaines quantités de produits du tabac en cours d'importation comme les y autorise la législation britannique lorsque des droits d'accises y sont dus.

Dans le cadre d'une procédure de contrôle juridictionnel à l'encontre de la douane britannique, les deux sociétés ont considéré que, s'agissant d'importations effectuées pour les besoins des particuliers ayant acquitté les droits d'accise au Grand-Duché de Luxembourg, les produits en cause étaient exonérés de ces droits au Royaume-Uni et qu'ainsi la retenue opérée par la douane était illégale.

La Court of Appeal (Cour d'appel, Royaume-Uni) a soumis à la Cour des questions sur l'interprétation de la directive communautaire relative au régime des produits soumis à accise.

La Cour répond que la directive 92/12 doit être interprétée en ce sens qu'elle ne s'oppose pas à la perception dans un État membre A de droits d'accise sur des marchandises mises à la consommation dans un État membre B où elles ont été acquises auprès d'une société X pour les besoins de particuliers établis dans l'État membre A par l'intermédiaire d'une société Y intervenant en qualité d'agent pour ces particuliers et contre rémunération, sachant que le transport des marchandises de l'État membre B vers l'État membre A a été également organisé par la société Y pour le compte des particuliers et réalisé par un transporteur agissant à titre onéreux.

Pour en arriver à cette conclusion, la Cour a souligné en premier lieu, la distinction établie par la directive entre, d'une part, les marchandises qui sont détenues à des fins commerciales et, d'autre part, les marchandises détenues à des fins personnelles. Selon la directive, afin d'établir le caractère strictement personnel de la détention de marchandises soumises à accises visée à l'article 8, celles-ci doivent avoir été acquises par un particulier, l'avoir été pour ses besoins propres et leur transport doit avoir été effectué par ce particulier. En outre, la Cour a constaté que lorsque le législateur communautaire a entendu viser l'intervention d'un agent dans le cadre de la directive, il l'a fait de façon expresse. Or, en l'occurrence, aucune des versions linguistiques ne prévoit de façon explicite une telle intervention.

À cet égard, la Cour précise que la nécessité d'une interprétation uniforme des actes adoptés par les institutions communautaires exclut que, en cas de doute, le texte d'une disposition soit considéré isolément, et exige au contraire qu'il soit interprété et appliqué à la lumière des versions établies dans les autres langues officielles. Toutes les versions linguistiques doivent, par principe, se voir reconnaître la même valeur, laquelle ne saurait varier en fonction de l'importance de la population des États membres qui pratique la langue en cause.

La Cour conclut que l'article 8 de la directive 92/12, prévoyant que pour les produits acquis par les particuliers, pour leurs besoins propres et transportés par eux-mêmes, les droits d'accise sont perçus dans l'État membre où les produits sont acquis, n'a pas vocation à s'appliquer lorsque l'achat et/ou le transport de marchandises soumises à accise ont été réalisés par l'intermédiaire d'un agent. Ainsi, dans le cas où des marchandises provenant d'un État membre sont acheminées dans un autre État membre sur l'intervention d'un opérateur agissant à titre onéreux qui a préalablement

sollicité les clients dans ce dernier État et qui a organisé l'importation de ces marchandises, l'accise est exigible dans ce dernier État membre.

Enfin, la Cour a relevé que la directive prévoit explicitement que, dans cette hypothèse, les droits d'accises acquittés dans l'État membre où les marchandises ont été achetées sont remboursés, afin d'éviter une double imposition.

**Arrêt du 23 novembre 2006, Joustra (C-5/05, [EU:C:2006:733](#))**

*« Dispositions fiscales – Harmonisation des législations – Directive 92/12/CEE – Droits d'accises – Vin – Articles 7 à 10 – Détermination de l'État membre d'exigibilité des droits – Acquisition par un particulier pour ses besoins propres et ceux d'autres particuliers – Acheminement dans un autre État membre par une entreprise de transports – Régime applicable dans l'État membre de destination »*

M. Joustra commandait chaque année du vin en France pour ses besoins propres et ceux des autres membres d'un groupe duquel il faisait partie. Le vin commandé par M. Joustra était mis à la consommation en France et des droits d'accises étaient acquittés dans cet État membre. À sa demande, ce vin était enlevé en France par une société néerlandaise de transports qui l'acheminait aux Pays-Bas pour le livrer au domicile de M. Joustra, où le vin y était entreposé quelques jours avant d'être livré aux autres membres du groupe. M. Joustra payait le prix du vin et du transport, puis chaque membre du groupe lui remboursait le prix correspondant aux quantités de vin qui lui étaient livrées et une part des frais de transport calculée proportionnellement auxdites quantités. Les quantités livrées à chaque membre du groupe n'excédaient pas les quantités maximales indicatives prévues par la directive 92/12, telle que modifiée par la directive 92/108, pour établir si les produits sont destinés à des fins commerciales, à savoir 90 litres de vin, dont au maximum 60 litres de vin mousseux. M. Joustra n'exerçait pas cette activité à titre professionnel ou dans un but lucratif.

Les autorités fiscales néerlandaises ont soumis ce vin à une accise de 906,20 euros.

M. Joustra conteste être redevable de ces droits d'accises. La directive 92/12 exonère les produits acquis par les particuliers, pour leurs besoins propres et transportés par eux-mêmes, des droits d'accises dans l'État membre d'importation. Or, selon lui, les termes « transportés par eux-mêmes » figurant dans la directive n'empêcheraient pas que celle-ci soit interprétée en ce sens qu'un prélèvement dans l'État membre de destination est exclu lorsqu'un particulier achète lui-même des produits soumis à accise dans un autre État membre et les fait transporter par un tiers, sur son ordre et pour son compte, dans l'État membre de destination.

Saisi de ce litige, le Hoge Raad der Nederlanden (Cour suprême des Pays-Bas) a interrogé la Cour sur l'interprétation de cette notion.

La Cour considère que la directive 92/12 doit être interprétée en ce sens que, lorsqu'un particulier n'agissant pas à titre professionnel et ne poursuivant pas un but lucratif acquiert dans un premier État membre, pour ses besoins propres et pour ceux d'autres particuliers, des produits soumis à accise ayant été mis à la consommation dans cet État membre et les fait acheminer dans un second État membre pour son compte par une entreprise de transports établie dans ce second État, l'article 7 de cette directive, et non l'article 8 de celle-ci, est applicable, de sorte que des droits d'accises sont également perçus dans ce même État.

En effet, pour l'application de la directive 92/12, les produits qui ne sont pas détenus à des fins personnelles et ne relèvent donc pas de l'article 8 de la directive doivent nécessairement être considérés comme étant détenus à des fins commerciales et relever, de ce fait, de son article 7. Or, l'application dudit article 8 requiert que les produits en cause aient été transportés personnellement par le particulier les ayant acquis. En vertu de l'article 7, paragraphe 6, de ladite directive, les droits d'accises acquittés dans le premier État sont, dans un tel cas, remboursés conformément à l'article 22, paragraphe 3, de celle-ci.

**Arrêt du 14 mars 2013, Commission/France (C-216/11, [EU:C:2013:162](#))**

*« Manquement d'État – Directive 92/12/CEE – Droits d'accise – Produits du tabac acquis dans un État membre et transportés vers un autre État membre – Critères d'appréciation exclusivement quantitatifs – Article 34 TFUE – Restrictions quantitatives à l'importation »*

La Cour a été saisie d'un recours en manquement dirigé contre la France visant à faire constater que l'utilisation d'un critère purement quantitatif pour l'appréciation du caractère commercial de la détention par des particuliers de tabac manufacturé en provenance d'un autre État membre, ce critère étant appliqué par véhicule individuel et non par personne et de manière globale pour l'ensemble des produits du tabac (soit 2 kilogrammes par véhicule individuel), était contraire à la directive 92/12 et à l'article 34 TFUE.

La Cour juge d'abord qu'un État membre qui utilise un tel critère de manière globale pour l'ensemble des produits du tabac, manque aux obligations qui lui incombent en vertu de la directive 92/12 et, en particulier, de ses articles 8 et 9.

En effet, afin d'établir que des produits sont détenus à des fins commerciales, l'article 9, paragraphe 2, de cette directive énonce un certain nombre de critères. En particulier, ainsi qu'il ressort du libellé même de l'article 9, paragraphe 2, premier alinéa, les États membres doivent, pour établir que des produits sont détenus à des fins commerciales, entre autres, tenir compte de plusieurs éléments, la quantité des produits détenus n'étant qu'un élément cité parmi plusieurs autres. De surcroît, s'agissant de cet élément, l'article 9, paragraphe 2, deuxième alinéa, prévoit que les États membres peuvent, seulement comme élément de preuve, établir des niveaux indicatifs. Il s'ensuit que cet

article 9, paragraphe 2, ne permet pas aux États membres d'établir que des produits sont détenus à des fins commerciales en se basant exclusivement sur un seuil purement quantitatif des produits détenus.

Par ailleurs, la Cour affirme qu'en fixant expressément des seuils minimaux pour plusieurs catégories distinctes de produits du tabac, la directive 92/12 n'autorise les États membres à établir des seuils par poids des produits du tabac détenus, tous produits confondus, qu'à la condition de respecter chacun de ces seuils minimaux.

Enfin, elle indique que l'article 9, paragraphe 2, de la directive 92/12 ayant pour objet de préciser les conditions dans lesquelles l'accise devient exigible auprès du détenteur des produits au sens de l'article 9, paragraphe 1, second alinéa, les seuils indicatifs minimaux prévus à l'article 9, paragraphe 2, deuxième alinéa, doivent être considérés comme visant ledit détenteur et, donc, comme s'appliquant par personne.

**Arrêt du 18 juillet 2013, Metro Cash & Carry Danmark (C-315/12, [EU:C:2013:503](#))**

*« Droit d'accise – Directive 92/12/CEE – Articles 7 à 9 – Directive 2008/118/CE – Articles 32 à 34 – Circulation intracommunautaire de produits soumis à accise – Règlement (CEE) n° 3649/92 – Articles 1<sup>er</sup> et 4 – Document d'accompagnement simplifié – Exemplaire n° 1 – Activité de "cash & carry" – Produits mis à la consommation dans un État membre et détenus à des fins commerciales dans un autre État membre ou produits acquis par les particuliers pour leurs besoins propres et transportés par eux-mêmes – Boissons spiritueuses – Absence d'obligation de vérification par le fournisseur »*

Une société danoise, Metro, dispose d'enseignes de vente en gros réservées aux professionnels fonctionnant sur le système dit « cash et carry ». Selon cette technique de distribution, les clients détenteurs d'une carte viennent s'approvisionner dans un point de vente en marchandises qu'ils payent comptant et se chargent eux-mêmes de leur acheminement.

Le litige au principal concernait les droits d'accises sur les spiritueux, bien plus importants en Suède qu'au Danemark. Cette situation constitue une incitation financière à acheter des boissons spiritueuses soumises à l'accise danoise et à les importer en Suède. Les boissons spiritueuses ne sont pas soumises aux droits d'accise suédois si elles sont acquises par des particuliers au Danemark pour leurs besoins propres et sont transportées par eux-mêmes. En revanche, en cas d'acquisition à des fins commerciales, les droits d'accises suédois s'appliquent.

Suite au redressement des professionnels suédois s'approvisionnant en boissons au Danemark, l'administration fiscale suédoise avait imposé à Metro de se faire remettre par ses clients suédois le document d'accompagnement simplifié prévu pour les produits soumis à accises et circulant entre États.

Le recours introduit par Metro contre cette décision a été rejeté par l'Østre Landsret (cour d'appel de la région Est, Danemark). Metro a alors interjeté appel de ce jugement

devant la Højesteret (Cour suprême, Danemark), la juridiction de renvoi, laquelle a saisi la Cour de la question de savoir, notamment, si les articles 7 à 9 de la directive 92/12 ainsi que les articles 1<sup>er</sup> et 4 du règlement n° 3649/92 doivent être interprétés en ce sens qu'ils imposent à un opérateur économique de vérifier si les acheteurs provenant d'autres États membres ont l'intention d'importer les produits soumis à accise dans un autre État membre et, le cas échéant, si une telle importation est réalisée à des fins privées ou à des fins commerciales.

La Cour répond que les articles 7 à 9 de la directive 92/12, telle que modifiée par la directive 92/108, ainsi que les articles 1<sup>er</sup> et 4 du règlement n° 3649/92 doivent être interprétés en ce sens qu'ils n'imposent pas à un opérateur économique de vérifier si les acheteurs provenant d'autres États membres ont l'intention d'importer les produits soumis à accise dans un autre État membre et, le cas échéant, si une telle importation est réalisée à des fins privées ou à des fins commerciales.

En effet, en vertu de l'article 1<sup>er</sup> du règlement n° 3649/92, si des produits soumis à accise, ayant déjà été mis à la consommation dans un État membre, sont destinés à être utilisés dans un autre État membre aux fins prévues par les dispositions de l'article 7 de la directive 92/12, la personne responsable de la circulation intracommunautaire doit établir un document d'accompagnement simplifié. Cependant, rien dans ces dispositions ne permet de conclure qu'un fournisseur, pour autant qu'il n'est pas lui-même la « personne responsable de la circulation intracommunautaire » en vertu de l'article 1<sup>er</sup> du règlement n° 3649/92, doit contrôler si les conditions sont remplies pour que la personne responsable établisse et lui remette ledit document d'accompagnement simplifié afin qu'il puisse le conserver.

En outre, conformément à l'article 7, paragraphe 3, de la directive 92/12, 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. Il en découle, tout d'abord, qu'un opérateur, en tant que fournisseur qui ne s'occupe pas de la livraison de produits vendus, ne saurait être considéré comme la « personne qui effectue la livraison » au sens dudit article 7, paragraphe 3. Un tel opérateur ne pourrait être considéré comme la personne « qui détient les produits destinés à être livrés » au sens dudit article 7, paragraphe 3, dans la mesure où son activité de commerce de gros en libre-service ne lui permet de garantir ni l'usage commercial des produits vendus à des clients d'un autre État membre ni le fait que ces produits seront effectivement livrés dans cet autre État membre.

En outre, la Cour précise que les articles 32 à 34 de la directive 2008/118 doivent être interprétés en ce sens qu'ils n'apportent pas de modifications substantielles aux articles 7 à 9 de la directive 92/12, telle que modifiée par la directive 92/108, mais reprennent le contenu de ces articles en les clarifiant.

Enfin, la Cour dit pour droit que l'article 8 de la directive 92/12, telle que modifiée par la directive 92/108, doit être interprété en ce sens qu'il est susceptible de couvrir l'achat de produits soumis à accise lorsque ces produits sont acquis par des particuliers, pour leurs besoins propres et sont transportés par eux-mêmes, ce qu'il revient aux autorités nationales compétentes de vérifier au cas par cas.

## 2. Paiement des droits d'accises

**Arrêt du 15 juin 2006, Heintz van Landewijck (C-494/04, [EU:C:2006:407](#))**

*« Dispositions fiscales – Harmonisation des législations – Directive 92/12/CEE – Accise – Marques fiscales – Sixième directive TVA – Articles 2 et 27 – Disparition de timbres d'accise »*

Landewijck exploite au Luxembourg un commerce de gros de tabacs manufacturés, pour lequel elle dispose d'une licence d'entrepôt agréé. En application de la loi néerlandaise sur l'accise, l'entreprise a introduit deux demandes de timbres d'accise pour tabacs manufacturés auprès du Belastingdienst/Douane te Amsterdam (service des impôts et douanes d'Amsterdam, Pays-Bas), et a chargé la société Securicor Omega de les lui livrer. Au cours de la livraison, ces timbres ont disparu.

Landewijck a informé l'inspecteur du service des impôts (ci-après l'« inspecteur »), que les timbres ne lui étaient pas parvenus, qu'ils ne pouvaient donc pas être utilisés et que Securicor Omega déclinait sa responsabilité dans leur disparition. L'inspecteur a rejeté toute demande de compensation ou de restitution du montant dû ou acquitté au titre des timbres disparus. La réclamation faite contre cette décision a également été rejetée par l'inspecteur. Enfin, le recours formé devant le Gerechtshof te Amsterdam (cour d'appel d'Amsterdam, Pays-Bas) a été déclaré non fondé. C'est par un pourvoi en cassation que le litige est arrivé devant le Hoge Raad der Nederlanden (Cour suprême des Pays-Bas), la juridiction de renvoi.

Celle-ci a saisi la Cour de plusieurs questions préjudicielles par lesquelles elle cherchait notamment à savoir si un État membre pouvait, sans contrevenir à la directive 92/12, exclure la restitution du montant des droits d'accise acquittés par la société requérante au moyen de l'achat de timbres, lorsque les marques fiscales en cause ont disparu avant d'avoir pu être apposées sur les produits du tabac destinés à la consommation sur le territoire national, bien qu'il ne soit pas exclu que des tiers les aient utilisés ou pourront le faire en les apposant sur des tabacs manufacturés commercialisés de manière illégale.

La Cour explique que ni la directive 92/12, ni le principe de proportionnalité ne font obstacle à ce que les États membres, qui ont fait usage de la faculté de prévoir que les produits destinés à être mis en consommation sur leur territoire sont munis de marques fiscales, adoptent une réglementation ne prévoyant pas la restitution du

montant des droits d'accise acquittés, lorsque les timbres d'accise ont disparu avant d'avoir été apposés sur les produits du tabac, si cette disparition n'est pas imputable à la force majeure ou à un accident et s'il n'est pas établi que les timbres ont été détruits ou rendus définitivement inutilisables, faisant ainsi peser la responsabilité financière de la perte de ces timbres sur leur acquéreur.

En effet, une réglementation nationale qui permettrait à l'acquéreur de timbres d'accise d'en obtenir le remboursement en alléguant simplement leur perte risquerait de favoriser les abus et les fraudes. Or, la prévention de ces abus et fraudes constitue précisément l'un des objectifs poursuivis par la législation communautaire. Par suite, des règles nationales faisant peser, dans le cas d'une disparition des timbres fiscaux, la responsabilité financière de la perte de ces timbres sur leur acquéreur contribuent à la réalisation de l'objectif de prévention de l'utilisation frauduleuse de ces timbres.

**Arrêt du 13 décembre 2007, BATIG (C-374/06, [EU:C:2007:788](#))**

*« Renvoi préjudiciel – Dispositions fiscales – Harmonisation des législations – Directive 92/12/CEE – Produits soumis à accise – Marques fiscales – Sortie irrégulière d'un régime suspensif – Vol – Mise à la consommation dans l'État membre du vol – Non-remboursement des marques fiscales d'un autre État membre déjà apposées sur les produits volés »*

L'entreprise Tuxedo GmbH a acquis auprès du Hauptzollamt (bureau principal des douanes, Allemagne) (ci-après le « Hauptzollamt »), des marques fiscales pour des cigarettes fabriquées en Irlande par P. J. Carroll & Co (ci-après « Carroll ») et destinées au marché allemand. Tuxedo a envoyé ces marques à Carroll qui les a apposées sur des paquets individuels de cigarettes. Les paquets ont ensuite été expédiés à un partenaire commercial établi aux Pays-Bas dans le cadre du régime suspensif intracommunautaire. L'intégralité des cigarettes a été volée dans le port de Dublin (Irlande).

Puisque les cigarettes sont sorties du régime suspensif en Irlande, Carroll s'est acquitté des droits d'accises auprès de l'administration douanière irlandaise, conformément à la réglementation européenne.

Tuxedo a alors demandé au Hauptzollamt le remboursement des marques fiscales acquises. Cette demande a été refusée, et le refus confirmé, par le Hauptzollamt. Un recours a donc été introduit devant le Finanzgericht Düsseldorf (tribunal des finances de Düsseldorf, Allemagne), la juridiction de renvoi.

Il était question de savoir si la directive 92/12 s'oppose à la réglementation d'un État membre qui exclut le remboursement du montant versé pour l'acquisition de marques fiscales de cet État membre lorsque ces marques ont été apposées sur des produits soumis à accise avant leur mise à la consommation dans ledit État membre, que ces produits ont été volés dans un autre État membre, entraînant le paiement des droits d'accises dans cet autre État membre, et que la preuve n'est pas rapportée que les

produits volés ne seront pas écoulés dans l'État membre de délivrance desdites marques.

À titre liminaire, la Cour souligne que le vol de produits de tabac qui circulent en suspension de droits d'accise constitue une sortie irrégulière d'un régime suspensif au sens de l'article 6, paragraphe 1, sous a), de la directive 92/12, de sorte que l'accise devient exigible dans l'État membre dans lequel le vol a eu lieu, conformément à l'article 20, paragraphe 1, de cette directive.

Elle conclut ensuite que la directive 92/12, telle que modifiée par le règlement n° 807/2003<sup>13</sup>, ne s'oppose pas à la réglementation d'un État membre qui exclut le remboursement du montant versé pour l'acquisition de marques fiscales délivrées par cet État membre lorsque ces marques ont été apposées sur des produits soumis à accise avant leur mise à la consommation dans ledit État membre, que ces produits ont été volés dans un autre État membre, entraînant le paiement des droits d'accise dans cet autre État membre, et que la preuve n'est pas rapportée que les produits volés ne seront pas écoulés dans l'État membre de délivrance desdites marques.

Selon la Cour, la possibilité d'obtenir le remboursement de marques fiscales en alléguant simplement la disparition des produits sur lesquels elles ont été apposées risquerait de favoriser les abus et les fraudes. En effet, dans la situation visée par ladite réglementation, il existe un risque non négligeable que les produits volés soient écoulés dans l'État membre qui a délivré les marques fiscales. Étant munis des marques fiscales de cet État, ces produits peuvent être introduits sans difficulté sur le marché officiel des produits de tabac dudit État, le privant ainsi de recettes fiscales auxquelles il a droit. En dehors même de toute fraude de l'opérateur économique détenteur des marchandises, la circonstance que l'accise a été réglée dans un autre État membre n'a pas d'incidence sur ce risque.

Aux termes de l'article 22, paragraphes 1 et 2, de la directive 92/12, lorsque des produits mis à la consommation dans un premier État membre et à ce titre munis d'une marque fiscale de cet État membre sont destinés à être consommés dans un autre État membre et y sont expédiés, il est nécessaire que la destruction des marques fiscales du premier État membre soit constatée par les autorités fiscales de cet État. Par ladite disposition, le législateur communautaire a privilégié la prévention des abus et des fraudes au détriment du principe de l'imposition dans un seul État membre. Il serait paradoxal que le remboursement de marques fiscales apposées sur les produits soumis à accise soit autorisé dans la situation visée par la réglementation en cause, dans laquelle aucun contrôle de la destination des produits volés n'est possible, alors que l'article 22, paragraphe 2, sous d), de la directive 92/12 subordonne le remboursement de l'accise

---

<sup>13</sup> Règlement (CE) n° 807/2003 du Conseil, du 14 avril 2003, portant adaptation à la décision 1999/468/CE des dispositions relatives aux comités assistant la Commission dans l'exercice de ses compétences d'exécution prévues dans des actes du Conseil adoptés selon la procédure de consultation (unanimité) (JO 2003, L 122, p. 36).

au constat de la destruction des marques attestant de son paiement, dans des circonstances dans lesquelles le risque d'abus et de fraude est moindre.

**Arrêt du 2 juin 2016, Kapnoviomichania Karelia (C-81/15, [EU:C:2016:398](#))**

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

Karelia, une société grecque active dans le secteur de la fabrication des produits de tabac, devait exporter des cigarettes, placées sous un régime suspensif, en Bulgarie (avant l'adhésion à l'Union de cette dernière). Or, les cigarettes ne sont jamais arrivées à destination, l'existence même de la société acheteuse ayant été mise en doute. La preuve de la sortie de la cargaison n'ayant pu être faite, la garantie constituée par Karelia pour le paiement des droits d'accises a été retenue. De plus, les autorités douanières ont émis un acte d'imputation relatif à des faits de contrebande et, en conséquence, ont fixé des taxes supplémentaires à payer et ont majoré les droits d'accises.

Karelia a été déclarée civilement et solidairement responsable du paiement de ces sommes. Celle-ci estime toutefois qu'il n'y a aucun lien juridique entre elle et l'auteur des faits de contrebande. Or, la législation grecque rend responsable l'ensemble des personnes dont il est certain qu'elles ont participé à l'infraction douanière, le fait que les personnes civilement coresponsables n'avaient pas connaissance de l'intention des personnes qualifiées d'auteurs primaires de commettre l'infraction n'exonérant pas les premières de leur responsabilité.

La question posée par la juridiction de renvoi porte sur l'étendue de la responsabilité de l'entrepôt telle qu'elle est prévue par la directive 92/12, telle que modifiée par la directive 92/108, à savoir si cet opérateur, qui peut être tenu des droits d'accises, peut aussi être tenu des autres conséquences financières, notamment les sanctions pécuniaires infligées aux auteurs des actes de contrebande, alors qu'il n'est pas propriétaire des marchandises litigieuses et qu'il n'a aucun rapport contractuel de type mandat avec les auteurs de l'infraction.

La Cour dit pour droit, tout d'abord, qu'il ressort de l'économie de la directive 92/12, telle que modifiée par la directive 92/108, et, notamment, de son article 13, de son article 15, paragraphes 3 et 4, ainsi que de son article 20, paragraphe 1, que le législateur a conféré un rôle central à l'entrepôt agréé, dans le cadre de la procédure de circulation des produits soumis à accise et placés sous un régime suspensif.

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

Toutefois, il ne ressort pas de l'article 20, paragraphe 3, de la directive 92/12, prévoyant que les États membres sont tenus de prendre les mesures requises pour remédier à toute infraction ou irrégularité et pour imposer des sanctions efficaces, que les États membres soient tenus de prévoir une responsabilité pénale supplémentaire de l'entrepositaire agréé, pour toute irrégularité commise au cours de la mise en circulation des produits soumis à accise.

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

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

Ensuite, la Cour précise que la directive 92/12, telle que modifiée par la directive 92/108, lue à la lumière des principes généraux du droit de l'Union, notamment des principes de sécurité juridique et de proportionnalité, doit être interprétée en ce sens qu'elle s'oppose à une réglementation nationale - qui permet de déclarer solidairement responsable du paiement de sommes correspondant aux sanctions pécuniaires infligées en cas d'infraction commise au cours de la circulation de produits en suspension de droits d'accises notamment les propriétaires de ces produits lorsque ces propriétaires sont liés aux auteurs de l'infraction par un rapport contractuel faisant de ceux-ci ses mandataires - en vertu de laquelle l'entrepositaire agréé est déclaré solidairement responsable, sans qu'il puisse échapper à cette responsabilité en apportant la preuve qu'il est totalement étranger aux agissements des auteurs de l'infraction, du paiement desdites sommes, même si, selon le droit national, cet entrepositaire n'était ni propriétaire desdits produits au moment de la commission de l'infraction ni lié aux auteurs de cette dernière par un rapport contractuel faisant de ceux-ci ses mandataires.

En effet, lorsque la responsabilité aggravée de l'entrepositaire agréé n'ayant pas conservé la propriété des produits qui font l'objet de l'infraction et n'étant pas lié aux auteurs de cette dernière par un rapport contractuel faisant de ceux-ci ses mandataires n'est expressément prévue ni par la directive 92/12 ni par les dispositions du droit national, les sanctions susceptibles d'être appliquées à un tel entrepositaire agréé en

vertu d'une telle législation n'apparaissent pas suffisamment certaines et prévisibles pour les intéressés pour qu'il puisse être considéré qu'elles répondent aux exigences de sécurité juridique, ce qu'il incombe toutefois à la juridiction nationale de vérifier.

Par ailleurs, en ce qui concerne les mesures visant à prévenir la fraude fiscale, il a déjà été jugé, en matière de TVA, que la répartition du risque, à la suite d'une fraude commise par un tiers, n'est pas compatible avec le principe de proportionnalité, lorsqu'un régime de taxation fait peser toute la responsabilité du paiement sur le fournisseur, indépendamment de l'implication ou non de celui-ci dans la fraude commise par l'acheteur.

En outre, des mesures nationales donnant de facto naissance à un système de responsabilité solidaire sans faute vont au-delà de ce qui est nécessaire pour préserver les droits du Trésor public. Faire peser la responsabilité du paiement de la TVA sur une personne autre que le redevable de celle-ci, alors même que cette personne est un entrepositaire fiscal agréé tenu aux obligations spécifiques visées dans la directive 92/12, sans lui permettre d'y échapper en apportant la preuve qu'elle est totalement étrangère aux agissements de ce redevable, doit être considéré comme incompatible avec le principe de proportionnalité. Il serait manifestement disproportionné d'imputer, de manière inconditionnelle, à une telle personne la perte de recettes fiscales causée par les agissements d'un tiers assujetti, sur lesquels elle n'a aucune influence.

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

### III. Impositions indirectes autres que les droits d'accises sur les produits soumis à accises

*Arrêt du 24 février 2000, Commission/France (C-434/97, [EU:C:2000:98](#))*

« *Recours en manquement – Directive 92/12/CEE – Imposition spécifique sur les alcools forts* »

Une cotisation sur le tabac et les boissons alcooliques, instituée en raison des risques que leur usage immodéré représente pour la santé, appelée « cotisation sécurité sociale », existait dans la législation française. Elle s'appliquait, notamment, aux boissons en teneur en alcool supérieur à 25 % vol. Le montant de la cotisation spéciale était fixé, en ce qui concerne les boissons alcooliques, à 1 franc (environ 0,15 euro) par décilitre ou fraction de décilitre. La Commission a formé un recours en manquement contre la République française estimant que la « cotisation sécurité sociale » n'était pas

compatible, par son champ d'application et par sa base d'imposition, avec la structure des accises sur les alcools et les boissons alcooliques, tel que définie par la directive 92/12.

Selon elle, d'une part, la « cotisation sécurité sociale » visait les boissons possédant une teneur en alcool supérieure à 25 % vol. Or, l'article 20 de la directive 92/83 donne une définition de l'« alcool éthylique » qui comprend, notamment, toutes les boissons alcooliques des codes NC 2204 (vins), 2205 (vermouths) et 2206 (autres boissons fermentées) dont le titre alcoométrique acquis dépasse les 22 % vol. D'autre part, l'article 21 de la directive 92/83 retient, comme base d'imposition de l'accise sur l'alcool éthylique, le nombre d'hectolitres d'alcool pur, alors que la « cotisation sécurité sociale » est déterminée par rapport au volume de la boisson.

La Cour juge que l'article 3, paragraphe 2, de la directive 92/12, qui vise à permettre aux États membres d'établir, en sus de l'accise minimale fixée par la directive 92/83, d'autres impositions indirectes poursuivant une finalité spécifique, c'est-à-dire un but autre que budgétaire, ne requiert pas des États membres le respect de toutes les règles relatives aux accises ou à la TVA en matière de détermination de la base imposable, de calcul, d'exigibilité et de contrôle de l'impôt. Il suffit que les impositions indirectes poursuivant des finalités spécifiques soient conformes, sur ces points, à l'économie générale de l'une ou de l'autre de ces techniques d'imposition telles qu'elles sont organisées par la réglementation de l'Union.

**Arrêt du 9 mars 2000, *EKW et Wein & Co* (C-437/97, [EU:C:2000:110](#))**

*« Imposition indirecte – Taxe communale sur les boissons – Sixième directive TVA – Directive 92/12/CEE »*

L'Evangelischer Krankenhausverein Wien (« EKW ») exploite une cafétéria dans un hôpital. Le 6 décembre 1996, l'Abgabenbehörde Wien (autorité viennoise compétente pour le recouvrement des taxes) lui a réclamé, en application de la réglementation fiscale viennoise, la somme de 309 995 schillings autrichiens (ATS) (environ 22 500 euros) au titre de la taxe sur les boissons pour les ventes réalisées entre janvier 1992 et octobre 1996. L'EKW a introduit un recours devant les tribunaux autrichiens contestant ces prélèvements.

Wein & Co. est une société de négoce en vins, établie à Leonding, en Haute-Autriche, à laquelle les autorités municipales ont réclamé, en application de la réglementation fiscale de Haute-Autriche, la somme de 417 628 ATS (environ 30 350 euros) au titre de la taxe sur les boissons due pour la période comprise entre le 1<sup>er</sup> décembre 1994 et le 31 mars 1995. Wein & Co. a également saisi les juridictions autrichiennes.

Le Verwaltungsgerichtshof (Cour administrative, Autriche) interroge la Cour sur la compatibilité de telles dispositions communales relatives aux taxes sur les boissons

avec le droit communautaire, et notamment avec la sixième directive 77/388 et la directive 92/12.

La Cour répond, d'une part, que la taxe sur les boissons non alcoolisées et les glaces est compatible avec la sixième directive 77/388 et avec la directive 92/12, et, d'autre part, que la directive 92/12 s'oppose au maintien de la taxe autrichienne perçue sur les boissons alcoolisées.

Pour en arriver à cette conclusion, la Cour considère en premier lieu que si l'article 33 de la sixième directive 77/388 fait obstacle au maintien ou à l'introduction de droits d'enregistrement ou d'autres types d'impôts, droits et taxes, qui présentent les caractéristiques essentielles de la TVA, il ne s'oppose pas au maintien ou à l'introduction d'une taxe n'ayant pas ces caractéristiques. Dès lors, la disposition précitée ne s'oppose pas au maintien d'une taxe prévue par la législation d'un État membre qui frappe la livraison à titre onéreux de glaces, y compris les fruits transformés qu'elles contiennent ou les fruits qui les accompagnent, et de boissons, avec inclusion, dans les deux cas, des conditionnements et des accompagnements vendus avec les produits. En effet, cette taxe qui ne s'applique qu'à une catégorie limitée de biens, ne constitue pas un impôt général puisqu'elle n'a pas pour objet d'appréhender l'ensemble des opérations économiques dans l'État membre concerné.

En second lieu, l'article 3, paragraphe 2, de la directive 92/12, selon lequel les produits mentionnés au paragraphe 1 du même article peuvent faire l'objet d'impositions indirectes autres que l'accise si, d'une part, elles poursuivent une ou plusieurs finalités spécifiques au sens de cette disposition et si, d'autre part, elles respectent les règles de taxation applicables pour les besoins des accises ou de la TVA pour la détermination de la base d'imposition, le calcul, l'exigibilité et le contrôle de l'impôt, s'oppose au maintien d'une taxe, prévue par la législation d'un État membre, qui frappe la livraison à titre onéreux de boissons alcoolisées et qui, d'une part, ne poursuit pas un but autre que purement budgétaire et, d'autre part, ne respecte l'économie générale ni des règles relatives aux accises sur les boissons alcoolisées, son montant étant déterminé par rapport à la valeur du produit, et non sur la base du poids du produit, de la quantité du produit ou de l'alcool qu'il contient, ni des règles applicables pour les besoins de la TVA en ce qui concerne les règles de calcul et d'exigibilité.

En l'occurrence, la Cour considère que le renforcement de l'autonomie communale, par la reconnaissance d'un pouvoir de prélever des recettes fiscales, constitue un objectif purement budgétaire. Il n'existe pas non plus, d'après elle, de lien avec les infrastructures touristiques ou le développement du tourisme : cette taxe, qui frappe les boissons indépendamment du lieu où elles sont consommées, est également perçue dans des endroits qui ne sont pas touristiques. Enfin, la vente directe de vin est, en Autriche, exonérée de la taxe sur les boissons : il est donc contestable que la taxe en cause ait pour objectif de dissuader la consommation de boissons alcoolisées et poursuive un objectif de protection de la santé publique.

En l'absence de finalité spécifique de la taxe sur les boissons alcoolisées en cause, qui ne respecte en outre pas l'économie générale des règles relatives aux accises sur les boissons alcoolisées, aussi bien que celles relatives à la TVA, celle-ci est déclarée incompatible avec le droit de l'Union.

**Arrêt du 10 mars 2005, Hermann (C-491/03, [EU:C:2005:157](#))**

*« Imposition indirecte – Directive 92/12/CEE – Taxe communale sur la fourniture de boissons alcooliques en vue de leur consommation immédiate sur place »*

L'entreprise Volkswirst Weinschänken GmbH exploitait un restaurant sur le territoire de la ville de Francfort-sur-le-Main (Allemagne), dans lequel elle vendait notamment des boissons destinées à leur consommation immédiate sur place. La Satzung über die Erhebung einer Getränkesteuer im Gebiet der Stadt Frankfurt am Main (arrêté relatif à la perception d'une taxe sur les boissons sur le territoire de la ville de Francfort-sur-le-Main) prévoyant la perception par la ville d'une taxe sur les boissons, le restaurant a reçu un avis de taxation que la société a contesté devant le Verwaltungsgericht Frankfurt am Main (tribunal administratif de Francfort-sur-le-Main), qui l'a annulé. Un appel a été interjeté contre cette décision devant le Hessischer Verwaltungsgerichtshof (tribunal administratif supérieur de la région de Hesse, Allemagne), la juridiction de renvoi.

Il a alors été question de qualifier l'activité concernée par l'avis de taxation, c'est-à-dire, dans le cadre d'une activité de restauration, de fourniture, à titre onéreux, de boissons alcooliques en vue de leur consommation immédiate sur place au sens de la directive 92/12. La question préjudicielle portait précisément sur le point de savoir si cette activité correspond à « une autre imposition indirecte sur des produits soumis à accise » telle qu'évoquée à l'article 3, paragraphes 1 et 2, de la directive 92/12 ou à une taxe sur des prestations de services en relation avec des produits soumis à accise au sens de l'article 3, paragraphe 3, second alinéa, de la même directive.

Si la réponse était positive à l'égard du second cas, il était demandé si une taxe sur des prestations de service en relation avec des produits soumis à accise doit remplir à la fois la condition de ne pas donner lieu dans les échanges entre États membres à des formalités liées au passage d'une frontière (article 3, paragraphe 3, premier alinéa, de la directive 92/12) et celle de poursuivre des « finalités spécifiques » (article 3, paragraphe 2, de cette directive).

La Cour indique qu'une taxe qui impose, dans le cadre d'une activité de restauration, la fourniture, à titre onéreux, de boissons alcooliques en vue de leur consommation immédiate sur place doit être considérée comme une taxe sur des prestations de services en relation avec des produits soumis à accise n'ayant pas le caractère d'une taxe sur le chiffre d'affaires au sens de l'article 3, paragraphe 3, second alinéa, de la directive 92/12.

En effet, afin de déterminer si une taxe frappe des produits soumis à accise au sens de l'article 3, paragraphe 2, de la directive 92/12 ou plutôt les services fournis en relation avec de tels produits au sens dudit article 3, paragraphe 3, second alinéa, il y a lieu de prendre en compte l'élément prépondérant de la transaction qu'elle taxe. Or, une livraison de boissons alcooliques dans le cadre d'une activité de restauration est caractérisée par un faisceau d'éléments et d'actes dont la livraison du bien lui-même n'est qu'une composante et au sein desquels les services prédominent.

Par ailleurs, la Cour précise qu'une taxe sur des prestations de service en relation avec des produits soumis à accise mentionnée à l'article 3, paragraphe 3, second alinéa de cette directive, doit remplir la seule condition inscrite au premier alinéa dudit paragraphe, à savoir que les « impositions ne donnent pas lieu dans les échanges entre États membres à des formalités liées au passage d'une frontière ». Ladite directive n'exige donc pas que les taxes concernées respectent la condition énoncée au deuxième paragraphe du même article, à savoir qu'elles poursuivent une finalité spécifique.

**Arrêt du 27 février 2014, Transportes Jordi Besora (C-82/12, [EU:C:2014:108](#))**

*« Impôts indirects – Droits d'accise – Directive 92/12/CEE – Article 3, paragraphe 2 – Huiles minérales – Taxe sur les ventes au détail – Notion de "finalité spécifique" – Transfert de compétences aux communautés autonomes – Financement – Affectation prédéterminée – Dépenses de soins de santé et environnementales »*

L'Espagne avait institué une taxe sur la vente au détail de certaines huiles minérales (ci-après l'« IVMDH »). Cette taxe était destinée à financer les nouvelles compétences transférées aux communautés autonomes espagnoles en matière de santé ainsi que, le cas échéant, les dépenses environnementales. L'IVMDH est restée en vigueur en Espagne entre le 1<sup>er</sup> janvier 2002 et le 1<sup>er</sup> janvier 2013, date à laquelle elle a été intégrée à l'accise harmonisée sur les huiles minérales. En tant que consommateur final, Transportes Jordi Besora SL, une société de transport de marchandises établie sur le territoire de la Communauté autonome de Catalogne, a acquitté, pour les exercices fiscaux 2005 à 2008, un montant de 45 632,38 euros au titre de l'IVMDH. Considérant cette taxe incompatible avec la directive 92/12, cette société a réclamé le remboursement de la somme ainsi versée.

Dans ce contexte, le Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Cour supérieure de justice de la Catalogne, Espagne) a interrogé la Cour sur le fait de savoir si une imposition indirecte spécifique sur les ventes au détail de certaines huiles minérales frappant la consommation de ces produits est conforme à l'article 3, paragraphe 2, de la directive 92/12.

La Cour a dit pour droit que l'article 3, paragraphe 2, de la directive 92/12, doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une législation nationale qui institue une taxe sur la vente au détail d'huiles minérales, une telle taxe ne pouvant être considérée comme

poursuivant une finalité spécifique au sens de cette disposition, dès lors que cette taxe, destinée à financer l'exercice par les collectivités territoriales concernées de leurs compétences en matière de santé et d'environnement, ne vise pas, par elle-même, à assurer la protection de la santé et de l'environnement.

En effet, une finalité spécifique au sens de l'article 3, paragraphe 2, de la directive 92/12, est une finalité autre que purement budgétaire. En outre, il a déjà été jugé que le renforcement de l'autonomie d'une collectivité territoriale par la reconnaissance d'un pouvoir de prélever des recettes fiscales constitue un objectif purement budgétaire qui ne saurait à lui seul constituer une finalité spécifique au sens de l'article 3, paragraphe 2, de la directive 92/12.

Cependant, dès lors que toute taxe poursuit nécessairement une finalité budgétaire, la seule circonstance que cette taxe vise un objectif budgétaire ne saurait, en tant que telle, sauf à vider l'article 3, paragraphe 2, de la directive 92/12 de toute substance, suffire à exclure que cette taxe puisse être considérée comme ayant également une finalité spécifique au sens de ladite disposition. À cet égard, l'affectation prédéterminée du produit de cette taxe au financement par des autorités régionales de compétences qui ont été transférées à ces dernières par l'État en matière de santé et d'environnement pourrait constituer un élément à prendre en compte afin d'identifier l'existence d'une finalité spécifique. Toutefois, une telle affectation, qui relève d'une simple modalité d'organisation interne du budget d'un État membre, ne saurait, en tant que telle, constituer une condition suffisante à cet égard, tout État membre pouvant décider d'imposer, quelle que soit la finalité poursuivie, l'affectation du produit d'une taxe au financement de dépenses déterminées.

Afin d'être considérée comme poursuivant une finalité spécifique au sens de l'article 3, paragraphe 2, de la directive 92/12, il importe qu'une taxe vise, par elle-même, à assurer la protection de la santé et de l'environnement. Tel serait en particulier le cas si le produit de cette taxe devait obligatoirement être utilisé afin de réduire les coûts sociaux et environnementaux liés de manière spécifique à la consommation des huiles minérales grevées par ladite taxe, de telle sorte qu'il existât un lien direct entre l'utilisation des recettes et la finalité de l'imposition en question.

**Arrêt du 25 juillet 2018, Messer France (C-103/17, [EU:C:2018:587](#))**

*« Renvoi préjudiciel – Harmonisation des législations fiscales – Directive 92/12/CEE – Article 3, paragraphe 2 – Directive 2003/96/CE – Articles 3 et 18 – Taxation des produits énergétiques et de l'électricité – Droits d'accise – Existence d'une autre imposition indirecte – Conditions – Réglementation nationale prévoyant une contribution au service public de l'électricité – Notion de "finalités spécifiques" – Respect des taux minima de taxation »*

Entre 2005 et 2009, la société Messer France, anciennement Praxair, a acquitté la contribution au service public de l'électricité (ci-après la « CSPE »).

Appliquée en France entre 2003 et 2010, la CSPE était un prélèvement que les consommateurs finals payaient dans leur facture et qui était perçu par les fournisseurs d'énergie électrique, dont le montant visait à compenser les surcoûts que ceux-ci étaient légalement tenus d'assumer, et dont les finalités étaient hétérogènes : elles allaient de l'incitation à produire de l'électricité à partir de sources d'énergie renouvelables, ou de la compensation des dépenses accrues de production de l'électricité dans des territoires non métropolitains, à des finalités sociales, comme la tarification spéciale de cette énergie en tant que produit de première nécessité et l'aide aux personnes en situation de précarité.

Estimant cette imposition contraire à l'article 3, paragraphe 2, de la directive 92/12, en ce qu'elle ne poursuivait pas de finalité spécifique, au sens de cette disposition, la société a introduit une demande de restitution de la CSPE auprès du ministère compétent, qui l'a rejetée implicitement. Le tribunal administratif et la cour administrative de Paris (France) ont également rejeté ses recours.

La société s'est donc pourvue en cassation devant le Conseil d'État, invoquant plusieurs moyens relatifs à la conformité de la CSPE au droit de l'Union, en particulier à la directive 92/12. Le Conseil d'État a soumis à la Cour plusieurs questions sur l'interprétation de l'article 3, paragraphe 2, de la directive 92/12, ainsi que des articles 3 et 18 de la directive 2003/96. En particulier, la juridiction de renvoi s'interroge sur la question de savoir, dans un premier temps, si l'article 3, paragraphe 2, de la directive 92/12 doit être interprété en ce sens que le maintien d'une autre imposition indirecte présuppose l'instauration d'une accise harmonisée et, dans un second temps, si une taxe, telle que celle en cause au principal, peut être considérée comme une telle accise ou si sa compatibilité avec les directives 92/12 et 2003/96 doit, le cas échéant, être appréciée au regard des critères posés à l'article 3, paragraphe 2, de la directive 92/12 pour l'existence d'autres impositions indirectes poursuivant des finalités spécifiques. La juridiction de renvoi se demande, en outre, si une telle taxe peut être qualifiée d'« autre imposition indirecte » au sens de l'article 3, paragraphe 2, de la directive 92/12, et s'interroge, enfin, sur les modalités de remboursement d'une telle taxe dans le cas où seules certaines finalités poursuivies par la taxe en cause pouvaient être qualifiées de spécifiques, au sens de cette même disposition.

Tout d'abord, la Cour répond que l'article 3, paragraphe 2, de la directive 92/12, doit être interprété en ce sens que l'instauration d'une autre imposition indirecte frappant l'électricité n'est pas conditionnée à la mise en œuvre d'une accise harmonisée et qu'une taxe telle que celle en cause au principal ne constituant pas une telle accise, sa conformité aux directives 92/12 et 2003/96 doit être appréciée au regard des conditions posées à l'article 3, paragraphe 2, de la directive 92/12 pour l'existence d'autres impositions indirectes poursuivant des finalités spécifiques.

De plus, l'article 3, paragraphe 2, de la directive 92/12 doit être interprété en ce sens qu'une taxe telle que celle en cause au principal peut être qualifiée d'« autre imposition indirecte », eu égard à sa finalité environnementale, qui vise le financement des

surcoûts liés à l'obligation d'achat d'énergie verte, à l'exclusion de ses finalités de cohésion territoriale et sociale, telles que la péréquation tarifaire géographique et la réduction de prix de l'électricité pour les ménages en situation de précarité, et de ses finalités purement administratives, notamment, le financement des coûts inhérents au fonctionnement administratif d'autorités ou d'institutions publiques telles que le médiateur national de l'énergie et la Caisse des dépôts et consignations, sous réserve de la vérification, par la juridiction de renvoi, du respect des règles de taxation applicables pour les besoins des accises.

Pour en arriver à cette conclusion, la Cour rappelle que l'article 3, paragraphe 2, de la directive 92/12 permet aux États membres d'introduire ou de maintenir une imposition indirecte autre que l'accise instituée par cette directive si, d'une part, cette imposition poursuit une finalité spécifique et si, d'autre part, elle respecte les règles de taxation applicables pour les besoins des accises ou de la TVA pour la détermination de la base d'imposition, le calcul, l'exigibilité et le contrôle de l'impôt.

Elle observe également que cette disposition ne requiert pas des États membres le respect de toutes les règles relatives aux accises ou à la TVA en matière de détermination de la base imposable, de calcul, d'exigibilité et de contrôle de l'impôt. Il suffit, en effet, que les impositions indirectes poursuivant des finalités spécifiques soient conformes, sur ces points, à l'économie générale de l'une ou l'autre de ces techniques d'imposition, telles qu'elles sont organisées par la réglementation de l'Union.

En outre, s'agissant de la première de ces conditions, la Cour rappelle, à la lumière de sa jurisprudence, qu'une finalité spécifique, au sens de l'article 3, paragraphe 2, de la directive 92/12, est une finalité autre que purement budgétaire.

Enfin, la Cour affirme que le droit de l'Union s'interprète en ce sens que les contribuables concernés peuvent prétendre à un remboursement partiel d'une taxe telle que celle en cause au principal, à proportion de la part des recettes tirées de cette dernière affectée à des finalités non spécifiques, à condition que cette taxe n'ait pas été répercutée par ces contribuables sur leurs propres clients, ce qu'il incombe à la juridiction de renvoi de vérifier.





COUR DE JUSTICE  
DE L'UNION EUROPÉENNE

Direction de la recherche et documentation

Mai 2024