

ARRÊT DE LA COUR
DU 28 FÉVRIER 1984 ¹

Senta Einberger
contre Hauptzollamt Freiburg
(demande de décision préjudicielle,
formée par le Finanzgericht Baden-Württemberg)

«Taxe sur le chiffre d'affaires à l'importation —
Stupéfiants introduits en contrebande»

Affaire 294/82

Sommaire

Dispositions fiscales — Harmonisation des législations — Taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée — Taxe à l'importation — Application à des stupéfiants relevant du circuit illégal — Inadmissibilité — Répression pénale des infractions — Compétence des États membres

(Directives du Conseil 67/228, art. 2, et 77/388, art. 2)

Des importations illégales de stupéfiants dans la Communauté, qui ne peuvent donner lieu qu'à des mesures répressives, sont étrangères aux dispositions de la sixième directive 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). Dès lors, l'article 2 de cette directive doit être interprété en ce sens qu'aucune dette de taxe sur le chiffre d'affaires à l'importation ne prend naissance lors de l'importation illégale dans la Communauté de stupéfiants qui ne font pas partie du circuit économique strictement surveillé par les auto-

rités compétentes en vue d'être utilisés à des fins médicales et scientifiques. Cette interprétation vaut également pour l'article 2 de la deuxième directive sur l'harmonisation de la taxe sur la valeur ajoutée.

Cette constatation ne préjudicie en rien la compétence des États membres pour poursuivre les infractions à leur législation en matière de stupéfiants par des sanctions appropriées avec toutes les conséquences que celles-ci peuvent comporter, notamment dans le domaine pécuniaire.

Dans l'affaire 294/82,

ayant pour objet une demande adressée à la Cour, en application de l'article 177 du traité CEE, par le Finanzgericht Baden-Württemberg et visant à obtenir, dans le litige pendant devant cette juridiction entre

¹ — Langue de procédure l'allemand

SENTA EINBERGER, à Schallstadt-Wolfenweiler,

et

HAUPTZOLLAMT FREIBURG,

une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation de l'article 2, paragraphe 2, de la sixième directive 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 L 145, p.1),

LA COUR,

composée de MM. J. Mertens de Wilmars, président, T. Koopmans, K. Bahlmann et Y. Galmot, présidents de chambre, P. Pescatore, Mackenzie Stuart, A. O'Keefe, G. Bosco, O. Due, U. Everling et C. Kakouris, juges,

avocat général: M. G. F. Mancini

greffier: M. H. A. Rühl, administrateur principal

rend le présent

ARRÊT

En fait

L'ordonnance de renvoi, le déroulement de la procédure et les observations présentées en vertu de l'article 20 du statut de la Cour de justice CEE peuvent être résumés comme suit.

I — Faits et procédure

1. Par jugement passé en force de chose jugée, rendu par le Landgericht Freiburg le 27 juillet 1977, M^{lle} Senta

Einberger, partie requérante au principal, a été condamnée à une peine d'emprisonnement d'un an, avec sursis, pour infraction à la loi sur les stupéfiants («Betäubungsmittelgesetz»).

D'après les constatations du Landgericht, M^{lle} Einberger s'est rendue plusieurs fois entre le printemps et l'automne de 1974 à Bâle en Suisse, où elle a vendu aux époux Winiger un total de 280 grammes de morphine en lots séparés de 30 à 100 grammes, au prix de 150 à 170 francs suisses le gramme. La morphine aurait été introduite en fraude en République fédérale d'Allemagne, puis elle aurait été transportée en Suisse par la requérante.

Conformément à l'article 57, paragraphe 2, de la loi sur la douane («Zollgesetz»), le Hauptzollamt Freiburg, partie défenderesse au principal, a considéré que la requérante était débitrice des droits à l'importation relatifs aux quantités de stupéfiants puisqu'après la naissance de la dette douanière mais avant son extinction elle avait pris en charge les marchandises importées en fraude dont elle savait, ou aurait dû savoir, qu'il s'agissait de marchandises sous douane. Par conséquent, le Hauptzollamt, par avis de taxation du 19 janvier 1978, a réclamé à la requérante des droits à l'importation d'un montant de 10 960,30 DM (5 712 DM de droits de douane et 5 248,30 DM de taxe sur le chiffre d'affaires perçue à l'importation).

La réclamation introduite par la requérante au principal contre l'avis de taxation ayant été rejetée, elle a formé un recours devant le Finanzgericht Baden-Württemberg.

2. Se référant à l'arrêt de la Cour du 26 octobre 1982 (Einberger, affaire 240/81, Recueil p. 3699), le Finanzgericht Baden-Württemberg, Außensenate Freiburg, II^e chambre, a, par ordonnance du 29 octobre 1982, invité la Cour à se prononcer sur la question suivante:

«La perception de la taxe sur le chiffre d'affaires à l'importation de stupéfiants est-elle compatible avec l'article 2, deuxième chiffre, de la sixième directive du Conseil des Communautés européennes du 17 mai 1977 en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires (système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme) (JO L 145 du 13. 5. 1977, p. 1 et suiv.), dès lors que les États membres ne sont pas habilités à percevoir des droits de douane?»

3. Dans les motifs de l'ordonnance de renvoi, le Finanzgericht rappelle que dans l'arrêt du 26 octobre 1982 précité, la Cour a dit pour droit qu'il ne peut pas être perçu de droit de douane sur les importations de morphine. Il observe que pour l'essentiel, les arguments qui vont à l'encontre de l'admissibilité de la perception de taxes sur le chiffre d'affaires à l'importation sont les mêmes que pour la perception de droits de douane, à savoir que la morphine ne pouvait pas, par exemple, être commercialisée librement ou légalement.

4. L'ordonnance de renvoi a été inscrite au registre de la Cour le 17 novembre 1982.

Conformément à l'article 20 du protocole sur le statut de la Cour CEE, des observations écrites ont été déposées par le gouvernement allemand, représenté par M. Martin Seidel et M. Ernst Röder, en qualité d'agents, par le gouvernement français, représenté par M. Jean-Paul Costes, en qualité d'agent, et par la Commission des Communautés européennes, représentée par son conseiller juridique M. Rolf Wägenbaur, en qualité d'agent.

Sur rapport du juge rapporteur, l'avocat général entendu, la Cour a décidé d'ouvrir la procédure orale.

II — Observations écrites déposées devant la Cour

Le *gouvernement allemand* observe d'abord que les importations de stupéfiants se sont produites avant ou pendant l'automne 1974 et que, en conséquence, le texte applicable en l'espèce ne serait pas la sixième directive du Conseil du 17 mai 1977, concernant le système commun de taxe sur la valeur ajoutée (assiette uniforme), mais la deuxième directive du Conseil du 11 avril 1967 concernant la structure et les modalités d'application du système commun de la taxe sur la valeur ajoutée (JO 1967, p. 1303), dont l'effet n'aurait cessé qu'à partir de la mise en application de la sixième directive. Le gouvernement allemand estime donc que ce serait sur la deuxième directive qu'il conviendrait de se fonder pour répondre à la question préjudicielle.

Il propose à la Cour d'y répondre en ce sens que la perception d'une taxe sur le chiffre d'affaires à l'importation de stupéfiants doit être compatible avec l'article 2, lettre b), de la deuxième directive, parce que cette disposition porterait sur l'ensemble des importations, licites ou non, ce qui serait confirmé par le texte de l'article 7 de la même directive. Seulement cette interprétation correspondrait à l'esprit et aux objectifs du système commun de taxe sur la valeur ajoutée, qui viserait entre autres, selon l'intention du Conseil, à :

- appliquer un impôt général sur la consommation,
- garantir que toutes les marchandises supportent la même charge indépendamment de leur origine et du circuit de distribution,

— permettre, en vue d'obtenir une neutralité concurrentielle dans les échanges commerciaux internationaux une compensation exacte à la frontière en matière de taxe sur le chiffre d'affaires et

— mettre en œuvre le principe de l'État de destination mondialement appliqué en matière d'impôts indirects.

Compte tenu de l'objectif de neutralité concurrentielle dudit système à l'égard des marchandises nationales et importées, la taxe sur le chiffre d'affaires à l'importation devrait correspondre à la taxe frappant les fournitures intérieures du même genre. Eu égard aux termes clairs des dispositions de la directive (voir, d'une part, l'article 2 b) en liaison avec l'article 7, et, d'autre part, l'article 2 a) en liaison avec l'article 5), les transactions illicites ne pourraient échapper à l'impôt sur le chiffre d'affaires que sur la base d'une disposition expresse d'exemption. Cependant, il n'existerait aucune disposition de ce genre (voir l'article 10 de la directive).

De l'avis du gouvernement allemand, l'absence d'une telle disposition d'exemption pour les transactions interdites ne constituerait pas une carence provenant d'une omission du Conseil, mais découlerait du principe de l'équité fiscale qui interdirait de traiter plus favorablement, fiscalement, les actes illicites que les actes licites. L'application de dispositions pénales ne suffirait pas pour combattre «l'économie de l'ombre», d'autant plus que ce serait parfois une personne autre que le responsable pénal qui bénéficierait de l'activité illicite. En outre, la pénalisation serait impossible dans certains cas de sorte que l'avantage concurrentiel lié à l'exemption fiscale subsisterait. Le principe selon lequel un acte illégal ne saurait être fiscalement favorisé envers l'acte légal, serait exprimé, en droit fiscal alle-

mand, dans l'article 40 de l'Abgabenordnung (réglementation fiscale) du 16 mars 1976 disposant que

«en matière d'imposition, le fait qu'un acte relevant en tout ou en partie d'une loi fiscale enfreigne une obligation ou une interdiction légale ou soit contraire aux bonnes mœurs est dénué de pertinence.»

Ce serait d'autant plus vrai, du point de vue de la pratique fiscale, que l'administration ne serait pas du tout en mesure de vérifier la légalité d'un acte pertinent. Le gouvernement allemand souligne, par ailleurs, que le cinquième considérant de la première directive prévoirait «qu'un système de taxe sur la valeur ajoutée atteint la plus grande simplicité et la plus grande neutralité lorsque la taxe est perçue d'une manière aussi générale que possible...»; c'était pour cela que le quatrième considérant de la deuxième directive prévoirait que pour pouvoir appliquer le système de façon simple et neutre et maintenir le taux normal de la taxe dans des limites raisonnables, il est «nécessaire de limiter les régimes particuliers et les mesures d'exception».

Par ailleurs, le gouvernement allemand renvoie au fait que l'article 7 de la directive prend pour critère l'entrée des marchandises dans un État membre sans prendre en considération leur sort ultérieur.

Il fait également valoir que cette interprétation ne pourrait être écartée du seul fait que, conformément à la jurisprudence de la Cour, des droits de douane ne peuvent pas être exigés à l'importation de stupéfiants. En effet, alors que les droits de douane auraient pour objectif essentiel, la protection à l'encontre des importations en provenance de pays tiers, l'impôt sur le chiffre d'affaires serait caractérisé par des intérêts fiscaux et par les principes de l'égalité et de la neutralité concurrentielle. L'obligation de payer

la taxe sur le chiffre d'affaires pourrait toujours naître indépendamment d'une obligation douanière, même si l'article 7, paragraphe 2 de la deuxième directive permettrait de lier son exigibilité à celle des droits douaniers.

Essentiellement, la taxe sur le chiffre d'affaires relèverait d'un système différent de celui des droits de douane en raison de son rôle différent.

De l'avis du gouvernement allemand, l'article 2 b) de la deuxième directive tel qu'interprété par lui, c'est-à-dire en ce sens que l'ensemble des importations, licites et illicites, serait soumis à l'impôt sur le chiffre d'affaires, n'enfreindrait aucune disposition de droit communautaire, notamment pas l'article 95 du traité CEE, et serait fondé sur une base juridique suffisante (les articles 99 et suiv. du traité CEE).

Enfin, le gouvernement allemand fait valoir que, contrairement au domaine douanier, en matière fiscale, les États membres resteraient compétents pour taxer les importations de stupéfiants.

Subsidièrement, le gouvernement allemand soutient que la situation juridique ainsi décrite, serait restée inchangée quant au résultat avec l'entrée en vigueur de l'article 2, paragraphe 2, de la 6^e directive, dont la teneur correspondrait à l'article 2 b) de la deuxième directive, et qui soumettrait les importations à la taxe sur la valeur ajoutée. Son article 14 ne prévoirait pas plus d'exonération fiscale pour les importations de stupéfiants que la deuxième directive.

Donc, le gouvernement allemand conclut que la perception de la taxe sur le chiffre d'affaires à l'importation de stupéfiants serait compatible avec l'article 2, paragraphe 2, de la 6^e directive.

Le *gouvernement français* considère, au contraire, que le raisonnement suivi par la Cour dans les deux arrêts relatifs à la perception des droits de douane lors de

l'importation des stupéfiants (voir les arrêts du 26. 10. 1982, affaires 221/81 et 240/81) devrait être transposé au présent litige. En se référant donc à la position qu'il avait développée dans ces affaires et à ce que la Cour a dit pour droit qu'aucune dette douanière ne saurait naître en raison de l'importation d'un stupéfiant qui ne peut être commercialisé, il n'apparaît pas au gouvernement français qu'une solution différente puisse être retenue pour une dette fiscale.

Cela, pour trois raisons:

Premièrement, l'article 2, paragraphe 2, de la 6^e directive ne viserait manifestement que les importations de biens pouvant être commercialisés. Deuxièmement, son article 10, paragraphe 3, permettrait aux États membres de lier le fait générateur et l'exigibilité de la taxe sur la valeur ajoutée à ceux prévus pour les droits de douane et dès lors les considérations relatives à l'incertitude du fait générateur s'appliqueraient intégralement au cas d'espèce. Troisièmement, eu égard aux modalités de perception de la taxe sur la valeur ajoutée à l'importation et à la pratique suivie par les autorités françaises, ce serait donc un régime de totale exonération des dettes douanières et fiscales applicables aux stupéfiants clandestinement importés qui devrait être consacré.

Le gouvernement français est d'avis que, bien qu'aucune disposition ne l'affirme explicitement, il ressortirait de l'analyse des dispositions contenues dans la 6^e directive et notamment de ses articles 5, 7, 9 et 10 que seules les livraisons de biens, les prestations de services et les importations de biens qui ne sont pas interdites pour des raisons d'ordre public

pourraient être soumises à la perception de la taxe sur la valeur ajoutée.

De plus, le gouvernement français invoque les difficultés d'établir le fait générateur lorsque les stupéfiants ne sont pas saisis au moment de l'importation mais ont été écoulés, voire consommés. Si une dette fiscale pouvait se constituer dans cette hypothèse, elle naîtrait seulement au hasard du succès des enquêtes et des contrôles. Et le gouvernement français rappelle à cet égard que la Cour aurait décidé dans l'affaire 240/81 qu'il serait injustifié de faire une distinction, en matière douanière, entre les stupéfiants non découverts et ceux qui sont détruits sous le contrôle des autorités compétentes, «étant donné que si une telle distinction était faite, l'application de droits de douane dépendrait du hasard de la découverte» (attendu 15).

Le gouvernement français fait remarquer, en outre, qu'une exonération de la taxe sur les chiffres d'affaires à l'importation ne préjugerait en rien la prérogative des États membres de poursuivre les auteurs des infractions commises et ne saurait faire échec à son application à l'intérieur du pays aux opérations portant sur des stupéfiants importés illicitement et affectés par la suite à des usages licites.

Enfin, le gouvernement français rappelle que dans l'affaire 240/81 la Cour aurait limité la portée de son arrêt aux seules importations illégales de stupéfiants. Il propose en conséquence à la Cour de dire pour droit que l'importation de stupéfiants autres que ceux devant être destinés à des usages médicaux ou scientifiques autorisés par les États membres, ne pourrait donner lieu à une perception de la taxe sur le chiffre d'affaires.

La *Commission des Communautés européennes* fait valoir qu'à son avis, la question posée serait directement liée à l'affaire 240/81 et aux constatations que la Cour y a faites. Il y aurait donc lieu de considérer notamment que la nocivité de stupéfiants tels que la morphine, l'héroïne et la cocaïne serait reconnue d'une manière générale et que leur importation et commercialisation seraient pour cette raison interdites dans tous les États membres, conformément à la convention unique sur les stupéfiants de 1961, à la seule exception d'un commerce strictement contrôlé et limité qui en permet l'utilisation légale à des fins pharmaceutiques et médicales.

La Commission considère d'abord que, selon l'article 2, paragraphe 2, de la 6^e directive, les «importations de biens» seraient soumises à la taxe sur la valeur ajoutée et qu'il serait à cet égard sans importance de savoir si le fait générateur de la taxe est imputable à l'assujéti. Il y aurait «importation» d'un bien dès lors que ce bien serait introduit à l'intérieur du pays au sens de l'article 3. Selon l'article 10, paragraphe 3, le fait générateur aurait lieu, et la taxe deviendrait exigible à l'importation dès l'instant où un bien est introduit à l'intérieur du pays.

Cependant, la Commission estime qu'on ne pourrait en déduire que les importations illégales seraient soumises à la taxe sur le chiffre d'affaires à l'importation. Elle rappelle que la 6^e directive serait fondée sur les articles 99 et 100 du traité CEE et aurait dès lors pour objectif l'harmonisation ou le rapprochement des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires «dans l'intérêt du marché commun», objectif qui impliquerait une référence aux buts poursuivis par la Communauté, énoncés à l'article 2 du traité CEE, et à l'action de la Communauté, visant entre autres, aux termes de l'article 3, lettre h), «le rapprochement des législations nationales

dans la mesure nécessaire au fonctionnement du marché commun». Les importations de produits stupéfiants dans la Communauté, qui ne peuvent donner lieu qu'à des mesures répressives, seraient tout à fait étrangères à ces buts et à ces lignes de conduite, comme la Cour l'aurait constaté dans l'affaire 240/81.

Selon la Commission, les considérants de la 6^e directive confirmeraient que le système de la taxe sur la valeur ajoutée aurait pour objet de permettre de poursuivre

«la libération effective de la circulation des personnes, des biens, des services, des capitaux et l'interpénétration des économies» (troisième considérant) «pour que soit réalisé à terme un marché commun comportant une saine concurrence et ayant des caractéristiques analogues à celles d'un véritable marché intérieur» (quatrième considérant).

Les considérants des première et deuxième directives relatives à la taxe sur la valeur ajoutée seraient dans la même ligne. Il s'ensuivrait que l'importation illégale de drogues serait étrangère à la libre circulation des biens, à l'interpénétration des économies et à la réalisation d'un véritable marché intérieur, dès lors qu'elle aboutit normalement à la saisie de la marchandise et qu'un commerce légal (exception faite des cas officiellement admis) ne serait pas possible. Il en résulterait que l'importation illégale de stupéfiants ne faisant pas l'objet d'une commercialisation en vue de l'utilisation à des fins médicales ou scientifiques ne donnerait pas naissance à une dette au titre de la taxe sur le chiffre d'affaires à l'importation.

La Commission fait remarquer, enfin, que dans le domaine des taxes sur le chiffre d'affaires et contrairement à celui des droits de douane la Communauté n'aurait, certes, qu'une compétence d'harmonisation limitée à une action

conforme à «l'intérêt du marché commun» ou à son fonctionnement, ce qui permettrait de considérer que la question de savoir si l'importation illégale des stupéfiants doit donner lieu à la perception d'une taxe sur la valeur ajoutée serait sans rapport avec le fonctionnement du marché commun et que les importations illégales de stupéfiants ne seraient absolument pas visées par la 6^e directive de sorte que les États membres demeureraient compétents pour régler cette matière. La Commission oppose, toutefois, qu'une telle interprétation des dispositions applicables de la directive méconnaîtrait le caractère exhaustif de la 6^e directive.

III — Réponse à la question posée par la Cour

La Cour a invité la Commission à fournir une description des dispositions législatives et réglementaires et des pratiques douanières régissant, dans chacun des

États membres, la naissance d'une dette concernant la taxe sur le chiffre d'affaires à l'importation et à la commercialisation illégale de stupéfiants, ainsi que des dispositions nationales de droit fiscal se référant directement à la naissance d'une dette fiscale. La Commission a soumis à la Cour, le 21 juillet 1983 un tableau relatif à la situation juridique dans les États membres.

IV — Procédure orale

A l'audience du 27 septembre 1983, la requérante, représentée par M^e R. Endriss, avocat, ainsi que le gouvernement allemand, représenté par M. Ernst Röder, en qualité d'agent, et la Commission, représentée par M. R. Wägenbauer en qualité d'agent, ont été entendus en leurs observations orales.

L'avocat général a présenté ses conclusions à l'audience du 22 novembre 1983.

En droit

- 1 Par ordonnance du 29 octobre 1982, parvenue à la Cour le 17 novembre 1982, le Finanzgericht de Baden-Württemberg a posé, en vertu de l'article 177 du traité CEE, une question préjudicielle relative à l'application de la taxe sur le chiffre d'affaires à l'importation aux stupéfiants importés en contrebande.
- 2 Le litige au principal concerne la détermination de la taxe sur le chiffre d'affaires à l'importation applicable à des quantités de morphine qui, après avoir été importées de façon illégale en République fédérale d'Allemagne, ont été vendues en Suisse, en infraction à la loi allemande sur les stupéfiants («Betäubungsmittelgesetz»), par la requérante au principal. Celle-ci a été condamnée pour ces faits par une juridiction pénale allemande à une année d'emprisonnement avec sursis.

- 3 Le Finanzgericht s'est posé le problème de savoir si la morphine est passible de taxe sur le chiffre d'affaires d'après le droit communautaire. Il rappelle à cet égard que la Cour a dit dans son arrêt du 26 octobre 1982 (Einberger, affaire 240/81, Recueil p. 3699), que l'instauration du tarif douanier commun ne laisse plus compétence à un État membre pour appliquer des droits de douane aux stupéfiants importés en contrebande, soit détruits dès leur découverte, soit transportés en dehors du territoire douanier avant leur découverte, tout en laissant à cet État membre pleine liberté de poursuivre les infractions commises par les voies du droit pénal.
- 4 Le Finanzgericht a renvoyé, en ce qui concerne les faits de l'espèce, à ses constatations dans l'affaire 240/81, selon lesquelles la morphine n'est pas fabriquée en République fédérale d'Allemagne et que la quantité de ce produit vendue par la requérante au principal avait été introduite en contrebande sur le territoire allemand pour être réexportée de façon illégale vers un pays tiers. En se référant à l'arrêt précité de la Cour, le Finanzgericht s'est demandé si l'interdiction absolue d'importation et de commercialisation des stupéfiants qui fait obstacle à l'application de droits de douane, n'exclut pas également l'admissibilité de la perception de taxes sur le chiffre d'affaires à l'importation.
- 5 Sur la base de ces considérations, la juridiction nationale a posé la question préjudicielle suivante:

«La perception de la taxe sur le chiffre d'affaires à l'importation de stupéfiants est-elle compatible avec l'article 2, deuxième chiffre, de la sixième directive du Conseil des Communautés européennes du 17 mai 1977 en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires (système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme) (JO L 145 du 13. 5. 1977, p. 1 et suiv.), dès lors que les États membres ne sont pas habilités à percevoir des droits de douane?»
- 6 D'abord, il convient d'observer que le Finanzgericht pose la question préjudicielle en se référant à la sixième directive, alors qu'il résulte du dossier que les importations de stupéfiants sur lesquelles le tribunal doit se prononcer se sont produites en 1974, c'est-à-dire avant l'entrée en vigueur de cette directive, donc sous l'empire de la deuxième directive (JO 1967, p. 1303). Toutefois, il apparaît qu'il n'y a pas de différence entre les deux directives en ce qui concerne l'élément essentiel en cause en l'espèce, ni dans le libellé des dispositions pertinentes, ni dans leur contexte; en conséquence, l'interpréta-

tion que la Cour doit donner de l'article 2, deuxième chiffre de la sixième directive est également valable pour l'article 2, lettre b), de la deuxième directive.

7 L'article 2 de la sixième directive cite, en tant que champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée:

«1. les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti agissant en tant que tel;

2. les importations de biens.»

8 Dans ce cadre, il y a lieu de constater que la sixième directive contient une série de dispositions spécifiques pour l'ensemble des importations, à savoir tant l'importation dans la Communauté de biens en provenance des pays tiers que l'importation de biens en provenance d'un autre État membre, dispositions qui se trouvent notamment dans les articles 3, 7, 10, paragraphe 3, 11 B, 14, 17 et 23 de cette directive.

9 Il en résulte qu'il y a lieu de distinguer entre les opérations respectivement visées au chiffre 1 et au chiffre 2 de l'article 2 qui trouvent leur origine dans des faits économiques et juridiques différents.

10 C'est donc à juste titre que la juridiction de renvoi a posé la question préjudicielle exclusivement par rapport à l'article 2, deuxième chiffre, c'est-à-dire par rapport à l'importation, et plus précisément à l'importation en provenance de pays tiers, comme il résulte de l'ordonnance de renvoi. Par ailleurs, la question préjudicielle ne concerne pas l'importation des produits illégaux en général, mais uniquement l'importation illégale des stupéfiants.

11 Dans ce cadre la question se pose de savoir si, à défaut de dispositions expresses de la directive sur ce point, l'importation illégale de stupéfiants constitue ou non une opération imposable ou si la directive doit être interprétée comme laissant aux États membres la faculté d'en décider.

- 12 Il y a lieu, tout d'abord, de constater que la directive ne saurait être interprétée comme laissant cette question en dehors de son champ d'application avec la conséquence qu'il appartiendrait aux États membres d'en décider chacun en ce qui le concerne. Pareille interprétation serait inconciliable avec le but poursuivi par la directive qui vise à une harmonisation étendue dans ce domaine et notamment en ce qui concerne la base d'imposition en matière de taxe sur la valeur ajoutée.
- 13 Cela étant acquis, il résulte également du contexte et des objectifs de la sixième directive que celle-ci s'oppose à la soumission à la TVA des stupéfiants à l'occasion de leur importation illégale dans la Communauté. Cette conclusion s'impose, compte tenu de la jurisprudence de la Cour excluant la perception des droits de douane dans ce même cas, en raison de la circonstance que la situation juridique, en l'occurrence le fait générateur de l'impôt, est essentiellement la même dans les deux cas.
- 14 En ce qui concerne la non-perception des droits de douane lors de l'importation illégale de stupéfiants, il y a lieu de renvoyer à la jurisprudence de la Cour selon laquelle, lors de l'importation dans la Communauté de stupéfiants qui ne font pas partie du circuit économique strictement surveillé en vue d'être utilisés à des fins médicales et scientifiques, aucune dette douanière ne prend naissance (voir arrêt du 5. 2. 1981, Horvath, affaire 50/80, Recueil p. 385, ainsi que les arrêts du 26. 10. 1982, Wolf, affaire 221/81, Recueil p. 3681 et Einberger, affaire 240/81, Recueil p. 3699).
- 15 La Cour a constaté que les stupéfiants qui ne se trouvent pas dans un circuit strictement surveillé par les autorités compétentes en vue d'être utilisés à des fins médicales et scientifiques, relèvent, par définition, d'une interdiction totale d'importation et de commercialisation dans la Communauté et que, pour cette raison, ces stupéfiants ne sont pas passibles d'un droit de douane lorsqu'ils restent dans le circuit illégal, qu'ils soient découverts et détruits ou qu'ils échappent à la vigilance des autorités.
- 16 Ce raisonnement ne peut pas se limiter à la perception des droits de douane à l'importation mais est également valable pour la perception de la taxe sur le chiffre d'affaires à l'importation.
- 17 A cet égard, il convient de souligner que le but des directives concernant l'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le

chiffre d'affaires est d'établir un système commun de taxe sur la valeur ajoutée et notamment une assiette uniforme au plan communautaire, tout comme le tarif douanier commun établit un régime communautaire pour les droits de douane.

- 18 En effet, les deux taxes présentent des traits essentiels comparables en ce qu'elles prennent naissance du fait de l'importation dans la Communauté et de l'introduction consécutive dans le circuit économique des États membres et qu'elles constituent chacune un élément du prix de vente calculé de manière similaire par les opérateurs économiques successifs. Ce parallélisme est confirmé par le fait que l'article 10, paragraphe 3, de la sixième directive a autorisé les États membres à lier le fait générateur et l'exigibilité de la taxe sur le chiffre d'affaires à l'importation à ceux des droits de douane.
- 19 Par ailleurs, dans la présente matière, il s'agit aussi bien à l'égard de l'une que de l'autre taxe, de marchandises dont l'introduction dans le circuit économique et commercial de la Communauté est par définition absolument exclue.
- 20 Il en résulte que — ainsi que la Cour l'a déjà constaté par rapport aux droits de douane à l'importation — des importations illégales de stupéfiants dans la Communauté, qui ne peuvent donner lieu qu'à des mesures répressives, sont tout à fait étrangères aux dispositions de la sixième directive concernant la définition de l'assiette et par voie de conséquence à la naissance d'une dette fiscale en matière de taxe sur le chiffre d'affaires.
- 21 Cette constatation ne préjudicie en rien la compétence des États membres pour poursuivre les infractions à leur législation en matière de stupéfiants par des sanctions appropriées avec toutes les conséquences que celles-ci peuvent comporter, notamment dans le domaine pécuniaire.
- 22 Il y a donc lieu de répondre à la question posée que l'article 2 de la sixième directive doit être interprété en ce sens qu'aucune dette de taxe sur le chiffre d'affaires à l'importation ne prend naissance lors de l'importation illégale dans la Communauté de stupéfiants qui ne font pas partie du circuit économique strictement surveillé par les autorités compétentes en vue d'être utilisés à des fins médicales et scientifiques. Cette interprétation vaut également pour l'article 2 de la deuxième directive.

Sur les dépens

- 23 Les frais exposés par le gouvernement allemand, le gouvernement français et la Commission des Communautés européennes, qui ont soumis des observations à la Cour, ne peuvent faire l'objet de remboursement. La procédure revêtant à l'égard des parties au principal le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction nationale, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens.

Par ces motifs,

LA COUR,

statuant sur la question à elle soumise par le Finanzgericht Baden-Württemberg, par ordonnance du 29 octobre 1982, dit pour droit:

L'article 2 de la sixième directive 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 L 145, p. 1) doit être interprété en ce sens qu'aucune dette de taxe sur le chiffre d'affaires à l'importation ne prend naissance lors de l'importation illégale dans la Communauté de stupéfiants qui ne font pas partie du circuit économique strictement surveillé par les autorités compétentes en vue d'être utilisés à des fins médicales et scientifiques. Cette interprétation vaut également pour l'article 2 de la deuxième directive sur l'harmonisation de la taxe sur la valeur ajoutée.

	Mertens de Wilmars	Koopmans	Bahlmann
Galmot	Pescatore	Mackenzie Stuart	O'Keeffe
Bosco	Due	Everling	Kakouris

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 28 février 1984.

Le greffier

P. Heim

Le président

J. Mertens de Wilmars