

|

61999J0371

Arrêt de la Cour (cinquième chambre) du 11 juillet 2002. - Liberexim BV contre Staatssecretaris van Financiën. - Demande de décision préjudicielle: Hoge Raad - Pays-Bas. - Sixième directive TVA - Importation par sortie d'un régime douanier - Transport par route sous le régime TIR ou le régime de transit communautaire externe - Changement de tracteur - Déchargement de la remorque avec destruction des scellés - Soustraction à la surveillance douanière. - Affaire C-371/99.

Recueil de jurisprudence 2002 page I-06227

Sommaire

Parties

Motifs de l'arrêt

Décisions sur les dépenses

Dispositif

Mots clés

Dispositions fiscales - Harmonisation des législations - Taxes sur le chiffre d'affaires - Système commun de taxe sur la valeur ajoutée - Opérations imposables - Importation de biens - Bien entré dans la Communauté sous un régime douanier particulier visé à l'article 7, paragraphe 3, de la sixième directive - Sortie de ce régime suite à plusieurs actes irréguliers accomplis sur le territoire d'États membres différents - Lieu de «sortie» - Localisation par le premier acte de soustraction à la surveillance douanière - Notion de soustraction

directive du Conseil 77/388, art. 7, § 3)

Sommaire

§§L'article 7, paragraphe 3, de la sixième directive 77/388 en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, telle que modifiée par la directive 92/111 modifiant la directive 77/388 et portant mesures de simplification en matière de taxe sur la valeur ajoutée, prévoit que l'importation d'un bien, en tant qu'opération assujettie à la taxe sur la valeur ajoutée, est effectuée, s'agissant d'un bien entré dans la Communauté sous un des régimes douaniers particuliers visés à cette disposition, dans l'État membre sur le territoire duquel le bien sort de ce régime.

Lorsque certaines marchandises, transportées par route sous le régime douanier de transit communautaire externe, sont introduites sur le marché communautaire à la suite de l'accomplissement de plusieurs infractions ou irrégularités commises successivement sur le

territoire d'États membres différents, afin de déterminer le lieu et le moment où ces marchandises sortent dudit régime au sens de la disposition précitée, et en l'absence d'une disposition ad hoc du règlement n° 2726/90 relatif au transit communautaire, il y a lieu de se référer à l'article 2, paragraphe 1, du règlement n° 2144/87 relatif à la naissance de la dette douanière et, notamment, aux passages sous c) et d) de cette disposition.

En effet, le lieu où se produit la sortie dudit régime douanier visé à l'article 7, paragraphe 3, de la sixième directive correspond non seulement au lieu où la dette fiscale prend naissance aux termes de cette même directive, mais aussi à celui où la dette douanière naît. Toutefois, l'article 2, paragraphe 1, sous c) et d), du règlement n° 2144/87 ne détermine pas, en cas d'accomplissement, sur le territoire d'États membres différents, de plusieurs irrégularités pouvant entrer dans son champ d'application, laquelle de ces irrégularités doit être prise en compte pour déterminer le moment et le lieu où la dette douanière prend naissance. À cet égard, le fait que des marchandises ont été placées sous le régime de transit communautaire externe implique que lesdites marchandises doivent être soumises, dès le début des opérations sur le territoire de la Communauté et jusqu'au recouvrement des droits à l'importation dus à la suite de la sortie de ce régime, à une surveillance douanière.

Or, si le premier acte posé en méconnaissance du régime de transit communautaire externe n'entraîne pas forcément la sortie des marchandises dudit régime, une irrégularité devant être qualifiée de soustraction à la surveillance douanière a toujours pour conséquence la naissance de la dette douanière et, donc, la sortie des marchandises du régime douanier en cause. Par conséquent, la sortie dudit régime au sens de la disposition précitée de la sixième directive a lieu sur le territoire de l'État membre où est accompli le premier acte qui peut être qualifié de soustraction à la surveillance douanière.

Doit être considéré comme une soustraction à la surveillance douanière tout acte ou omission qui a pour résultat d'empêcher, ne serait-ce que momentanément, l'autorité douanière compétente d'accéder à une marchandise sous surveillance douanière et d'effectuer les contrôles prévus par la réglementation douanière communautaire.

Une telle soustraction ne requiert pas l'existence d'un élément intentionnel, mais présuppose uniquement la réunion de conditions de nature objective.

(voir points 38, 43-45, 50-52, 57, 61, disp.1-2)

Parties

Dans l'affaire C-371/99,

ayant pour objet une demande adressée à la Cour, en application de l'article 234 CE, par le Hoge Raad der Nederlanden (Pays-Bas) et tendant à obtenir, dans le litige pendant devant cette juridiction entre

Liberexim BV

et

Staatssecretaris van Financiën,

une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation de l'article 7, paragraphe 3, de la 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 L 145, p. 1), telle que modifiée par la directive 92/111/CEE du

Conseil, du 14 décembre 1992, modifiant la directive 77/388 et portant mesures de simplification en matière de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 384, p. 47),

LA COUR

(cinquième chambre),

*composée de MM. P. Jann, président de chambre, D. A. O. Edward et A. La Pergola (rapporteur),
juges,*

avocat général: M. J. Mischo,

greffier: M. H. von Holstein, greffier adjoint,

considérant les observations écrites présentées:

- pour Liberexim BV, par MM. R. G. A. Tusveld et G. J. van Slooten, belastingadviseurs,

- pour le gouvernement néerlandais, par M. M. A. Fierstra, en qualité d'agent,

*- pour le gouvernement italien, par M. U. Leanza, en qualité d'agent, assisté de M. I. M. Braguglia,
avvocato dello Stato,*

*- pour la Commission des Communautés européennes, par M. J. C. Schieferer, en qualité d'agent,
assisté de Me J. Stuyck, avocat,*

vu le rapport d'audience,

*ayant entendu les observations orales du gouvernement néerlandais, représenté par Mme H. G.
Sevenster, en qualité d'agent, du gouvernement du Royaume-Uni, représenté par Mme R. Magrill,
en qualité d'agent, assistée de Mme M. Hall, barrister, et de la Commission, représentée par M. J.
C. Schieferer, assisté de Me J. Stuyck, à l'audience du 13 septembre 2001,*

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 27 novembre 2001,

rend le présent

Arrêt

Motifs de l'arrêt

*1 Par arrêt du 23 juin 1999, parvenu à la Cour le 4 octobre suivant, le Hoge Raad der
Nederlanden a posé, en vertu de l'article 234 CE, deux questions préjudicielles sur l'interprétation
de l'article 7, paragraphe 3, de la 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 L 145, p. 1), telle
que modifiée par la directive 92/111/CEE du Conseil, du 14 décembre 1992, modifiant la directive
77/388 et portant mesures de simplification en matière de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 384, p.
47, ci-après la «sixième directive»).*

2 Ces questions ont été soulevées dans le cadre d'un litige opposant la société Liberexim BV (ci-après «Liberexim») au Staatssecretaris van Financiën, au sujet de l'obligation à laquelle Liberexim a été soumise d'acquitter la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») en raison de l'importation irrégulière, aux Pays-Bas, de lots de lait en poudre.

La réglementation communautaire

Dispositions fiscales

3 En vertu de l'article 2, point 2, de la sixième directive, les importations de biens sont assujetties à la TVA.

4 Aux termes de l'article 7 de la sixième directive, intitulé «Importations»

«1. Est considérée comme `importation d'un bien':

a) l'entrée à l'intérieur de la Communauté d'un bien qui ne satisfait pas aux conditions prévues aux articles 9 et 10 du traité instituant la Communauté économique européenne

[...]

2. L'importation d'un bien est effectuée dans l'État membre sur le territoire duquel le bien se trouve au moment où il entre à l'intérieur de la Communauté.

3. Par dérogation au paragraphe 2, lorsqu'un bien visé au paragraphe 1 point a) est placé depuis son entrée à l'intérieur de la Communauté sous l'un des régimes visés à l'article 16 paragraphe 1 titre B points a), b), c) et d), sous un régime d'admission temporaire en exonération totale de droits à l'importation ou de transit externe, l'importation de ce bien est effectuée dans l'État membre sur le territoire duquel le bien sort de ces régimes.

[...]»

5 Aux termes de l'article 10, paragraphe 3, premier et deuxième alinéas, de la sixième directive:

«Le fait générateur a lieu et la taxe devient exigible au moment où l'importation du bien est effectuée. Lorsque des biens sont placés depuis leur entrée à l'intérieur de la Communauté sous l'un des régimes visés à l'article 7 paragraphe 3, le fait générateur et l'exigibilité de la taxe n'interviennent qu'au moment où les biens sortent de ces régimes.

Toutefois, lorsque les biens importés sont soumis à des droits de douane, à des prélèvements agricoles ou à des taxes d'effet équivalent établies dans le cadre d'une politique commune, le fait générateur a lieu et la taxe devient exigible au moment où interviennent le fait générateur et l'exigibilité de ces droits communautaires.»

Dispositions douanières

6 La convention douanière relative au transport international de marchandises sous le couvert de carnets TIR, conclue à Genève le 14 novembre 1975 (ci-après la «convention TIR»), a été approuvée au nom de la Communauté économique européenne par le règlement (CEE) n° 2112/78 du Conseil, du 25 juillet 1978 (JO L 252, p. 1). L'article 36 de la convention TIR dispose:

«Toute infraction aux dispositions de la présente convention exposera le contrevenant, dans le pays où l'infraction a été commise, aux sanctions prévues par la législation de ce pays.»

7 L'article 37 de la convention TIR prévoit que, «[l]orsqu'il n'est pas possible de déterminer le territoire sur lequel une irrégularité a été commise, elle est réputée avoir été commise sur le

territoire de la partie contractante où elle a été constatée».

8 L'article 11, paragraphe 1, du règlement (CEE) n_ 2726/90 du Conseil, du 17 septembre 1990, relatif au transit communautaire (JO L 262, p. 1), qui figure au chapitre 1, intitulé «Procédure», du titre V, intitulé «Transit communautaire externe», est libellé comme suit:

«Le principal obligé est tenu:

- a) de présenter les marchandises intactes et le document T1 au bureau de destination, dans le délai prescrit et en ayant respecté les mesures d'identification prises par les autorités compétentes;*
- b) de respecter les dispositions relatives au régime du transit communautaire;*
- c) au paiement des droits et autres impositions éventuellement exigibles à la suite d'une infraction ou d'une irrégularité commise au cours ou à l'occasion d'une opération de transit communautaire.»*

9 L'article 21, paragraphes 1 à 3, du même règlement dispose:

- «1. En cas de rupture du scellement au cours du transport pour une cause indépendante de la volonté du transporteur, celui-ci doit, dans les plus brefs délais, demander l'établissement d'un procès-verbal de constat aux autorités compétentes de l'État membre où se trouve le moyen de transport. L'autorité intervenante appose, si possible, de nouveaux scellés.*
- 2. En cas d'accident nécessitant le transbordement sur un autre moyen de transport, l'article 20 s'applique.*
- 3. En cas de péril imminent nécessitant le déchargement immédiat, partiel ou total, le transporteur peut prendre des mesures de son propre chef. Il en fait mention sur le document T1. Le paragraphe 1 est applicable dans ce cas.»*

10 L'article 22 du même règlement prévoit:

«1. Les marchandises et le document T1 doivent être présentés au bureau de destination.

2. [...]

3. L'opération de transit communautaire peut être terminée dans un bureau autre que celui prévu dans le document T1. Ce bureau devient alors le bureau de destination.

4. Lorsque les marchandises sont présentées au bureau de destination après l'expiration du délai prescrit par le bureau de départ et que le non-respect de ce délai est dû à des circonstances dûment justifiées à la satisfaction du bureau de destination et non imputables au transporteur ou au principal obligé, ce dernier est réputé avoir observé le délai prescrit.»

11 Aux termes de l'article 23 du règlement n_ 2726/90, «[l]opération de transit communautaire prend fin lorsque les marchandises et le document T1 correspondant sont présentés au bureau de destination».

12 L'article 34, paragraphe 1, de ce règlement, qui figure au chapitre 4, intitulé «Irrégularités», du titre V, dispose:

«Quand il est constaté qu'au cours ou à l'occasion d'une opération de transit communautaire une infraction ou une irrégularité a été commise dans un État membre déterminé, le recouvrement des droits et autres impositions éventuellement exigibles est poursuivi par cet État membre, conformément aux dispositions communautaires ou nationales, sans préjudice de l'exercice des actions pénales.»

13 L'article 34, paragraphes 2 et 3, du règlement n_ 2726/90 établit les critères permettant de déterminer l'État membre compétent pour poursuivre un tel recouvrement lorsqu'il n'est pas possible d'établir le lieu où l'infraction ou l'irrégularité a été commise.

14 L'article 2, paragraphe 1, sous c) et d), du règlement (CEE) n_ 2144/87 du Conseil, du 13 juillet 1987, relatif à la dette douanière (JO L 201, p. 15), qui figure à la partie A, intitulée «Dette douanière à l'importation», du titre I, intitulé «Naissance de la dette douanière», est libellé comme suit:

«Font naître une dette douanière à l'importation:

[...]

c) la soustraction d'une marchandise passible de droits à l'importation à la surveillance douanière qu'implique la mise en dépôt provisoire de cette marchandise ou son placement sous un régime douanier comportant une surveillance douanière;

d) l'inexécution d'une des obligations qu'entraîne pour une marchandise passible de droits à l'importation son séjour en dépôt provisoire ou l'utilisation du régime douanier sous lequel elle a été placée, ou l'inobservation d'une des conditions fixées pour le placement d'une marchandise sous ce régime, à moins qu'il ne soit établi que ces manquements sont restés sans conséquence réelle sur le fonctionnement correct du dépôt provisoire ou du régime douanier considéré».

15 Aux termes de l'article 3, sous c) et d), du règlement n_ 2144/87:

«Le moment où prend naissance la dette douanière à l'importation est réputé être:

[...]

c) dans les cas visés à l'article 2 paragraphe 1 point c), le moment où se produit la soustraction de la marchandise à la surveillance douanière;

d) dans les cas visés à l'article 2 paragraphe 1 point d), soit le moment où cesse d'être remplie l'obligation dont l'inexécution fait naître la dette douanière, soit le moment où la marchandise a été placée sous le régime douanier considéré lorsqu'il apparaît a posteriori que l'une des conditions fixées pour le placement de ladite marchandise sous ce régime n'était pas réellement satisfaite».

Le litige au principal et les questions préjudicielles

16 Durant les mois d'octobre et de novembre 1993, des lots de lait en poudre provenant de Lituanie ont été acheminés aux Pays-Bas. À deux reprises, le transport de ces lots a été effectué au départ de la Lituanie sous le couvert de carnets TIR visés à l'article 3, sous b), de la convention TIR (ci-après les «carnets TIR»). À sept reprises, il l'a été au départ de la frontière du territoire douanier de la Communauté sous le couvert de documents T1 visés à l'article 15 du règlement n_ 2726/90 (ci-après les «documents T1»).

17 Lesdits lots ont été chargés en Lituanie sur des moyens de transport composés d'un tracteur et d'une semi-remorque immatriculés dans ce pays. Les lots transportés sous le couvert des carnets TIR ont été introduits sur le territoire douanier communautaire en Allemagne conformément aux

formalités prescrites à cet effet et ont continué d'être acheminés à ce titre. Après avoir été chargés sur lesdits moyens de transport, les autres lots ont été acheminés par ferry vers le territoire douanier de la Communauté en vue d'être introduits en Allemagne sous contrôle douanier après leur arrivée. Ces derniers lots ont fait l'objet d'une déclaration de mise sous régime de transit communautaire externe par un expéditeur en douane établi dans le port d'arrivée.

18 Conformément aux dispositions applicables, les plaques d'immatriculation du tracteur et de la semi-remorque ont été mentionnées sur les carnets TIR et sur les documents T1.

19 Les carnets TIR et les documents T1 indiquaient que les lots de lait en poudre devaient être livrés au Portugal. Néanmoins, ces marchandises ont été transportées sur un terrain situé en Allemagne, près de la frontière avec les Pays-Bas, où la semi-remorque a été détachée du tracteur initial et attachée à un tracteur pourvu d'une immatriculation néerlandaise, sans que les autorités douanières en soient informées.

20 Les marchandises ont été ultérieurement acheminées sur le territoire néerlandais. Elles n'ont été présentées, accompagnées des carnets TIR ou des documents T1 y afférents, ni aux bureaux de destination visés par ces carnets et ces documents, comme le prévoit l'article 22, paragraphe 1, du règlement n° 2726/90, ni à un bureau de destination situé aux Pays-Bas.

21 Après avoir été vendues à Liberexim, puis revendues par celle-ci à une société tierce néerlandaise, les marchandises ont été transportées pour le compte de cette dernière société dans des installations de stockage situées aux Pays-Bas.

22 Considérant que l'article 18, paragraphe 1, sous c), de la Wet op de omzetbelasting 1968 (loi de 1968 relative à la taxe sur le chiffre d'affaires) était applicable parce que les lots de lait en poudre étaient sortis d'un régime douanier aux Pays-Bas, l'Inspecteur van de Belastingdienst/Douanedistrict Arnhem (contrôleur en matière fiscale et douanière, Pays-Bas) a, par lettre du 26 janvier 1996, invité Liberexim à verser un montant de 70 676,10 NLG au titre de la TVA.

23 La réclamation formée auprès de cette autorité par Liberexim ayant été rejetée, celle-ci a introduit un recours devant le Gerechtshof te Arnhem.

24 Par arrêt du 18 mars 1998, cette juridiction a rejeté le recours de Liberexim. Le Gerechtshof a considéré, d'une part, que, en vertu de l'article 18 de la Wet op de omzetbelasting 1968, le fait générateur que constitue une importation de marchandises se produit notamment lorsque les marchandises sont sorties d'un régime douanier aux Pays-Bas et, d'autre part, que les marchandises en cause au principal étaient sorties du régime de transit communautaire externe aux Pays-Bas et non en Allemagne, comme l'avait soutenu Liberexim.

25 Liberexim a introduit un pourvoi en cassation devant le Hoge Raad der Nederlanden. Elle a fait valoir que la TVA était devenue exigible en Allemagne parce qu'il aurait été envisagé dès l'origine d'acheminer les marchandises vers une destination autre que celle visée dans les carnets TIR et les documents T1. Dès lors, les conditions du régime de transit communautaire externe n'auraient pas été respectées.

26 Dans ces conditions, le Hoge Raad der Nederlanden a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) Que faut-il entendre par `sortir' du régime de transit communautaire externe au sens de l'article 7, paragraphe 3, de la sixième directive, si cette sortie ne s'effectue pas de façon régulière, c'est-à-dire si elle est réalisée autrement que par une déclaration de mise en libre pratique:

a) s'agit-il du premier acte posé à l'égard des marchandises en méconnaissance d'une quelconque disposition liée à ce régime et convient-il d'accorder de l'importance au fait que cet acte est lié à l'intention de mettre ces marchandises en circulation dans la Communauté sans respecter cette disposition, notamment en accomplissant ledit acte; ou

b) la sortie a-t-elle lieu (uniquement) lorsque les marchandises - après rupture des scellés le cas échéant - sont déchargées du moyen de transport sans respecter l'obligation de présenter les marchandises et le document auprès du bureau de destination, au sens de l'article 22, paragraphe 1, du règlement [n_ 2726/90] relatif au transit communautaire, et convient-il d'accorder de l'importance au fait que cet acte est lié à l'intention de mettre les marchandises en circulation dans la Communauté sans respecter les dispositions communautaires, notamment en accomplissant cet acte; ou

c) faut-il entendre par `sortie' l'ensemble des actes qui ont pour conséquence que les marchandises sont mises en circulation dans la Communauté autrement que de façon régulière?

2) S'il convient de répondre à la première question dans le sens visé sous c) ci-dessus, où la sortie se produit-elle: à l'endroit où est posé le premier acte irrégulier ou à l'endroit où est posé un acte ultérieur, à savoir l'endroit où les marchandises - après rupture des scellés le cas échéant - sont déchargées du moyen de transport?»

Sur les questions préjudicielles

27 Par ses deux questions préjudicielles, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi cherche à savoir, en substance, lorsque certaines marchandises, transportées par route sous le régime douanier de transit communautaire externe, sont introduites sur le marché communautaire à la suite de l'accomplissement de plusieurs actes irréguliers sur le territoire d'États membres différents, lequel desdits actes détermine le moment et le lieu où ces marchandises sortent dudit régime au sens de l'article 7, paragraphe 3, de la sixième directive. Elle demande, également, si l'acte pouvant ainsi déterminer la sortie du régime de transit communautaire externe doit, pour produire un tel effet, être guidé par l'intention de mettre ces marchandises en circulation dans la Communauté sans respecter les dispositions communautaires applicables.

28 À titre liminaire, il y a lieu de constater qu'il résulte de l'arrêt de renvoi que les marchandises qui font l'objet du litige au principal sont entrées dans la Communauté sous deux régimes différents, à savoir le régime de transit communautaire externe et le régime résultant de la convention TIR. Toutefois, dans ses questions, la juridiction de renvoi ne se réfère qu'au régime de transit communautaire externe.

29 À cet égard, il y a lieu de relever, ainsi que M. l'avocat général l'a indiqué au point 92 de ses conclusions, que les dispositions concernées de la convention TIR sont analogues aux dispositions correspondantes du règlement n_ 2726/90. Dès lors, il convient d'adopter l'analyse opérée par le présent arrêt des dispositions du régime de transit communautaire externe en ce qui concerne le régime résultant de la convention TIR.

Sur le moment et le lieu où se produit la sortie du régime de transit communautaire externe

30 La juridiction de renvoi évoque en particulier trois manières de déterminer la sortie du régime de transit communautaire externe au sens de l'article 7, paragraphe 3, de la sixième directive. D'abord, cette sortie pourrait se produire dans l'État membre où les marchandises sont, après rupture des scellés le cas échéant, déchargées du moyen de transport sans respecter l'obligation de les présenter au bureau de destination, en violation de l'article 22, paragraphe 1, du règlement n_ 2726/90. Ensuite, cette sortie pourrait être considérée comme réalisée dans l'État membre où

le premier acte posé à l'égard des marchandises est accompli en méconnaissance d'une disposition quelconque dudit régime. Enfin, la sortie pourrait résulter de l'ensemble des actes accomplis à cette fin mais, en ce cas, il conviendrait de déterminer l'endroit où une telle sortie se produit.

31 Selon Liberexim, la sortie de marchandises du régime de transit communautaire externe, au sens de l'article 7, paragraphe 3, de la sixième directive, se réalise lors du premier acte concernant ces marchandises accompli en méconnaissance d'une disposition quelconque de ce régime. En l'espèce au principal, la sortie aurait eu lieu en Allemagne lors du détachement de la semi-remorque.

32 Les gouvernements néerlandais et du Royaume-Uni ainsi que la Commission font valoir que, afin de déterminer le lieu où se réalise la sortie du régime de transit communautaire externe et où prend naissance la dette fiscale à l'importation de marchandises au sens de l'article 7, paragraphe 3, de la sixième directive, il faut déterminer le lieu où naît la dette douanière.

33 À cet égard, ils soutiennent que, pour déterminer le lieu de la naissance de la dette douanière, il convient de se référer au règlement n° 2144/87 et, notamment, aux hypothèses prévues à son article 2, paragraphe 1, sous c) et d).

34 Plus particulièrement, le gouvernement du Royaume-Uni fait valoir que, si un acte relevant du passage sous c) ou du passage sous d) de l'article 2, paragraphe 1, du règlement n° 2144/87 est posé, il fait naître la dette douanière sans qu'aucun événement ultérieur puisse encore affecter cette naissance. En l'espèce au principal, la naissance de la dette douanière, et donc la sortie des marchandises du régime de transit communautaire externe, aurait eu lieu en Allemagne, dès lors que le changement de tracteur pourrait être qualifié aussi bien de soustraction à la surveillance douanière que d'inobservation d'une des conditions fixées pour le placement des marchandises sous ledit régime.

35 Selon le gouvernement néerlandais, en revanche, les passages sous c) et d) de l'article 2, paragraphe 1, du règlement n° 2144/87 constituent les branches d'une alternative et ils ne peuvent faire l'objet d'une application cumulative. Une fois constatée l'existence d'un acte de soustraction à la surveillance douanière au sens de ce passage sous c), le fait qu'un autre acte puisse en théorie avoir donné lieu à une dette douanière au sens de ce passage sous d) n'aurait plus aucune importance. Il s'ensuit, selon ce gouvernement, que, en l'espèce au principal, la dette douanière a pris naissance aux Pays-Bas, lors du déchargement des marchandises du moyen de transport, cet acte constituant une soustraction de marchandises à la surveillance douanière.

36 Le gouvernement italien fait valoir que seuls les comportements qui permettent d'attribuer sans équivoque à l'opérateur intéressé l'intention de disposer de marchandises soumises à un régime douanier donné sans avoir au préalable accompli les formalités douanières prévues à cette fin sont susceptibles d'entraîner la sortie de ces marchandises d'un tel régime. Dès lors, les carences de nature simplement formelle, dont il est prévu qu'elles peuvent être régularisées a posteriori, ne seraient pas susceptibles de faire naître la dette douanière et, par conséquent, la dette fiscale. Le simple changement des tracteurs de véhicules de transport ne pourrait être considéré, en l'absence d'indices univoques d'une intention de soustraire les marchandises à la surveillance douanière et de ne pas les présenter au bureau de destination, comme un acte entraînant la sortie de ces marchandises du régime douanier auquel elles étaient soumises. En l'espèce au principal, la sortie du régime résultant de la convention TIR et du régime de transit communautaire externe aurait donc eu lieu aux Pays-Bas, où les marchandises en cause au principal auraient été illégalement mises sur le marché, en dehors de tout contrôle des autorités douanières.

37 Selon la Commission, d'une part, tout manquement commis dans le cadre du régime de transit communautaire externe n'a pas forcément pour effet de faire sortir les marchandises concernées de ce régime. En effet, un manquement sans conséquence réelle sur le fonctionnement correct

d'un tel régime ne donnerait naissance à aucune dette douanière ni, partant, à aucune dette fiscale à l'importation. D'autre part, la sortie de marchandises du régime de transit communautaire externe résulterait du premier acte qui compromet la surveillance douanière, s'il n'a pas été remédié au manquement conformément aux dispositions du règlement n° 2726/90. Si la surveillance douanière est compromise par une série d'irrégularités, celle à prendre en compte serait la première qui ne pourrait pas être qualifiée de manquement d'importance mineure.

38 En vue d'apporter une réponse aux questions préjudicielles et de déterminer le lieu et le moment où une marchandise sort du régime de transit communautaire externe au sens de l'article 7, paragraphe 3, de la sixième directive, à la suite de l'accomplissement de plusieurs actes irréguliers sur le territoire d'États membres différents, il convient de vérifier, en premier lieu, si les dispositions douanières auxquelles cette disposition renvoie et, notamment, le règlement n° 2726/90 règlent une telle hypothèse.

39 À cet égard, il y a lieu de constater que les dispositions de ce règlement, notamment celles de son titre V, réglant la procédure de transit communautaire externe ne déterminent pas les cas d'irrégularité pouvant provoquer la sortie de marchandises dudit régime douanier.

40 Ainsi, les articles 21 et 22 du règlement n° 2726/90 énumèrent une série de circonstances, généralement indépendantes de la volonté du transporteur et du principal obligé, dans lesquelles, bien qu'une des obligations résultant du régime de transit communautaire externe ne soit pas remplie, ce régime reste néanmoins applicable moyennant une justification particulière ou l'accomplissement d'une formalité supplémentaire.

41 L'article 34, paragraphe 1, du même règlement prévoit simplement que, si, pendant une opération de transit communautaire, une infraction ou une irrégularité a été commise et constatée, «le recouvrement des droits et autres impositions éventuellement exigibles» est poursuivi par l'État membre sur le territoire duquel l'infraction ou l'irrégularité a été commise.

42 Il ressort ainsi de cette disposition que, en principe, lorsqu'une irrégularité relevant dudit règlement est commise sur le territoire d'un État membre et qu'elle est constatée par les autorités de ce même État membre, ces dernières doivent procéder au recouvrement des droits et autres impositions exigibles.

43 Toutefois, ainsi que M. l'avocat général l'a indiqué au point 49 de ses conclusions, cet article ne permet pas de déterminer le moment et le lieu où la marchandise sort du régime douanier ni, dès lors, l'État membre compétent pour le recouvrement des droits et impositions qui en résultent lorsque, comme en l'espèce au principal, plusieurs infractions ou irrégularités ont été commises successivement dans des États membres différents.

44 En second lieu, il résulte de la lecture combinée de l'article 7, paragraphe 3, de la sixième directive, dans la mesure où cette disposition renvoie aux régimes douaniers prévoyant la suspension ou l'exonération des droits à l'importation afin de déterminer la naissance de la dette fiscale à l'importation, ainsi que des articles 11, paragraphe 1, sous c), et 34, paragraphe 1, du règlement n° 2726/90, dans la mesure où ils se réfèrent à l'obligation de payer les droits et autres impositions éventuellement exigibles à la suite d'une infraction ou d'une irrégularité commise au cours ou à l'occasion d'une opération de transit communautaire, que le lieu où se produit la sortie d'un régime douanier visé à l'article 7, paragraphe 3, de la sixième directive correspond non seulement au lieu où la dette fiscale prend naissance aux termes de cette même directive, mais aussi à celui où la dette douanière naît.

45 Par conséquent, afin de donner une réponse aux questions posées par la juridiction de renvoi, il y a lieu de se référer à l'article 2, paragraphe 1, du règlement n° 2144/87 relatif à la naissance de la dette douanière et, en particulier, eu égard aux circonstances à l'origine du litige au principal, aux passages sous c) et d) de cette disposition.

46 Il y a lieu de rappeler à cet égard que, aux termes de l'article 2, paragraphe 1, sous c), du règlement n° 2144/87, la soustraction d'une marchandise à la surveillance douanière fait naître une dette douanière à l'importation. En vertu de l'article 2, paragraphe 1, sous d), de ce règlement, l'inexécution d'une des obligations qu'entraîne pour une marchandise passible de droits à l'importation l'utilisation d'un régime douanier ou l'inobservation d'une des conditions fixées pour son placement sous ce régime produit le même effet, à moins qu'il ne soit établi que ces manquements sont restés sans conséquence réelle sur le fonctionnement correct du régime douanier considéré.

47 L'article 3 dudit règlement précise le moment et, par conséquent, le lieu où prend naissance la dette douanière dans les cas visés à l'article 2, paragraphe 1, sous c) et d), du même règlement.

48 Il résulte de ces dispositions que, lorsqu'une irrégularité se produit et est constatée sur le territoire d'un État membre, les autorités compétentes de cet État membre devront procéder au recouvrement des droits si elle est qualifiée de soustraction des marchandises à la surveillance douanière.

49 Si, en revanche, l'irrégularité consiste en une inexécution d'une des obligations résultant d'un régime douanier ou en l'inobservation d'une des conditions fixées pour le placement d'une marchandise sous ce régime, ces autorités pourront prendre en considération l'opération de transit dans son ensemble afin de déterminer si l'irrégularité est restée sans conséquence réelle sur le fonctionnement correct du régime douanier considéré. Si tel est le cas, cette irrégularité n'entraînera pas nécessairement la sortie du régime de transit.

50 Toutefois, l'article 2, paragraphe 1, sous c) et d), du règlement n° 2144/87 ne détermine pas, en cas d'accomplissement, sur le territoire d'États membres différents, de plusieurs irrégularités pouvant entrer dans son champ d'application, laquelle de ces irrégularités doit être prise en compte pour déterminer le moment et le lieu où la dette douanière prend naissance.

51 À cet égard, il y a lieu de constater, en premier lieu, que le fait que des marchandises ont été placées sous le régime de transit communautaire externe implique que lesdites marchandises doivent être soumises, dès le début des opérations sur le territoire de la Communauté et jusqu'au recouvrement des droits à l'importation dus à la suite de la sortie de ce régime, à une surveillance douanière.

52 En second lieu, il résulte des dispositions du règlement n° 2726/90, notamment de ses articles 21, 22 et 34, ainsi que des articles 2, paragraphe 1, sous c) et d), et 3 du règlement n° 2144/87, d'une part, que le premier acte posé en méconnaissance du régime de transit communautaire externe n'entraîne pas forcément la sortie des marchandises dudit régime et, d'autre part, qu'une irrégularité devant être qualifiée de soustraction à la surveillance douanière a toujours pour conséquence la naissance de la dette douanière et, donc, la sortie des marchandises de ce régime.

53 Il s'ensuit que, dans une situation telle que celle de l'espèce au principal, le moment et le lieu où se produit la sortie du régime de transit communautaire externe sont nécessairement le moment et le lieu où la première irrégularité pouvant être qualifiée de soustraction à la surveillance douanière a été commise.

54 Afin d'apprécier si un acte constitue une soustraction à la surveillance douanière, il y a lieu de se référer à l'arrêt du 1er février 2001, D. Wandel (C-66/99, Rec. p. I-873). En effet, les nouvelles dispositions douanières que cet arrêt interprète, qui sont prévues par le règlement (CEE) n° 2913/92 du Conseil, du 12 octobre 1992, établissant le code des douanes communautaire (JO L 302, p. 1), n'ont pas modifié la portée de la notion de soustraction à la surveillance douanière employée par le règlement n° 2144/87, applicable à la date des faits au principal.

55 Il résulte du point 47 de l'arrêt D. Wandel, précité, que cette notion de soustraction doit être entendue comme comprenant tout acte ou omission qui a pour résultat d'empêcher, ne serait-ce que momentanément, l'autorité douanière compétente d'accéder à une marchandise sous surveillance douanière et d'effectuer les contrôles prévus par la réglementation douanière communautaire.

56 Il y a lieu de relever à cet égard que, dans des circonstances telles que celles du litige au principal, les irrégularités commises dans un État membre, en violation des dispositions du règlement n° 2726/90, qui consistent à rompre des scellés, à décharger des marchandises et à mettre celles-ci sur le marché constituent une soustraction à la surveillance douanière et entraînent, dès lors, la sortie du régime de transit communautaire externe. En revanche, ainsi que M. l'avocat général l'a indiqué au point 81 de ses conclusions, le fait que, antérieurement, dans un autre État membre, le tracteur initial a été remplacé par un nouveau tracteur, sans rupture des scellés éventuels et sans déchargement ou transbordement des marchandises, n'aurait pas empêché l'autorité douanière compétente d'exercer, le cas échéant, sa tâche de contrôle.

57 Au vu de l'ensemble des considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre à la juridiction de renvoi que, lorsque certaines marchandises, transportées par route sous le régime douanier de transit communautaire externe, sont introduites sur le marché communautaire à la suite de l'accomplissement de plusieurs actes irréguliers sur le territoire d'États membres différents, la sortie dudit régime au sens de l'article 7, paragraphe 3, de la sixième directive a lieu sur le territoire de l'État membre où est accompli le premier acte qui peut être qualifié de soustraction à la surveillance douanière.

Doit être considéré comme une soustraction à la surveillance douanière tout acte ou omission qui a pour résultat d'empêcher, ne serait-ce que momentanément, l'autorité douanière compétente d'accéder à une marchandise sous surveillance douanière et d'effectuer les contrôles prévus par la réglementation douanière communautaire.

Sur l'élément intentionnel

58 La juridiction de renvoi demande, en outre, si l'acte pouvant déterminer la sortie irrégulière du régime de transit communautaire externe au sens de l'article 7, paragraphe 3, de la sixième directive doit, pour produire un tel effet, être guidé par l'intention de mettre des marchandises en circulation dans la Communauté sans respecter les dispositions communautaires applicables.

59 Selon Liberexim, un tel élément intentionnel est nécessaire. Les gouvernements néerlandais et du Royaume-Uni ainsi que la Commission soutiennent au contraire qu'aucune importance ne peut être attribuée au fait qu'un acte a été ou non accompli avec l'intention de soustraire les marchandises à la surveillance douanière et de les mettre irrégulièrement en circulation dans la Communauté.

60 À cet égard, il suffit de rappeler, compte tenu des considérations exposées au point 54 du présent arrêt, que la Cour a jugé, au point 48 de l'arrêt *D. Wandel*, précité, que la soustraction d'une marchandise à la surveillance douanière ne requiert pas l'existence d'un élément intentionnel, mais présuppose uniquement la réunion de conditions de nature objective.

61 Il y a lieu, dès lors, de répondre à la juridiction de renvoi que la soustraction d'une marchandise à la surveillance douanière ne requiert pas l'existence d'un élément intentionnel, mais présuppose uniquement la réunion de conditions de nature objective.

Décisions sur les dépenses

Sur les dépens

62 Les frais exposés par les gouvernements néerlandais, italien et du Royaume-Uni, ainsi que par la Commission, qui ont soumis des observations à la Cour, ne peuvent faire l'objet d'un 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.

Dispositif

Par ces motifs,

LA COUR

(cinquième chambre),

statuant sur les questions à elle soumises par le Hoge Raad der Nederlanden, par arrêt du 23 juin 1999, dit pour droit:

1) Lorsque certaines marchandises, transportées par route sous le régime douanier de transit communautaire externe, sont introduites sur le marché communautaire à la suite de l'accomplissement de plusieurs actes irréguliers sur le territoire d'États membres différents, la sortie dudit régime au sens de l'article 7, paragraphe 3, de la 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, telle que modifiée par la directive 92/111/CEE du Conseil, du 14 décembre 1992, modifiant la directive 77/388 et portant mesures de simplification en matière de taxe sur la valeur ajoutée, a lieu sur le territoire de l'État membre où est accompli le premier acte qui peut être qualifié de soustraction à la surveillance douanière.

Doit être considéré comme une soustraction à la surveillance douanière tout acte ou omission qui a pour résultat d'empêcher, ne serait-ce que momentanément, l'autorité douanière compétente d'accéder à une marchandise sous surveillance douanière et d'effectuer les contrôles prévus par la réglementation douanière communautaire.

2) La soustraction d'une marchandise à la surveillance douanière ne requiert pas l'existence d'un élément intentionnel, mais présuppose uniquement la réunion de conditions de nature objective.