Recueil de la jurisprudence

CONCLUSIONS DE L'AVOCATE GÉNÉRALE
M^ME^ JULIANE KOKOTT
présentées le 6 mars 2025 [1]

Affaire C-125/24 [Palmstråle] [i]

AA
contre
Allmänna ombudet hos Tullverket

[demande de décision préjudicielle formée par le Högsta förvaltningsdomstolen (Cour administrative suprême, Suède)]

« Renvoi préjudiciel – Fiscalité – Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Directive 2006/112/CE – Réimportation de biens – Marchandises en retour – Exonération de la TVA – Article 143, paragraphe 1, sous e) – Nécessité de se conformer à la législation douanière – Union douanière – Code des douanes – Exonération des droits à l'importation de marchandises en retour – Article 203 – Article 86, paragraphe 6 – Relation entre la législation douanière et la réglementation de la TVA »

I. Introduction

1. La présente affaire offre une nouvelle fois [2] à la Cour l'occasion de mettre en lumière l'interaction entre la législation douanière et la réglementation de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) à l'importation, cette fois-ci à l'endroit d'une exonération de la TVA. Concrètement, il s'agit de l'exonération de la TVA à l'importation en cas de réimportation dans l'Union européenne de biens bénéficiant d'une exonération de droits de douane.

2. Bien que les conditions de l'exonération des droits de douane soient en principe remplies, il reste que la procédure douanière n'a pas été dûment respectée. Il appartient dès lors à la Cour de clarifier l'incidence d'un manquement aux obligations liées à la procédure douanière (en l'occurrence, la présentation des marchandises, la déclaration en douane et la demande d'exonération des droits de douane) sur le bénéfice d'une exonération de la TVA à l'importation. L'exonération de la TVA à l'importation suit-elle alors, en tant qu'accessoire, le sort de l'exonération des droits de douane sur les biens réimportés ou les deux exonérations doivent-elles être appliquées de manière autonome ?

[1] Langue originale : l'allemand.

[i] Le nom de la présente affaire est un nom fictif. Il ne correspond au nom réel d'aucune partie à la procédure.

[2] Arrêts du 27 septembre 2007, Teleos e.a. (C-409/04, EU:C:2007:548) ; du 10 juillet 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579) ; du 3 mars 2021, Hauptzollamt Münster (Lieu de naissance de la TVA) (C-7/20, EU:C:2021:161) ; du 7 avril 2022, Kauno teritorinė muitinė (C-489/20, EU:C:2022:277) ; du 8 septembre 2022, Hauptzollamt Hamburg (Lieu de naissance de la TVA – II) (C-368/21, EU:C:2022:647), et du 18 janvier 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Lieu de naissance de la TVA – III) (C-791/22, EU:C:2024:59).

II. Le cadre juridique

A. Le droit de l'Union

1. La directive TVA [3]

3. L'article 143 de la directive TVA concerne les exonérations à l'importation :

« 1. Les États membres exonèrent les opérations suivantes :

[...]

e) les réimportations de biens en l'état dans lequel ils ont été exportés, par la personne qui les a exportés, et qui bénéficient d'une franchise douanière ;

f) les importations de biens effectuées dans le cadre des relations diplomatiques et consulaires, qui bénéficient d'une franchise douanière ;

[...] »

2. Le code des douanes [4]

4. L'article 203 du code des douanes régit l'exonération des marchandises en retour :

« 1. Les marchandises non Union qui, après avoir été initialement exportées en tant que marchandises de l'Union hors du territoire douanier de l'Union, y sont réintroduites dans un délai de trois ans et déclarées pour la mise en libre pratique sont, à la demande de la personne concernée, exonérées des droits à l'importation.

[...]

5. L'exonération des droits à l'importation n'est accordée que pour autant que les marchandises soient réintroduites dans le même état que celui dans lequel elles ont été exportées.

6. L'exonération des droits à l'importation s'appuie sur des informations établissant que les conditions relatives à l'exonération sont remplies. »

[3] Directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1), telle que modifiée en dernier lieu sur ce point par la directive (UE) 2022/890 du Conseil, du 3 juin 2022 (JO 2022, L 155, p. 1) (ci-après la « directive TVA »).

[4] Règlement (UE) nº 952/2013 du Parlement européen et du Conseil du 9 octobre 2013 établissant le code des douanes de l'Union (JO 2013, L 269, p. 1), tel que modifié par le règlement (UE) 2016/2339 du Parlement européen et du Conseil, du 14 décembre 2016 (JO 2016, L 354, p. 32).

5. L'article 139 du code des douanes régit l'obligation de présenter les marchandises en douane :

« 1. Les marchandises introduites sur le territoire douanier de l'Union sont présentées en douane immédiatement après leur arrivée au bureau de douane désigné ou à tout autre lieu désigné ou agréé par les autorités douanières ou dans la zone franche par l'une des personnes ci-après :

a) la personne qui a introduit les marchandises sur le territoire douanier de l'Union ;

[...] »

6. L'article 5, point 33, du code des douanes définit la présentation en douane comme suit :

« "présentation en douane" : la notification aux autorités douanières de l'arrivée des marchandises au bureau de douane ou en tout autre lieu désigné ou agréé par ces autorités douanières et de leur disponibilité aux fins des contrôles douaniers. »

7. L'article 158 du code des douanes oblige de déclarer les marchandises en douane :

« 1. Toute marchandise destinée à être placée sous un régime douanier, à l'exclusion du régime de la zone franche, fait l'objet d'une déclaration en douane correspondant au régime concerné.

[...] »

8. L'article 5, point 12, du code des douanes définit la déclaration en douane comme suit :

« "déclaration en douane" : l'acte par lequel une personne manifeste, dans les formes et selon les modalités prescrites, la volonté d'assigner un régime douanier déterminé à une marchandise, en indiquant le cas échéant la procédure spécifique à appliquer. »

9. L'article 79 du code des douanes régit la naissance d'une dette douanière en cas d'infraction à la réglementation douanière :

« 1. Une dette douanière naît à l'importation, dans la mesure où les marchandises sont passibles de droits à l'importation, par suite de l'inobservation :

a) soit d'une des obligations définies dans la législation douanière applicable à l'introduction de marchandises non Union dans le territoire douanier de l'Union, à leur soustraction à la surveillance douanière, ou à la circulation, à la transformation, au stockage, au dépôt temporaire, à l'admission temporaire ou à la disposition de ces marchandises dans ce territoire ;

[...]

3. Dans les cas visés au paragraphe 1, points a) et b), le débiteur est :

a) toute personne appelée à remplir les obligations considérées ;

[...] »

10. L'article 86, paragraphe 6, du code des douanes prévoit une exception à l'article 79 du code des douanes, notamment lorsque des exonérations de taxes sont prévues :

« Lorsque la législation douanière prévoit un traitement tarifaire favorable, une franchise ou une exonération totale ou partielle des droits à l'importation ou à l'exportation en vertu de l'article 56, paragraphe 2, points d) à g), et des articles 203, 204, 205 et 208 ou 259 à 262 du présent règlement, ou du règlement (CE) nº 1186/2009 du Conseil, du 16 novembre 2009, relatif à l'établissement du régime communautaire des franchises douanières, ce traitement favorable, cette franchise ou cette exonération s'applique également en cas de naissance d'une dette douanière en vertu des articles 79 ou 82 du présent règlement, à condition que l'inobservation à l'origine de la naissance de la dette douanière ne constitue pas une tentative de manœuvre. »

11. Le considérant 38 du code des douanes énonce :

« Il y a lieu de prendre en considération la bonne foi de la personne concernée dans les cas où une dette douanière naît par suite du non-respect de la législation douanière et de minimiser l'incidence de la négligence de la part du débiteur. »

B. Le droit suédois

12. À l'époque qui intéresse le litige, c'est la mervärdesskattelagen (1994:200) [loi relative à la taxe sur la valeur ajoutée (1994:200)] qui était en vigueur [5].

13. En vertu du chapitre 1er, article 1er, premier alinéa, point 3, de cette loi, les importations taxables de biens sur le territoire national sont soumises à la TVA. Aux termes du chapitre 2, article 1a, on entend par « importation » le fait d'introduire un bien en Suède depuis un lieu situé en dehors de l'Union.

14. Il ressort du chapitre 3, article 30, premier alinéa, de ladite loi que sont exonérées de la taxe les importations qui donnent lieu à exonération en vertu de la lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m. (loi nº 1551 de 1994, relative notamment à l'exonération de la taxation lors d'une importation).

15. Le chapitre 2, article 5, premier alinéa, de la même loi prévoit que sont exonérées de la taxation les marchandises de l'Union qui, après avoir quitté le territoire de l'Union à destination d'un pays tiers, sont introduites en Suède par la personne qui les a exportées sans avoir été transformées pendant qu'elles se trouvaient hors de l'Union. Le deuxième alinéa de cet article 5 ne permet l'exonération de la taxation que si les marchandises bénéficient de l'exonération des droits de douane prévue, entre autres, à l'article 203 du code des douanes. Les marchandises exemptes de droits de douane en vertu du règlement (CEE) nº 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), doivent être traitées comme si elles avaient été soumises aux droits de douane.

[5] Selon les informations fournies par le juge de renvoi, la mervärdesskattelagen (2023:200) [nouvelle loi relative à la taxe sur la valeur ajoutée (2023:200)] contient des dispositions en substance analogues.

III. Les faits, la procédure au principal et la question préjudicielle

16. La requérante est propriétaire de chevaux utilisés pour des compétitions organisées dans différents pays. Elle a transporté deux chevaux pour les conduire en Norvège, c'est-à-dire hors du territoire douanier de l'Union. Après avoir participé à ces compétitions, les chevaux ont été reconduits dans l'Union en franchissant la frontière entre la Norvège et la Suède. La requérante ne s'est pas arrêtée au bureau de douane pour présenter les chevaux et faire une déclaration en douane. En revanche, juste après avoir dépassé le poste de douane, elle a été interceptée lors d'un contrôle routier fait par les services du Tullverket (l'administration des douanes, Suède).

17. Cette administration a décidé d'imposer à la requérante une TVA à l'importation d'un montant de 41 178 couronnes suédoises (SEK) (environ 3 500 euros). Or, aucune dette douanière n'a été établie. Selon ladite administration, l'exonération de la TVA en cas de réimportation n'a pas pu être accordée, au motif que la requérante n'avait pas déclaré les chevaux aux fins de leur mise en libre pratique et qu'elle n'avait pas non plus sollicité de franchise douanière.

18. Cette dernière a formé un recours contre cette décision devant le Förvaltningsrätten i Karlstad (tribunal administratif siégeant à Karlstad, Suède), qui l'a rejeté. Le Förvaltningsrätten i Karlstad (tribunal administratif siégeant à Karlstad) a constaté que les chevaux n'avaient pas été déclarés et présentés à l'arrivée sur le territoire douanier de l'Union, de sorte qu'une dette douanière était née et qu'il y avait donc lieu de payer la TVA à l'importation. Il a également jugé que, en cas de réimportation, l'exonération de la TVA à l'importation ne pouvait être accordée sans une déclaration de mise en libre pratique des marchandises et sans une demande d'exonération des droits à l'importation. Aucune des deux n'ayant été faite, l'exonération de la TVA ne peut pas être accordée.

19. La requérante ainsi que l'allmänna ombudet hos Tullverket (le représentant de l'intérêt général auprès de l'administration des douanes, Suède) ont fait appel du jugement de ce tribunal administratif devant le Kammarrätten i Göteborg (cour d'appel administrative de Göteborg, Suède) et conclu à l'annulation de la décision. La juridiction d'appel a rejeté les recours pour les mêmes motifs que ceux retenus par ledit tribunal administratif. La requérante a formé un pourvoi devant le Högsta förvaltningsdomstolen (Cour administrative suprême, Suède).

20. Il est certes contesté que la requérante ait déclaré oralement les chevaux lorsqu'ils ont été immobilisés par le personnel des douanes après avoir dépassé le poste de douane. Or, la présente demande de décision préjudicielle ne concerne que les faits sur lesquels se fonde le juge de renvoi, c'est-à-dire le passage du poste de douane sans présentation des marchandises en douane, ni déclaration en douane, ni demande d'exonération des droits à l'importation.

21. Le juge de renvoi s'interroge à présent sur l'interprétation à donner à l'article 143, paragraphe 1, sous e), de la directive TVA et à l'article 86, paragraphe 6, du code des douanes. Il considère que deux possibilités sont envisageables : soit les conditions d'octroi de l'exonération prévues à l'article 203 du code des douanes doivent être remplies dans tous les cas, soit l'exonération peut être accordée même si les conditions de procédure prévues à l'article 203 de ce code ne sont pas remplies (en l'espèce, il n'y a pas eu de déclaration de mise en libre pratique ni de demande d'exonération des droits à l'importation).

22. Dans ces conditions, le Högsta förvaltningsdomstolen (Cour administrative suprême) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante :

« L'article 143, paragraphe 1, sous e), de la directive TVA, ainsi que l'article 86, paragraphe 6, et l'article 203 du [code des douanes] doivent-ils être interprétés en ce sens que les conditions aussi bien matérielles que formelles énoncées à l'article 203 de ce code doivent être réunies pour que l'exonération des droits à l'importation et, partant, l'exonération de la TVA soient accordées lors d'une réimportation lorsqu'une dette douanière au sens de l'article 79 dudit code est née à la suite de l'inobservation de l'obligation de présentation prévue à l'article 139, paragraphe 1, de ce même code ? »

23. Dans la procédure devant la Cour, seule la Commission européenne a présenté des observations écrites. Conformément à l'article 76, paragraphe 2, de son règlement de procédure, la Cour a décidé de ne pas tenir d'audience de plaidoiries.

IV. Analyse

24. La question préjudicielle porte sur l'interaction entre le code des douanes et la directive TVA à l'endroit de marchandises dites en retour. Il s'agit de marchandises de l'Union qui sont exportées de l'Union mais qui y sont réintroduites dans le même état au cours d'une période donnée (article 203, paragraphe 1, premier alinéa, du code des douanes). Le litige a pour objet un avis d'imposition d'une TVA à l'importation. La requérante invoque l'article 143, paragraphe 1, sous e), de la directive TVA. Cette disposition exonère de la TVA à l'importation la réimportation de « biens [...] qui bénéficient d'une franchise douanière ».

25. Étant donné que la requérante n'a pas dûment respecté la procédure douanière lors de la réimportation, mais que les conditions de fond de l'exonération des droits à l'importation sont réunies, la question se pose de savoir si l'exonération de la TVA à l'importation revêt un caractère accessoire par rapport à la législation douanière. Il faut alors que toutes les conditions de l'exonération des droits à l'importation prévue à l'article 203, paragraphe 1, premier alinéa, du code des douanes soient remplies et que la procédure douanière ait été dûment respectée. Ou suffit-il simplement que les conditions de fond de l'exonération des droits à l'importation soient réunies ?

26. Du fait de leur sortie du territoire douanier de l'Union, les chevaux ont perdu le statut de marchandises de l'Union [article 154, sous a), du code des douanes] et sont devenus des marchandises non Union (article 5, point 24, du code des douanes). Lorsque des marchandises non Union doivent être réintroduites sur le territoire douanier de l'Union, elles doivent faire l'objet d'une nouvelle déclaration de mise en libre pratique, sous réserve de l'application de régimes douaniers particuliers (article 201, paragraphe 1, du code des douanes), ce qui ferait en principe naître une dette douanière. Pour éviter de grever d'une taxe les anciennes marchandises de l'Union (marchandises en retour), l'article 203, paragraphe 1, premier alinéa, du code des douanes prévoit, sous certaines conditions, une exonération des droits de douane. Faute de déclaration en douane (article 158, paragraphe 1, et article 201, paragraphe 1, du code des douanes) et de demande (article 203, paragraphe 1, premier alinéa, du code des douanes), les conditions de l'exonération ne sont pas remplies. De plus, faute de déclaration en douane et de présentation des marchandises (article 139, paragraphe 1, du code des douanes), une dette douanière serait née au titre de l'article 79, paragraphe 1, sous a), du code des douanes.

27. L'article 86, paragraphe 6, du code des douanes prévoit une dérogation à l'article 79 de ce code. Aux termes de cette disposition, l'exonération des droits à l'importation que l'article 203, paragraphe 1, premier alinéa, du code des douanes prévoit pour les marchandises en retour est également accordée en cas de naissance d'une dette douanière en vertu de l'article 79, paragraphe 1, sous a), du code des douanes, c'est-à-dire lorsqu'elle est née en raison d'une inobservation. Toutefois, cette dérogation ne vaut que si ces inobservations n'ont pas procédé d'une tentative de manœuvre.

28. Dans l'analyse que nous ferons de l'article 143, paragraphe 1, sous e), de la directive TVA, nous préciserons tout d'abord si l'octroi d'une exonération de la TVA à l'importation est accessoire à la législation douanière et requiert que toutes les conditions de l'exonération des droits de douane soient remplies (section A). Si tel devrait être le cas, l'exonération de la TVA à l'importation au titre de l'article 143, paragraphe 1, sous e), de la directive TVA ne pourrait être accordée en l'espèce que si les conditions du traitement favorable prévu par la législation douanière à l'article 86, paragraphe 6, du code des douanes sont remplies (section B).

A. Interprétation de l'article 143, paragraphe 1, sous e), de la directive TVA

1. Libellé et économie

29. Le libellé de l'article 143, paragraphe 1, sous e), de la directive TVA n'est pas clair. Alors que le point f de ce paragraphe vise des biens « qui bénéficient d'une franchise douanière » (für die eine Zollbefreiung gilt) le point e concerne les biens « qui bénéficient d'une franchise douanière » (unter eine Zollbefreiung [fallende Gegenstände]).

30. Cela donne à penser que, en tout état de cause pour le point f, toutes les conditions d'une franchise douanière doivent être remplies, faute de quoi celle-ci « ne s'applique pas ». En revanche, les biens relèvent toujours d'une « franchise douanière » [article 143, paragraphe 1, sous e), de la directive TVA], même si la procédure douanière n'a pas été respectée. Toutefois, cette différence dans l'énoncé ne se trouve que dans la version en langue allemande [6].

31. Historiquement, l'exonération de la TVA à l'importation pour les marchandises en retour existe depuis la sixième directive [7]. Toutefois, à cette époque, la procédure douanière n'était pas uniforme dans l'Union. Chaque État membre avait sa propre procédure douanière. Cela aurait eu peu de sens de faire dépendre une exonération harmonisée des différentes procédures douanières des États membres. C'est la raison pour laquelle la référence aux biens « qui bénéficient d'une franchise douanière », reprise telle quelle à l'article 143, paragraphe 1, sous e), de la directive TVA, ne peut pas viser le respect du régime douanier (à présent harmonisé).

[6] Voir, par exemple, versions en langues danoise, française, espagnole, italienne, portugaise et néerlandaise. La version en langue anglaise présente encore une légère différence (« *where those goods are exempt from customs duties* », point e, et « *goods which are exempt from customs duties* », point f), qui apparaît sous une forme similaire dans la version en langue suédoise. Cette différence n'est toutefois pas aussi forte que celle de la version en langue allemande.

[7] Article 14, paragraphe 1, sous e), 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 (JO 1977, L 145, p. 1).

2. Objet et finalité

a) Objectifs des exonérations respectives pour les marchandises en retour

32. La législation douanière vise à protéger les produits nationaux de la concurrence des importations de pays tiers et à garantir ainsi des relations commerciales équitables. Lorsque les marchandises sont des marchandises en retour, cet objectif ne joue pas, car ces marchandises proviennent initialement de l'Union. C'est la raison pour laquelle l'article 203, paragraphe 1, premier alinéa, du code des douanes prévoit une exonération des droits à l'importation pour les marchandises en retour.

33. En revanche, la TVA à l'importation s'applique aux biens entrant dans le circuit économique de l'Union et susceptibles de faire l'objet d'une consommation [8]. La TVA à l'importation vise à grever, du point de vue de la TVA, les marchandises importées de pays tiers de la même manière que les marchandises dans l'État membre d'importation. Toutefois, lorsque des biens provenant initialement de l'Union sont réimportés dans le même état dans l'Union en tant que marchandises en retour, il n'y a pas de plus-values « consommables » à taxer. L'article 143, paragraphe 1, sous e), de la directive TVA en tient compte à travers une exonération de la TVA à l'importation.

b) Les conséquences différentes d'un manquement

34. Tant l'article 143, paragraphe 1, sous e), de la directive TVA que l'article 203, paragraphe 1, du code des douanes tiennent donc compte de la situation particulière des marchandises en retour. Toutefois, seule l'inobservation de la législation douanière fait naître une dette douanière. En outre, une dette de TVA ne peut naître que si cette inobservation répond aux éléments constitutifs d'une importation au regard de la législation de la TVA [9]. À ce titre, les marchandises sont également censées faire l'objet d'une « consommation imposable » dans l'État membre. La simple inobservation de la procédure douanière peut l'indiquer. La présomption qui en résulterait peut toutefois être renversée [10].

35. Or, refuser l'exonération de la TVA à l'importation au motif, par exemple, qu'aucune demande d'exonération de la TVA à l'importation n'a été faite méconnaît précisément cette différence. Le refus de l'*exonération de la TVA à l'importation* serait la conséquence d'une *inobservation de la législation douanière*, alors qu'il n'y a pas eu de « consommation imposable ». En effet, les marchandises en retour au sens de l'article 203 du code des douanes ne donnent pas lieu à une plus-value susceptible d'être « consommée » et qui devrait être taxée (voir point 33 ci-dessus).

[8] Arrêts du 18 mai 2017, Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392, point 69 et jurisprudence citée), et du 10 juillet 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, point 34).

[9] Voir arrêts du 2 juin 2016, Eurogate Distribution et DHL Hub Leipzig (C-226/14 et C-228/14, EU:C:2016:405, points 64 et suiv.) ; du 10 juillet 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, points 44 et 48) ; du 3 mars 2021, Hauptzollamt Münster (Lieu de naissance de la TVA) (C-7/20, EU:C:2021:161, points 30 et suiv.) ; du 7 avril 2022, Kauno teritorinė muitinė (C-489/20, EU:C:2022:277, point 48) ; du 8 septembre 2022, Hauptzollamt Hamburg (Lieu de naissance de la TVA – II) (C-368/21, EU:C:2022:647, points 27 et 31), et du 18 janvier 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Lieu de naissance de la TVA – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, point 31).

[10] Arrêt du 10 juillet 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, point 48).

36. Les différentes conséquences juridiques correspondent à l'autonomie fondamentale de la législation douanière et de la réglementation de la TVA [11]. Certes, c'est surtout dans sa jurisprudence antérieure que la Cour a souligné le parallélisme entre la législation douanière et la réglementation de la TVA à l'importation [12]. Cela ne concernait toutefois, le plus souvent, que des dispositions ponctuelles telles que, par exemple, l'article 71, paragraphe 1, second alinéa, de la directive TVA. En outre, l'affirmation, souvent invoquée à l'appui, selon laquelle « la TVA à l'importation et les droits de douane présentent des traits essentiels comparables en ce qu'ils prennent naissance du fait de l'importation dans l'Union et de l'introduction consécutive des marchandises dans le circuit économique des États membres » [13], ne permet pas de conclure à l'existence d'un caractère accessoire [14]. Au contraire, elle ne fait qu'illustrer la coïncidence pratique fréquente entre la naissance des droits de douane et celle de la TVA à l'importation.

37. En revanche, les lieux de naissance de la dette douanière et de la TVA à l'importation peuvent parfaitement diverger [15]. L'article 71, paragraphe 1, second alinéa, de la directive TVA rattache à la dette douanière le moment de la naissance de la dette de TVA à l'importation, mais ne précise pas le lieu d'imposition [16]. En effet, le lieu de la naissance de la TVA ne doit pas être déterminé en fonction de la législation douanière, au risque de se trouver en contradiction avec le principe de territorialité fiscale [17]. De même, selon la Cour, le maintien de la dette de TVA peut être indépendant de l'extinction de la dette douanière [18]. Tout cela montre clairement qu'entre les deux régimes, l'un ne suit pas l'autre en tant qu'accessoire. C'est pourquoi la Cour ne parle plus non plus d'un parallélisme entre les régimes réglementaires respectifs, mais seulement d'un « lien » [*« Zusammenhang »* [19] ou *« Verknüpfung »* [20]].

c) Absence de caractère accessoire pour des raisons pratiques

38. Dans la pratique, la TVA à l'importation et les droits de douane sont prélevés et réglés conjointement. Cela permet par exemple d'effectuer des opérations auprès d'un guichet unique et de faciliter les contrôles [21]. En l'espèce, l'intéressé peut faire valoir l'exonération de la TVA à l'importation au moment où il fait la déclaration en douane.

11 Voir, déjà, mes conclusions dans l'affaire Teleos e.a. (C-409/04, EU:C:2007:7, point 80).

12 Arrêts du 10 juillet 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, point 41) ; du 3 mars 2021, Hauptzollamt Münster (Lieu de naissance de la TVA) (C-7/20, EU:C:2021:161, point 29), et du 7 avril 2022, Kauno teritorinė muitinė (C-489/20, EU:C:2022:277, point 47).

13 Arrêts du 10 juillet 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, point 41) ; du 3 mars 2021, Hauptzollamt Münster (Lieu de naissance de la TVA) (C-7/20, EU:C:2021:161, point 29) ; du 7 avril 2022, Kauno teritorinė muitinė (C-489/20, EU:C:2022:277, point 47) ; du 8 septembre 2022, Hauptzollamt Hamburg (Lieu de naissance de la TVA – II) (C-368/21, EU:C:2022:647, point 25), et du 18 janvier 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Lieu de naissance de la TVA – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, point 23).

14 Arrêt du 25 octobre 2018, Božičevič Ježovnik (C-528/17, EU:C:2018:868, point 41).

15 Arrêts du 10 juillet 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, points 48 et 53) ; du 3 mars 2021, Hauptzollamt Münster (Lieu de naissance de la TVA) (C-7/20, EU:C:2021:161, points 34 et 35) ; du 8 septembre 2022, Hauptzollamt Hamburg (Lieu de naissance de la TVA – II) (C-368/21, EU:C:2022:647, points 27 et 31), et du 18 janvier 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Lieu de naissance de la TVA – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, points 30 et 31).

16 Arrêt du 18 janvier 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Lieu de naissance de la TVA – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, point 28).

17 Arrêt du 18 janvier 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Lieu de naissance de la TVA – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, point 34).

18 Arrêt du 7 avril 2022, Kauno teritorinė muitinė (C-489/20, EU:C:2022:277, point 51).

19 Arrêt du 3 mars 2021, Hauptzollamt Münster (Lieu de naissance de la TVA) (C-7/20, EU:C:2021:161, point 27).

20 Arrêt du 18 janvier 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Lieu de naissance de la TVA – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, point 23).

21 Voir, par exemple, considérant 13 et considérant 42, deuxième phrase, du code des douanes.

39. Toutefois, de telles considérations pratiques ne suffisent pas à établir un caractère accessoire en vertu duquel le régime douanier devrait également être respecté pour bénéficier d'une exonération de la TVA [22]. En effet, les deux régimes sont conçus différemment. Aux termes de l'article 1er, paragraphe 1, deuxième alinéa, du code des douanes, « le code s'applique de façon uniforme dans l'ensemble du territoire douanier de l'Union ». De surcroît, les droits de douane reviennent exclusivement à l'Union [23]. En revanche, la TVA à l'importation revient non pas à l'Union, mais à l'État membre dans lequel a lieu l'importation, car c'est là qu'a lieu la consommation finale (présumée) [24]. C'est la raison pour laquelle c'est le taux de TVA en vigueur dans cet État qui s'applique.

40. En outre, la législation douanière est nettement plus pointilleuse que la réglementation de la TVA. C'est ainsi qu'une inobservation d'obligations douanières fait déjà naître une dette douanière en vertu de l'article 79, paragraphe 1, sous a), du code des douanes. En revanche, la TVA est un impôt général sur la consommation qui vise à taxer la charge supportée par le consommateur pour une livraison ou une prestation de services [25]. Cet objectif est en principe indépendant des irrégularités de procédure. Il s'ensuit que l'inobservation de formalités en matière de TVA n'entraîne pas, en principe, la naissance d'une dette de TVA. C'est ainsi que l'exonération des livraisons intracommunautaires doit être accordée lorsque les conditions de fond requises à cet effet sont réunies. La simple inobservation de conditions de forme ne justifie pas, en principe, de refuser cette exonération [26].

41. En l'espèce précisément, admettre l'existence d'un caractère accessoire conduirait, pour des raisons pratiques, à un résultat très étrange. En dépit de l'inobservation de la procédure douanière, aucune dette douanière n'a été établie (apparemment parce que le taux des droits de douane pour ces chevaux est de 0 %). En revanche, une TVA à l'importation a été fixée en raison de l'inobservation de la procédure douanière, alors que les marchandises en retour n'ont été enrichies d'aucune plus-value susceptible d'être soumise à la taxe. La législation douanière nettement plus pointilleuse ne prévoit pas de dette douanière (pour des raisons de fond), alors que la réglementation de la TVA nettement moins pointilleuse – la directive TVA ne comporte pas de règle correspondant à l'article 79 du code des douanes – est censée donner lieu à une dette de TVA à l'importation, malgré l'exonération.

42. Enfin, la réglementation de la TVA n'a pas vocation à garantir le respect de la procédure douanière. Au contraire, en cas d'infraction, une sanction (par exemple, une amende) doit être prévue en droit national, en vertu de l'article 42 du code des douanes. De surcroît, en tout état de cause, pour bénéficier des exonérations de droits de douane, le bénéficiaire a toujours intérêt à faire la déclaration et la présentation en douane. En effet, en cas d'inobservation de cette

[22] Considérant 9, quatrième phrase, du code des douanes ; selon ce considérant, « [l]a législation douanière devrait être mieux alignée sur les dispositions applicables à la perception des impositions à l'importation, sans modifier la portée des réglementations fiscales en vigueur ».

[23] Voir article 2, paragraphe 1, sous a), de la décision (UE, Euratom) 2020/2053 du Conseil, du 14 décembre 2020, relative au système des ressources propres de l'Union européenne et abrogeant la décision 2014/335/UE, Euratom, dans la version du 15 décembre 2020 (JO 2020, L 424, p. 1) ; voir également arrêt du 18 janvier 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Lieu de naissance de la TVA – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, point 32).

[24] Arrêt du 18 janvier 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Lieu de naissance de la TVA – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, point 32).

[25] Voir, à titre d'exemples, arrêts du 18 décembre 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, point 20 : « Seule la nature de l'engagement pris doit être prise en considération : pour relever du système commun de TVA, un tel engagement doit impliquer une consommation », et point 23) ; du 11 octobre 2007, KÖGÁZ e.a. (C-283/06 et C-312/06, EU:C:2007:598, point 37 : « la fixation de son montant proportionnellement au prix perçu par l'assujetti en contrepartie des biens et des services qu'il fournit »), et du 3 mai 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, point 23).

[26] Jurisprudence constante et, notamment, arrêts du 27 septembre 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, points 29 et 30) ; du 20 octobre 2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, point 37), et du 9 février 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, point 34).

obligation, une dette douanière naît en principe, en vertu de l'article 79, paragraphe 1, sous a), du code des douanes, à moins que l'exception prévue à l'article 86, paragraphe 6, du code des douanes ne s'applique (voir à cet égard les points 44 et suivants des présentes conclusions).

3. Conclusion intermédiaire

43. Il n'est donc pas nécessaire de respecter la procédure douanière pour bénéficier d'une exonération de la TVA à l'importation au titre de l'article 143, paragraphe 1, sous e), de la directive TVA. Il suffit plutôt que les conditions de fond de l'exonération des droits de douane (en l'occurrence l'existence de marchandises en retour correspondantes) soient remplies. Tel est le cas en l'espèce. Par conséquent, l'inobservation de l'obligation de présenter les marchandises en douane, de l'obligation de faire une déclaration en douane ou l'absence de demande d'exonération des droits de douane n'emporte pas déchéance de l'exonération de la TVA à l'importation pour les marchandises en retour (en l'espèce, les chevaux).

B. À titre subsidiaire : interprétation de l'article 86, paragraphe 6, du code des douanes

44. Au cas uniquement où la Cour devait en juger autrement, nous examinerons si l'article 86, paragraphe 6, du code des douanes permet de conserver l'exonération prévue à l'article 203, paragraphe 1, premier alinéa, du code des douanes pour les marchandises en retour en dépit de l'inobservation des obligations douanières (absence de déclaration et de présentation en douane). Cela suppose en particulier qu'il n'y ait pas eu de tentative de manœuvre de la part de la requérante.

45. Cette approche, suivie ici à titre subsidiaire, aurait pour inconvénient de principe d'importer dans la réglementation de la TVA tous les problèmes posés par l'application de l'article 79, paragraphe 1, sous a), du code des douanes et la dérogation prévue à l'article 86, paragraphe 6, du code des douanes. Les dispositions à caractère subjectif, telles que l'article 86, paragraphe 6, et le considérant 38 du code des douanes (bonne foi), sont en principe étrangères à la réglementation de la TVA. Il en va de même de la naissance de la TVA en raison d'une irrégularité dans la procédure. La présente affaire illustre parfaitement les difficultés qui en découlent.

46. Tout d'abord, on peut se demander si l'article 86, paragraphe 6, du code des douanes est même pertinent en l'espèce. En effet, l'exonération prévue à l'article 203, paragraphe 1, premier alinéa, du code des douanes requiert une déclaration en douane dans ses conditions d'application. Celle-ci fait précisément défaut en l'espèce, raison pour laquelle, d'un point de vue purement formel, il n'y aurait pas d'exonération. Toutefois, l'exonération doit simplement être « prévue ». En outre, l'article 86, paragraphe 6, du code des douanes a précisément été conçu pour atténuer au minimum les conséquences de l'inobservation de la législation douanière (telle qu'une absence de déclaration en douane) (voir le considérant 38 de ce code). On a donc les meilleures raisons d'appliquer l'article 86, paragraphe 6, du code des douanes.

47. En revanche, la question de savoir si l'absence de déclaration en douane et de présentation des chevaux doit être considérée, en l'espèce, comme une tentative de manœuvre est une question de fait. C'est en principe à la juridiction nationale qu'il appartient de procéder à l'appréciation des faits nécessaire à cette fin. Néanmoins, il semble utile de lui indiquer à partir de quand il y a tentative de manœuvre au sens de cette disposition. À ma connaissance, la Cour n'a pas encore été saisie de cette question.

48. Au sens littéral, une personne qui connaît la naissance d'une dette douanière et veut l'éviter cherche à tromper. En outre, le considérant 38 du code des douanes précise que l'article 86, paragraphe 6, de ce code vise à tenir compte de la bonne foi en cas de non-respect de la législation douanière. Or une personne n'est de bonne foi que si elle veut avoir un comportement conforme et a pu se fier à son appréciation [27]. À cet égard, selon le considérant 38 du code des douanes, il y a lieu de minimiser l'incidence de la négligence de la part du débiteur. Il se trouve ainsi que la négligence grave peut constituer une tentative de manœuvre. Tel est le cas lorsque l'importateur devait connaître ses obligations douanières, car il s'est refusé par négligence grave à les connaître. On en voudra aussi pour preuve la comparaison avec la disposition devancière de l'article 212 bis du règlement (CEE) nº 2913/92 [28]. Celle-ci parlait de « manœuvre frauduleuse » et de « négligence manifeste » que le législateur a ramassé à présent sous la notion de « tentative de manœuvre ».

49. L'assimilation de la négligence grave à la tentative de manœuvre se justifie également par le fait que la législation douanière est fort pointilleuse du fait des possibilités de contrôle limitées dans les procédures douanières de masse. Seules la déclaration en douane et la présentation en douane permettent aux autorités douanières de contrôler les marchandises en voie d'importation. C'est la raison pour laquelle l'article 79, paragraphe 1, sous a), du code des douanes fait en principe naître une dette douanière en cas d'inobservation de la procédure douanière. Seul l'article 86, paragraphe 6, du code des douanes constitue une exception, qui ne joue toutefois plus s'il y a eu tentative de manœuvre. Une interprétation trop étroite de la tentative de manœuvre irait à l'encontre de ce rapport règle/exception. L'exception prévue à l'article 86, paragraphe 6, du code des douanes doit être interprétée de manière restrictive. Il y aura donc tentative de manœuvre au sens de l'article 86, paragraphe 6, du code des douanes dès lors que l'importateur connaissait les obligations douanières auxquelles il a manqué ou dès lors qu'il ne les connaissait pas par négligence grave.

50. Les éléments subjectifs de la connaissance ou non de faits, c'est-à-dire d'une conscience qui s'impose, doivent se retrouver dans des facteurs objectifs de rattachement [29]. Leur contexte revêt à cet égard une plus grande importance. Il en va en particulier ainsi d'un comportement en principe neutre dépourvu de signification objective (tel, par exemple, le passage à un poste de douane sans s'arrêter).

51. À l'égard des opérateurs économiques professionnels, on a de nombreuses raisons de présumer qu'ils connaissent les obligations douanières. Celui qui exporte ses chevaux de manière conforme connaît visiblement la législation douanière. Il devrait alors être évident qu'il sait également qu'il doit réimporter ses chevaux de manière conforme.

52. Toutefois, si l'importateur connaissait ses obligations douanières (par exemple, quant à la déclaration et la présentation en douane) ou les ignorait par négligence grave, l'inobservation de ces obligations constitue en règle générale aussi une tentative de manœuvre. Il peut en aller autrement en cas de force majeure ou de situations d'extrême urgence, où l'on peut juridiquement admettre que l'intéressé n'a raisonnablement pas d'autre choix que de faire une entorse aux obligations douanières.

[27] Voir, sur la confiance légitime et la bonne foi du redevable des droits dans le contexte d'un recouvrement a posteriori, article 119, paragraphe 1, sous a), et paragraphe 3, troisième et quatrième alinéas, du code des douanes, ainsi que arrêt du 16 mars 2017, Veloserviss (C-47/16, EU:C:2017:220, points 24 et suiv.), concernant la disposition devancière.

[28] Règlement du Conseil du 12 octobre 1992 établissant le code des douanes communautaire (JO 1992, L 302, p. 1).

[29] En ce sens, arrêt du 25 octobre 2018, Božičevič Ježovnik (C-528/17, EU:C:2018:868, point 47), à propos de l'article 143, paragraphe 1, sous d), de la directive TVA et de l'assurance qu'il n'y a pas d'implication dans une fraude fiscale.

53. Il résulte de ce qui précède qu'il y a tentative de manœuvre au sens de l'article 86, paragraphe 6, du code des douanes lorsqu'il ressort de circonstances objectives (du contexte) que l'importateur avait connaissance de ses obligations douanières ou les ignorait par négligence grave et qu'il ne les a pas respectées. On s'en tient alors à la naissance d'une dette douanière en vertu de l'article 79, paragraphe 1, sous a), du code des douanes en raison de l'inobservation (volontaire ou par négligence grave) d'obligations. Par conséquent, si l'article 143, paragraphe 1, sous e), de la directive TVA devait effectivement également requérir le respect de la procédure douanière, l'exonération de la TVA à l'importation devrait sans doute être bel et bien refusée en l'espèce (sous réserve de l'appréciation en fait de la juridiction de renvoi).

V. Conclusion

54. Je propose donc à la Cour de répondre à la question préjudicielle du Högsta förvaltningsdomstolen (Cour administrative suprême, Suède) comme suit :

L'article 143, paragraphe 1, sous e), de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, telle que modifiée par la directive (UE) 2022/890 du Conseil, du 3 juin 2022, exige uniquement que les conditions de fond de l'article 203 du règlement (UE) nº 952/2013 du Parlement européen et du Conseil, du 9 octobre 2013, établissant le code des douanes de l'Union, tel que modifié par le règlement (UE) 2016/2339 du Parlement européen et du Conseil, du 14 décembre 2016, soient remplies. Lorsqu'une dette douanière est née en vertu de l'article 79 du règlement nº 952/2013, tel que modifié, uniquement en raison de l'inobservation de l'obligation de déclaration en douane, prévue à l'article 158, paragraphe 1, de ce règlement, et de l'obligation de présentation en douane, prévue à l'article 139, paragraphe 1, dudit règlement, ou de l'absence de demande d'exonération des droits, au titre de l'article 203 de ce même règlement, la réintroduction de marchandises en retour au sens de l'article 203 du règlement nº 952/2013, tel que modifié, est exonérée de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA). Pour cette raison, il est sans importance, pour l'exonération de la TVA à l'importation en vertu de l'article 143, paragraphe 1, sous e), de la directive 2006/112, telle que modifiée, que l'exception prévue à l'article 86, paragraphe 6, du règlement nº 952/2013, tel que modifié, (en raison de l'absence de tentative de manœuvre) s'applique.