Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (huitième chambre)

8 mai 2025*

« Renvoi préjudiciel – Fiscalité – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Directive 2006/112/CE – Article 143, paragraphe 1, sous b) – Exonérations à l'importation – Directive 2006/79/CE – Marchandises faisant l'objet de petits envois sans caractère commercial en provenance de pays tiers – Destinataire résidant dans un État membre autre que l'État membre d'importation »

Dans l'affaire C-405/24,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative, Pologne), par décision du 26 mars 2024, parvenue à la Cour le 11 juin 2024, dans la procédure

**L. s.c.**

contre

**Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej,**

en présence de :

**Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,**

LA COUR (huitième chambre),

composée de M. S. Rodin, président de chambre, M^me^ O. Spineanu-Matei et M. N. Fenger (rapporteur), juges,

avocat général : M^me^ J. Kokott,

greffier : M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées :

– pour le Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, par M^mes^ M. Kowalewska, K. Nowicka et M. T. Tratkiewicz,

* Langue de procédure : le polonais.

– pour le gouvernement polonais, par M. B. Majczyna, en qualité d'agent,

– pour la Commission européenne, par MM. Ł. Habiak et M. Herold, en qualité d'agents,

vu la décision prise, l'avocate générale entendue, de juger l'affaire sans conclusions,

rend le présent

## Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 143, paragraphe 1, sous b), de la 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 par la directive 2009/69/CE du Conseil, du 25 juin 2009 (JO 2009, L 175, p. 12) (ci-après la « directive 2006/112 »), et de l'article 1er de la directive 2006/79/CE du Conseil, du 5 octobre 2006, relative aux franchises fiscales applicables à l'importation des marchandises faisant l'objet de petits envois sans caractère commercial en provenance de pays tiers (JO 2006, L 286, p. 15).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant L. s.c. au Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (directeur de l'information fiscale nationale, Pologne) (ci-après l'« autorité fiscale ») au sujet de la légalité d'un rescrit fiscal daté du 22 février 2019.

### Le cadre juridique

#### *Le droit de l'Union*

##### *La directive 78/1035/CEE*

3 L'article 1er, paragraphe 1, de la directive 78/1035/CEE du Conseil, du 19 décembre 1978, relative aux franchises fiscales applicables à l'importation des marchandises faisant l'objet de petits envois sans caractère commercial en provenance de pays tiers (JO 1978, L 366, p. 34), prévoyait :

« Les marchandises faisant l'objet de petits envois sans caractère commercial expédiés d'un pays tiers, par un particulier à destination d'un autre particulier se trouvant dans un État membre, bénéficient, à l'importation, d'une franchise des taxes sur le chiffre d'affaires et des accises. »

##### *Le règlement (CEE) nº 918/83*

4 L'article 29, paragraphe 1, premier alinéa, du règlement (CEE) nº 918/83 du Conseil, du 28 mars 1983, relatif à l'établissement du régime communautaire des franchises douanières (JO 1983, L 105, p. 1), disposait :

« Sont admis en franchise de droits à l'importation, sous réserve des dispositions des articles 30 et 31, les marchandises faisant l'objet de petits envois sans caractère commercial adressés d'un pays tiers par un particulier à un autre particulier se trouvant dans le territoire douanier de la Communauté [économique européenne]. »

*La directive 2006/79*

5 Le considérant 3 de la directive 2006/79 est libellé comme suit :

« À cet effet, pour des raisons pratiques, les limites dans lesquelles une telle franchise est à appliquer devraient, dans toute la mesure du possible, être les mêmes que celles prévues pour le régime communautaire de franchises douanières par le règlement [nº 918/83]. »

6 L'article 1er de cette directive dispose :

« 1. Les marchandises faisant l'objet de petits envois sans caractère commercial en provenance d'un pays tiers, par un particulier à destination d'un autre particulier se trouvant dans un État membre, bénéficient, à l'importation, d'une franchise des taxes sur le chiffre d'affaires et des accises.

2. Aux fins du paragraphe 1, on entend par "petits envois sans caractère commercial", les envois qui, à la fois :

a) présentent un caractère occasionnel ;

b) contiennent exclusivement des marchandises réservées à l'usage personnel ou familial des destinataires, ces marchandises ne devant traduire, par leur nature ou leur quantité, aucune préoccupation d'ordre commercial ;

c) sont constitués de marchandises dont la valeur globale n'est pas supérieure à 45 [euros] ;

d) sont adressées par l'expéditeur au destinataire sans paiement d'aucune sorte. »

*La directive 2006/112*

7 L'article 32 de la directive 2006/112 prévoit :

« Dans le cas où le bien est expédié ou transporté soit par le fournisseur, soit par l'acquéreur, soit par une tierce personne, le lieu de la livraison est réputé se situer à l'endroit où le bien se trouve au moment du départ de l'expédition ou du transport à destination de l'acquéreur.

Toutefois, lorsque le lieu de départ de l'expédition ou du transport des biens se trouve dans un territoire tiers ou un pays tiers, le lieu de la livraison effectuée par l'importateur désigné ou reconnu comme redevable de la taxe en vertu de l'article 201 ainsi que le lieu d'éventuelles livraisons subséquentes sont réputés se situer dans l'État membre d'importation des biens. »

8 L'article 86, paragraphe 1, de cette directive est libellé comme suit :

« Sont à comprendre dans la base d'imposition, dans la mesure où ils n'y sont pas déjà compris, les éléments suivants :

[...]

b) les frais accessoires, tels que les frais de commission, d'emballage, de transport et d'assurance intervenant jusqu'au premier lieu de destination des biens sur le territoire de l'État membre d'importation, ainsi que ceux découlant du transport vers un autre lieu de destination se trouvant dans la Communauté, si ce dernier lieu est connu au moment où intervient le fait générateur de la taxe. »

9 L'article 143, paragraphe 1, de ladite directive dispose :

« Les États membres exonèrent les opérations suivantes :

[...]

b) les importations définitives de biens régies par les directives [...] [2006/79] ;

[...] »

10 Aux termes de l'article 163 de la directive 2006/112 :

« Lorsque la sortie des biens des régimes ou situations visés à la présente section donne lieu à une importation au sens de l'article 61, l'État membre d'importation prend les mesures nécessaires pour éviter une double imposition. »

*Le règlement (CE) nº 1186/2009*

11 L'article 25, paragraphe 1, premier alinéa, du règlement (CE) nº 1186/2009 du Conseil, du 16 novembre 2009, relatif à l'établissement du régime communautaire des franchises douanières (JO 2009, L 324, p. 23), est libellé comme suit :

« Sont admises en franchise de droits à l'importation, sous réserve des articles 26 et 27, les marchandises contenues dans les envois adressés d'un pays tiers par un particulier à un autre particulier se trouvant dans le territoire douanier de la Communauté pour autant qu'il s'agisse d'importations dépourvues de tout caractère commercial. »

12 Aux termes de l'article 133, paragraphe 1, de ce règlement :

« Le règlement (CEE) nº 918/83, tel que modifié par les actes dont la liste figure à l'annexe V, est abrogé. »

### *Le droit polonais*

13 L'article 2, point 1, de l'ustawa o podatku od towarów i usług (loi relative à la taxe sur les biens et services), du 11 mars 2004 (Dz. U. de 2018, position 2174), dans sa version applicable au litige au principal (ci-après la « loi sur la TVA »), prévoit :

« Aux fins des dispositions ci-après, on entend par "territoire national" le territoire de la République de Pologne, sous réserve de l'article 2a. »

14 L'article 52, paragraphe 1, de la loi sur la TVA dispose :

« Bénéficie de l'exonération l'importation, sous réserve du paragraphe 2, des marchandises faisant l'objet d'un envoi expédié depuis le territoire d'un pays tiers par un particulier et destiné à un particulier résidant sur le territoire national, lorsque les conditions suivantes sont cumulativement remplies :

1. la quantité et la nature des marchandises n'indiquent aucune intention d'ordre commercial ;

2. le destinataire ne doit à l'expéditeur aucun paiement pour la réception d'un envoi ;

3. les envois présentent un caractère occasionnel. »

## Le litige au principal et la question préjudicielle

15 L. est une société qui fournit des services d'expédition et de dédouanement de marchandises.

16 Cette société a déposé, auprès de l'autorité fiscale, une demande de rescrit fiscal visant à déterminer si l'importation, en Pologne, de marchandises faisant l'objet d'un envoi entre particuliers peut être exonérée de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) en vertu de l'article 52 de la loi sur la TVA lorsque le destinataire de cet envoi se trouve dans un État membre autre que la République de Pologne.

17 Par un rescrit fiscal du 22 février 2019, l'autorité fiscale a estimé que la situation décrite par L. dans sa demande ne relevait pas de l'exonération prévue à l'article 52 de la loi sur la TVA, au motif que cette exonération ne s'applique pas à l'importation, en Pologne, de marchandises destinées à un particulier se trouvant dans un État membre autre que la République de Pologne.

18 L. a introduit un recours contre ce rescrit fiscal devant le Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (tribunal administratif de voïvodie de Varsovie, Pologne).

19 Par un jugement du 12 décembre 2019, cette juridiction a rejeté ce recours. Elle a considéré qu'il ressort tant de l'article 143, paragraphe 1, sous b), de la directive 2006/112 que de l'article 52 de la loi sur la TVA que l'exonération de TVA en cause s'applique uniquement lorsque l'envoi est destiné à un particulier résidant dans l'État membre dans lequel les marchandises sont importées.

20 L. a introduit un pourvoi en cassation contre ce jugement devant le Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative, Pologne), qui est la juridiction de renvoi.

21 Cette juridiction estime qu'il pourrait être considéré, au regard de l'arrêt du 2 juillet 2009, Har Vaessen Douane Service (C-7/08, EU:C:2009:417), que la circonstance que les marchandises importées sont entrées sur le territoire de l'Union européenne dans un État membre autre que celui où se trouve leur destinataire est sans incidence sur leur exonération de TVA. Partant, les envois de marchandises d'une valeur négligeable expédiés d'un pays tiers à destination d'un particulier se trouvant dans l'Union devraient être exonérés.

22 Cependant, il ressort d'une jurisprudence polonaise que l'exonération de TVA prévue à l'article 52 de la loi sur la TVA ne s'applique pas à l'importation de marchandises destinées à un particulier résidant sur le territoire d'un État membre autre que la République de Pologne. Selon cette

jurisprudence, il y a lieu de considérer que les dispositions de la directive 2006/79 établissent une distinction selon le lieu de résidence du destinataire final des marchandises, dès lors que le lieu d'importation visé est « un État membre ». Ainsi, tant l'assujettissement à la taxe sur l'importation des marchandises que l'exonération de TVA relative à cette importation pour les petits envois entre particuliers sans caractère commercial seraient liés au lieu de résidence du destinataire final des marchandises.

23 Dans ces conditions, le Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante :

« Les dispositions de l'article 143, paragraphe 1, sous b), de la directive [2006/112] et de l'article 1er de la directive [2006/79], à la lumière du considérant 3 de la directive 2006/79 et de l'article 25 du règlement [no 1186/2009] font-elles obstacle à une disposition telle que l'article 52, paragraphe 1, de [la loi sur la TVA], aux termes duquel l'importation de marchandises faisant l'objet d'un envoi expédié depuis le territoire d'un pays tiers par un particulier et destiné à un particulier résidant sur le territoire d'un État membre de l'Union européenne autre que le territoire de l'État [membre] où l'importation est effectuée, ne bénéficie pas de l'exonération de la TVA ? »

**Sur la question préjudicielle**

24 Par sa question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 143, paragraphe 1, sous b), de la directive 2006/112 et l'article 1er de la directive 2006/79 doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à la réglementation d'un État membre qui exclut du bénéfice de l'exonération de TVA prévue à ces dispositions les petits envois sans caractère commercial en provenance d'un pays tiers, effectués par un particulier, à destination d'un particulier résidant dans un autre État membre.

25 Il ressort de l'article 143, paragraphe 1, sous b), de la directive 2006/112, que les États membres exonèrent les importations définitives de biens régies notamment par la directive 2006/79.

26 L'article 1er, paragraphe 1, de la directive 2006/79 prévoit que les marchandises faisant l'objet de petits envois sans caractère commercial en provenance d'un pays tiers, par un particulier à destination d'un autre particulier se trouvant dans un État membre, bénéficient, à l'importation, d'une franchise des taxes sur le chiffre d'affaires et des accises.

27 En vue de répondre à la question posée, il y a lieu de déterminer si l'exonération de TVA prévue à ces dispositions vise uniquement des envois destinés aux particuliers résidant dans l'État membre d'importation ou si elle s'applique aux envois destinés aux particuliers se trouvant dans tout État membre, y compris un État membre autre que celui d'importation.

28 Conformément à une jurisprudence constante de la Cour, afin d'interpréter une disposition du droit de l'Union, il convient de tenir compte non seulement des termes de celle-ci, mais également de son contexte et des objectifs poursuivis par la réglementation dont elle fait partie (voir, en ce sens, arrêt du 14 mai 2024, Stachev, C-15/24 PPU, EU:C:2024:399, point 72 et jurisprudence citée).

29 En ce qui concerne, en premier lieu, le libellé des dispositions dont l'interprétation est demandée par la juridiction de renvoi, il convient de relever que l'article 143, paragraphe 1, sous b), de la directive 2006/112 renvoie explicitement aux exonérations de TVA prévues, notamment, par la directive 2006/79.

30 L'article 1er, paragraphe 1, de cette dernière directive précise que l'exonération qu'il prévoit vise les petits envois sans caractère commercial à destination d'un particulier se trouvant dans un État membre.

31 Il convient de relever, à cet égard, que la version polonaise de cette disposition emploie les termes « État membre » sans autre précision. En outre, dans les versions de ladite disposition en langues espagnole, danoise, allemande, anglaise, française, italienne, néerlandaise, roumaine et suédoise, notamment, ces termes sont précédés d'un article indéfini.

32 Dès lors que l'article 1er, paragraphe 1, de la directive 2006/79 ne se réfère pas à un État membre spécifique et ne mentionne pas, en particulier, l'État membre d'importation, le libellé de cette disposition tend à indiquer que l'exonération de TVA que celle-ci prévoit vise des envois à destination d'un particulier se trouvant dans n'importe lequel des États membres.

33 S'agissant, en deuxième lieu, du contexte dans lequel s'inscrivent l'article 143, paragraphe 1, sous b), de la directive 2006/112 et l'article 1er, paragraphe 1, de la directive 2006/79, il convient de relever, tout d'abord, que la référence aux envois destinés à un particulier se trouvant dans un État membre figurait déjà tant à l'article 1er, paragraphe 1, de la directive 78/1035, qui correspond à l'article 1er, paragraphe 1, de la directive 2006/79, qu'à l'article 1er, paragraphe 1, de la proposition d'une directive du Conseil relative aux franchises fiscales applicables à l'importation des marchandises faisant l'objet de petits envois sans caractère commercial en provenance de pays tiers (JO 1975, C 18, p. 6).

34 Or, il ressort des travaux préparatoires de la directive 78/1035, qui a été abrogée et remplacée par la directive 2006/79, conformément à l'article 6 de cette dernière directive, que le législateur de l'Union n'a pas souhaité soumettre l'application de l'exonération de TVA des petits envois sans caractère commercial à une condition relative à un lieu de destination spécifique de l'envoi concerné au sein de l'Union. En effet, il découle de l'exposé des motifs de cette proposition que son objet était de prévoir que les envois de faible valeur adressés par un particulier se trouvant dans un pays tiers à un autre particulier se trouvant dans l'Union bénéficient d'une franchise fiscale à l'importation, pour autant que les marchandises concernées remplissent un certain nombre de conditions.

35 Ensuite, le considérant 3 de la directive 2006/79 précise que, pour des raisons pratiques, les limites dans lesquelles l'exonération de TVA à l'importation de petits envois sans caractère commercial en provenance de pays tiers est à appliquer devraient, dans toute la mesure du possible, être les mêmes que celles prévues pour les franchises de droits à l'importation par le règlement no 918/83.

36 À cet égard, il importe de relever que l'article 29, paragraphe 1, de ce règlement, dont les termes ont été, en substance, repris à l'article 25 du règlement no 1186/2009, prévoyait une franchise de droits à l'importation pour des envois présentant des caractéristiques analogues à celles des envois visés à l'article 1er, paragraphe 1, de la directive 78/1035 et précisait que cette franchise s'appliquait aux envois adressés à un particulier se trouvant dans le territoire douanier de l'Union, sans viser un État membre précis.

37 Enfin, contrairement à l'article 1er, paragraphe 1, de la directive 2006/79, d'autres dispositions de la directive 2006/112, telles que les articles 32, 86 et 163 de cette directive, mentionnent expressément l'État membre d'importation.

38 En ce qui concerne, en troisième lieu, la finalité de l'exonération de TVA prévue à l'article 143, paragraphe 1, sous b), de la directive 2006/112 et à l'article 1er de la directive 2006/79, il ressort de l'exposé des motifs de la proposition visée au point 34 du présent arrêt que la directive 78/1035, qui a été abrogée et remplacée par la directive 2006/79, avait pour objectif d'assouplir le régime applicable aux petits envois sans caractère commercial en provenance de pays tiers entre particuliers, de tels envois revêtant essentiellement un caractère affectif, n'ayant qu'une faible valeur et ayant déjà été soumis, en principe, à une taxe dans le pays d'expédition. Or, dans une telle perspective, il n'existe aucune différence entre les envois de marchandises sans caractère commercial en provenance de pays tiers, par un particulier, à destination d'un autre particulier, selon l'État membre de résidence du destinataire de l'envoi.

39 Il découle ainsi non seulement d'une interprétation littérale mais également d'une interprétation contextuelle et téléologique de l'article 143, paragraphe 1, sous b), de la directive 2006/112 et de l'article 1er de la directive 2006/79 que l'exonération de TVA prévue à ces dispositions s'applique indépendamment de la circonstance selon laquelle le destinataire de l'envoi réside dans l'État membre d'importation ou dans un autre État membre.

40 Eu égard aux considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre à la question posée que l'article 143, paragraphe 1, sous b), de la directive 2006/112 et l'article 1er de la directive 2006/79 doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à la réglementation d'un État membre qui exclut du bénéfice de l'exonération de TVA prévue à ces dispositions les petits envois sans caractère commercial en provenance d'un pays tiers, effectués par un particulier, à destination d'un particulier résidant dans un autre État membre.

## Sur les dépens

41 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (huitième chambre) dit pour droit :

**L'article 143, paragraphe 1, sous b), 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 2009/69/CE du Conseil, du 25 juin 2009, et l'article 1er de la directive 2006/79/CE du Conseil, du 5 octobre 2006, relative aux franchises fiscales applicables à l'importation des marchandises faisant l'objet de petits envois sans caractère commercial en provenance de pays tiers,**

**doivent être interprétés en ce sens que :**

**ils s'opposent à la réglementation d'un État membre qui exclut du bénéfice de l'exonération de taxe sur la valeur ajoutée prévue à ces dispositions les petits envois sans caractère**

**commercial en provenance d'un pays tiers, effectués par un particulier, à destination d'un particulier résidant dans un autre État membre.**

Signatures