Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (cinquième chambre)

1er juin 2017 [1]

«Renvoi préjudiciel — Fiscalité — Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) — Régime de transit externe — Transport des marchandises via un port franc situé dans un État membre — Réglementation de cet État membre excluant les ports francs du territoire fiscal national — Soustraction à la surveillance douanière — Naissance de la dette douanière et exigibilité de la TVA»

Dans l'affaire C-571/15,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Hessisches Finanzgericht (tribunal des finances de Hesse, Allemagne), par décision du 29 septembre 2015, parvenue à la Cour le 6 novembre 2015, dans la procédure

Wallenborn Transports SA

contre

Hauptzollamt Gießen,

LA COUR (cinquième chambre),

composée de M. J. L. da Cruz Vilaça, président de chambre, Mme M. Berger, MM. A. Borg Barthet (rapporteur), E. Levits et F. Biltgen, juges,

avocat général : M. M. Campos Sánchez-Bordona,

greffier : M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées :

— pour Wallenborn Transports SA, par Me B. Klüver, Rechtsanwalt,

— pour le gouvernement hellénique, par Mmes E. Tsaousi et A. Dimitrakopoulou, en qualité d'agents,

— pour la Commission européenne, par MM. A. Caeiros et M. Wasmeier ainsi que par Mme L. Grønfeldt, en qualité d'agents,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 13 décembre 2016,

rend le présent

1 — Langue de procédure : l'allemand.

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 61, premier alinéa, et de l'article 71, paragraphe 1, 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 2007/75/CE du Conseil, du 20 décembre 2007 (JO 2007, L 346, p. 13) (ci-après la « directive TVA »), ainsi que de l'article 203, paragraphe 1, et de l'article 204, paragraphe 1, sous a), du règlement (CEE) nº 2913/92 du Conseil, du 12 octobre 1992, établissant le code des douanes communautaire (JO 1992, L 302, p. 1), tel que modifié par le règlement (CE) nº 1791/2006 du Conseil, du 20 novembre 2006 (JO 2006, L 363, p. 1) (ci-après le « code des douanes »).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant Wallenborn Transports SA (ci-après « Wallenborn ») au Hauptzollamt Gießen (administration douanière de Giessen, Allemagne) au sujet de l'obligation à laquelle elle a été soumise d'acquitter la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) en conséquence de la naissance d'une dette douanière.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

La directive TVA

3 Aux termes de l'article 2, paragraphe 1, de la directive TVA :

« Sont soumises à la TVA les opérations suivantes :

[...]

d) les importations de biens. »

4 L'article 5 de la directive TVA, qui fait partie du titre II de celle-ci, intitulé « Champ d'application territorial », dispose :

« Aux fins de la présente directive, on entend par :

1. "Communauté" et "territoire de la Communauté", l'ensemble des territoires des États membres tel que définis au point 2) ;

2. "État membre" et "territoire d'un État membre", le territoire de chaque État membre de la Communauté auquel s'applique, conformément à son article 299, le traité instituant la Communauté européenne, à l'exclusion du ou des territoires figurant à l'article 6 de la présente directive ;

3. "territoires tiers", les territoires qui figurent à l'article 6 ;

4. "pays tiers", tout État ou territoire auquel le traité ne s'applique pas. »

5 L'article 6 de cette directive énonce :

« 1. La présente directive ne s'applique pas aux territoires suivants, faisant partie du territoire douanier de la Communauté :

a) Mont Athos ;

b) îles Canaries ;

c) départements français d'outre-mer ;

d) îles Åland ;

e) îles Anglo-Normandes.

2. La présente directive ne s'applique pas aux territoires suivants, ne faisant pas partie du territoire douanier de la Communauté :

a) île d'Helgoland ;

b) territoire de Büsingen ;

c) Ceuta ;

d) Melilla ;

e) Livigno ;

f) Campione d'Italia ;

g) les eaux italiennes du lac de Lugano. »

6 Aux termes de l'article 30 de la directive TVA :

« Est considérée comme "importation de biens" l'introduction dans la Communauté d'un bien qui n'est pas en libre pratique au sens de l'article 24 du traité.

Outre l'opération visée au premier alinéa, est considérée comme importation de biens l'introduction dans la Communauté d'un bien en libre pratique en provenance d'un territoire tiers faisant partie du territoire douanier de la Communauté. »

7 L'article 60 de cette directive est libellé comme suit :

« L'importation de biens est effectuée dans l'État membre sur le territoire duquel le bien se trouve au moment où il est introduit dans la Communauté. »

8 L'article 61 de ladite directive prévoit :

« Par dérogation à l'article 60, lorsqu'un bien qui n'est pas en libre pratique relève depuis son introduction dans la Communauté de l'un des régimes ou de l'une des situations visés à l'article 156 ou d'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 ou situations.

De même, lorsqu'un bien qui est en libre pratique relève depuis son introduction dans la Communauté de l'un des régimes ou de l'une des situations visés aux articles 276 et 277, l'importation de ce bien est effectuée dans l'État membre sur le territoire duquel le bien sort de ces régimes ou situations. »

9 L'article 70 de la directive TVA dispose :

« Le fait générateur intervient et la taxe devient exigible au moment où l'importation de biens est effectuée. »

10 Aux termes de l'article 71 de cette directive :

« 1. Lorsque des biens relèvent depuis leur introduction dans la Communauté de l'un des régimes ou de l'une des situations visés aux articles 156, 276 et 277, ou d'un régime d'admission temporaire en exonération totale de droits à l'importation ou de transit externe, le fait générateur et l'exigibilité de la taxe n'interviennent qu'au moment où les biens sortent de ces régimes ou situations.

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 intervient et la taxe devient exigible au moment où interviennent le fait générateur et l'exigibilité de ces droits.

2. Dans les cas où les biens importés ne sont soumis à aucun des droits visés au paragraphe 1, deuxième alinéa, les États membres appliquent les dispositions en vigueur en matière de droits de douane pour ce qui concerne le fait générateur et l'exigibilité de la taxe. »

11 L'article 156 de la même directive prévoit :

« 1. Les États membres peuvent exonérer les opérations suivantes :

a) les livraisons de biens destinés à être conduits en douane et placés, le cas échéant, en dépôt temporaire ;

b) les livraisons de biens destinés à être placés dans une zone franche ou un entrepôt franc ;

c) les livraisons de biens destinés à être placés sous un régime d'entrepôt douanier ou sous un régime de perfectionnement actif ;

d) les livraisons de biens destinés à être admis dans la mer territoriale pour être incorporés dans les plates-formes de forage ou d'exploitation, aux fins de leur construction, réparation, entretien, transformation ou équipement, ou pour relier ces plates-formes de forage ou d'exploitation au continent ;

e) les livraisons de biens destinés à être admis dans la mer territoriale pour l'avitaillement des plates-formes de forage ou d'exploitation.

2. Les endroits visés au paragraphe 1 sont ceux définis comme tels par les dispositions douanières communautaires en vigueur. »

12 L'article 202 de la directive TVA dispose :

« La TVA est due par la personne qui fait sortir les biens des régimes ou situations énumérés aux articles 156, 157, 158, 160 et 161. »

Le code des douanes

13 L'article 4 du code des douanes prévoit :

« Aux fins du présent code, on entend par :

[...]

7) marchandises communautaires : les marchandises :

— entièrement obtenues sur le territoire douanier de la Communauté dans les conditions visées à l'article 23, sans apport de marchandises importées de pays ou territoires ne faisant pas partie du territoire douanier de la Communauté. Les marchandises obtenues à partir de marchandises placées sous un régime suspensif ne sont pas considérées comme ayant le caractère communautaire dans les cas d'importance économique particulière déterminés selon la procédure du comité,

— importées de pays ou territoires ne faisant pas partie du territoire douanier de la Communauté et mises en libre pratique,

— obtenues, dans le territoire douanier de la Communauté, soit à partir de marchandises visées au deuxième tiret exclusivement, soit à partir de marchandises visées aux premier et deuxième tirets ;

8) marchandises non communautaires : les marchandises autres que celles visées au point 7.

Sans préjudice des articles 163 et 164, les marchandises communautaires perdent ce statut douanier lorsqu'elles sont effectivement sorties du territoire douanier de la Communauté ;

[...]

10) droits à l'importation :

— les droits de douane et les taxes d'effet équivalent prévus à l'importation des marchandises,

— les impositions à l'importation instituées dans le cadre de la politique agricole commune ou dans celui des régimes spécifiques applicables à certaines marchandises résultant de la transformation de produits agricoles ;

[...]

15) destination douanière d'une marchandise :
a) placement de la marchandise sous un régime douanier,
b) son introduction dans une zone franche ou un entrepôt franc,

[...]

16) régime douanier :

[...]
b) le transit,

[...] »

14 L'article 37 du code des douanes énonce :

« 1. Les marchandises qui sont introduites dans le territoire douanier de la Communauté sont, dès cette introduction, soumises à la surveillance douanière. Elles peuvent faire l'objet de contrôles douaniers conformément aux dispositions en vigueur.

2. Elles restent sous cette surveillance aussi longtemps qu'il est nécessaire pour déterminer leur statut douanier et, s'agissant de marchandises non communautaires et sans préjudice de l'article 82 paragraphe 1, jusqu'à ce qu'elles, soit changent de statut douanier, soit sont introduites dans une zone franche ou un entrepôt franc, soit sont réexportées ou détruites conformément à l'article 182. »

15 Aux termes de l'article 92 de ce code :

« 1. Le régime du transit externe prend fin et les obligations du titulaire du régime sont remplies lorsque les marchandises placées sous le régime et les documents requis sont présentés au bureau de douane de destination, conformément aux dispositions du régime concerné.

2. Les autorités douanières apurent le régime du transit externe lorsqu'elles sont en mesure d'établir, sur la base de la comparaison des données disponibles au bureau de départ et de celles disponibles au bureau de douane de destination, que le régime a pris fin correctement. »

16 L'article 96 dudit code dispose :

« 1. Le principal obligé est le titulaire du régime de transit communautaire externe. Il est tenu :

a) de présenter en douane les marchandises intactes au bureau de douane de destination, dans le délai prescrit et en ayant respecté les mesures d'identification prises par les autorités douanières ;

b) de respecter les dispositions relatives au régime du transit communautaire.

2. Sans préjudice des obligations du principal obligé visées au paragraphe 1, le transporteur ou le destinataire des marchandises qui accepte les marchandises en sachant qu'elles sont placées sous le régime du transit communautaire est également tenu de les présenter intactes au bureau de douane de destination dans le délai prescrit et en ayant respecté les mesures d'identification prises par les autorités douanières. »

17 Aux termes de l'article 166 du même code :

« Les zones franches et entrepôts francs sont des parties du territoire douanier de la Communauté ou des locaux situés sur ce territoire, séparés du reste de celui-ci, dans lesquels :

a) les marchandises non communautaires sont considérées, pour l'application des droits à l'importation et des mesures de politique commerciale à l'importation comme ne se trouvant pas sur le territoire douanier de la Communauté, pour autant qu'elles ne soient pas mises en libre pratique, ni placées sous un autre régime douanier, ni utilisées ou consommées dans des conditions autres que celles prévues par la réglementation douanière ;

b) les marchandises communautaires, pour lesquelles une réglementation communautaire spécifique le prévoit, bénéficient, du fait de leur placement en zone franche ou en entrepôt franc, de mesures se rattachant, en principe, à l'exportation des marchandises. »

18 L'article 167 du code des douanes prévoit :

« 1. Les États membres peuvent constituer certaines parties du territoire douanier de la Communauté en zones franches ou autoriser la création d'entrepôts francs.

2. Les États membres déterminent la limite géographique de chaque zone. Les locaux destinés à constituer un entrepôt franc doivent être agréés par les États membres.

3. À l'exception des zones franches désignées conformément à l'article 168 bis, les zones franches sont clôturées. Les États membres fixent les points d'accès et de sortie de chaque zone franche ou entrepôt franc.

[...] »

19 L'article 170 de ce code dispose :

« 1. Sans préjudice de l'article 168 paragraphe 4, l'entrée en zone franche ou en entrepôt franc de marchandises ne donne lieu ni à leur présentation aux autorités douanières ni au dépôt d'une déclaration en douane.

2. Sont présentées aux autorités douanières et font l'objet des formalités douanières prévues, les marchandises qui :

a) se trouvent placées sous un régime douanier et dont l'entrée en zone franche ou en entrepôt franc entraîne l'apurement dudit régime ; toutefois, une telle présentation n'est pas nécessaire si une dispense de l'obligation de présenter les marchandises est admise dans le cadre du régime douanier en question ;

[...] »

20 Aux termes de l'article 202, paragraphes 1 et 2, dudit code :

« 1. Fait naître une dette douanière à l'importation :

a) l'introduction irrégulière dans le territoire douanier de la Communauté d'une marchandise passible de droits à l'importation

ou

b) s'agissant d'une telle marchandise se trouvant dans une zone franche ou en entrepôt franc, son introduction irrégulière dans une autre partie de ce territoire.

Au sens du présent article, on entend par introduction irrégulière, toute introduction en violation des articles 38 à 41 et article 177 deuxième tiret.

2. La dette douanière naît au moment de l'introduction irrégulière. »

21 L'article 203 du même code prévoit :

« 1. Fait naître une dette douanière à l'importation :

— la soustraction d'une marchandise passible de droits à l'importation à la surveillance douanière.

2. La dette douanière naît au moment de la soustraction de la marchandise à la surveillance douanière.

3. Les débiteurs sont :

— la personne qui a soustrait la marchandise à la surveillance douanière,

— les personnes qui ont participé à cette soustraction en sachant ou en devant raisonnablement savoir qu'il s'agissait d'une soustraction de la marchandise à la surveillance douanière,

— celles qui ont acquis ou détenu la marchandise en cause et qui savaient ou devaient raisonnablement savoir au moment où elles ont acquis ou reçu cette marchandise qu'il s'agissait d'une marchandise soustraite à la surveillance douanière

ainsi que

— le cas échéant, la personne qui doit exécuter les obligations qu'entraîne le séjour en dépôt temporaire de la marchandise ou l'utilisation du régime douanier sous lequel cette marchandise a été placée. »

22 L'article 204 du code des douanes énonce :

« 1. Fait naître une dette douanière à l'importation :

a) l'inexécution d'une des obligations qu'entraîne pour une marchandise passible de droits à l'importation son séjour en dépôt temporaire ou l'utilisation du régime douanier sous lequel elle a été placée

[...]

dans des cas autres que ceux visés à l'article 203, à moins qu'il ne soit établi que ces manquements sont restés sans conséquence réelle sur le fonctionnement correct du dépôt temporaire ou du régime douanier considéré.

2. La dette douanière naît soit au moment où cesse d'être remplie l'obligation dont l'inexécution fait naître la dette douanière, soit au 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 ou pour l'octroi du droit à l'importation réduit ou nul en raison de l'utilisation de la marchandise à des fins particulières n'était pas réellement satisfaite.

3. Le débiteur est la personne qui doit, selon le cas, soit exécuter les obligations qu'entraîne le séjour en dépôt temporaire d'une marchandise passible de droits à l'importation ou l'utilisation du régime douanier sous lequel cette marchandise a été placée, soit respecter les conditions fixées pour le placement de la marchandise sous ce régime. »

Le règlement d'application

23 L'article 356 du règlement (CEE) nº 2454/93 de la Commission, du 2 juillet 1993, fixant certaines dispositions d'application du règlement nº 2913/92 (JO 1993, L 253, p. 1), tel que modifié par le règlement (CE) nº 1192/2008 de la Commission, du 17 novembre 2008 (JO 2008, L 329, p. 1) (ci-après le « règlement d'application »), dispose :

« 1. Le bureau de départ fixe la date limite à laquelle les marchandises doivent être présentées au bureau de destination en tenant compte du trajet à suivre, des dispositions de la réglementation régissant le transport et des autres réglementations applicables et, le cas échéant, des éléments communiqués par le principal obligé.

2. Le délai ainsi prescrit par le bureau de départ lie les autorités douanières des États membres dont le territoire est emprunté au cours de l'opération de transit communautaire et ne peut pas être modifié par ces autorités. »

24 Le titre V de la partie II du règlement d'application, intitulé « Autres destinations douanières », comporte un chapitre 1, relatif aux « Zones franches et entrepôts francs », dont l'article 799 de ce règlement fait partie. Cet article prévoit :

« Aux fins du présent chapitre, on entend par :

a) "contrôle du type I" : les modalités de contrôle fondées principalement sur l'existence d'une clôture ;

[...] »

25 La partie IV du règlement d'application, relatif à la dette douanière, comporte un titre II, intitulé « Naissance de la dette », dont l'article 859 de ce règlement fait partie. Aux termes de cet article :

« Sont considérés comme restés sans conséquence réelle sur le fonctionnement correct du dépôt temporaire ou du régime douanier considéré au sens de l'article 204 paragraphe 1 du code [des douanes] les manquements suivants pour autant :

— qu'ils ne constituent pas de tentative de soustraction à la surveillance douanière de la marchandise,

— qu'ils n'impliquent pas de négligence manifeste de la part de l'intéressé,

— que toutes les formalités nécessaires pour régulariser la situation de la marchandise soient accomplies a posteriori :

[...]

2) s'agissant d'une marchandise placée sous un régime de transit, l'inexécution d'une des obligations qu'entraîne l'utilisation du régime lorsque les conditions suivantes sont remplies :
   a) la marchandise placée sous le régime a effectivement été présentée intacte au bureau de destination ;

[...]

6) s'agissant d'une marchandise en dépôt temporaire ou placée sous un régime douanier, la sortie de cette marchandise hors du territoire douanier de la Communauté ou son introduction dans une zone franche soumise aux modalités de contrôle du type I au sens de l'article 799 ou dans un entrepôt franc sans accomplissement des formalités nécessaires ;

[...] »

Le droit allemand

La loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires

26 L'article 1er de l'Umsatzsteuergesetz (loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires), du 21 février 2005 (BGBl. 2005 I, p. 386), dans sa version applicable aux faits au principal (ci-après la « loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires »), dispose :

« (1) Sont soumises à la taxe sur le chiffre d'affaires les opérations suivantes :

[...]

4. les importations de biens sur le territoire national [...] (taxe sur le chiffre d'affaires à l'importation) ;

[...]

(2) Le territoire national au sens de la présente loi est le territoire de la République fédérale d'Allemagne, à l'exception [...] des zones franches soumises aux contrôles du type I au sens de l'article 1er, paragraphe 1, première phrase, de la loi sur l'administration des douanes (ports francs) [...] L'étranger au sens de la présente loi est le territoire qui ne fait pas partie du territoire national ainsi défini. [...]

(3) Les opérations suivantes qui sont effectuées dans les ports francs [...] doivent être considérées comme des opérations effectuées sur le territoire national :

1. les livraisons et les acquisitions intracommunautaires de biens qui sont destinés à être utilisés ou consommés sur les territoires visés [...]

[...]

4. les livraisons de biens qui, à la date de la livraison [...]

[...]
b) se trouvent en libre pratique du point de vue de la taxe sur le chiffre d'affaires à l'importation ;

[...] »

27 L'article 13 de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires, intitulé « Naissance de la taxe », énonce, à son paragraphe 2 :

« L'article 21, paragraphe 2, s'applique à la taxe sur le chiffre d'affaires à l'importation. »

28 L'article 21 de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires, intitulé « Règles particulières pour la taxe sur le chiffre d'affaires à l'importation », prévoit :

« [...]

(2) Les règles applicables aux droits de douane s'appliquent par analogie à la taxe sur le chiffre d'affaires à l'importation ;

[...]

(2a) Les sites de dédouanement situés à l'étranger, sur lesquels des agents des douanes allemands habilités à cet effet effectuent des actions administratives au sens du paragraphe 2, font à cet égard partie du territoire national. [...] »

La loi sur l'administration des douanes

29 L'article 1er, paragraphe 1, du Zollverwaltungsgesetz (loi sur l'administration des douanes), dans sa version applicable aux faits au principal, dispose :

« La circulation des marchandises par la frontière du territoire douanier des Communautés européennes (territoire douanier de la Communauté) ainsi que par les frontières des zones franches au sens de l'article 167, paragraphe 3, du code des douanes, lu en combinaison avec l'article 799, sous a), du règlement d'application [...] (zones franches soumises aux contrôles du type I) est surveillée par l'administration des douanes dans le champ d'application de la présente loi. [...] »

Le litige au principal et les questions préjudicielles

30 Le 11 juin 2009, des marchandises qui avaient été introduites sur le territoire douanier de l'Union européenne et présentées la veille à l'aéroport de Francfort-sur-le-Main (Allemagne) ont, après avoir été brièvement placées en dépôt temporaire, été déclarées sous le régime de transit communautaire externe.

31 Le destinataire de ces marchandises était une entreprise établie dans le port franc de Hambourg (Allemagne), lequel, au moment des faits, était une zone franche soumise aux modalités de contrôle du type I au sens de l'article 799 du règlement d'application et dont les limites étaient sous surveillance douanière. La procédure de transit devait être apurée avant le 17 juin 2009.

32 Wallenborn, en tant que transporteur mandaté, a acheminé par poids lourd les marchandises en cause jusqu'au port franc de Hambourg où elles ont été déchargées le 11 juin 2009 après que le scellé douanier a été rompu. Ces marchandises n'ont toutefois pas été présentées au bureau de douane de destination. Durant leur séjour à l'intérieur de la zone franche, lesdites marchandises n'ont été ni mises en libre pratique, ni consommées, ni utilisées.

33 Le 16 juin 2009, les marchandises en cause ont été chargées dans un conteneur et transportées par bateau vers la Finlande où elles ont été placées sous le régime de l'entrepôt douanier, avant d'être ultérieurement transportées à destination de la Russie.

34 Le 2 septembre 2010, l'administration douanière de Giessen a adressé au principal obligé qui, en tant qu'expéditeur, avait déclaré les marchandises en cause sous le régime de transit, ainsi qu'à Wallenborn, en tant que transporteur, un avis fixant le montant des droits de douane et de la taxe sur le chiffre d'affaires à l'importation.

35 Le paiement a toutefois été demandé à la seule requérante au principal, au motif que le principal obligé avait établi que les marchandises en cause et le document de transit avaient été correctement remis, tandis que Wallenborn avait négligé d'apurer correctement le régime de transit. Le destinataire de ces marchandises a quant à lui indiqué qu'il avait considéré que celles-ci avaient été dédouanées et que le document d'accompagnement de transit ne lui avait pas été remis lors de la livraison.

36 Au soutien de son recours devant la juridiction de renvoi, Wallenborn admet qu'une dette douanière est née lorsque le poids lourd transportant les marchandises en cause a été déchargé et le scellé douanier rompu. Elle fait cependant valoir que le port franc de Hambourg, en tant que zone franche, ne faisait pas partie du territoire national allemand au sens de loi relative à la taxe sur le chiffre

d'affaires. Wallenborn en déduit que le fait générateur de la dette douanière, au sens de l'article 203, paragraphe 1, du code des douanes, s'est réalisé en dehors du territoire fiscal allemand et que, dès lors, il n'existe aucune opération imposable.

37 La requérante au principal ajoute que, bien que les droits de douane et la taxe sur le chiffre d'affaires à l'importation constituent des types de taxe différents, la dette douanière et celle relative à la taxe sur le chiffre d'affaires à l'importation ne pourraient naître à des dates différentes. De même, la taxe sur le chiffre d'affaires à l'importation ne pourrait pas naître en raison d'un fait générateur différent de celui de la dette douanière.

38 De son côté, l'administration douanière de Giessen soutient que la taxe sur le chiffre d'affaires à l'importation au titre de l'article 203, paragraphe 1, du code des douanes est devenue exigible en même temps que la dette douanière, indépendamment de la circonstance que le fait générateur de la dette douanière s'est réalisé sur le territoire du port franc de Hambourg. Elle fait valoir, en outre, qu'est dépourvu de pertinence le fait que les marchandises en cause ont été acheminées en Finlande, puis exportées.

39 Considérant que le litige au principal soulève des questions d'interprétation du droit de l'Union, le Hessisches Finanzgericht (tribunal des finances de Hesse, Allemagne) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

« 1) La disposition en matière de TVA d'un État membre qui prévoit que les zones franches soumises aux contrôles du type I (ports francs) ne font pas partie du territoire national constitue-t-elle l'une des situations visées à l'article 156 de la directive TVA, telles que mentionnées à l'article 61, premier alinéa, et à l'article 71, paragraphe 1, premier alinéa, de ladite directive ?

Si cette question appelle une réponse affirmative :

2) Pour des biens soumis à des droits de douane, le fait générateur intervient-il et la taxe devient-elle exigible, au titre de l'article 71, paragraphe 1, second alinéa, de la directive TVA, également au moment où interviennent le fait générateur et l'exigibilité des droits de douane, lorsque le fait générateur et l'exigibilité de ces droits interviennent dans une zone franche soumise aux contrôles du type I et que le droit en matière de TVA de l'État membre auquel la zone franche appartient prévoit que lesdites zones franches (ports francs) ne font pas partie du territoire national ?

Si la deuxième question appelle une réponse négative :

3) Pour une marchandise transportée dans une zone franche soumise aux contrôles du type I selon la procédure de transit externe, sans que cette procédure soit apurée, la marchandise étant soustraite à la surveillance douanière dans la zone franche, ce qui fait naître pour elle une dette douanière au sens de l'article 203, paragraphe 1, du code des douanes, le fait générateur intervient-il et la taxe devient-elle exigible au même moment en raison d'un autre fait générateur, à savoir conformément à l'article 204, paragraphe 1, sous a), du code des douanes, puisque, préalablement à l'action par laquelle la marchandise a été soustraite à la surveillance douanière, la marchandise n'a pas été présentée à l'un des bureaux de douane situés sur le territoire national, compétents pour la zone franche, et que la procédure de transit n'y a pas été apurée ? »

Sur les questions préjudicielles

Sur la première question

40 Par sa première question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 61, premier alinéa, et l'article 71, paragraphe 1, premier alinéa, de la directive TVA doivent être interprétés en ce sens que des biens situés à l'intérieur d'une zone franche peuvent être considérés comme relevant « de l'une des situations visé[e]s à l'article 156 » de cette directive, lorsque, en vertu d'une disposition du droit de l'État membre concerné, les zones franches ne font pas partie, aux fins de l'imposition de la TVA, de son territoire national.

41 À titre liminaire, il convient de relever que la juridiction de renvoi semble considérer qu'une réponse positive à cette question est subordonnée à la condition qu'une telle disposition nationale puisse être considérée comme introduisant une exonération fiscale au sens de l'article 156 de la directive TVA. Or, selon le Hessisches Finanzgericht (tribunal des finances de Hesse), une disposition en vertu de laquelle les zones franches sont, au regard de la TVA, exclues du territoire national ne constitue pas à proprement parler une telle exonération.

42 Il importe cependant de rappeler, à l'instar de M. l'avocat général aux points 50 et 51 de ses conclusions, que, si l'article 156 de la directive TVA confère aux États membres la possibilité d'exonérer certains types d'opérations qu'il énumère et parmi lesquelles figurent, au point b), les livraisons de biens destinés à être placés dans une zone franche ou dans un entrepôt franc, l'article 61, premier alinéa, et l'article 71, paragraphe 1, premier alinéa, de cette directive renvoient non pas aux conditions d'application de l'article 156 de celle-ci, mais uniquement aux situations et aux régimes douaniers qui y sont mentionnés.

43 En effet, aux termes de l'article 71, paragraphe 1, premier alinéa, de la directive TVA, lorsque des biens relèvent, depuis leur introduction dans l'Union, de l'un des régimes ou de l'une des situations visés à l'article 156 de cette directive, le fait générateur et l'exigibilité de la TVA interviennent au moment où ces biens sortent desdits régimes ou desdites situations. Dans ce cas, conformément à ce que prévoit l'article 61, premier alinéa, de ladite directive, l'importation des biens en question est effectuée dans l'État membre sur le territoire duquel ces biens sortent de tels régimes ou situations.

44 Dès lors, la référence, contenue à l'article 61, premier alinéa, et à l'article 71, paragraphe 1, premier alinéa, de la directive TVA, à « l'un des régimes ou [à] l'une des situations visés » à l'article 156 de celle-ci doit être interprétée en ce sens que cette référence comprend, notamment, les zones franches.

45 Il découle des considérations qui précèdent que, conformément à ce que prévoient ces dispositions, des biens placés en zone franche ne sauraient, en principe, être considérés comme ayant été importés aux fins de la TVA. En ce sens, les zones franches auxquelles fait référence une disposition nationale prévoyant que, aux fins de l'imposition de la TVA, les zones franches ne font pas partie de son territoire national correspondent à celles visées à l'article 156 de la directive TVA.

46 Eu égard aux considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre à la première question que l'article 61, premier alinéa, et l'article 71, paragraphe 1, premier alinéa, de la directive TVA doivent être interprétés en ce sens que la référence à « l'un des régimes ou [à] l'une des situations visés » à l'article 156 de celle-ci comprend les zones franches.

Sur la deuxième question

47 Par sa deuxième question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 71, paragraphe 1, de la directive TVA doit être interprété en ce sens que la soustraction d'une marchandise à la surveillance douanière à l'intérieur d'une zone franche fait intervenir le fait générateur et rend exigible la TVA à l'importation.

48 Aux termes de l'article 71, paragraphe 1, premier alinéa, de la directive TVA, lorsque des biens relèvent, depuis leur introduction dans l'Union, du régime de transit externe ou de l'un des régimes ou de l'une des situations visés à l'article 156 de cette directive, notamment, le fait générateur et l'exigibilité de la TVA interviennent au moment où ces biens sortent desdits régimes ou desdites situations.

49 Le second alinéa de ladite disposition vise la situation particulière des biens importés 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, pour lesquels le fait générateur intervient et la taxe devient exigible au moment où interviennent le fait générateur et l'exigibilité de ces droits.

50 Dans l'affaire au principal, il est constant que la soustraction à la surveillance douanière des biens en cause, en conséquence de la rupture irrégulière des scellés douaniers, a donné naissance à une dette douanière en application de l'article 203, paragraphe 1, du code des douanes (voir, à cet égard, arrêt du 15 mai 2014, X, C-480/12, EU:C:2014:329, point 34).

51 Cette soustraction à la surveillance douanière a également mis fin au régime de transit externe (voir, en ce sens, arrêt du 11 juillet 2002, Liberexim, C-371/99, EU:C:2002:433, point 53).

52 Cependant, dans la mesure où ladite soustraction à la surveillance douanière a eu lieu à l'intérieur d'une zone franche, les biens en cause au principal ont continué à relever de l'une des situations visées à l'article 156, paragraphe 1, sous b), de la directive TVA, de telle sorte que les conditions pour la naissance d'une dette de TVA prévues à l'article 71, paragraphe 1, premier alinéa, de la directive TVA n'étaient, a priori, pas remplies.

53 Ainsi qu'il découle du point 45 du présent arrêt, la localisation des biens à l'intérieur d'une zone franche au moment de leur soustraction à la surveillance douanière empêche également l'application de l'article 71, paragraphe 1, second alinéa, de la directive TVA dès lors qu'un lieu d'importation fait ainsi défaut.

54 Dans ce contexte, il convient néanmoins de rappeler que la Cour a jugé qu'une dette de TVA pourrait s'ajouter à la dette douanière si le comportement illicite qui a engendré cette dette permettait de présumer que les marchandises concernées sont entrées dans le circuit économique de l'Union et ont donc pu faire l'objet de consommation, déclenchant ainsi le fait générateur de la TVA (arrêt du 2 juin 2016, Eurogate Distribution et DHL Hub Leipzig, C-226/14 et C-228/14, EU:C:2016:405, point 65).

55 À cet égard, comme M. l'avocat général l'a relevé aux points 67 à 69 de ses conclusions, dans le cas où les biens passibles de droits à l'importation sont soustraits à la surveillance douanière à l'intérieur d'une zone franche et ne se trouvent plus dans cette zone, il y a en principe lieu de présumer que ceux-ci sont entrés dans le circuit économique de l'Union.

56 Cependant, lorsque, dans des circonstances telles que celles de l'affaire au principal, rappelées aux points 32 et 33 du présent arrêt, il s'avère qu'il n'y a pas eu d'introduction des biens concernés dans le circuit économique de l'Union, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier, aucune TVA à l'importation ne saurait être due.

57 Eu égard aux considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre à la deuxième question que l'article 71, paragraphe 1, de la directive TVA doit être interprété en ce sens que la soustraction d'une marchandise à la surveillance douanière à l'intérieur d'une zone franche ne fait pas intervenir le fait générateur ni ne rend exigible la TVA à l'importation si cette marchandise n'est pas entrée dans le circuit économique de l'Union, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de déterminer.

Sur la troisième question

58 Par sa troisième question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 71, paragraphe 1, second alinéa, de la directive TVA doit être interprété en ce sens que, lorsqu'une dette douanière naît en vertu de l'article 203 du code des douanes et qu'il est exclu, en raison des circonstances du litige au principal, que celle-ci ait pour conséquence la naissance d'une dette de TVA, il y a lieu d'appliquer l'article 204 de ce code dans le but de justifier le fait générateur de cette taxe.

59 À cet égard, il convient de relever d'emblée, à l'instar de M. l'avocat général au point 74 de ses conclusions, que la juridiction de renvoi semble partir de la prémisse selon laquelle il serait possible, dans des circonstances telles que celles du litige au principal, d'appliquer cumulativement l'article 203 et l'article 204 du code des douanes.

60 Ladite juridiction semble en effet considérer que, lorsque la soustraction de la marchandise à la surveillance douanière n'a pas pour conséquence de faire naître une dette de TVA, il y a encore lieu de déterminer si l'imposition de cette taxe peut être fondée sur la naissance d'une dette douanière en application de l'article 204, paragraphe 1, sous a), du code des douanes.

61 Il convient cependant de rappeler que, ainsi qu'il ressort de son libellé, l'article 204 du code des douanes ne trouve à s'appliquer que dans les cas qui ne relèvent pas de l'article 203 du même code. Dès lors, pour déterminer quel est celui de ces deux articles sur le fondement duquel une dette douanière à l'importation est née, il faut, en priorité, examiner si les faits en cause constituent une soustraction à la surveillance douanière au sens de l'article 203, paragraphe 1, du code des douanes. Ce n'est que lorsque la réponse à cette question est négative que les dispositions de l'article 204 du code des douanes peuvent trouver à s'appliquer (arrêt du 12 février 2004, Hamann International, C-337/01, EU:C:2004:90, points 29 et 30).

62 En conséquence, lorsqu'une marchandise passible de droits à l'importation a été soustraite à la surveillance douanière, il n'y a pas lieu, aux fins de l'article 71, paragraphe 1, second alinéa, de la directive TVA, d'appliquer l'article 204, paragraphe 1, sous a), du code des douanes afin de déterminer si l'imposition de la TVA peut être fondée sur la naissance d'une dette douanière en application de cette disposition.

63 Il découle des considérations qui précèdent qu'il convient de répondre à la troisième question que l'article 71, paragraphe 1, second alinéa, de la directive TVA doit être interprété en ce sens que, lorsqu'une dette douanière naît en vertu de l'article 203 du code des douanes et qu'il est exclu, en raison des circonstances du litige au principal, que celle-ci ait pour conséquence la naissance d'une dette de TVA, il n'y a pas lieu d'appliquer l'article 204 de ce code dans le seul but de justifier le fait générateur de cette taxe.

Sur les dépens

64 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 (cinquième chambre) dit pour droit :

1) **L'article 61, premier alinéa, et l'article 71, paragraphe 1, premier alinéa, 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 2007/75/CE du Conseil, du 20 décembre 2007, doivent être interprétés en ce sens que la référence à « l'un des régimes ou [à] l'une des situations visés » à l'article 156 de celle-ci comprend les zones franches.**

2) **L'article 71, paragraphe 1, de la directive 2006/112, telle que modifiée par la directive 2007/75, doit être interprété en ce sens que la soustraction d'une marchandise à la surveillance douanière à l'intérieur d'une zone franche ne fait pas intervenir le fait générateur ni ne rend exigible la taxe sur la valeur ajoutée à l'importation si cette marchandise n'est pas entrée dans le circuit économique de l'Union européenne, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de déterminer.**

3) **L'article 71, paragraphe 1, second alinéa, de la directive 2006/112, telle que modifiée par la directive 2007/75, doit être interprété en ce sens que, lorsqu'une dette douanière naît en vertu de l'article 203 du règlement (CEE) nº 2913/92 du Conseil, du 12 octobre 1992, établissant le code des douanes communautaire, tel que modifié par le règlement (CE) nº 1791/2006 du Conseil, du 20 novembre 2006, et qu'il est exclu, en raison des circonstances du litige au principal, que celle-ci ait pour conséquence la naissance d'une dette de taxe sur la valeur ajoutée, il n'y a pas lieu d'appliquer l'article 204 de ce règlement dans le seul but de justifier le fait générateur de cette taxe.**

Signatures