Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (première chambre)

2 juin 2016 *

«Renvoi préjudiciel — Taxe sur la valeur ajoutée — Régime de l'entrepôt douanier — Régime de transit externe — Naissance d'une dette douanière à la suite de l'inexécution d'une obligation — Exigibilité de la taxe sur la valeur ajoutée»

Dans les affaires jointes C-226/14 et C-228/14,

ayant pour objet des demandes de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduites par le Finanzgericht Hamburg (tribunal des finances de Hambourg, Allemagne), par décisions du 18 février 2014, parvenues à la Cour respectivement les 8 et 12 mai 2014, dans les procédures

Eurogate Distribution GmbH

contre

Hauptzollamt Hamburg-Stadt (C-226/14),

et

DHL Hub Leipzig GmbH

contre

Hauptzollamt Braunschweig (C-228/14),

LA COUR (première chambre),

composée de M. A. Tizzano, vice-président de la Cour, faisant fonction de président de la première chambre, MM. F. Biltgen, A. Borg Barthet (rapporteur), M[me] M. Berger et M. S. Rodin, juges,

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

greffier : M. M. Aleksejev, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 11 novembre 2015,

considérant les observations présentées:

— pour Eurogate Distribution GmbH et DHL Hub Leipzig GmbH, par M[e] U. Schrömbges, Rechtsanwalt,

— pour le Hauptzollamt Hamburg-Stadt, par M. J. Thaler, en qualité d'agent,

* Langue de procédure : l'allemand.

— pour le Hauptzollamt Braunschweig, par M. F. Zimmerer, en qualité d'agent,

— pour le gouvernement hellénique, par M. K. Georgiadis et M^me^ K. Karavasili, en qualité d'agents,

— pour la Commission européenne, par M^me^ M. Owsiany-Hornung ainsi que par MM. M. Wasmeier et A. Caeiros, en qualité d'agents,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 12 janvier 2016,

rend le présent

Arrêt

1 Les demandes de décision préjudicielle portent sur l'interprétation des articles 204 et 236 du règlement (CEE) n° 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) n° 648/2005 du Parlement européen et du Conseil, du 13 avril 2005 (JO 2005, L 117, p. 13) (ci-après le « code des douanes »), de l'article 7, de l'article 10, paragraphe 3, deuxième alinéa, et de l'article 17, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme (JO 1977, L 145, p. 1), telle que modifiée par la directive 2004/66/CE du Conseil, du 26 avril 2004 (JO 2004, L 168, p. 35) (ci-après la « sixième directive »), ainsi que des articles 30 et 61 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, ci-après la « directive TVA »).

2 Ces demandes ont été présentées dans le cadre de deux litiges opposant, d'une part, Eurogate Distribution GmbH (ci-après « Eurogate ») au Hauptzollamt Hamburg-Stadt (bureau de douane principal de Hambourg-Ville, Allemagne) et, d'autre part, DHL Hub Leipzig GmbH (ci-après « DHL ») au Hauptzollamt Braunschweig (bureau de douane principal de Brunswick, Allemagne) au sujet de l'obligation à laquelle ces entreprises ont été soumises d'acquitter la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) en raison de la naissance d'une dette douanière sur le fondement de l'article 204 du code des douanes.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

3 Les faits au principal se sont déroulés au cours des années 2006 et 2011. En conséquence, les directives applicables sont la sixième directive dans l'affaire C-226/14 et la directive TVA dans l'affaire C-228/14.

La sixième directive

4 L'article 2 de la sixième directive dispose :

« Sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée :

[...]

2. les importations de biens. »

5 L'article 7 de ladite directive énonce :

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

a) l'entrée à l'intérieur de la Communauté d'un bien qui ne satisfait pas aux conditions prévues aux articles [23 CE et 24 CE] ou, s'il s'agit d'un bien relevant du [traité CECA], qui n'est pas en libre pratique ;

b) l'entrée à l'intérieur de la Communauté d'un bien en provenance d'un territoire tiers, autre qu'un bien visé au point a).

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

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

De même, lorsqu'un bien visé au paragraphe 1 point b) est placé depuis son entrée à l'intérieur de la Communauté sous l'un des régimes prévus à l'article 33 bis paragraphe 1 point b) ou c), l'importation de ce bien est effectuée dans l'État membre sur le territoire duquel le bien sort de ces régimes. »

6 L'article 10, paragraphe 3, de la même directive dispose :

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

[...] »

7 L'article 17 de la sixième directive énonce :

« 1. Le droit à déduction prend naissance au moment où la taxe déductible devient exigible.

2. Dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées, l'assujetti est autorisé à déduire de la taxe dont il est redevable :

a) la [TVA] due ou acquittée pour les biens qui lui sont ou lui seront livrés et pour les services qui lui sont ou lui seront rendus par un autre assujetti ;

b) la [TVA] due ou acquittée pour les biens importés ;

[...] »

8 Aux termes de l'article 21 de ladite directive :

« La [TVA] est due :

[...]

2. à l'importation : par la ou les personnes désignées ou reconnues par l'État membre d'importation. »

La directive TVA

9 L'article 2, paragraphe 1, de la directive TVA énonce :

« Sont soumises à la TVA les opérations suivantes :

[...]

d) les importations de biens. »

10 L'article 9, paragraphe 1, de cette directive dispose :

« Est considéré comme "assujetti" quiconque exerce, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une activité économique, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité.

[...] »

11 L'article 30 de ladite directive prévoit :

« 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. »

12 L'article 60 de la directive TVA dispose :

« 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. »

13 L'article 61 de cette directive énonce :

« 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. »

14 L'article 70 de ladite directive dispose :

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

15 Aux termes de l'article 71, paragraphe 1, de la même directive :

« 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. »

16 L'article 167 de la directive TVA prévoit :

« Le droit à déduction prend naissance au moment où la taxe déductible devient exigible. »

17 L'article 168 de cette directive dispose :

« Dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées, l'assujetti a le droit, dans l'État membre dans lequel il effectue ces opérations, de déduire du montant de la taxe dont il est redevable les montants suivants :

a) la TVA due ou acquittée dans cet État membre pour les biens qui lui sont ou lui seront livrés et pour les services qui lui sont ou lui seront fournis par un autre assujetti ;

[...]

e) la TVA due ou acquittée pour les biens importés dans cet État membre. »

18 L'article 201 de ladite directive prévoit :

« À l'importation, la TVA est due par la ou les personnes désignées ou reconnues comme redevables par l'État membre d'importation. »

Le code des douanes

19 L'article 4, points 7 et 10, 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 ;

[...]

10) droits à l'importation :

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

[...] »

20 Aux termes de l'article 79 de ce code :

« La mise en libre pratique confère le statut douanier de marchandise communautaire à une marchandise non communautaire.

[...] »

21 L'article 89, paragraphe 1, dudit code prévoit :

« Un régime économique suspensif est apuré lorsque les marchandises placées sous ce régime ou, le cas échéant, les produits compensateurs ou transformés obtenus sous ce régime, reçoivent une nouvelle destination douanière admise. »

22 L'article 91 du code des douanes dispose :

« 1. Le régime du transit externe permet la circulation d'un point à un autre du territoire douanier de la Communauté :

a) de marchandises non communautaires sans que ces marchandises soient soumises aux droits à l'importation et aux autres impositions ni aux mesures de politique commerciale ;

[...]

2. La circulation visée au paragraphe 1 s'effectue :

a) soit sous le régime du transit communautaire externe,

[...] »

23 L'article 92 de ce code énonce :

« 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. »

24 Aux termes de l'article 96 dudit code :

« 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. »

25 L'article 98, paragraphe 1, du même code prévoit :

« Le régime de l'entrepôt douanier permet le stockage dans un entrepôt douanier :

a) de marchandises non communautaires sans que ces marchandises soient soumises aux droits à l'importation ni aux mesures de politique commerciale ;

[...] »

26 L'article 105 du code des douanes énonce :

« La personne désignée par les autorités douanières doit tenir, dans la forme agréée par ces autorités, une comptabilité matières de toutes les marchandises placées sous le régime de l'entrepôt douanier. Une comptabilité matières n'est pas nécessaire lorsqu'un entrepôt public est géré par les autorités douanières.

[...] »

27 L'article 204 de ce code dispose :

« 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

ou

b) l'inobservation d'une des conditions fixées pour le placement d'une marchandise sous ce régime ou pour l'octroi d'un droit à l'importation réduit ou nul en raison de l'utilisation de la marchandise à des fins particulières,

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. »

28 Aux termes de l'article 236 dudit code :

« 1. Il est procédé au remboursement des droits à l'importation ou des droits à l'exportation dans la mesure où il est établi qu'au moment de son paiement leur montant n'était pas légalement dû ou que le montant a été pris en compte contrairement à l'article 220 paragraphe 2.

Il est procédé à la remise des droits à l'importation ou des droits à l'exportation dans la mesure où il est établi qu'au moment de leur prise en compte leur montant n'était pas légalement dû ou que le montant a été pris en compte contrairement à l'article 220 paragraphe 2.

Aucun remboursement ni remise n'est accordé, lorsque les faits ayant conduit au paiement ou à la prise en compte d'un montant qui n'était pas légalement dû résultent d'une manœuvre de l'intéressé.

2. Le remboursement ou la remise des droits à l'importation ou des droits à l'exportation est accordé sur demande déposée auprès du bureau de douane concerné avant l'expiration d'un délai de trois ans à compter de la date de la communication desdits droits au débiteur.

Ce délai est prorogé si l'intéressé apporte la preuve qu'il a été empêché de déposer sa demande dans ledit délai par suite d'un cas fortuit ou de force majeure.

Les autorités douanières procèdent d'office au remboursement ou à la remise lorsqu'elles constatent d'elles-mêmes, pendant ce délai, l'existence de l'une ou l'autre des situations décrites au paragraphe 1 premier et deuxième alinéa. »

Le règlement d'application

29 L'article 866 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, ci-après le « règlement d'application ») dispose :

« Sans préjudice du respect des dispositions prévues en matière de prohibition ou de restriction éventuellement applicables à la marchandise concernée, lorsqu'une dette douanière à l'importation est née en vertu des dispositions des articles 202, 203, 204 ou 205 du code [des douanes] et que les droits à l'importation ont été acquittés, cette marchandise est considérée comme communautaire sans qu'il soit nécessaire de faire une déclaration de mise en libre pratique. »

Le droit allemand

30 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 l'« UStG »), dispose :

« (1) Sont soumises à la taxe les opérations suivantes :

1. les livraisons et autres prestations effectuées à titre onéreux sur le territoire allemand par une entreprise dans le cadre de son entreprise.

[...]

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

[...] »

31 L'article 5 de l'UStG prévoit :

« [...]

(2) Le ministère fédéral des Finances peut ordonner l'exonération ou la réduction de la taxe par voie de règlement [...]

[...]

5. pour des biens qui ne sont importés qu'à titre temporaire pour être ensuite réexportés sous le régime de la surveillance douanière ;

[...]

(3) Le ministère fédéral des Finances peut ordonner par voie de règlement le remboursement ou la remise partielle ou totale de taxes sur le chiffre d'affaires à l'importation en appliquant par analogie les conditions de textes du Conseil ou de la Commission des Communautés européennes relatifs au remboursement ou à la remise de droits à l'importation.

[...] »

32 L'article 13 de l'UStG énonce :

« (1) La taxe naît

1. Pour les livraisons et autres prestations [...]

[...]

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

[...] »

33 L'article 15, paragraphe 1, de l'UStG dispose :

« L'entrepreneur peut déduire les montants suivants de taxes versées en amont :

1. La taxe légalement due pour des livraisons et autres prestations qui sont exportées par un autre entrepreneur pour son entreprise ;

2. La taxe sur le chiffre d'affaires à l'importation née pour des biens qui sont importés pour son entreprise au titre de l'article 1er, paragraphe 1, point 4 ;

[...] »

34 Aux termes de l'article 21 de l'UStG :

« (1) La taxe sur le chiffre d'affaires à l'importation est une taxe à la consommation au sens du code général des impôts (Abgabenordnung).

(2) Les règles douanières s'appliquent par analogie à la taxe sur le chiffre d'affaires à l'importation ; à l'exception des règles relatives au perfectionnement actif dans le système du rembours et à celles relatives au perfectionnement passif.

[...] »

35 L'article 1er, paragraphe 2, de l'Einfuhrumsatzsteuer-Befreiungsverordnung (règlement fédéral relatif à l'exonération de la taxe sur le chiffre d'affaires à l'importation), du 11 août 1992 (BGBl. 1992 I, p. 1526), dans sa version applicable aux faits au principal (BGBl. 2004 I, p. 21), prévoit :

« Sous réserve de l'article 11, est exonérée de la taxe sur le chiffre d'affaires à l'importation, l'importation temporaire de biens qui

1. au titre des articles 137 à 144 du code des douanes, peuvent être importés en exonération des droits à l'importation visés à l'article 4, point 10, du code des douanes [...]

[...]

en appliquant par analogie les règles précitées ainsi que les règles d'application y afférentes ; y font exception les règles relatives à l'application temporaire en cas d'exonération partielle des droits à l'importation visés à l'article 4, point 10, du code des douanes. »

Les litiges au principal et les questions préjudicielles

Affaire C-226/14

36 Eurogate est autorisée à gérer un entrepôt douanier privé depuis l'année 2006. La comptabilité matières relative à cet entrepôt est tenue à l'aide d'un programme informatique.

37 En tant qu'entreposeur, Eurogate a introduit dans son entrepôt douanier privé des marchandises non communautaires provenant de ses clients en vue de les réexpédier en dehors du territoire de l'Union européenne. Lors de l'enlèvement desdites marchandises de l'entrepôt douanier, des déclarations en douane ont été établies pour leur réexportation.

38 À l'occasion d'un contrôle douanier, le 31 janvier 2007, il a été constaté que les sorties des marchandises litigieuses n'ont été inscrites dans la comptabilité matières qu'au terme d'un délai de 11 à 126 jours, c'est-à-dire à une date trop tardive selon l'article 105, premier alinéa, du code des douanes, lu en combinaison avec les articles 529, paragraphe 1, et 530, paragraphe 3, du règlement d'application.

39 Par un avis du 1er juillet 2008, le bureau de douane principal de Hambourg-Ville a réclamé des droits de douane et de TVA à l'importation pour les marchandises inscrites tardivement dans la comptabilité matières. Eurogate a contesté cet avis.

40 À la suite d'une remise d'une partie desdits droits, octroyée par un avis du 11 août 2009, le bureau de douane principal de Hambourg-Ville a, pour les droits restant dus, dans sa décision du 8 décembre 2009, rejeté comme étant non fondée la réclamation d'Eurogate, au motif que les inscriptions tardives dans la comptabilité matières devaient être considérées comme une violation des obligations qui lui incombaient dans le cadre du régime de l'entrepôt douanier et que, par conséquent, ce manquement avait donné naissance à une dette douanière sur le fondement de l'article 204, paragraphe 1, du code des douanes.

41 Eurogate a introduit un recours devant le Finanzgericht Hamburg (tribunal des finances de Hambourg, Allemagne) pour obtenir l'annulation de l'avis du 1er juillet 2008, tel que modifié par l'avis du 11 août 2009 et confirmé par la décision du 8 décembre 2009, en faisant notamment valoir que les inscriptions tardives des sorties de l'entrepôt douanier dans la comptabilité matières ne constituent pas une violation de ses obligations au sens de l'article 204, paragraphe 1, sous a), du code des douanes, dans

la mesure où cette obligation d'inscription, qui résulte des dispositions combinées de l'article 105 du code des douanes et de l'article 530, paragraphe 3, du règlement d'application, ne doit être exécutée qu'après l'apurement du régime de l'entrepôt douanier.

42 La question de la fixation des droits de douane a été soumise à la Cour dans une affaire ayant donné lieu à l'arrêt du 6 septembre 2012, Eurogate Distribution (C-28/11, EU:C:2012:533).

43 Au point 35 dudit arrêt, la Cour a dit pour droit que l'article 204, paragraphe 1, sous a), du code des douanes devait être interprété en ce sens que, dans le cas d'une marchandise non communautaire, l'inexécution de l'obligation d'inscrire dans la comptabilité matières prévue à cet effet la sortie de la marchandise d'un entrepôt douanier, et ce au plus tard au moment de cette sortie, fait naître une dette douanière pour cette marchandise, même si celle-ci a été réexportée.

44 En ce qui concerne la TVA à l'importation, Eurogate conteste l'avis d'imposition afférente à cette taxe au motif que, indépendamment de la naissance de la dette douanière, les conditions du prélèvement de la TVA à l'importation ne sont pas remplies, étant donné que la marchandise concernée n'a pas été intégrée dans le circuit économique de l'Union.

45 Le bureau de douane principal de Hambourg-Ville a répondu à cet argument que la naissance de la dette douanière entraîne également la naissance de la dette de TVA à l'importation, étant donné que la législation nationale en matière de taxe sur le chiffre d'affaires et la réglementation de l'Union en matière de TVA renvoient au droit douanier.

46 À cet égard, la juridiction de renvoi rappelle que cette motivation correspond à la jurisprudence des juridictions allemandes de telle sorte que le recours devrait être rejeté à ce titre puisqu'aucune des conditions d'exonération de la taxe à l'importation énoncées à l'article 5 de l'UStG et à l'article 1er, paragraphe 2, du règlement fédéral relatif à l'exonération de la taxe sur le chiffre d'affaires à l'importation, dans sa version applicable aux faits au principal, n'est remplie.

47 Toutefois, la juridiction de renvoi se demande, d'une part, si la TVA à l'importation est nécessairement due en cas de naissance d'une dette douanière à l'importation au titre de l'article 204 du code des douanes et, d'autre part, si un entreposeur douanier tel que la requérante au principal peut, le cas échéant, être redevable de la TVA.

48 Dans ces conditions, le Finanzgericht Hamburg (tribunal des finances de Hambourg) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

« 1) Est-il contraire aux dispositions de la sixième directive de prélever une TVA à l'importation sur des biens qui ont été réexportés en tant que marchandises non communautaires, mais qui ont fait naître une dette douanière en raison de l'inexécution d'une obligation visée à l'article 204 du code des douanes, consistant en l'espèce à avoir omis d'inscrire en temps utile dans la comptabilité matières prévue à cet effet la sortie de la marchandise d'un entrepôt douanier, et ce au plus tard au moment de cette sortie ?

Si la première question appelle une réponse négative :

2) Les dispositions de la sixième directive imposent-elles, dans de tels cas, de prélever une TVA à l'importation sur les biens en question ou bien les États membres disposent-ils à cet égard d'une marge d'appréciation ?

et

3) Un entreposeur, qui garde dans son entrepôt, au titre d'un contrat de service, un bien provenant d'un pays tiers sans pouvoir en disposer, est-il redevable de la TVA à l'importation née à la suite de son manquement à une obligation, conformément à l'article 10, paragraphe 3, deuxième alinéa, de la sixième directive, lu conjointement avec l'article 204, paragraphe 1, du code des douanes, même si le bien n'est pas utilisé pour les besoins de ses opérations taxées au sens de l'article 17, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive ? »

Affaire C-228/14

49 Le 5 janvier 2011, une procédure de transit externe T 1 a été ouverte concernant des marchandises non communautaires. Après l'ouverture de la procédure, les marchandises devaient être transportées dans le délai prescrit, et au plus tard pour le 12 janvier 2011, vers Macao (Chine) en passant par le bureau de douane de l'aéroport de Hanovre (Allemagne) ou de Leipzig (Allemagne). DHL, qui est transporteur au sens de l'article 96, paragraphe 2, du code des douanes, a négligé de présenter les marchandises au bureau de douane de l'aéroport de Leipzig avant leur expédition vers Macao.

50 Le régime de transit n'a pas pu prendre fin au titre de l'article 366, paragraphe 2, du règlement d'application car les documents requis n'ont pas pu être produits.

51 Le 8 août 2011, le bureau de douane principal de Brunswick a adressé à DHL, au titre de l'article 204, paragraphe 1, sous a), du code des douanes, un avis d'imposition établissant notamment une TVA à l'importation d'un montant de 6 002,01 euros. Aucune réclamation n'a été introduite.

52 Le 29 février 2012, DHL a sollicité au titre de l'article 236 du code des douanes le remboursement de la TVA à l'importation acquittée à la suite de cet avis d'imposition.

53 Par décisions du 28 mars 2012 et du 5 juillet 2012, le bureau de douane principal de Brunswick a rejeté la demande de remboursement des droits à l'importation et la réclamation de DHL.

54 DHL a introduit un recours devant le Finanzgericht Hamburg (tribunal des finances de Hambourg) en faisant valoir qu'aucune TVA ne peut être prélevée sur des marchandises en transit qui n'ont pas été intégrées dans le circuit économique allemand.

55 Dans ces conditions, le Finanzgericht Hamburg (tribunal des finances de Hambourg) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante :

« La TVA à l'importation afférente à des biens réexportés en tant que marchandises non communautaires sous surveillance douanière, mais qui ont fait naître une dette douanière en raison de l'inexécution d'une obligation visée à l'article 204 du code des douanes, consistant en l'espèce à avoir omis de clore la procédure de transit communautaire externe en présentant les biens concernés au bureau de douane compétent avant leur transfert à destination du pays tiers, est-elle réputée légalement non due au sens de l'article 236, paragraphe 1, du code des douanes, lu conjointement avec les dispositions de la directive TVA, en tout cas lorsque la personne retenue comme redevable est celle à qui incombait l'obligation méconnue sans qu'elle fût habilitée à disposer de ces biens ? »

56 Par ordonnance du Président de la Cour du 14 octobre 2014, les affaires C-226/14 et C-228/14 ont été jointes aux fins de la procédure écrite et orale ainsi que de l'arrêt.

Sur les questions préjudicielles

Sur la première question dans l'affaire C-226/14

57 Par sa première question dans l'affaire C-226/14, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 7, paragraphe 3, de la sixième directive doit être interprété en ce sens que la TVA sur des marchandises réexportées en tant que marchandises non communautaires est due dans le cas où une dette douanière est née exclusivement sur le fondement de l'article 204 du code des douanes.

58 À titre liminaire, il convient de rappeler que, aux termes de l'article 2 de la sixième directive, sont soumises à la TVA les importations de biens ainsi que les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti agissant en tant que tel.

59 Il y a lieu de vérifier, dans un premier temps, si les marchandises telles que celles en cause au principal ont fait l'objet d'une importation au sens de l'article 2, point 2, de la sixième directive.

60 Aux termes de l'article 7, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive, est considérée comme une « importation d'un bien » l'entrée à l'intérieur de l'Union d'un bien qui ne satisfait pas aux conditions prévues aux articles 23 et 24 CE.

61 L'article 7, paragraphe 3, de la sixième directive précise que, lorsqu'un tel bien est placé depuis son entrée à l'intérieur de l'Union sous l'un des régimes visés à l'article 16, paragraphe 1, B, sous a) à d), de la même directive, son importation est effectuée dans l'État membre sur le territoire duquel le bien sort de ces régimes.

62 En l'occurrence, les marchandises en cause au principal, en provenance d'un pays tiers, ont été placées sous le régime de l'entrepôt douanier d'un État membre avant d'être réexportées hors du territoire douanier.

63 Par conséquent, ces marchandises ont été placées depuis leur entrée à l'intérieur de l'Union et jusqu'à la date de leur réexportation sous l'un des régimes visés à l'article 16, paragraphe 1, B, sous c), de la sixième directive.

64 Il convient de rappeler que la Cour a dit pour droit, au point 35 de l'arrêt du 6 septembre 2012, Eurogate Distribution (C-28/11, EU:C:2012:533), que, dans le cas d'une marchandise non communautaire, l'inexécution de l'obligation d'inscrire l'enlèvement de la marchandise de l'entrepôt douanier dans la comptabilité matières prévue à cet effet, et ce au plus tard au moment de la sortie de cette marchandise de l'entrepôt douanier, fait naître une dette douanière pour ladite marchandise au titre de l'article 204, paragraphe 1, sous a), du code des douanes, même si la même marchandise a été réexportée.

65 Toutefois, dans l'affaire au principal, il est constant que l'inexécution de ladite obligation a été constatée après la réexportation des marchandises en cause. De ce fait, ces marchandises étaient couvertes par le régime de l'entrepôt douanier jusqu'à leur réexportation et il n'est pas contesté qu'il n'existait aucun risque d'entrée de celles-ci dans le circuit économique de l'Union. En effet, ainsi que M. l'avocat général l'a relevé au point 97 de ses conclusions, 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 donc le fait générateur de la TVA.

66 Ainsi, dès lors que les marchandises en cause au principal n'étaient pas sorties dudit régime à la date de leur réexportation, même si elles se sont matériellement trouvées sur le territoire de l'Union, elles ne sauraient être considérées comme ayant fait l'objet d'une « importation » au sens de l'article 2, point 2, de la sixième directive (voir, en ce sens, arrêt du 8 novembre 2012, Profitube, C-165/11, EU:C:2012:692, point 46).

67 En conséquence, en l'absence d'importation à la date des faits au principal, les marchandises en cause n'étaient pas soumises à la TVA au titre de l'article 2, point 2, de la sixième directive (arrêt du 8 novembre 2012, Profitube, C-165/11, EU:C:2012:692, point 48).

68 Comme le relève à juste titre la Commission européenne, l'arrêt du 15 mai 2014, X (C-480/12, EU:C:2014:329), ne saurait remettre en cause cette réponse. Dans l'affaire ayant donné lieu à cet arrêt, il avait été fait application de l'article 866 du règlement d'application qui prévoit que, lorsqu'une dette douanière à l'importation est née en vertu des dispositions, notamment, des articles 203 ou 204 du code des douanes, et que les droits à l'importation ont été acquittés, la marchandise concernée est considérée comme communautaire sans qu'il soit nécessaire de faire une déclaration de mise en libre pratique.

69 Or, ainsi que M. l'avocat général l'a relevé au point 84 de ses conclusions, le champ d'application dudit article 866 se cantonne aux marchandises qui se trouvent sur le territoire douanier de l'Union, à l'exclusion de celles qui ont été réexportées. Or, il découle du point 65 du présent arrêt que les marchandises en cause au principal avaient déjà quitté le territoire douanier de l'Union et ne pouvaient donc pas être introduites matériellement dans son circuit économique.

70 Par conséquent, ainsi que M. l'avocat général l'a relevé aux points 86 et 87 de ses conclusions, l'article 866 du règlement d'application ne pourrait pas s'appliquer à l'affaire au principal puisque la dette douanière afférente aux marchandises en cause au principal, qui sont restées sans interruption sous un régime suspensif, n'a pris naissance qu'après leur réexportation. En effet, ces marchandises sont sorties du régime de l'entrepôt douanier uniquement en raison de leur réexportation, aucune importation n'ayant ainsi eu lieu.

71 Eu égard aux considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre à la première question dans l'affaire C-226/14 que l'article 7, paragraphe 3, de la sixième directive doit être interprété en ce sens que la TVA sur des marchandises réexportées en tant que marchandises non communautaires n'est pas due lorsque ces marchandises ne sont pas sorties des régimes douaniers prévus à cette disposition à la date de leur réexportation, mais sont sorties de ces régimes en raison de celle-ci, et cela même si une dette douanière est née exclusivement sur le fondement de l'article 204 du code des douanes.

Sur les deuxième et troisième questions dans l'affaire C-226/14

72 Compte tenu de la réponse apportée à la première question dans l'affaire C-226/14, il n'y a pas lieu de répondre aux deuxième et troisième questions dans cette affaire.

Sur la question dans l'affaire C-228/14

73 Par sa question dans l'affaire C-228/14, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 236, paragraphe 1, du code des douanes, lu conjointement avec les dispositions de la directive TVA, doit être interprété en ce sens que la TVA à l'importation afférente à des marchandises réexportées en tant que marchandises non communautaires sous surveillance douanière, mais qui ont fait naître une dette douanière en raison de l'inexécution d'une obligation visée à l'article 204 du code des douanes, est réputée légalement non due lorsque la personne retenue comme redevable est celle à qui incombait l'obligation méconnue sans qu'elle fût habilitée à disposer de ces marchandises.

74 À titre liminaire, il convient de rappeler que, dans l'affaire C-228/14, la directive applicable est la directive TVA. Toutefois, étant donné que les dispositions de cette directive applicables à cette affaire correspondent aux articles de la sixième directive applicables à l'affaire C-226/14, il convient de renvoyer mutatis mutandis à l'analyse de la Cour effectuée aux points 58 à 61 du présent arrêt afin de vérifier, au préalable, si la TVA est effectivement due.

75 À cet égard, les marchandises en cause au principal, en provenance d'un pays tiers, ont été placées sous le régime de transit externe avant d'être réexportées hors du territoire douanier.

76 Par conséquent, ces marchandises ont été placées depuis leur entrée à l'intérieur de l'Union sous l'un des régimes visés à l'article 61, premier alinéa, de la directive TVA.

77 Il découle de la décision de renvoi que l'inexécution de l'obligation de clore la procédure de transit externe en présentant les marchandises en cause au principal au bureau de douane compétent avant leur transfert à destination du pays tiers a entraîné la naissance d'une dette douanière sur le fondement de l'article 204, paragraphe 1, sous a), du code des douanes, ce qui n'est pas contesté par les parties au principal. Toutefois, il convient de constater que lesdites marchandises, qui ont été réexportées sans entrer dans le circuit économique de l'Union, sont donc restées sous le régime de transit externe jusqu'à la date de leur réexportation.

78 Ainsi, dès lors que les marchandises en cause au principal n'étaient pas sorties dudit régime à la date de leur réexportation, même si elles se sont matériellement trouvées sur le territoire de l'Union, elles ne sauraient être considérées comme ayant fait l'objet d'une « importation » au sens de l'article 2, paragraphe 1, sous d), de la directive TVA (voir, en ce sens, arrêt du 8 novembre 2012, Profitube, C-165/11, EU:C:2012:692, point 46).

79 En conséquence, en l'absence d'importation à la date des faits au principal, les marchandises en cause n'étaient pas soumises à la TVA au titre de l'article 2, paragraphe 1, sous d), de la directive TVA (arrêt du 8 novembre 2012, Profitube, C-165/11, EU:C:2012:692, point 48).

80 Il en résulte que le fait générateur de la TVA, à savoir l'importation, conformément à l'article 2, paragraphe 1, sous d), de la directive TVA, faisant défaut, la question de l'identité du redevable ne se pose plus.

81 En outre, la Cour a déjà jugé que l'article 4, point 10, du code des douanes doit être interprété en ce sens que les droits à l'importation n'incluent pas la TVA à percevoir pour l'importation de biens (arrêt du 29 juillet 2010, Pakora Pluss, C-248/09, EU:C:2010:457, point 47).

82 Par conséquent, l'article 236, paragraphe 1, du code des douanes, qui prévoit le remboursement des droits à l'importation dans la mesure où il est établi que, au moment de son paiement, leur montant n'était pas légalement dû, ne saurait inclure le remboursement de la TVA.

83 Eu égard aux considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre à la question posée dans l'affaire C-228/14 que l'article 236, paragraphe 1, du code des douanes, lu conjointement avec les dispositions de la directive TVA, doit être interprété en ce sens que, dans une situation telle que celle en cause au principal, étant donné que la TVA sur des marchandises réexportées en tant que marchandises non communautaires n'est pas due lorsque ces marchandises ne sont pas sorties des régimes douaniers prévus à l'article 61 de la directive TVA, et cela même si une dette douanière est née exclusivement sur le fondement de l'article 204 du code des douanes, il n'existe aucun redevable à la TVA. L'article 236 de ce code doit être interprété en ce sens qu'il ne peut pas trouver à s'appliquer dans les situations concernant le remboursement de la TVA.

Sur les dépens

84 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 (première chambre) dit pour droit :

1) **L'article 7, paragraphe 3, de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme, telle que modifiée par la directive 2004/66/CE du Conseil, du 26 avril 2004, doit être interprété en ce sens que la taxe sur la valeur ajoutée sur des marchandises réexportées en tant que marchandises non communautaires n'est pas due lorsque ces marchandises ne sont pas sorties des régimes douaniers prévus à cette disposition à la date de leur réexportation, mais sont sorties de ces régimes en raison de celle-ci, et cela même si une dette douanière est née exclusivement sur le fondement de l'article 204 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 648/2005 du Parlement européen et du Conseil, du 13 avril 2005.**

2) **L'article 236, paragraphe 1, du règlement nº 2913/92, tel que modifié par le règlement nº 648/2005, lu conjointement avec les dispositions de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, doit être interprété en ce sens que, dans une situation telle que celle en cause au principal, étant donné que la taxe sur la valeur ajoutée sur des marchandises réexportées en tant que marchandises non communautaires n'est pas due lorsque ces marchandises ne sont pas sorties des régimes douaniers prévus à l'article 61 de cette directive, et cela même si une dette douanière est née exclusivement sur le fondement de l'article 204 du règlement nº 2913/92, tel que modifié par le règlement nº 648/2005, il n'existe aucun redevable à la taxe sur la valeur ajoutée. L'article 236 de ce règlement doit être interprété en ce sens qu'il ne peut pas trouver à s'appliquer dans les situations concernant le remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée.**

Signatures