Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (sixième chambre)

3 mars 2021 *

« Renvoi préjudiciel – Union douanière – Code des douanes de l'Union – Règlement (UE) nº 952/2013 – Article 87, paragraphe 4 – Lieu de naissance de la dette douanière – Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Directive 2006/112/CE – Article 2, paragraphe 1 – Articles 70 et 71 – Fait générateur et exigibilité de la TVA à l'importation – Lieu de naissance de la dette fiscale – Constatation de l'inobservation d'une obligation imposée par la législation douanière de l'Union – Bien physiquement introduit sur le territoire douanier de l'Union dans un État membre mais entré dans le circuit économique de l'Union dans l'État membre où la constatation a été faite »

Dans l'affaire C-7/20,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Finanzgericht Düsseldorf (tribunal des finances de Düsseldorf, Allemagne), par décision du 11 décembre 2019, parvenue à la Cour le 9 janvier 2020, dans la procédure

VS

contre

Hauptzollamt Münster,

LA COUR (sixième chambre),

composée de M. L. Bay Larsen, président de chambre, M^me^ R. Silva de Lapuerta (rapporteure), vice-présidente de la Cour, et M. N. Jääskinen, juge,

avocat général : M. M. Bobek,

greffier : M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées :

– pour le Hauptzollamt Münster, par M. K. Thode, en qualité d'agent,

– pour la Commission européenne, par M^mes^ F. Clotuche-Duvieusart et J. Jokubauskaitė ainsi que par M. R. Pethke, en qualité d'agents,

vu la décision prise, l'avocat général entendu, de juger l'affaire sans conclusions,

rend le présent

* Langue de procédure : l'allemand.

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'article 71, paragraphe 1, second alinéa, de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de la taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1, ci-après la « directive TVA »).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant VS au Hauptzollamt Münster (bureau principal des douanes de Münster, Allemagne) au sujet du paiement des droits de douane et de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) à l'importation sur un véhicule particulier immatriculé en Turquie et importé par VS sur le territoire de l'Union européenne.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

La directive TVA

3 Conformément à l'article 2, paragraphe 1, sous d), de la directive TVA, sont soumises à la TVA les importations de biens. Aux termes de l'article 30, premier alinéa, de cette directive, est considérée comme une importation de biens l'introduction dans l'Union d'un bien qui n'est pas en libre pratique.

4 En vertu de l'article 60 de ladite directive, 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 l'Union.

5 Conformément à l'article 62 de cette même directive :

« Aux fins de la présente directive sont considérés comme :

1) "fait générateur de la taxe" le fait par lequel sont réalisées les conditions légales nécessaires pour l'exigibilité de la taxe ;

[...] »

6 Selon l'article 70 de la directive TVA, le fait générateur de la TVA intervient et la taxe devient exigible au moment où l'importation de biens est effectuée.

7 L'article 71, paragraphe 1, de cette directive prévoit :

« Lorsque des biens relèvent depuis leur introduction dans [l'Union] 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. »

Le code des douanes

8 L'article 79 du règlement (UE) nº 952/2013 du Parlement européen et du Conseil, du 9 octobre 2013, établissant le code des douanes de l'Union (JO 2013, L 269, p. 1, ci-après le « code des douanes »), intitulé « Dette douanière née en raison d'une inobservation », dispose :

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

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

[...]

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

a) toute personne appelée à remplir les obligations considérées ;

[...] »

9 L'article 87 du code des douanes, intitulé « Lieu de naissance de la dette douanière », prévoit, à son paragraphe 4 :

« Si une autorité douanière établit qu'une dette douanière prend naissance, en vertu des articles 79 ou 82, dans un autre État membre et que le montant des droits à l'importation ou à l'exportation correspondant à cette dette est inférieur à 10 000 [euros], la dette douanière en question est considérée comme ayant pris naissance dans l'État membre où la constatation en a été faite. »

10 L'article 135 du code des douanes, intitulé « Acheminement vers un lieu approprié », énonce, à son paragraphe 1 :

« La personne qui introduit les marchandises sur le territoire douanier de l'Union les achemine sans délai, par la voie déterminée et selon les modalités éventuellement fixées par les autorités douanières, soit au bureau de douane désigné par ces dernières ou en tout autre lieu désigné ou agréé par elles, soit dans une zone franche. »

11 L'article 139 du code des douanes, intitulé « Présentation en douane des marchandises », dispose, à son paragraphe 1, que les marchandises introduites sur le territoire douanier de l'Union sont présentées en douane immédiatement après leur arrivée au bureau de douane désigné ou à tout autre lieu désigné ou agréé par les autorités douanières ou dans la zone franche par, notamment, la personne qui a introduit les marchandises sur le territoire douanier de l'Union.

Le droit allemand

12 Conformément à l'article 21, paragraphe 2, de l'Umsatzsteuergesetz (loi relative à la taxe sur la valeur ajoutée), du 21 février 2005 (BGBl. 2005 I, p. 386), dans sa version applicable au litige au principal :

« Les règles applicables aux droits de douane s'appliquent mutatis mutandis à la TVA à l'importation, à l'exception des règles relatives au perfectionnement actif dans le système du rembours et à celles relatives au perfectionnement passif. »

Le litige au principal et la question préjudicielle

13 VS, résidant en Allemagne, a introduit son véhicule particulier depuis la Turquie, où il était immatriculé, sur le territoire de cet État membre, en passant par la Bulgarie, la Serbie, la Hongrie et l'Autriche. L'importation de ce véhicule a été établie en Allemagne lors d'un contrôle de police effectué le 26 février 2018. Au cours du mois de mars 2018, VS a reconduit le véhicule en Turquie, où il l'a vendu.

14 À la suite dudit contrôle, le bureau principal des douanes de Münster, considérant que VS avait omis d'acheminer le véhicule vers un bureau de douane à l'importation et de le présenter en douane, a constaté que l'intéressé était redevable d'un montant de 1 589 euros au titre des droits de douane à l'importation et de 3 021,01 euros au titre de la TVA à l'importation.

15 VS a saisi le Finanzgericht Düsseldorf (tribunal des finances de Düsseldorf, Allemagne), la juridiction de renvoi, d'un recours, en faisant valoir qu'il n'avait utilisé le véhicule que pour une courte période de temps et exclusivement en tant que moyen de transport pour des trajets privés. Par conséquent, ledit véhicule n'aurait pas dû être soumis aux droits de douane à l'importation.

16 La juridiction de renvoi souligne au préalable que VS ne saurait bénéficier, contrairement à ce qu'il a implicitement suggéré dans son recours, du régime douanier de l'admission temporaire, l'intéressé résidant en effet sur le territoire de l'Union.

17 Cette juridiction considère que, lors de l'importation du véhicule en cause au principal sur le territoire de l'Union, VS a violé certaines dispositions de droit douanier, en particulier l'article 135, paragraphe 1, du code des douanes, relatif à l'obligation d'acheminer les marchandises vers un bureau de douane, et l'article 139, paragraphe 1, de ce code, portant sur l'obligation de les présenter en douane. En conséquence, une dette douanière à l'importation serait née, conformément à l'article 79, paragraphe 1, sous a), dudit code, dont le requérant au principal serait débiteur en vertu de l'article 79, paragraphe 3, sous a), du même code.

18 Selon la juridiction de renvoi, il est constant que, conformément à l'article 87, paragraphe 4, du code des douanes, la dette douanière a pris naissance en Allemagne. En effet, premièrement, alors que le véhicule est physiquement entré sur le territoire de l'Union par la Bulgarie et que, par conséquent, c'est dans cet État membre qu'il aurait dû être acheminé et présenté en douane, ce sont les autorités allemandes qui ont établi l'existence de la dette. Deuxièmement, le montant des droits correspondant à cette dette est inférieur à 10 000 euros.

19 Dans ces conditions, il resterait à déterminer s'il est possible d'appliquer à la TVA à l'importation, par analogie, l'article 87, paragraphe 4, du code des douanes, ce qui, dans l'affirmative, impliquerait que cette taxe soit, elle aussi, considérée comme ayant pris naissance en Allemagne.

20 À cet égard, la juridiction de renvoi rappelle que, selon l'article 71, paragraphe 1, second alinéa, de la directive TVA, lorsque les biens en cause sont soumis à des droits de douane, le fait générateur intervient et la taxe devient exigible au moment où interviennent le fait générateur et l'exigibilité de ces droits.

21 Ainsi, en l'occurrence, dans la mesure où, en vertu de l'article 79, paragraphe 1, sous a), et de l'article 87, paragraphe 4, du code des douanes, la dette douanière relative au véhicule au principal est née en Allemagne, il pourrait être conclu que la dette de TVA a pris naissance, elle aussi, dans cet État membre, même si ce véhicule est physiquement entré sur le territoire de l'Union par la Bulgarie.

22 D'ailleurs, selon la juridiction de renvoi, les autres conditions nécessaires pour la constitution d'une dette de TVA seraient, en l'espèce, remplies. En effet, le véhicule en cause au principal a été utilisé pendant plusieurs mois sur le territoire de l'Union, sans être placé sous un quelconque régime

douanier. Ainsi, conformément à la jurisprudence de la Cour, l'inobservation des dispositions douanières permettrait de présumer que le véhicule est entré dans le circuit économique de l'Union et a donc pu faire l'objet de consommation.

23 Toutefois, le Finanzgericht Düsseldorf (tribunal des finances de Düsseldorf) émet des doutes concernant la possibilité d'appliquer par analogie les règles énoncées à l'article 87, paragraphe 4, du code des douanes à la naissance d'une dette de TVA à l'importation. En effet, d'une part, il conviendrait d'analyser séparément les compétences pour le recouvrement des droits de douane, des droits d'accise et de la TVA (voir, en ce sens, arrêt du 10 juillet 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, point 44). D'autre part, l'article 71 de la directive TVA ne concernerait que le moment de la naissance de la TVA et n'opèrerait aucune référence aux critères, fixés par les articles 60 et 61 de cette directive, permettant de déterminer le lieu d'importation.

24 C'est dans ces conditions que le Finanzgericht Düsseldorf (tribunal des finances de Düsseldorf) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante :

« L'article 71, paragraphe 1, second alinéa, de la [directive TVA] doit-il être interprété en ce sens qu'il convient d'appliquer l'article 87, paragraphe 4, du [code des douanes], par analogie, à la naissance de la [dette de] TVA (TVA à l'importation) ? »

Sur la question préjudicielle

25 Par sa 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 la TVA à l'importation relative à des biens soumis à des droits de douane peut prendre naissance dans l'État membre où a été opérée la constatation de l'inobservation d'une obligation imposée par la législation douanière de l'Union.

26 À cet égard, il convient de relever que, conformément à l'article 2, paragraphe 1, sous d), de la directive TVA, sont soumises à la TVA les importations de biens, et que, en vertu de l'article 30, premier alinéa, de cette directive, est considérée comme une importation de biens l'introduction dans l'Union d'un bien qui n'est pas en libre pratique.

27 Or, plusieurs éléments permettent de relever l'existence d'un lien entre la TVA à l'importation et les droits de douane.

28 Tout d'abord, si, aux termes de l'article 60 de la directive TVA, 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 l'Union, l'article 71, paragraphe 1, second alinéa, de cette directive prévoit que, lorsque les biens importés sont soumis à des droits de douane, le fait générateur intervient et la TVA devient exigible au moment où interviennent le fait générateur et l'exigibilité de ces droits.

29 Ensuite, la TVA à l'importation et les droits de douane présentent des traits essentiels comparables en ce qu'ils prennent naissance du fait de l'importation dans l'Union et de l'introduction consécutive des marchandises dans le circuit économique des États membres. Ce parallélisme est confirmé par le fait que l'article 71, paragraphe 1, second alinéa, de la directive TVA autorise les États membres à lier le fait générateur et l'exigibilité de la TVA à l'importation à ceux des droits de douane (arrêt du 10 juillet 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, point 41).

30 Enfin, selon la jurisprudence de la Cour, une dette de TVA pourrait s'ajouter à la dette douanière si le comportement illicite qui a engendré cette dernière permettait de présumer que les marchandises concernées sont entrées dans le circuit économique de l'Union et ont pu faire l'objet de

consommation, déclenchant ainsi le fait générateur de la TVA (arrêt du 10 juillet 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, point 44 et jurisprudence citée).

31 Cependant, une telle présomption peut être renversée s'il est établi que, en dépit des manquements à la réglementation douanière, qui entraînent la naissance d'une dette douanière à l'importation dans l'État membre où ces manquements ont été commis, un bien a été introduit dans le circuit économique de l'Union sur le territoire d'un autre État membre, dans lequel ce bien était destiné à la consommation. Dans ce cas, le fait générateur de la TVA à l'importation survient dans cet autre État membre (arrêt du 10 juillet 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, point 48).

32 À cet égard, il y a lieu de souligner que, dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt du 10 juillet 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579), si les biens en cause avaient fait l'objet de manquements à la réglementation douanière sur le territoire allemand, ils avaient uniquement été transbordés d'un avion à l'autre sur ledit territoire, avant d'être acheminés en Grèce. En effet, c'est cet État membre qui constituait leur destination finale ainsi que le lieu où ces biens avaient été consommés.

33 Dans ces conditions, la Cour a constaté que les biens en cause étaient entrés dans le circuit économique de l'Union dans l'État membre de leur destination finale et que, en conséquence, la TVA à l'importation afférente à ces biens avait pris naissance dans cet État membre (voir, en ce sens, arrêt du 10 juillet 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, point 53).

34 En l'occurrence, il ressort des informations dont dispose la Cour que, à l'instar des circonstances à l'origine de l'arrêt du 10 juillet 2019 (Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579), le véhicule en cause au principal est, certes, entré matériellement sur le territoire de l'Union par la Bulgarie, de sorte que c'est dans cet État membre que les obligations douanières n'ont pas été respectées.

35 Toutefois, il ressort des mêmes informations, qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier, que, même si, lors de son trajet de la Turquie vers l'Allemagne, le véhicule en cause est d'abord entré sur le territoire douanier de l'Union en Bulgarie et, après avoir transité par le territoire d'un pays tiers, à savoir la Serbie, est ensuite entré de nouveau sur ledit territoire douanier en Hongrie, ce véhicule a été utilisé effectivement en Allemagne, État membre de résidence de VS. Par conséquent, dans la mesure où le véhicule est entré dans le circuit économique de l'Union en Allemagne, c'est dans ce dernier État membre que la TVA à l'importation a pris naissance.

36 Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre à la question posée que l'article 71, paragraphe 1, second alinéa, de la directive TVA doit être interprété en ce sens que la TVA à l'importation relative à des biens soumis à des droits de douane prend naissance dans l'État membre où a été opérée la constatation de l'inobservation d'une obligation imposée par la législation douanière de l'Union, lorsque les biens en cause, même s'ils ont été physiquement introduits sur le territoire douanier de l'Union dans un autre État membre, sont entrés dans le circuit économique de l'Union dans l'État membre où ladite constatation a été faite.

Sur les dépens

37 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 (sixième chambre) dit pour droit :

L'article 71, paragraphe 1, second alinéa, de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de la taxe sur la valeur ajoutée, doit être interprété en ce sens que la taxe sur la valeur ajoutée à l'importation relative à des biens soumis à des droits de douane prend naissance dans l'État membre où a été opérée la constatation de l'inobservation d'une obligation imposée par la législation douanière de l'Union, lorsque les biens en cause, même s'ils ont été physiquement introduits sur le territoire douanier de l'Union dans un autre État membre, sont entrés dans le circuit économique de l'Union dans l'État membre où ladite constatation a été faite.

Signatures