Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (sixième chambre)

12 mai 2022 *

« Renvoi préjudiciel – Union douanière – Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Directive 2006/112/CE – Article 201 – Redevables de la taxe – TVA à l'importation – Code des douanes de l'Union – Règlement (UE) nº 952/2013 – Article 77, paragraphe 3 – Responsabilité solidaire du représentant en douane indirect et de la société importatrice – Droits de douane »

Dans l'affaire C-714/20,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par la Commissione tributaria provinciale di Venezia (commission fiscale provinciale de Venise, Italie), par décision du 17 novembre 2020, parvenue à la Cour le 24 décembre 2020, dans la procédure

**U. I. Srl**

contre

**Agenzia delle dogane e dei monopoli – Ufficio delle dogane di Venezia,**

LA COUR (sixième chambre),

composée de M^me^ I. Ziemele, présidente de chambre, MM. T. von Danwitz (rapporteur) et P. G. Xuereb, juges,

avocat général : M^me^ T. Ćapeta,

greffier : M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées :

– pour U. I. Srl, par M^es^ M. C. Santacroce et A. Dal Ferro, avvocati,

– pour le gouvernement italien, par M^me^ G. Palmieri, en qualité d'agent, assistée de M. G. Albenzio, avvocato dello Stato,

– pour le gouvernement hellénique, par M^me^ M. Tassopoulou ainsi que par MM. K. Georgiadis et G. Avdikos, en qualité d'agents,

* Langue de procédure : l'italien.

– pour la Commission européenne, par M^mes^ L. Lozano Palacios, F. Clotuche-Duvieusart et F. Moro, en qualité d'agents,

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

rend le présent

**Arrêt**

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 201 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 »), et de l'article 77, paragraphe 3, du règlement (UE) n° 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 »).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant U. I. Srl à l'Agenzia delle dogane e dei monopoli – Ufficio delle dogane di Venezia (Agence des douanes et des monopoles – Bureau des douanes de Venise, Italie) (ci-après l'« agence des douanes ») au sujet du paiement par U. I. en tant que représentante douanière indirecte, en plus des droits de douane relatifs à des opérations d'importation, de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) à l'importation.

## Le cadre juridique

### *Le droit de l'Union*

#### *La directive TVA*

3 Les considérants 43 et 44 de la directive TVA énoncent :

« (43) Il convient que les États membres aient toute faculté pour désigner le redevable de la taxe à l'importation.

(44) Il importe que les États membres puissent prendre des dispositions prévoyant qu'une autre personne que le redevable est solidairement responsable du paiement de la taxe. »

4 L'article 2, paragraphe 1, sous d), de cette directive prévoit que les importations de biens sont soumises à la TVA.

5 Aux termes de l'article 30, premier alinéa, de ladite directive, est considérée comme une importation de biens l'introduction dans l'Union européenne d'un bien qui n'est pas en libre pratique au sens de l'article 29 TFUE.

6 L'article 70 de cette même directive dispose que le fait générateur de la TVA intervient et la taxe devient exigible au moment où l'importation de biens est effectuée.

7 Aux termes de l'article 71 de la directive TVA :

« 1. 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.

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. »

8 L'article 201 de cette directive est libellé comme suit :

« 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*

9 L'article 5 du code des douanes dispose :

« Aux fins du code [des douanes], on entend par :

[...]

6) "représentant en douane" : toute personne désignée par une autre personne pour accomplir auprès des autorités douanières des actes ou des formalités prévus par la législation douanière ;

[...]

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

[...]

15) "déclarant" : la personne qui dépose une déclaration en douane, une déclaration de dépôt temporaire, une déclaration sommaire d'entrée, une déclaration sommaire de sortie, une déclaration ou une notification de réexportation en son nom propre ou la personne au nom de laquelle une telle déclaration ou une telle notification est déposée ;

[...]

18) "dette douanière" : l'obligation incombant à une personne d'acquitter le montant des droits à l'importation ou à l'exportation applicables à des marchandises particulières en vertu de la législation douanière en vigueur ;

19) “débiteur” : toute personne tenue au paiement de la dette douanière ;

20) “droits à l’importation” : les droits de douane exigibles à l’importation des marchandises ;

[...] »

10 Aux termes de l’article 18, paragraphe 1, de ce code :

« Toute personne peut désigner un représentant en douane.

Cette représentation peut être soit directe, auquel cas le représentant en douane agit au nom et pour le compte d’autrui, soit indirecte, auquel cas le représentant en douane agit en son nom propre, mais pour le compte d’autrui. »

11 Figurant à la section 1, intitulée « Dette douanière à l’importation », du chapitre 1, intitulé « Naissance de la dette douanière », du titre III dudit code, intitulé « Dette douanière et garanties », l’article 77 de ce même code prévoit :

« 1. Une dette douanière à l’importation naît par suite du placement de marchandises non Union soumises aux droits à l’importation sous l’un des régimes douaniers suivants :

a) la mise en libre pratique, y compris dans le cadre du régime de la destination particulière ;

b) l’admission temporaire en exonération partielle des droits à l’importation.

2. La dette douanière naît au moment de l’acceptation de la déclaration en douane.

3. Le déclarant est le débiteur. En cas de représentation indirecte, la personne pour le compte de laquelle la déclaration en douane est faite est également débiteur.

Lorsqu’une déclaration en douane pour l’un des régimes visés au paragraphe 1 est établie sur la base d’informations qui conduisent à ce que les droits à l’importation ne sont pas perçus en totalité ou en partie, la personne qui a fourni les données nécessaires à l’établissement de la déclaration et qui savait ou devait raisonnablement savoir que ces données étaient fausses est également débiteur. »

12 Aux termes de l’article 84 du code des douanes :

« Lorsque plusieurs personnes sont redevables du montant de droits à l’importation ou à l’exportation correspondant à une dette douanière, elles sont tenues conjointement et solidairement au paiement de ce montant. »

### *Le droit italien*

13 L'article 1er du Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 – Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (décret du président de la République nº 633, portant création et réglementation de la taxe sur la valeur ajoutée), du 26 octobre 1972 (supplément ordinaire à la GURI nº 292, du 11 novembre 1972, ci-après le « décret nº 633/1972 »), dispose :

« La taxe sur la valeur ajoutée s'applique aux livraisons de biens et aux prestations de services effectuées sur le territoire de l'État dans le cadre de l'exercice de l'activité d'entreprise, d'un métier ou d'une profession ainsi que sur les importations faites par toute personne. »

14 Aux termes de l'article 8 de ce décret :

« Sont considérées comme des livraisons à l'exportation non imposables :

[...]

c) les livraisons, y compris par l'intermédiaire de commissionnaires, de biens autres que des bâtiments et des terrains à bâtir, et les prestations de services fournies à des personnes qui ont effectué des livraisons à l'exportation ou des opérations intracommunautaires et qui, à ce titre, font usage de la faculté d'acquérir, y compris par l'intermédiaire de commissionnaires, ou d'importer des biens ou des services sans paiement de la taxe.

[...] »

15 L'article 17, paragraphe 1, dudit décret prévoit :

« La taxe est due par les personnes effectuant des cessions de biens et des prestations de services imposables, lesquelles doivent la verser au Trésor public, cumulativement pour toutes les opérations effectuées et nette de la déduction prévue à l'article 19, selon les modalités et les termes prévus au titre II. »

16 Aux termes de l'article 70, paragraphe 1, de ce même décret :

« La taxe relative aux importations est fixée, liquidée et perçue pour chaque opération. En ce qui concerne les litiges et les sanctions, les dispositions des lois douanières relatives aux droits perçus à la frontière sont applicables. »

17 L'article 34 du Decreto del Presidente della Repubblica n. 43 – Approvazione del testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale (décret du président de la République nº 4, portant adoption du texte unique des dispositions législatives en matière douanière), du 23 janvier 1973 (supplément ordinaire à la GURI nº 80, du 28 mars 1973, ci-après le « décret nº 43/1973 »), dispose :

« Sont considérés comme des "droits de douane" tous les droits que la douane doit percevoir en vertu d'une loi, en relation avec les opérations douanières.

Parmi les droits de douane, constituent des "droits perçus à la frontière" : les droits d'importation et d'exportation, les prélèvements et autres impositions à l'importation ou à l'exportation prévus par les règlements communautaires et par les règles d'application y afférentes, et, en ce qui concerne les marchandises importées, les droits de monopole, les surtaxes à la frontière et toute autre taxe ou surtaxe de consommation en faveur de l'État. »

18 Aux termes de l'article 38 de ce décret :

« Sont tenus d'acquitter les droits de douane, le propriétaire de la marchandise, au titre de l'article 56, et, à titre solidaire, tous ceux pour le compte desquels la marchandise a été importée ou exportée.

Pour l'acquittement de la taxe, l'État dispose, outre les privilèges établis par la loi, d'un droit de rétention sur les biens qui sont assujettis.

Le droit de rétention peut également être exercé pour le règlement de toute autre créance de l'État relative aux marchandises faisant l'objet d'opérations douanières. »

19 L'article 1er du Decreto-Legge n. 746 – Disposizioni urgenti in materia di imposta su valore aggiunto (décret-loi nº 746, portant dispositions urgentes en matière de taxe sur la valeur ajoutée), du 29 décembre 1983 (GURI nº 358, du 31 décembre 1983), converti et modifié par la loi nº 17, du 27 février 1984 (GURI nº 59, du 29 février 1984), dans sa version en vigueur à l'époque des faits au principal (ci-après le « décret-loi nº 746/1983 »), prévoit :

« Les dispositions de l'article 8, paragraphe 1, point c), et paragraphe 2, du [décret nº 633/1972], tel que modifié, s'appliquent à condition :

a) que le montant de la contrepartie des livraisons à l'exportation visées aux points a) et b) du même article effectuées, enregistrées au cours de l'année précédente, soit supérieur à dix pour cent du chiffre d'affaires déterminé conformément à l'article 20 du même décret [...]

[...]

c) que l'intention de faire usage de la faculté d'effectuer des achats ou des importations sans appliquer la taxe résulte d'une déclaration établie conformément au modèle approuvé par décret du ministère des Finances, mentionnant le numéro de TVA du déclarant et le bureau compétent, transmise par voie électronique à l'Agenzia delle Entrate (administration fiscale), qui délivre un reçu électronique. [...] »

20 L'article 2, paragraphe 1, de ce décret-loi dispose :

« Les personnes qui effectuent des opérations sans paiement de la taxe en l'absence de la déclaration visée à l'article 1er, paragraphe 1, point c), sont soumises au paiement d'une amende deux à six fois supérieure à la taxe non perçue, en plus de la taxe elle-même ; si la déclaration a été faite, seuls les fournisseurs, les commettants et les importateurs ayant établi la déclaration sont responsables du non-paiement de la taxe. »

21 L'article 3 du Decreto legislativo n. 374 – Riordinamento degli istituti doganali e revisione delle procedure di accertamento e controllo in attuazione delle direttive n. 79/695/CEE del 24 luglio 1979 e n. 82/57/CEE del 17 dicembre 1981, in tema di procedure di immissione in libera pratica delle merci, e delle direttive n. 81/177/CEE del 24 febbraio 1981 e n. 82/347/CEE del 23 aprile 1982, in tema di procedure di esportazione delle merci comunitarie (décret législatif nº 374, portant réorganisation des institutions douanières et révision des procédures de constatation et de contrôle dans le cadre de la mise en œuvre de la directive 79/695/CEE [du Conseil], du 24 juillet 1979, et de la directive 82/57/CEE [de la Commission], du 17 décembre 1981, relatives aux procédures de mise en libre pratique des marchandises, ainsi que de la directive 81/177/CEE [du Conseil], du 24 février 1981, et de la directive 82/347/CEE [de

la Commission], du 23 avril 1982, relatives aux procédures d'exportation des marchandises communautaires), du 8 novembre 1990 (supplément ordinaire à la GURI nº 291, du 14 décembre 1990), prévoit :

« 1. Les droits de douane sont fixés, liquidés et perçus conformément aux règles du [décret nº 43/1973] et des autres lois applicables en matière douanière, sauf dispositions contraires prévues par les lois spécifiques y afférentes.

2. Les droits, prélèvements et autres impositions à l'importation et à l'exportation prévus par les règlements communautaires sont fixés, liquidés et perçus conformément aux dispositions desdits règlements et, lorsque ceux-ci renvoient à la réglementation des différents États membres, ou qu'ils ne prévoient en tout cas aucune disposition, conformément aux règles du [décret nº 43/1973] et des autres lois applicables en matière douanière. »

## Le litige au principal et les questions préjudicielles

22 Par deux avis d'imposition notifiés les 15 mai 2017 et 6 février 2018 à U. I., société établie à Milan (Italie), l'agence des douanes a, respectivement, rectifié 45 et 115 déclarations d'importation et fixé les montants correspondants de la TVA à l'importation due, à savoir 173 561,22 euros et 786 046,24 euros, majorés des intérêts. Elle a également considéré que U. I., en sa qualité de représentante en douane indirecte des sociétés importatrices A. SpA et U. C. Srl, établies à Rome (Italie), la première faisant l'objet d'une procédure de faillite, était solidairement responsable du paiement de cette taxe avec ces sociétés, notamment en vertu des articles 77 et 84 du code des douanes.

23 Dans le cadre de ses opérations de vérification, l'agence des douanes a, en effet, estimé que les déclarations d'intention jointes à ces déclarations d'importation n'étaient pas fiables, dans la mesure où elles étaient fondées sur l'affirmation erronée selon laquelle ces sociétés importatrices étaient des exportateurs habituels. Or, dès lors que ces dernières n'avaient pas effectué d'opérations susceptibles d'entrer dans le contingent d'achat en franchise de TVA, les opérations d'importation vérifiées n'étaient pas exonérées de TVA en vertu de l'article 1er, sous a), du décret-loi nº 746/1983.

24 U. I. a introduit des recours contre ces deux avis d'imposition devant la juridiction de renvoi, la Commissione tributaria provinciale di Venezia (commission fiscale provinciale de Venise, Italie), aux fins de voir constater leur illégalité.

25 Dans ce cadre, U. I. a reconnu avoir effectué, en qualité de représentante en douane indirecte, les opérations douanières en cause en son nom pour le compte desdites sociétés importatrices, sur la base de mandats de représentation, et présenté en douane les déclarations correspondantes. Elle a fait valoir, toutefois, que les règles sur le fondement desquelles lesdits avis d'imposition avaient été adoptés, notamment les articles 77 et 84 du code des douanes, n'étaient pas susceptibles de s'appliquer à la TVA. Elle a ajouté que, dans l'ordre juridique italien, aucune disposition ne prévoyait la responsabilité solidaire du représentant en douane indirect avec la société importatrice pour le paiement de la TVA à l'importation et que la reconnaissance d'une telle responsabilité solidaire méconnaîtrait l'article 201 de la directive TVA.

26 L'agence des douanes a, quant à elle, conclu au rejet desdits recours. Elle a souligné que le fait générateur de la dette fiscale de TVA en cause était constitué, à l'instar de celui de la dette douanière, par l'importation et que ce fait générateur était identifié dans la réglementation douanière. Il conviendrait également de se référer à cette réglementation pour déterminer l'origine de la dette de TVA à l'importation et, partant, pour établir que les débiteurs de cette dette sont les personnes présentant les marchandises en douane, à savoir, ainsi que cela découlerait de la jurisprudence de la Corte suprema di cassazione (Cour de cassation, Italie), l'importateur et son représentant en douane indirect, à titre solidaire.

27 La juridiction de renvoi indique que, suivant cette jurisprudence, l'obligation d'acquitter la TVA à l'importation prend naissance au moment de la présentation des marchandises en douane pour l'entrée sur le territoire de l'Union, au même titre que les droits de douane. Il s'agirait de la même taxe que la TVA intracommunautaire, ainsi que cela ressortirait notamment de l'arrêt du 17 juillet 2014, Equoland (C-272/13, EU:C:2014:2091). Or, bien que la TVA à l'importation compte non pas parmi ces droits ni parmi les taxes perçues à la frontière au sens strict, mais parmi les taxes relevant du droit national, elle partagerait avec les droits de douane le moment de l'imposition, tel que visé à l'article 34 du décret n° 43/1973, de sorte que, dans la mesure où le représentant en douane indirect soumet la déclaration d'intention à l'autorité douanière en la reprenant à son compte, il serait solidairement responsable du paiement de la TVA.

28 Cette juridiction fait état d'un autre courant national de jurisprudence selon lequel, en l'absence de disposition expresse de droit national prévoyant, conformément à l'article 201 de la directive TVA, les personnes « désignées » comme étant redevables de la TVA à l'importation, une application extensive des règles du droit de l'Union relatives aux dettes douanières régissant la responsabilité solidaire de l'importateur et de son représentant en douane indirect ne saurait être effectuée.

29 Ladite juridiction relève encore que, si les termes « désignées » ou « reconnues » employés dans cet article sont interprétés strictement, en ce sens que le législateur national devrait identifier expressément les personnes redevables de la TVA, elle devrait constater, en l'occurrence, que les dispositions nationales désignent exclusivement l'importateur comme redevable de cette taxe. En revanche, en cas d'interprétation large de ces termes, cette même juridiction pourrait appliquer de manière extensive des règles nationales édictées pour des impositions différentes de la TVA à l'importation, telles que les droits de douane.

30 De même, l'interprétation de l'article 77, paragraphe 3, du code des douanes, et notamment la question de savoir si son application doit être limitée aux droits de douane, serait déterminante pour la solution du litige au principal.

31 Dans ces conditions, la Commissione tributaria provinciale di Venezia (commission fiscale provinciale de Venise) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

« 1) La [Cour] peut-elle indiquer si l'article 201 de la directive [TVA], en prévoyant que "la TVA est due à l'importation par la ou les personnes désignées ou reconnues comme redevables par l'État membre d'importation", doit être interprété en ce sens que ce dernier est tenu d'adopter une disposition de droit national relative à la TVA à l'importation (taxe prévue par le droit national : [affaire ayant donné lieu à l'arrêt du 17 juillet 2014, Equoland, C-272/13, EU:C:2014:2091]) qui identifie expressément les débiteurs de son versement ?

2) La [Cour] peut-elle indiquer si l'article 77, paragraphe 3, du [code des douanes], qui prévoit, pour les dettes douanières à l'importation, que, "en cas de représentation indirecte, la personne pour le compte de laquelle la déclaration en douane est faite est également débiteur", doit être interprété en ce sens que le représentant indirect est responsable non seulement des droits de douane, mais aussi de la TVA à l'importation au seul motif qu'il est la personne qui "déclare en douane" en son nom propre ? »

## Sur les questions préjudicielles

### *Sur la recevabilité*

32 Le gouvernement italien soutient que les questions préjudicielles sont irrecevables au motif qu'elles sont non seulement ambiguës mais également dépourvues de pertinence aux fins de la solution du litige au principal, dans la mesure où la juridiction de renvoi n'a pas appliqué la jurisprudence de la Corte suprema di cassazione (Cour de cassation) ayant déjà tranché la question des personnes responsables de la TVA à l'importation. En outre, s'agissant de la première question, les dispositions nationales et de l'Union identifiant sans équivoque le fait générateur de la TVA à l'importation et les débiteurs de celle-ci n'auraient pas été explicitées.

33 À cet égard, il y a lieu de rappeler que, dans le cadre de la coopération entre la Cour et les juridictions nationales instituée à l'article 267 TFUE, il appartient au seul juge national, qui est saisi du litige et qui doit assumer la responsabilité de la décision juridictionnelle à intervenir, d'apprécier, au regard des particularités de l'affaire, tant la nécessité d'une décision préjudicielle pour être en mesure de rendre son jugement que la pertinence des questions qu'il pose à la Cour. Par conséquent, dès lors que les questions posées portent sur l'interprétation du droit de l'Union, la Cour est, en principe, tenue de statuer (arrêt du 19 décembre 2019, Darie, C-592/18, EU:C:2019:1140, point 24 et jurisprudence citée).

34 Il s'ensuit que les questions relatives à l'interprétation du droit de l'Union posées par le juge national dans le cadre réglementaire et factuel qu'il définit sous sa responsabilité, et dont il n'appartient pas à la Cour de vérifier l'exactitude, bénéficient d'une présomption de pertinence. Le refus de la Cour de statuer sur une demande formée par une juridiction nationale n'est possible que s'il apparaît de manière manifeste que l'interprétation sollicitée du droit de l'Union n'a aucun rapport avec la réalité ou l'objet du litige au principal, lorsque le problème est de nature hypothétique ou encore lorsque la Cour ne dispose pas des éléments de fait et de droit nécessaires pour répondre de façon utile aux questions qui lui sont posées (arrêt du 19 décembre 2019, Darie, C-592/18, EU:C:2019:1140, point 25 et jurisprudence citée).

35 En l'occurrence, la juridiction de renvoi, tout en exposant clairement les raisons pour lesquelles elle s'interroge sur l'interprétation des dispositions de droit de l'Union visées dans ses questions préjudicielles, a précisé que les réponses à celles-ci étaient déterminantes pour la solution du litige au principal, dans la mesure où la possibilité de retenir l'éventuelle responsabilité solidaire de U. I., en tant que représentant en douane indirect, dépendait de ces réponses. Or, le fait que cette juridiction n'ait pas appliqué la jurisprudence de la Corte suprema di cassazione (Cour de cassation) ne saurait priver de pertinence des questions visant l'interprétation du droit de l'Union.

36 En outre, la demande de décision préjudicielle contient une description du cadre factuel et juridique du litige au principal, notamment des dispositions nationales susceptibles de s'appliquer et de la jurisprudence nationale pertinente, suffisante pour permettre à la Cour de répondre de façon utile aux deux questions posées.

37 Partant, les questions préjudicielles sont recevables.

***Sur la seconde question***

38 Par sa seconde question, qu'il convient d'examiner d'emblée, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 77, paragraphe 3, du code des douanes doit être interprété en ce sens que, selon cette seule disposition, le représentant en douane indirect est redevable des droits de douane dus pour les marchandises qu'il a déclarées en douane ainsi que de la TVA à l'importation pour ces mêmes marchandises.

39 Conformément à une jurisprudence constante, il y a lieu, pour l'interprétation d'une disposition du droit de l'Union, de tenir compte non seulement des termes de celle-ci, mais également de son contexte et des objectifs poursuivis par la réglementation dont elle fait partie (arrêt du 18 novembre 2020, Kaplan International colleges UK, C-77/19, EU:C:2020:934, point 39 et jurisprudence citée).

40 Il convient de rappeler que, en vertu de l'article 18, paragraphe 1, du code des douanes, le représentant en douane indirect agit en son nom propre, mais pour le compte d'autrui. Ainsi, lorsque ce dernier dépose la « déclaration en douane », telle que définie à l'article 5, point 12, de ce code, il le fait en son nom propre mais pour le compte de la personne qui lui a délivré un mandat de représentation et qu'il représente, de sorte que, comme le relève à juste titre la juridiction de renvoi, il agit en tant que « déclarant », au sens de l'article 5, point 15, de ce code.

41 Premièrement, selon l'article 77, paragraphe 3, du code des douanes, le déclarant est le débiteur et, en cas de représentation indirecte, la personne pour le compte de laquelle la déclaration en douane est faite est également débiteur.

42 Il découle du libellé de cette disposition que tant le représentant en douane indirect, en tant que déclarant, que l'importateur pour le compte duquel il dépose cette déclaration ont la qualité de débiteurs.

43 Deuxièmement, le contexte et les objectifs de la réglementation dans laquelle s'insère ladite disposition révèlent que celle-ci vise exclusivement la dette douanière et non pas également la TVA à l'importation.

44 En effet, d'une part, l'article 77 du code des douanes figure dans la section 1 du chapitre 1 du titre III de ce code, intitulés, respectivement, « Dette douanière à l'importation », « Naissance de la dette douanière » et « Dette douanière et garanties ». À cet égard, les paragraphes 1 et 2 de cet article se réfèrent à la dette douanière.

45 D'autre part, selon l'article 5, point 19, dudit code, le « débiteur » est « toute personne tenue au paiement de la dette douanière ».

46 Par ailleurs, l'article 84 du même code vise explicitement la dette douanière, en prévoyant que, lorsque plusieurs personnes sont redevables de droits à l'importation ou à l'exportation correspondant à une telle dette, elles le sont conjointement et solidairement.

47 Quant à la notion de « dette douanière », celle-ci est définie à l'article 5, point 18, du code des douanes comme étant l'obligation d'acquitter le montant des « droits à l'importation ou à l'exportation applicables à des marchandises particulières en vertu de la législation douanière en vigueur ».

48 Or, la TVA à l'importation ne fait pas partie des « droits à l'importation », au sens de l'article 5, point 20, dudit code, visant les droits de douane exigibles à l'importation des marchandises.

49 Ainsi que l'ont relevé tant la Commission européenne que U. I. dans leurs observations écrites, il ressort de la jurisprudence de la Cour que la TVA à percevoir pour l'importation de biens ne fait pas partie de tels droits à l'importation [voir, en ce sens, s'agissant de l'article 4, point 10, du règlement (CEE) nº 2913/92 du Conseil, du 12 octobre 1992, établissant le code des douanes communautaire (JO 1992, L 302, p. 1), correspondant à l'article 5, point 20, du code des douanes, arrêts du 29 juillet 2010, Pakora Pluss, C-248/09, EU:C:2010:457, point 47, ainsi que du 2 juin 2016, Eurogate Distribution et DHL Hub Leipzig, C-226/14 et C-228/14, EU:C:2016:405, point 81].

50 Enfin, la législation de l'Union en matière de TVA, en particulier l'article 201 de la directive TVA, n'opère pas de renvoi aux dispositions du code des douanes en ce qui concerne l'obligation de payer cette taxe, mais prévoit que cette obligation incombe à la personne ou aux personnes désignées ou reconnues par l'État membre d'importation, ainsi que la Cour l'a déjà constaté [voir, en ce sens, s'agissant de l'article 21, paragraphe 2, 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), correspondant à l'article 201 de la directive TVA, arrêt du 29 juillet 2010, Pakora Pluss, C-248/09, EU:C:2010:457, point 52].

51 Il s'ensuit que, en vertu du seul article 77, paragraphe 3, de ce code, pour ce qui concerne le paiement de la TVA à l'importation, la responsabilité du représentant en douane indirect ne saurait être retenue avec celle de l'importateur qui lui a délivré un mandat de représentation et qu'il représente.

52 Eu égard à ce qui précède, il convient de répondre à la seconde question que l'article 77, paragraphe 3, du code des douanes doit être interprété en ce sens que, selon cette seule disposition, le représentant en douane indirect est redevable uniquement des droits de douane dus pour les marchandises qu'il a déclarées en douane, et non pas, en outre, de la TVA à l'importation pour ces mêmes marchandises.

### *Sur la première question*

53 Par sa première question, la juridiction de renvoi cherche, en substance, à déterminer si l'article 201 de la directive TVA doit être interprété en ce sens que la responsabilité du représentant en douane indirect au titre du paiement de la TVA à l'importation, solidairement avec celle de l'importateur, peut être retenue en l'absence de dispositions nationales le désignant ou le reconnaissant expressément comme étant redevable de cette taxe.

54 À titre liminaire, s'agissant de la TVA à l'importation et des droits de douane, il y a lieu de rappeler que ces derniers présentent, selon une jurisprudence constante, 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 [arrêts du 10 juillet 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, point 41, et du 3 mars 2021, Hauptzollamt Münster (Lieu de naissance de la TVA), C-7/20, EU:C:2021:161, point 29 ainsi que jurisprudence citée].

55 Il ressort du libellé de l'article 201 de la directive TVA, selon lequel la TVA à l'importation « est due par la ou les personnes désignées ou reconnues comme redevables par l'État membre d'importation », que cet article laisse un pouvoir d'appréciation aux États membres pour désigner les personnes redevables de cette taxe, ce que confirme le considérant 43 de cette directive en énonçant que ces derniers doivent avoir toute faculté pour désigner le redevable de la taxe à l'importation.

56 Ainsi, s'il découle dudit article que les États membres doivent désigner au moins une personne comme redevable de cette taxe, ils sont libres d'en désigner plusieurs, ce qui ressort également du considérant 44 de ladite directive, aux termes duquel il importe que les États membres puissent prendre des dispositions prévoyant qu'une autre personne que le redevable est solidairement responsable du paiement de la taxe.

57 Par conséquent, eu égard au pouvoir d'appréciation conféré aux États membres par l'article 201 de la directive TVA, il leur est, certes, loisible de prévoir, aux fins de la mise en œuvre de cet article, que les débiteurs des droits de douane seront également redevables de la TVA à l'importation et, en particulier, que le représentant en douane indirect sera solidairement responsable du paiement de cette taxe avec la personne qui lui a délivré un mandat de représentation et qu'il représente.

58 À cet égard, il y a lieu de rappeler que, selon l'article 288, troisième alinéa, TFUE, la directive lie tout État membre destinataire quant au résultat à atteindre, tout en laissant aux instances nationales la compétence quant à la forme et aux moyens.

59 Selon une jurisprudence constante, les dispositions d'une directive doivent, toutefois, être mises en œuvre avec une force contraignante incontestable, avec la spécificité, la précision et la clarté requises, afin que soit satisfaite l'exigence de sécurité juridique (arrêt du 24 octobre 2013, Commission/Espagne, C-151/12, EU:C:2013:690, point 26 et jurisprudence citée).

60 À cet effet, il est indispensable que la situation juridique découlant des mesures nationales de transposition d'une directive soit suffisamment précise et claire pour permettre aux particuliers concernés de connaître l'étendue de leurs droits et obligations (voir, en ce sens, arrêt du 14 février 2012, Flachglas Torgau, C-204/09, EU:C:2012:71, point 60).

61 En outre, le principe de sécurité juridique exige, notamment, que les règles de droit soient claires, précises et prévisibles dans leurs effets, en particulier lorsqu'elles peuvent avoir sur les individus et les entreprises des conséquences défavorables [arrêts du 30 avril 2019, Italie/Conseil (Quota de pêche de l'espadon méditerranéen), C-611/17, EU:C:2019:332, point 111, ainsi que du 26 mars 2020, Hungeod e.a., C-496/18 et C-497/18, EU:C:2020:240, point 93 ainsi que jurisprudence citée].

62 Dans ces conditions, il incombe aux États membres, aux fins de la mise en œuvre de l'article 201 de la directive TVA, de désigner ou de reconnaître la ou les personnes redevables de la TVA à l'importation par des dispositions nationales suffisamment claires et précises, dans le respect du principe de sécurité juridique.

63 Il s'ensuit qu'une éventuelle responsabilité du représentant en douane indirect au titre du paiement de la TVA à l'importation prévue par un État membre, solidairement avec la personne qui lui a délivré un mandat de représentation et qu'il représente, doit être établie, de manière explicite et non équivoque, par de telles dispositions nationales.

64 En l'occurrence, il appartient à la juridiction de renvoi, seule compétente pour interpréter le droit national, d'apprécier, au regard de l'ensemble des dispositions du droit italien, si ces dispositions et, notamment, les articles 34 et 38 du décret n° 43/1973, l'article 3, paragraphe 2, du décret législatif n° 374 du 8 novembre 1990 mentionné au point 21 du présent arrêt ainsi que les articles 1er et 70, paragraphe 1, du décret n° 633/1972 auxquels s'est référé le gouvernement italien, ou l'article 2, paragraphe 1, du décret-loi n° 746/1983 cité par la Commission, désignent ou reconnaissent, de manière explicite et non équivoque, le représentant en douane indirect comme étant redevable de la TVA à l'importation, en plus d'être débiteur, ainsi qu'il ressort des points 42, 46 et 52 du présent arrêt, des droits de douane solidairement avec l'importateur qui lui a délivré un mandat de représentation et qu'il représente, conformément à l'article 77, paragraphe 3, et à l'article 84 du code des douanes.

65 Eu égard à l'ensemble de ces considérations, il convient de répondre à la première question que l'article 201 de la directive TVA doit être interprété en ce sens que la responsabilité du représentant en douane indirect au titre du paiement de la TVA à l'importation, solidairement avec celle de l'importateur, ne peut pas être retenue en l'absence de dispositions nationales le désignant ou le reconnaissant, de manière explicite et non équivoque, comme étant redevable de cette taxe.

## Sur les dépens

66 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 :

1) **L'article 77, paragraphe 3, du règlement (UE) n° 952/2013 du Parlement européen et du Conseil, du 9 octobre 2013, établissant le code des douanes de l'Union, doit être interprété en ce sens que, selon cette seule disposition, le représentant en douane indirect est redevable uniquement des droits de douane dus pour les marchandises qu'il a déclarées en douane, et non pas, en outre, de la taxe sur la valeur ajoutée à l'importation pour ces mêmes marchandises.**

**2) L'article 201 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 la responsabilité du représentant en douane indirect au titre du paiement de la taxe sur la valeur ajoutée à l'importation, solidairement avec celle de l'importateur, ne peut pas être retenue en l'absence de dispositions nationales le désignant ou le reconnaissant, de manière explicite et non équivoque, comme étant redevable de cette taxe.**

Signatures