

62022CJ0791

ARRÊT DE LA COUR (neuvième chambre)

18 janvier 2024 (*1)

« Renvoi préjudiciel – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Directive 2006/112/CE – Article 30, premier alinéa – Article 60 – Article 71, paragraphe 1 – Lieu des opérations imposables – Biens introduits sur le territoire douanier de l’Union européenne dans un premier État membre en violation des règles douanières et transportés ensuite dans un second État membre – Lieu de naissance de la TVA à l’importation – Disposition nationale renvoyant à la réglementation douanière de l’Union »

Dans l’affaire C-791/22,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l’article 267 TFUE, introduite par le Finanzgericht Hamburg (tribunal des finances de Hambourg, Allemagne), par décision du 6 décembre 2022, parvenue à la Cour le 28 décembre 2022, dans la procédure

G.A.

contre

Hauptzollamt Braunschweig,

LA COUR (neuvième chambre),

composée de Mme O. Spineanu-Matei (rapporteuse), présidente de chambre, M. J.-C. Bonichot et Mme L. S. Rossi, juges,

avocat général : Mme T. Apostol,

greffier : M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées :

–

pour G.A., par Me A. Fetzer, Rechtsanwalt,

–

pour la Commission européenne, par M. F. Behre, Mmes J. Jokubauskaitė et M. Salyková, 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 des articles 30 et 60 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).

2

Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant G.A. au Hauptzollamt Braunschweig (bureau principal des douanes de Braunschweig, Allemagne) au sujet de l'imposition de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) pour l'importation irrégulière de cigarettes dans l'Union européenne.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

La directive 2006/112

3

Aux termes de l'article 2, paragraphe 1, sous d), de la directive 2006/112, sont soumises à la TVA, notamment, les opérations suivantes :

« [...]

d) les importations de biens. »

4

L'article 30, premier alinéa, de cette directive dispose :

« Est considérée comme "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] du traité [FUE]. »

5

Le titre V de ladite directive, intitulé « Lieu des opérations imposables », comporte un chapitre 4, intitulé « Lieu des importations de biens », dont fait partie l'article 60, lequel prévoit :

« 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]. »

6

Le titre VI de la même directive, intitulé « Fait générateur et exigibilité de la taxe », comporte un chapitre 4, intitulé « Importations de biens », qui contient l'article 70, qui est libellé comme suit :

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

7

Au sein du même chapitre 4, l'article 71 de la directive 2006/112 dispose :

« 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, [...] 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. »

Le code des douanes

8

Aux termes de l'article 202 du règlement (CEE) no 2913/92 du Conseil, du 12 octobre 1992, établissant le code des douanes communautaire (JO 1992, L 302, p. 1), tel que modifié par le règlement (CE) no 2700/2000 du Parlement européen et du Conseil, du 16 novembre 2000 (JO 2000, L 311, p. 17) (ci-après le « code des douanes ») :

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

a)

l'introduction irrégulière dans le territoire douanier de [l'Union] d'une marchandise passible de droits à l'importation

[...]

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

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

3. Les débiteurs sont :

—

la personne qui a procédé à cette introduction irrégulière,

—

les personnes qui ont participé à cette introduction en sachant ou en devant raisonnablement savoir qu'elle était irrégulière,

—

ainsi que celles qui ont acquis ou détenu la marchandise en cause et qui savaient ou devaient raisonnablement savoir au moment où elles ont acquis ou reçu cette marchandise qu'il s'agissait d'une marchandise introduite irrégulièrement. »

9

L'article 215 de ce code disposait, à son paragraphe 4 :

« Si une autorité douanière constate qu'une dette douanière est née, en vertu de l'article 202, dans un autre État membre, la dette douanière est réputée née dans l'État membre dans lequel la naissance de la dette douanière a été constatée lorsque le montant de la dette est inférieur [à] 5000 euros. »

Le droit allemand

10

L'article 21, paragraphe 2, de l'Umsatzsteuergesetz (loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires), dans sa version publiée le 21 février 2005 (BGBl. 2005 I, p. 386), prévoit :

« Les règles relatives aux droits de douane s'appliquent mutatis mutandis à la taxe sur le chiffre d'affaires à l'importation ;

[...] »

Le litige au principal et la question préjudicielle

11

G.A., résidant en Pologne, a acheté, le 29 septembre 2012, sur un marché situé dans cet État membre, un total de 43760 cigarettes sur le conditionnement desquelles étaient uniquement apposées des vignettes fiscales ukrainiennes et biélorusses. Sans en informer les autorités douanières, il a transporté ces cigarettes dans la région de Braunschweig (Allemagne), où il les a remises, le 2 octobre 2012, à un acheteur allemand. G.A. ayant été arrêté, les cigarettes ont été saisies, puis détruites.

12

Estimant que les cigarettes avaient été introduites irrégulièrement sur le territoire douanier de l'Union, le Hauptzollamt Braunschweig (bureau principal des douanes de Braunschweig, Allemagne) a considéré qu'une dette douanière était née, conformément à l'article 202, paragraphe 1, sous a), du code des douanes et que G.A. en était le débiteur sur le fondement de l'article 202, paragraphe 3, troisième tiret, de ce code. Le même bureau a également estimé que, conformément à l'article 21, paragraphe 2, de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires, la TVA à l'importation avait pris naissance en Allemagne. En conséquence, il a émis, le 3 février 2015, un avis d'imposition à la TVA dont le montant s'élève à 2006,38 euros.

13

La procédure de réclamation engagée par G.A. n'ayant pas abouti, celui-ci a introduit un recours en annulation contre cet avis d'imposition devant le Finanzgericht Hamburg (tribunal des finances de Hambourg, Allemagne), la juridiction de renvoi.

14

Étant donné que le litige dont elle est saisie porte, notamment, sur le point de savoir si la TVA à l'importation litigieuse est née en Allemagne, cette juridiction s'interroge sur les règles pertinentes, en l'occurrence, aux fins de la détermination du lieu de naissance de cette taxe.

15

Ladite juridiction considère que le lieu d'importation des cigarettes est situé en Pologne, dès lors que celles-ci sont entrées dans le circuit économique de l'Union sur le territoire de cet État membre. Par conséquent, les autorités douanières allemandes ne seraient compétentes pour l'établissement et le recouvrement de la TVA à l'importation qu'à la condition que cette taxe soit réputée avoir pris naissance en Allemagne sur le fondement d'une fiction juridique quant au lieu de sa naissance. Elle expose que l'article 21, paragraphe 2, de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires rend applicable, par analogie, l'article 215, paragraphe 4, du code des douanes, qui énonce que la dette douanière est réputée née dans l'État membre dans lequel la naissance de la dette douanière a été constatée lorsque le montant de la dette est inférieur à 5000 euros. Cela étant, la juridiction de renvoi nourrit des doutes sur la conformité de cette disposition à la directive 2006/112.

16

À cet égard, la juridiction considère que le renvoi à la réglementation douanière opéré par l'article 71, paragraphe 1, second alinéa, de la directive 2006/112 ne concerne pas le lieu de naissance de la dette de TVA. D'une part, cette disposition ne ferait pas référence à la réglementation douanière pour toutes les conditions de la naissance de la TVA. D'autre part, le lieu d'importation serait pris en considération par les articles 60 et 61 de la directive 2006/112 pour déterminer le lieu des opérations imposables à la TVA.

17

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

« Le fait qu'une disposition d'un État membre rende l'article 215, paragraphe 4, du [code des douanes] applicable par analogie à la [TVA] à l'importation est-il contraire à la directive [2006/112] et notamment aux articles 30 et 60 de celle-ci ? »

Sur la question préjudicielle

18

Par sa question préjudicielle, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 30, premier alinéa, l'article 60 et l'article 71, paragraphe 1, second alinéa, de la directive 2006/112 doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une réglementation nationale en vertu de laquelle l'article 215, paragraphe 4, du code des douanes s'applique par analogie à la TVA à l'importation en ce qui concerne la détermination du lieu où prend naissance cette TVA à l'importation.

19

S'agissant de l'importation de biens, l'article 2, paragraphe 1, sous d), de la directive 2006/112 dispose que celle-ci constitue une opération soumise à la TVA. L'article 30, premier alinéa, de

cette directive définit une importation de biens comme l'introduction dans l'Union d'un bien qui n'est pas en libre pratique au sens de l'article 29 TFUE.

20

L'article 60 de ladite directive prévoit que l'importation est réalisée dans l'État membre sur le territoire duquel le bien se trouve à la date à laquelle il est introduit dans l'Union.

21

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

22

Toutefois, conformément à l'article 71, paragraphe 1, second alinéa, de la directive 2006/112, lorsque les biens importés sont soumis notamment 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.

23

À cet égard, la Cour a déjà jugé que ledit article 71, paragraphe 1, second alinéa, de la directive 2006/112 autorise les États membres à lier le fait générateur et l'exigibilité de la TVA à l'importation à ceux des droits de douane. Ce lien s'explique par le fait que 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 [arrêt du 8 septembre 2022, Hauptzollamt Hamburg (Lieu de naissance de la TVA – II), C-368/21, EU:C:2022:647, point 25 et jurisprudence citée].

24

Afin de déterminer le lien entre la réglementation douanière et celle concernant la TVA, prévu à l'article 71, paragraphe 1, second alinéa, de la directive 2006/112, en particulier, afin de savoir s'il concerne également le lieu d'importation des biens soumis à la TVA à l'importation, il convient d'examiner la portée du renvoi opéré par cette disposition à la réglementation douanière.

25

À cet égard, d'une part, il y a lieu de constater que le libellé de l'article 71, paragraphe 1, second alinéa, de la directive 2006/112 ne fait référence qu'au moment où interviennent le fait générateur et l'exigibilité de la TVA. Cette disposition ne prévoit pas de renvoi à la réglementation douanière en ce qui concerne le lieu de l'importation.

26

Selon une interprétation littérale, le renvoi à la réglementation douanière concerne donc seulement la détermination du moment du fait générateur et de l'exigibilité de la TVA, et non la détermination du lieu d'importation.

27

D'autre part, s'agissant du contexte dans lequel s'inscrit l'article 71, paragraphe 1, second alinéa,

de la directive 2006/112, il y a lieu de relever que cette disposition fait partie du titre VI de cette directive, qui concerne le « [f]ait générateur et l'exigibilité de la taxe ». En revanche, l'article 60 de ladite directive figure au titre V de la même directive, lequel est consacré spécifiquement au « [l]ieu des opérations imposables » et, plus spécifiquement, sous le chapitre 4 de ce titre, intitulé « Lieu des importations de biens ».

28

Il découle de l'ensemble de ces éléments que l'article 71, paragraphe 1, second alinéa, de la directive 2006/112 doit être interprété en ce sens qu'il n'établit pas de lien général entre la directive 2006/112 et le code des douanes, et, en particulier, ne détermine pas le lieu d'importation des biens pour leur imposition à la TVA.

29

Cette interprétation est corroborée par la jurisprudence de la Cour.

30

Certes, celle-ci a considéré que, eu égard au parallélisme entre la TVA à l'importation et les droits de douane, confirmé par l'article 71, paragraphe 1, second alinéa, de la directive 2006/112 (voir, en ce sens, arrêt du 10 juillet 2019, *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung*, C-26/18, EU:C:2019:579, point 41), une dette de TVA peut s'ajouter à la dette douanière si le comportement illicite qui a engendré cette dernière permet 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 8 septembre 2022, *Hauptzollamt Hamburg (Lieu de naissance de la TVA – II)*, C-368/21, EU:C:2022:647, point 26 et jurisprudence citée].

31

Cependant, cette 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 8 septembre 2022, *Hauptzollamt Hamburg (Lieu de naissance de la TVA – II)*, C-368/21, EU:C:2022:647, point 27 et jurisprudence citée].

32

Enfin, il convient de souligner l'intérêt du principe de territorialité fiscale applicable à la TVA. En effet, contrairement aux droits de douanes, lesquels reviennent à l'Union quel que soit l'État membre qui les perçoit, les recettes liées à la TVA à l'importation appartiennent, conformément à ce principe, à l'État membre où a lieu la consommation finale (voir, en ce sens, arrêt du 27 septembre 2007, *Collée*, C-146/05, EU:C:2007:549, point 37).

33

En l'occurrence, selon les indications de la demande de décision préjudicielle, les cigarettes en cause au principal sont entrées dans le circuit économique de l'Union en Pologne et étaient destinées à la consommation dans cet État membre, ce qu'il appartient néanmoins à la juridiction de renvoi de vérifier, eu égard notamment à la quantité de marchandises importées illégalement dans l'Union et à la manière dont elles ont été achetées et ensuite transférées. Conformément à la

jurisprudence rappelée au point 30 du présent arrêt, la Pologne devrait donc être considérée comme le lieu où a pris naissance la TVA à l'importation sur ces cigarettes.

34

Or, la détermination du lieu de l'importation d'un bien par l'application non pas des dispositions de la directive 2006/112, mais, par analogie, de l'article 215, paragraphe 4, du code des douanes impliquerait que, dans un tel cas, les recettes liées à la TVA à l'importation reviendraient à l'État membre dans lequel la naissance de la dette douanière a été constatée, en vertu de la fiction juridique établie par cette disposition, à savoir la République fédérale d'Allemagne, ce qui serait contraire à la portée du principe de territorialité fiscale en matière de TVA.

35

À cet égard, il importe encore de souligner que, si la juridiction de renvoi constatait que les cigarettes en cause au principal étaient destinées à la consommation en Pologne, l'autorité allemande compétente serait tenue de transmettre, sans demande préalable, les informations relatives à la saisie de ces cigarettes à l'autorité polonaise compétente, en application de l'article 13, paragraphe 1, du règlement (UE) no 904/2010 du Conseil, du 7 octobre 2010, concernant la coopération administrative et la lutte contre la fraude dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée (JO 2010, L 268, p. 1), afin notamment d'éviter un risque de perte de recettes fiscales dans cet autre État membre.

36

Eu égard à tout ce qui précède, il convient de répondre à la question posée que l'article 30, premier alinéa, l'article 60 et l'article 71, paragraphe 1, second alinéa, de la directive 2006/112 doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une réglementation nationale en vertu de laquelle l'article 215, paragraphe 4, du code des douanes s'applique par analogie à la TVA à l'importation en ce qui concerne la détermination du lieu où prend naissance cette TVA à l'importation.

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 (neuvième chambre) dit pour droit :

L'article 30, premier alinéa, l'article 60 et l'article 71, paragraphe 1, second alinéa, de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée,

doivent être interprétés en ce sens que :

ils s'opposent à une réglementation nationale en vertu de laquelle l'article 215, paragraphe 4, 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 2700/2000 du Parlement européen et du Conseil, du 16 novembre 2000, s'applique par analogie à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) à l'importation en ce qui concerne la détermination du lieu où prend naissance cette TVA à l'importation.

Signatures

(*1) Langue de procédure : l'allemand.