

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL

M. PAOLO Mengozzi

présentées le 22 mai 2012 (1)

**Affaire C-165/11**

**Dažová riaditeľstvo Slovenskej republiky**

**contre**

**Profitube spol. s r. o.**

[demande de décision préjudicielle formée par la Najvyšší súd Slovenskej republiky (Slovaquie)]

«Taxe sur la valeur ajoutée – Marchandises provenant d'un État tiers et placées sous un régime suspensif dans un entrepôt douanier d'un État membre – Vente des marchandises avec maintien du régime suspensif – Livraison de biens – Opération imposable»

1. Un produit n'acquiert pas le statut de marchandise communautaire lorsqu'il est introduit sur le territoire de l'Union européenne sous un régime suspensif prévu par la législation douanière, par exemple pour être transformé, puis réexporté vers un pays tiers. Du point de vue douanier, aucun droit de douane n'est donc dû. Cependant, que se passe-t-il lorsque ce produit, au demeurant stocké dans un entrepôt douanier, est vendu par une entreprise de l'Union à une autre entreprise de l'Union, tout en restant physiquement au même endroit et juridiquement sous régime suspensif? En particulier, y a-t-il lieu de payer la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») sur cette opération? Tel est, en substance, le problème qui fait l'objet des questions préjudicielles soulevées par la Najvyšší súd Slovenskej republiky (Cour suprême de la République slovaque).

**I – Le cadre juridique**

*A – La réglementation douanière*

2. La notion de «territoire douanier» de l'Union est définie à l'article 3 du code des douanes (2). En particulier, d'après cette disposition, le territoire douanier comprend le territoire de tous les États membres, à l'exception des lieux expressément indiqués dans la norme.

3. L'article 84 du code des douanes énumère les «régimes suspensifs», qui incluent notamment celui de l'entrepôt douanier et celui du perfectionnement actif sous forme du système de la suspension. Ces régimes permettent, au titre respectivement de l'article 98 et de l'article 114 dudit code, d'introduire des marchandises non communautaires sur le territoire douanier de l'Union sans paiement de droits de douane. Le régime de l'entrepôt douanier vise à stocker des marchandises, tandis que celui du perfectionnement actif vise à les transformer.

4. Conformément à l'article 98, paragraphe 2, du code des douanes, on entend par entrepôt

douanier «tout lieu agréé par les autorités douanières et soumis à leur contrôle, dans lequel des marchandises peuvent être stockées dans les conditions fixées».

## B – *La réglementation sur la TVA*

5. À l'époque des faits de la procédure au principal, qui remontent aux années 2005 et 2006, le régime TVA applicable était celui contenu dans la sixième directive 77/388/CEE (3).

6. L'article 2 de la sixième directive soumet à la TVA:

«Sont soumises à la [TVA]:

1. 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;

2. les importations de biens.»

7. Selon l'article 5, paragraphe 1, de la sixième directive, il faut entendre par «livraison d'un bien» «le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire».

8. Aux fins de l'application de la sixième directive, le territoire de l'Union est défini dans l'article 3 de ladite directive comme correspondant au territoire des États membres, à l'exception des endroits explicitement indiqués dans cet article.

9. L'article 16 de la sixième directive contient un certain nombre de règles relatives aux exonérations de la taxe. Plus précisément, dans sa version modifiée, suivant une curieuse technique législative, par l'article 28 quater de la même directive (4), cet article 16 dispose:

«1. Sans préjudice des autres dispositions fiscales communautaires, les États membres ont la faculté, sous réserve de la consultation prévue à l'article 29, de prendre des mesures particulières afin d'exonérer les opérations suivantes ou certaines d'entre elles [...]

[...]

B. Les livraisons de biens destinés à être:

[...]

c) placés sous un régime d'entrepôt douanier ou sous un régime de perfectionnement actif;

[...]

D. Les livraisons de biens et les prestations de services effectuées:

a) dans les endroits énumérés au titre B, points a) à d), avec maintien d'une des situations citées aux mêmes points;

[...]»

10. En substance donc, l'article 16 de la sixième directive autorise les États membres à exonérer de TVA la vente d'un bien placé sous régime douanier suspensif et qui reste soumis à ce régime après la vente.

## II – **Faits, procédure au principal et questions préjudicielles**

11. La procédure au principal concerne des produits semi-finis en acier (rouleaux) importés d'Ukraine pour le compte de Profitube spol. s r. o. (ci-après «Profitube»), société slovaque, et placés en régime suspensif en Slovaquie. Plus précisément, les marchandises ont initialement été placées sous régime d'entrepôt douanier avant d'être mises sous régime de perfectionnement actif en vue de leur transformation en profilés en acier.

12. Par la suite, sans jamais quitter le lieu où elles se trouvaient, les marchandises ont été vendues par Profitube à une autre société slovaque, Mercurius, en même temps qu'elles étaient remises sous un régime de l'entrepôt douanier.

13. Estimant que l'opération était une livraison normale de biens soumise à la taxe, les autorités fiscales slovaques ont demandé le paiement de la TVA sur la vente effectuée par Profitube à Mercurius.

14. Profitube a attaqué la décision des autorités fiscales en justice, en soutenant que, puisque les marchandises en question ne sont pas des marchandises communautaires au sens du droit douanier, elles ne font même pas partie du champ d'application du régime de la TVA.

15. Le recours de Profitube a été accueilli en première instance par le Krajský súd di Bratislava (tribunal régional de Bratislava), qui a annulé la mesure prise par les autorités fiscales. En deuxième instance, cette décision a cependant été infirmée par la Najvyšší súd Slovenskej republiky, la juridiction de renvoi, qui a considéré l'opération comme soumise à la TVA.

16. Profitube a toutefois introduit un recours devant l'Ústavný súd Slovenskej republiky (Cour constitutionnelle de la République slovaque), qui a annulé la décision de la Najvyšší súd Slovenskej republiky et a renvoyé l'affaire à cette dernière. En particulier, selon l'Ústavný súd, la Najvyšší súd n'aurait pas suffisamment tenu compte de certaines dispositions du droit slovaque qui établiraient la prééminence de la réglementation douanière sur celle en matière de TVA.

17. À ce stade, la Najvyšší súd Slovenskej republiky a décidé de suspendre la procédure et de saisir la Cour des questions préjudicielles suivantes:

«1) Dans une situation où, au cours des années 2005 et 2006, un importateur d'un État membre a importé dans un entrepôt douanier public de cet État membre des marchandises en provenance du territoire d'un État non membre de l'Union européenne (Ukraine) qui ont ensuite été transformées dans cet entrepôt douanier sous le régime du perfectionnement actif sous forme du système de la suspension, et que le produit en résultant n'a pas été directement exporté au sens de l'article 114 du règlement no 2913/92, mais, au contraire, a été écoulé par le transformateur des marchandises dans ce même entrepôt à une autre société originaire de cet État membre, qui ne l'a pas mis en libre pratique depuis l'entrepôt douanier susmentionné, mais l'a replacé sous le régime de l'entrepôt douanier, est-ce que s'applique toujours à la vente susmentionnée dans cet entrepôt douanier uniquement la réglementation douanière communautaire, ou est-ce que la vente des marchandises en cause a à ce point modifié la situation en droit que la transaction précitée relève déjà du régime de la sixième directive du Conseil, du 17 mai 1977 (77/388/CEE), c'est-à-dire qu'il est possible de considérer, aux fins du régime de la taxe sur la valeur ajoutée de la sixième directive, que l'entrepôt douanier public situé sur le territoire d'un État membre fait partie du territoire de la Communauté, c'est-à-dire du territoire de cet État membre au sens de la définition figurant à l'article 3 de la sixième directive?

2) Peut-on apprécier la situation en fait ci-dessus en tenant compte de la doctrine de l'abus de droit développée par la Cour de justice de l'Union européenne et concernant l'application de la sixième directive (affaire C-255/02, Halifax e.a.), en ce sens que la requérante, par la vente des

marchandises dans l'entrepôt douanier public situé sur le territoire de la République slovaque, a déjà effectué une livraison de biens à titre onéreux sur le territoire national?

3) Si la réponse à la première question est affirmative, en ce sens que la transaction en cause relève déjà du régime de la sixième directive, cette transaction est-elle le fait générateur de la taxe

a) en application de l'article 10, paragraphes 1 et 2, de la sixième directive, en rapport avec l'exigibilité de la taxe, au motif qu'il y a eu livraison de biens dans un entrepôt douanier situé sur le territoire de la République slovaque, ou

b) au motif que, après que les marchandises ont été importées d'un pays tiers (article 10, paragraphe 3, de la sixième directive), pendant le stockage dans cet entrepôt douanier, il y a eu apurement du régime douanier par la vente des marchandises entreposées à une autre personne de l'État membre?

4) Les objectifs de la sixième directive exprimés dans son préambule, ou les objectifs du GATT, devenu l'Organisation mondiale du commerce (OMC), sont-ils remplis si la vente de marchandises importées d'un pays tiers vers un entrepôt douanier, qui y ont été ensuite transformées, vendues à une autre personne de cet État membre dans un entrepôt douanier sur le territoire d'un État membre de la Communauté européenne ne relevait pas du régime de la taxe sur la valeur ajoutée dans cet État membre?»

### III – Analyse

A – *Sur l'obligation de paiement de la TVA (en particulier, sur la première et la troisième question)*

18. En règle générale, la TVA sur un bien est due à l'importation ou à la livraison de ce bien. En l'espèce, il n'y a manifestement pas eu d'importation, puisque les biens en question se trouvent en régime de suspension de droits de douane. Par conséquent, l'éventuelle obligation de paiement de la TVA ne peut se fonder que sur l'existence d'une «livraison de biens», au sens de la sixième directive.

19. Plus précisément, en règle générale, la TVA est due pour une livraison de biens lorsque trois conditions cumulatives sont remplies. Conformément à l'article 2 de la sixième directive, l'opération doit être en premier lieu une livraison de biens effectuée à titre onéreux. En second lieu, elle doit être effectuée par un assujetti agissant en tant que tel.

20. En troisième lieu, l'opération doit avoir été effectuée *sur le territoire de l'Union*, tel qu'il est défini à l'article 3 de la sixième directive.

21. En l'espèce, l'existence des deux premières conditions n'est pas contestée par la juridiction de renvoi et il n'est donc pas nécessaire de s'y attarder. La transaction a été effectuée à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel et elle a comporté le transfert du vendeur à l'acquéreur du pouvoir de disposer des biens comme un propriétaire. Les questions préjudicielles visent à clarifier en revanche si la troisième condition est également satisfaite. Selon la société requérante au principal, une marchandise se trouvant en régime suspensif, et qui n'est donc pas devenue communautaire au sens du droit douanier, ne doit pas être considérée comme se trouvant sur le territoire de l'Union aux fins de la TVA. Par contre, toutes les autres personnes qui ont présenté des observations dans la présente affaire ont soutenu que la vente de la marchandise par Profitube à Mercurius était une opération économique normale soumise à la TVA.

22. Les questions soulevées par le juge national peuvent être examinées conjointement, car elles sous-tendent un même problème. En outre, comme on le verra, lorsque la solution est que la sixième directive impose le paiement de la TVA, il n'est pas nécessaire de répondre aux deuxième et quatrième questions.

23. Tel est précisément mon point de vue. Selon moi, la TVA est due. Il n'y a en droit de l'Union aucune norme qui permette d'exclure l'obligation de paiement de la taxe en cas de vente de marchandises placées sous un régime douanier suspensif et destinées à y rester.

24. Il y a lieu de relever en premier lieu que, pour le droit de l'Union, les normes douanières et celles en matière de TVA constituent deux ensembles normatifs fondamentalement distincts. Cela ne signifie naturellement pas qu'il n'y ait pas de rapports réciproques entre eux: ainsi, nous avons vu que l'article 16 de la sixième directive, par exemple, régit précisément une situation dans laquelle s'appliquent tant les normes douanières que celles en matière de TVA. Il faut cependant qu'il soit clair qu'il s'agit de deux groupes de normes qui ont d'une part le même rang hiérarchique de normes de droit dérivé, excluant toute forme de prééminence automatique de l'une sur l'autre, et qui poursuivent d'autre part des objectifs tout à fait différents. Le fait qu'un bien fasse l'objet d'un régime «privilegié» en droit douanier ne signifie pas qu'il doive automatiquement bénéficier d'un traitement de faveur aux fins de la TVA, et vice versa.

25. En second lieu, aux fins de la TVA, un entrepôt douanier fait sans aucun doute partie du territoire de l'Union. La sixième directive indique explicitement les parties du territoire des États membres auxquelles le régime TVA n'est pas applicable, et les entrepôts douaniers n'en font pas partie. La Cour elle-même a déjà eu l'occasion d'observer, dans une affaire qui présentait certains points communs avec la présente affaire, qu'un entrepôt douanier fait partie, aux fins de la TVA, du territoire de l'Union (5). Plus généralement, ainsi qu'il découle de la jurisprudence, le régime de la sixième directive «s'applique obligatoirement et impérativement à l'ensemble du territoire national des États membres» (6).

26. Par conséquent, la circonstance que les biens livrés en l'espèce se trouvaient physiquement dans un entrepôt douanier est sans pertinence aux fins de la TVA, de même qu'est sans pertinence à cet égard le fait que ces biens fassent l'objet d'un régime douanier suspensif.

27. Par ailleurs, en droit douanier aussi, les entrepôts douaniers font partie du territoire de l'Union. Même si les biens qui s'y trouvent peuvent faire l'objet d'un statut douanier spécial, dans la mesure où ils sont facilement contrôlables, ces entrepôts ne sont en aucune façon des sites extraterritoriaux: ils constituent simplement, comme le dit l'article 98, paragraphe 2, du code des douanes, des lieux agréés par les autorités douanières pour stocker des marchandises dans le respect de certaines conditions spécifiques.

28. Partant, une transaction comme celle soumise à l'examen de la juridiction de renvoi constitue une livraison de biens localisée à l'intérieur du territoire de l'Union et soumise à l'obligation de paiement de la TVA.

29. La validité de cette interprétation est encore confirmée, sans laisser place à aucune ambiguïté selon moi, par l'article 16 de la sixième directive.

30. Comme nous l'avons vu ci-dessus, cette disposition permet aux États membres d'exonérer de la TVA certaines opérations, dont les livraisons de biens se trouvant sous un régime douanier suspensif et qui y restent après la livraison. Cela signifie qu'un État membre pourrait décider d'exonérer de la TVA une opération comme celle de la présente affaire (7). Or, il est évident que, si la directive permet aux États membres d'exonérer de la TVA des opérations comme celle à

l'examen, la TVA devra en revanche être payée si l'exonération n'est pas accordée. Il serait incohérent de permettre l'exonération de la TVA si la règle générale n'était pas celle du paiement de la taxe. En d'autres termes, la sixième directive part du postulat qu'une livraison de biens se trouvant sous un régime douanier suspensif est normalement soumise à la TVA, à moins que les États membres ne décident d'octroyer une exonération.

31. Dans la présente affaire, les observations présentées à la Cour semblent indiquer que la Slovaquie n'a manifestement pas accordé l'exonération: le gouvernement slovaque lui-même l'a explicitement confirmé. Il est cependant évident qu'il appartient à la juridiction nationale de vérifier l'existence ou non d'éventuelles dispositions nationales ayant introduit en droit interne les exonérations permises par l'article 16 de la sixième directive.

B – *Sur la deuxième et la quatrième question*

32. À la lumière de la réponse que je propose de donner à la question centrale soulevée par la juridiction nationale, il n'est pas nécessaire que la Cour examine la deuxième et la quatrième question, qui n'ont été posées que dans l'hypothèse où la Cour retiendrait que la TVA n'est pas due dans un cas comme celui de la présente affaire.

#### IV – Conclusion

33. À la lumière des considérations ci-dessus, je propose à la Cour de répondre aux questions soulevées par la Najvyšší súd Slovenskej republiky dans les termes suivants:

À moins qu'un État membre n'ait fait usage de la possibilité d'octroyer une exonération au titre de l'article 16 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, une transaction ne cesse pas d'être soumise à la taxe sur la valeur ajoutée du seul fait qu'elle porte sur des biens placés sous un régime douanier suspensif et/ou dans un entrepôt douanier.

1 – Langue originale: l'italien.

2 – Règlement (CEE) no 2913/92 du Conseil du 12 octobre 1992 établissant le code des douanes communautaire (JO L 302 p. 1), avec ses modifications ultérieures (ci-après le «code des douanes»).

3 – 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 L 145, p. 1), avec ses modifications ultérieures.

4 – La partie de l'article 28 quater qui modifie l'article 16 a été insérée dans le texte par la directive 95/7/CE du Conseil, du 10 avril 1995, modifiant la directive 77/388/CEE et portant nouvelles mesures de simplification en matière de taxe sur la valeur ajoutée – Champ d'application de certaines exonérations et modalités pratiques de leur mise en œuvre (JO L 102 p. 18).

5 – Arrêt du 9 février 2006, Commission/Royaume-Uni (C-305/03, Rec. p. I-1213, point 40), dans lequel la Cour a observé que les possibilités d'exonération visées à l'article 16 de la sixième directive concernent des «opérations effectuées à l'intérieur du pays».

6 – Arrêt du 29 mars 2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, Rec. p. I-2697, point 55).

7 – On pourrait opposer à cette thèse que l'exception visée à l'article 16 de la sixième directive ne devrait s'appliquer qu'à la livraison de biens dont le statut douanier *n'est pas modifié* par la

livraison, alors que, dans la présente affaire, les biens sont passés, au moment de la livraison, du régime du perfectionnement actif à celui de l'entrepôt douanier. J'estime cependant que cette lecture ne serait pas correcte et que le passage d'un régime suspensif à un autre n'empêche pas de bénéficier de l'exonération, dès lors qu'elle est prévue par l'État membre intéressé.