

62018CC0026

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL

M. MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA

présentées le 27 février 2019 ( 1 )

Affaire C-26/18

Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung

contre

Hauptzollamt Frankfurt am Main

[demande de décision préjudicielle formée par l'Hessisches Finanzgericht (tribunal des finances de Hesse, Allemagne)]

« Renvoi préjudiciel – Dette douanière – Règlement (CEE) no 2913/92 – Système commun de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Directive 2006/112/CE – Domaine d'application – Notion d'«importation» – Exigence d'entrée du bien dans le circuit économique de l'Union européenne – Présomption »

1.

Dans les arrêts Eurogate Distribution et DHL Hub Leipzig ( 2 ) et Wallenborn Transports ( 3 ), la Cour a répondu aux questions préjudicielles formulées par le Finanzgericht Hamburg et l'Hessisches Finanzgericht (tribunaux des finances de Hambourg et de Hesse, Allemagne), en ce qui concerne la possibilité de réclamer simultanément la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) à l'importation et la dette douanière, lorsque certaines conditions établies par la législation douanière n'ont pas été respectées dans le cadre de l'opération assujettie à la taxe.

2.

Dans les conclusions présentées dans la première de ces affaires ( 4 ), j'ai souligné que cette possibilité n'était pas aussi automatique que l'on pourrait le déduire d'une lecture initiale de l'arrêt X ( 5 ). J'ai soutenu que la naissance d'une dette douanière ne devait pas nécessairement impliquer la survenance du fait générateur de la TVA à l'importation. La Cour a accueilli cette thèse dans les deux arrêts précités.

3.

L'Hessisches Finanzgericht (tribunal des finances de Hesse) pose une nouvelle question préjudicielle au sujet de cette double imposition. Concrètement, il lui semble discerner dans les deux derniers arrêts une certaine contradiction en ce qui concerne les conditions requises par la Cour pour déterminer si une marchandise est entrée dans le circuit économique de l'Union européenne. Or, il s'agit là en fin de compte du facteur clé permettant de juger s'il y a lieu de cumuler la dette douanière et la dette de la TVA.

I. Le cadre juridique

## A. Le droit de l'Union

### 1. Le code des douanes communautaire

4.

En vertu de l'article 202 du règlement (CEE) no 2913/92 ( 6 ) (ci-après le « code des douanes communautaire ») :

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

a)

l'introduction irrégulière dans le territoire douanier de la Communauté d'une marchandise passible de droits à l'importation, ou

b)

s'agissant d'une telle marchandise se trouvant dans une zone franche ou en entrepôt franc, son introduction irrégulière dans une autre partie de ce territoire.

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.

[...] »

5.

L'article 203 du code des douanes communautaire précise :

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

—

la soustraction d'une marchandise passible de droits à l'importation à la surveillance douanière.

2. La dette douanière naît au moment de la soustraction de la marchandise à la surveillance douanière.

[...] »

6.

L'article 204 du code des douanes communautaire dispose :

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

a)

l'inexécution d'une des obligations qu'entraîne pour une marchandise passible de droits à l'importation son séjour en dépôt temporaire ou l'utilisation du régime douanier sous lequel elle a été placée, ou

b)

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

dans des cas autres que ceux visés à l'article 203, à moins qu'il ne soit établi que ces manquements sont restés sans conséquence réelle sur le fonctionnement correct du dépôt temporaire ou du régime douanier considéré.

2. La dette douanière naît soit au moment où cesse d'être remplie l'obligation dont l'inexécution fait naître la dette douanière, soit au moment où la marchandise a été placée sous le régime douanier considéré lorsqu'il apparaît a posteriori que l'une des conditions fixées pour le placement de ladite marchandise sous ce régime ou pour l'octroi du droit à l'importation réduit ou nul en raison de l'utilisation de la marchandise à des fins particulières n'était pas réellement satisfaite.

[...] »

2. La directive 2006/112/CE

7.

Aux termes de l'article 2, paragraphe 1, sous d), de la directive 2006/112/CE ( 7 ) sont soumises à la TVA les « importations de biens ».

8.

L'article 30 de la directive 2006/112 indique :

« Est considérée comme "importation de biens" l'introduction dans la Communauté d'un bien qui n'est pas en libre pratique au sens de l'article 24 du traité.

Outre l'opération visée au premier alinéa, est considérée comme importation de biens l'introduction dans la Communauté d'un bien en libre pratique en provenance d'un territoire tiers faisant partie du territoire douanier de la Communauté. »

9.

Aux termes de l'article 60 de la directive 2006/112 :

« L'importation de biens est effectuée dans l'État membre sur le territoire duquel le bien se trouve au moment où il est introduit dans la Communauté. »

10.

L'article 61 de la directive 2006/112 indique :

« Par dérogation à l'article 60, lorsqu'un bien qui n'est pas en libre pratique relève depuis son introduction dans la Communauté de l'un des régimes ou de l'une des situations visés à l'article 156 ou d'un régime d'admission temporaire en exonération totale de droits à l'importation ou de transit externe, l'importation de ce bien est effectuée dans l'État membre sur le territoire duquel le bien sort de ces régimes ou situations.

De même, lorsqu'un bien qui est en libre pratique relève depuis son introduction dans la

Communauté de l'un des régimes ou de l'une des situations visés aux articles 276 et 277, l'importation de ce bien est effectuée dans l'État membre sur le territoire duquel le bien sort de ces régimes ou situations. »

11.

Aux termes de l'article 71 de la directive 2006/112 :

« 1. Lorsque des biens relèvent depuis leur introduction dans la Communauté de l'un des régimes ou de l'une des situations visés aux articles 156, 276 et 277, ou d'un régime d'admission temporaire en exonération totale de droits à l'importation ou de transit externe, le fait générateur et l'exigibilité de la taxe n'interviennent qu'au moment où les biens sortent de ces régimes ou situations.

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. »

12.

Conformément à l'article 156, paragraphe 1, sous a) de la directive 2006/112, les États membres peuvent exonérer, entre autres opérations « les livraisons de biens destinés à être conduits en douane et placés, le cas échéant, en dépôt temporaire ».

B. Le droit allemand

13.

Aux termes de l'article 1 de l'Umsatzsteuergesetz ( 8 ) (loi de l'impôt sur le volume des affaires, ci-après l'« UStG ») :

« Sont soumises à la TVA les opérations suivantes :

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

[...]

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

[...] »

14.

Aux termes de l'article 13 de cette loi, l'article 21, paragraphe 2, de l'UStG s'applique à la taxe sur le chiffre d'affaires à l'importation.

15.

L'article 21, paragraphe 2, de l'UStG dispose :

« Les règles applicables aux droits de douane s'appliquent par analogie à la taxe sur le chiffre d'affaires à l'importation [...] »

## II. Le litige au principal et les questions préjudicielles

16.

Par courrier du 23 octobre 2008, le bureau des douanes de l'aéroport d'Athènes a informé l'Hauptzollamt Frankfurt am Main (bureau principal des douanes de Francfort-sur-le-Main, Allemagne ou « bureau des douanes ») du fait qu'en janvier 2008, des irrégularités étaient survenues dans le cadre du régime de transit communautaire aérien de 18 envois expédiés par Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (ci-après « FedEx »). Les recherches indiquaient qu'il s'agissait de marchandises en provenance d'Israël, du Mexique et des États-Unis et à destination de la Grèce.

17.

Le bureau des douanes a remis à FedEx, le 30 novembre et le 1er décembre 2010, cinq notifications au total, pour réclamer notamment la TVA à l'importation relative aux envois précités.

18.

Selon le bureau des douanes :

—

pour 14 des envois précités, les marchandises n'ont pas respecté les dispositions de l'article 40 du code des douanes communautaire (présentation en douane) et par conséquent, elles ont été introduites sur le territoire douanier européen de manière irrégulière, ce qui a fait naître une dette douanière (article 202 du code des douanes communautaire). En ce qui concerne la TVA à l'importation, le bureau des douanes a invoqué l'article 21, paragraphe 2, de l'UStG ;

—

les 4 envois restants ont été retirés sans autorisation de dépôt, ce qui, conformément à l'article 203 du code des douanes communautaire, a donné lieu à une dette douanière.

19.

FedEx s'est acquittée de la TVA à l'importation résultant des avis d'imposition reçus. Néanmoins, au mois de novembre 2011, elle a demandé le remboursement de cette TVA en avançant notamment que la double perception de ces droits était contraire au droit de l'Union.

20.

Le bureau des douanes a rejeté la demande de remboursement de TVA. La plupart des réclamations introduites par FedEx n'ont pas non plus abouti et FedEx a introduit un recours devant l'Hessisches Finanzgericht (tribunal des finances de Hesse).

21.

Selon ce tribunal, le litige porte sur des biens qui sont parvenus dans l'Union, en accédant d'abord

au territoire de la République Fédérale d'Allemagne par voie aérienne pour ensuite être transportés à partir du même aéroport, dans un autre avion à destination de la Grèce. Il convient de savoir si la TVA à l'importation est due en Allemagne lorsque l'introduction de ces biens dans l'Union a violé les dispositions douanières ou lorsque, alors qu'aucune infraction n'a été commise, leur transport ultérieur en Grèce n'a pas été soumis à la procédure de transit communautaire externe.

22.

Dans ce contexte, l'Hessisches Finanzgericht (tribunal des finances de Hesse) pose les questions préjudicielles suivantes :

« 1)

Une importation au sens de l'article 2, paragraphe 1, sous d), et de l'article 30 de la [directive 2006/112] présuppose-t-elle que le bien introduit sur le territoire de l'Union entre dans le circuit économique de l'Union ou suffit-il qu'il existe un simple risque que ledit bien parvienne dans ledit circuit ?

Dans le cas où une importation présuppose l'entrée du bien dans le circuit économique de l'Union :

2)

Pour qu'un bien introduit sur le territoire de l'Union soit entré dans le circuit économique de l'Union, suffit-il que, en méconnaissance de la législation douanière, il ne soit placé sous aucun régime au sens de l'article 61, premier alinéa, de la directive 2006/112 ou qu'il soit certes initialement placé sous un tel régime, mais que, en raison d'un manquement à la législation douanière, il en soit sorti ultérieurement, ou, dans le cas d'un manquement à la législation douanière, l'entrée dans le circuit économique de l'Union présuppose-t-elle qu'il puisse être présumé que le bien, en raison dudit manquement, est parvenu dans ledit circuit sur le territoire fiscal de l'État membre dans lequel le manquement a été commis et qu'il a pu faire l'objet d'une consommation ou d'une utilisation ? »

III. La procédure devant la Cour et les conclusions des parties

23.

La question préjudicielle a été présentée à la Cour le 16 janvier 2018.

24.

Des observations écrites ont été présentées au nom de FedEx, du gouvernement grec et de la Commission européenne. Tous ces intervenants ainsi que le représentant du bureau des douanes ont comparu à l'audience du 5 décembre 2018.

25.

FedEx soutient que, après être arrivées à Athènes, les marchandises ont été mises à la consommation avec libre pratique par la perception de la TVA à l'importation grecque. Elle estime qu'il résulte de l'arrêt Wallenborn Transports que, pour qu'une dette de TVA s'ajoute à la dette douanière, l'existence d'un simple risque de l'entrée des marchandises dans le circuit économique de l'Union, en raison du comportement illicite à l'origine de la dette douanière, n'est pas suffisante, car il incombe à la juridiction nationale de vérifier que cette entrée n'a pas eu lieu.

26.

Pour FedEx après la naissance d'une dette douanière en application de l'article 202, paragraphe 1, ou de l'article 203, paragraphe 1, du code des douanes communautaire, il faut encore examiner s'il y a eu une importation au sens de l'article 2, paragraphe 1, sous d), de la directive 2006/112. Il ne suffit pas que le bien ait été introduit dans l'Union, car il est nécessaire qu'il se trouve en libre pratique ou qu'il soit sorti de l'un des régimes prévus aux articles 61 et 71, paragraphe 1, premier alinéa, de la même directive.

27.

En conséquence, selon FedEx, il convient de répondre à la question préjudicielle qu'une importation présuppose que le bien introduit sur le territoire de l'Union entre dans le circuit économique de l'Union et que, dans le cas d'un manquement à la législation douanière, on peut présumer que le bien a été introduit dans ledit circuit sur le territoire fiscal de l'État membre dans lequel le manquement a été commis.

28.

Le bureau des douanes soutient que l'introduction des marchandises dans le circuit de l'Union se serait produite en Allemagne, car c'est dans cet État que l'infraction à la législation douanière a été commise. La TVA serait donc exigible en Allemagne et non pas en Grèce.

29.

Le gouvernement grec propose de répondre à la première question en ce sens qu'une importation survient non seulement lorsqu'il y a introduction de la marchandise dans le circuit économique de l'Union, mais aussi lorsqu'il existe un risque que cette introduction se produise. Partant, il n'est pas nécessaire de répondre à la deuxième question.

30.

La Commission souligne que les biens visés par le litige sont entrés dans le circuit économique de l'Union en Grèce, ce qui implique la naissance d'une dette de TVA à l'importation. La seule incertitude porte sur le lieu et le moment de la naissance de cette dette.

31.

La Commission ajoute qu'une dette douanière est aussi née en Allemagne, soit parce que les biens y sont arrivés de manière irrégulière, soit parce qu'ils ont été soustraits à la surveillance douanière dans cet État membre. Chacune de ces circonstances donnerait naissance à la TVA à l'importation, mais seulement à condition que l'on puisse considérer que les biens sont entrés dans le circuit économique de l'Union. À cette fin, le simple risque que cette entrée se soit produite n'est pas suffisant.

32.

En ce qui concerne la deuxième question, la Commission indique que la juridiction de renvoi doit analyser si la présomption que le manquement à la législation douanière a généré, outre une dette douanière, une dette de TVA à l'importation en raison de l'entrée des marchandises dans le circuit économique de l'Union est justifiée.

33.

La Commission estime que, si la juridiction de renvoi confirmait que les biens ont quitté l'Allemagne en direction d'un autre État membre dans lequel ils ont été distribués à leurs destinataires, il y a lieu de reconnaître qu'ils sont entrés dans le circuit économique de l'Union. Si cette entrée s'est produite en Allemagne en violation de la réglementation douanière, la dette de TVA à l'importation est née dans ce pays. Selon la Commission, cette circonstance ne changerait toutefois rien au fait que la TVA doit être acquittée en une seule fois et qu'elle doit être supportée par le consommateur final, ce qui est assuré dans les différentes hypothèses que la Commission développe sur ce point.

34.

La Commission suggère donc de répondre à la deuxième question en ce sens que l'entrée [du bien] dans le circuit économique de l'Union peut s'être produite à l'endroit et au moment où le bien n'était placé sous aucun régime douanier ou lorsqu'il est sorti d'un régime douanier.

#### IV. Appréciation

##### A. Sur la recevabilité (partielle)

35.

La juridiction de renvoi se fonde sur une interprétation de la directive 2006/112 selon laquelle il y a une « importation de biens » soumise à la TVA lorsqu'une marchandise a été introduite sur le territoire de l'Union sans être placée sous aucun des régimes ou des situations visés par l'article 61, paragraphe 1, de cette directive ou lorsque, alors que cette marchandise relevait au départ de l'un de ces régimes, elle a ultérieurement cessé d'en relever.

36.

Elle ajoute néanmoins que, compte tenu de l'objectif de la TVA et surtout de certaines observations formulées par la Cour dans des arrêts récents ( 9 ), il y a lieu de douter que la simple introduction d'une marchandise dans ces conditions puisse être considérée comme une « importation ». À cette fin, il pourrait être nécessaire que la marchandise soit effectivement entrée dans le circuit économique de l'Union, sans que le simple risque de cette entrée soit suffisant.

37.

Selon les informations communiquées dans la décision de renvoi, la question dans le présent litige porte sur le fait de savoir si les biens qui sont arrivés dans l'Union par voie aérienne sur le territoire de la République Fédérale d'Allemagne pour, sans sortir de l'aéroport de Francfort-sur-le-Main, être ensuite transportés, toujours par voie aérienne, en Grèce, sont soumis à la TVA à l'importation lorsque l'une des deux circonstances suivantes se vérifie à savoir :

—

la violation des dispositions douanières en Allemagne ; ou

—

si les biens ont été acheminés vers la Grèce sans avoir été placés sous le régime de transit externe prescrit par la législation douanière ( 10 ).

38.

À partir de cette question, la juridiction de renvoi souhaite savoir, premièrement, si le moment et le lieu du fait générateur de la TVA à l'importation dépendent de l'entrée des marchandises dans le circuit économique de l'Union et, deuxièmement, s'il suffit que le risque que cette entrée se soit produite existe.

39.

Néanmoins, dans sa décision de renvoi, l'Hessisches Finanzgericht (tribunal des finances de Hesse) affirme nettement que les marchandises ne sont à aucun moment entrées sur le territoire fiscal allemand, mais qu'elles ont poursuivi leur trajet jusqu'à Athènes, où elles sont entrées dans le circuit économique de l'Union ( 11 ).

40.

Si les faits se sont déroulés ainsi, la première question préjudicielle pourrait être qualifiée d'hypothétique et par conséquent, déclarée irrecevable ( 12 ). En effet, une fois qu'il a été prouvé et que la juridiction de renvoi a reconnu que les biens ne sont pas entrés dans le circuit économique de l'Union en Allemagne, mais en Grèce, où ils étaient destinés à la consommation, il n'y a plus lieu de se demander si « la simple existence du risque que le bien introduit [sur le territoire de l'Union] entre dans le circuit [de l'Union] ».

41.

Dans le cadre défini par la décision de renvoi, je répète qu'il n'existait pas de risque que les marchandises entrent dans le circuit économique de l'Union par l'Allemagne. De plus, la juridiction de renvoi affirme catégoriquement que c'est en Grèce que cette entrée a eu lieu et que c'est là qu'elles étaient destinées à la consommation. Dans cette hypothèse, il ne me semble pas nécessaire de faire appel à une présomption, lorsque le fait a déjà été établi, et il est superflu de faire des conjonctures sur le risque qui pourrait se matérialiser.

42.

Partant, il n'y a pas lieu de recevoir une question abstraite sur « la simple existence d'un risque que le bien introduit entre dans le circuit [économique de l'Union] » lorsque, dans le cadre du litige principal et au regard des faits que la juridiction de renvoi estime établis, il n'existe, encore une fois, aucun problème de risque, mais seulement le constat de l'accès des marchandises au circuit économique de l'Union.

43.

Partant, la première question de la juridiction de renvoi n'a qu'un intérêt purement hypothétique.

44.

En tout état de cause, dans l'hypothèse où la Cour ne partagerait pas mon analyse, j'aborderai le fond de cette première question en analysant, dans la réponse à la seconde question, dans quelle mesure ou sous quelles conditions le seul manquement à la législation douanière peut aboutir à la présomption de l'entrée d'un bien dans le circuit économique de l'Union.

## B. Sur le fond

45.

Ainsi que je l'ai indiqué dans les conclusions de l'affaire Wallenborn Transports ( 13 ), « [l]'élément déterminant du fait générateur de la TVA à l'importation est le fait que les biens sur lesquels elle s'applique puissent entrer dans le circuit économique de l'Union et, par conséquent, faire l'objet d'une consommation ultérieure ».

46.

J'ai aussi rappelé dans cette affaire que la Cour avait confirmé ce point dans l'arrêt Eurogate Distribution, en considérant qu'« une dette de TVA pourrait s'ajouter à la dette douanière si le comportement illicite qui a engendré cette dette permettait de présumer que les marchandises concernées sont entrées dans le circuit économique de l'Union et ont donc pu faire l'objet de consommation, déclenchant donc le fait générateur de la TVA» ( 14 ).

47.

La Cour a développé le même principe lorsqu'elle s'est prononcée dans l'affaire Wallenborn Transports ( 15 ).

48.

Dans ces deux affaires, la Cour a affirmé que, précisément en fonction du « comportement illicite qui a engendré cette dette [douanière] » c'est-à-dire, en fonction de l'infraction particulière à la législation douanière en cause dans les affaires respectives et de leur contexte – il n'était pas possible d'accepter que les marchandises litigieuses soient entrées dans le circuit économique de l'Union :

–

dans l'affaire Eurogate Distribution, parce que, malgré le non-respect de l'obligation d'inscrire de manière opportune dans la comptabilité matières la sortie des marchandises du régime de l'entrepôt douanier, la Cour a considéré comme établi que les biens avaient été couverts par le régime de l'entrepôt douanier jusqu'à leur réexportation, « et il n'est pas contesté qu'il n'existait aucun risque d'entrée de celles-ci dans le circuit économique de l'Union» ( 16 ) ;

–

dans l'affaire Wallenborn Transports, parce que, malgré la soustraction des marchandises à la surveillance douanière au sein d'une zone franche et le fait qu'elles ne se trouvaient plus dans cette zone, la juridiction de renvoi a estimé qu'il avait été établi que, avant que les biens ne quittent la zone franche avec pour destination finale un État tiers, il n'y avait « pas [eu] d'introduction dans le circuit économique de l'État membre auquel la zone franche appartient. En effet, la marchandise, après avoir été soustraite à la surveillance douanière, est tout d'abord restée dans la zone franche, où elle n'a été ni mise en libre pratique, ni consommée, ni utilisée» ( 17 ).

49.

Il est vrai que, dans l'affaire Eurogate Distribution, la Cour a évoqué le risque que les biens litigieux soient entrés dans le circuit économique de l'Union ( 18 ).

50.

La juridiction nationale semble interpréter cette évocation comme une indication que l'élément déterminant pour établir l'existence d'une importation était la vérification de l'existence de ce risque. Or, étant donné que, dans l'affaire Wallenborn Transports, la Cour a affirmé que le critère décisif était la vérification que les marchandises ne soient pas entrées dans le circuit économique ( 19 ), la juridiction a quo relève une certaine contradiction, ce qui l'amène à demander si le simple risque d'entrée [des marchandises concernées] dans le circuit économique de l'Union est suffisant ou non pour constituer le fait générateur de la TVA à l'importation.

51.

Une lecture attentive des arrêts précités permet d'écarter tout indice de contradiction entre ces derniers.

52.

L'idée de départ a toujours été que l'entrée des biens dans le circuit économique de l'Union constitue le fait générateur de la TVA à l'importation. En ce sens, la réponse à la première des questions posées par la juridiction a quo ne permettrait pas de doutes : « une importation au sens de l'article 2, paragraphe 1, sous d), et de l'article 30 de la directive [2006/112] présuppose que le bien introduit sur le territoire de l'Union entre dans le circuit économique de celle-ci », sans que « le simple risque que le bien parvienne dans ledit circuit [...] soit suffisant ».

53.

Cependant, l'entrée de la marchandise dans le circuit économique de l'Union peut être constatée comme un fait réellement survenu (entrée physique) ou bien être simplement présumée, ainsi que l'entend la directive 2006/112 dans certaines circonstances (par exemple, lorsque la réglementation douanière n'a pas été respectée).

54.

En réalité, il existe en la matière une série de présomptions juridiques :

–

la première est que toute marchandise introduite sur le territoire d'un État membre en provenance d'un État tiers est destinée à la consommation et, par conséquent, devrait entrer dans le circuit

économique de l'Union. Cette présomption peut être invalidée si les biens relèvent de certains régimes prévus dans la réglementation douanière, tels que le transit externe ou l'entrepôt douanier ;

—

le fait que les biens concernés relèvent de ces régimes donne lieu à la deuxième présomption. Dans cette hypothèse, on suppose (présume) que, en dépit de leur présence physique sur le territoire d'un État membre, les marchandises ne sont pas entrées dans l'Union et, partant, qu'elles ne sauraient être intégrées dans son circuit économique ;

—

la troisième présomption s'applique lorsque la deuxième n'est plus applicable en raison d'un manquement à la législation douanière qui l'avait rendue possible. Dans ce contexte, on pourrait dire que la présomption de départ revient en vigueur (c'est-à-dire que les biens qui entrent sur le territoire de l'Union sont destinés à être intégrés dans le circuit économique de l'Union) et la boucle est ainsi bouclée.

55.

C'est ce que la Cour indique en d'autres termes dans les arrêts Wallenborn Transports et Eurogate Distribution : « une dette de TVA pourrait s'ajouter à la dette douanière si le comportement illicite qui a engendré cette dette permettait de présumer que les marchandises concernées sont entrées dans le circuit économique de l'Union et ont donc pu faire l'objet de consommation, déclenchant ainsi le fait générateur de la TVA» ( 20 ).

56.

Si la première présomption (entrée dans le circuit économique de l'Union des biens provenant d'un État tiers) et la deuxième présomption (la non-entrée dans ce circuit des biens soumis à un régime particulier) peuvent être invalidées, c'est aussi le cas de la troisième (entrée dans le circuit économique des biens qui n'ont pas respecté la législation douanière qui rendait possible la deuxième présomption). Aucune de ces trois présomptions n'est irréfragable (juris et de jure) et elles admettent toutes la preuve a contrario (juris tantum).

57.

Dans les affaires Wallenborn Transports et Eurogate Distribution, c'est exactement ce qui s'est produit : la présomption que les biens étaient entrés dans le circuit économique en raison du non-respect de la réglementation douanière (troisième présomption) a été invalidée étant donné qu'il a été établi que, en dépit du manquement à la réglementation, les marchandises n'étaient pas entrées dans ce circuit :

—

dans l'affaire Eurogate Distribution parce que, en dépit du manquement à l'obligation d'inscription, il a pu être établi que les biens relevaient du régime de l'entrepôt douanier jusqu'à leur réexportation ( 21 ) ;

—

dans l'affaire Wallenborn Transports, parce que, malgré la soustraction de la marchandise à la surveillance douanière, il a été établi que la marchandise était restée dans la zone franche et

n'avait pas été mise en libre pratique ni consommée ou utilisée ( 22 ).

58.

Effectivement, dans l'arrêt Eurogate Distribution, la Cour a affirmé que les « marchandises étaient couvertes par le régime de l'entrepôt douanier jusqu'à leur réexportation et il n'est pas contesté qu'il n'existait aucun risque d'entrée de celles-ci dans le circuit économique de l'Union » ( 23 ). Comme précédemment indiqué, cette dernière phrase semble susciter les doutes de la juridiction de renvoi, qui l'interprète en ce sens qu'il serait suffisant d'invoquer l'existence de ce risque pour considérer comme certaine l'entrée des marchandises dans le circuit économique de l'Union.

59.

Selon moi, avec cette phrase la Cour souhaitait indiquer que, comme les biens litigieux étaient couverts par le régime de l'entrepôt douanier, le manquement à la législation douanière ne permettait pas de déduire, dans les circonstances décrites, qu'ils étaient entrés dans le circuit économique de l'Union. En d'autres termes, face au manquement à la législation douanière, il a pu être opposé avec succès que les marchandises avaient été réexportées et qu'en conséquence, elles n'étaient pas entrées dans le circuit économique de l'Union ( 24 ).

60.

Partant, il n'y a pas lieu de conclure que le simple risque d'entrée d'un bien dans le circuit économique de l'Union, lié au non-respect de certaines règles douanières, entraîne, inexorablement, le fait générateur de la TVA à l'importation.

61.

En transposant ces arguments au cas d'espèce, toujours à partir du rappel des faits de la décision de renvoi, le manquement aux dispositions douanières à l'aéroport de Francfort-sur-le-Main, dans lequel les marchandises ont été transbordées, sans plus, d'un avion à un autre à destination de la Grèce, perd toute pertinence aux fins du prélèvement, en Allemagne, de la TVA à l'importation (en dépit de la naissance incontestée de la dette douanière).

62.

Ce même manquement aux obligations formelles n'aurait pas permis de réclamer la TVA à l'importation, conformément à l'arrêt Wallenborn Transports, si les biens avaient été destinés à la réexportation, précédée d'un entreposage à l'aéroport de Francfort-sur-le-Main, car la réexportation impliquait leur non-entrée dans le circuit économique de l'Union. Je ne vois pas pourquoi l'inverse devrait se produire lorsque la destination des biens était, après un transit aéroportuaire à Francfort-sur-le-Main ( 25 ), la Grèce, pays dans lequel s'est produite leur entrée économique (c'est-à-dire, le véritable accès au circuit économique de l'Union) puis leur mise à la consommation.

63.

Autrement dit, après qu'il a été établi que, en réalité, les marchandises ne sont pas entrées dans le circuit économique de l'Union en Allemagne, mais en Grèce, l'irrégularité formelle survenue à l'aéroport de Francfort-sur-le-Main ne fournit pas, en elle-même, une base juridique suffisante pour que la TVA à l'importation soit due en Allemagne.

64.

Je partage donc l'interprétation que la juridiction de renvoi elle-même fait de l'arrêt Eurogate Distribution, afin de l'appliquer au litige en cause : « [e]n application de ce critère, il y aurait lieu de considérer que, en l'espèce, la taxe allemande sur le chiffre d'affaires à l'importation n'a pas pris naissance, car ni l'introduction irrégulière ni la soustraction à la surveillance douanière n'ont eu pour conséquence que les biens sont entrés dans le circuit économique de l'Union sur le territoire fiscal allemand. En effet, il est établi que, conformément à leur destination, ils ont été acheminés vers Athènes et que ce n'est que là qu'ils ont fait l'objet d'une consommation » ( 26 ).

65.

Cela étant, la règle de l'article 60 de la directive 2006/112 s'applique ; autrement dit, l'importation du bien (et en corollaire, le prélèvement de la TVA) « est effectuée dans l'État membre sur le territoire duquel le bien se trouve au moment où il est introduit dans la Communauté ».

66.

Le fait que la juridiction de renvoi ne soit pas informée du fait que la TVA a en réalité été versée en Grèce ( 27 ) constitue une autre question, ainsi que l'a relevé la Commission lors de l'audience. Néanmoins, il ne s'agit pas en l'espèce de déterminer ce qu'il s'est réellement produit, mais ce qui devait se produire au regard des dispositions du droit de l'Union applicables à l'espèce.

67.

Ce qui devait se produire, conformément au droit de l'Union, c'est que, comme la juridiction de renvoi a constaté que les biens n'étaient pas entrés dans le circuit économique de l'Union en Allemagne, les autorités de cet État ne pouvaient pas exiger le versement de la TVA à l'importation, mais uniquement le versement de la dette générée par le manquement à la réglementation douanière.

## V. Conclusion

68.

Eu égard aux considérations qui précèdent, je suggère à la Cour de déclarer que la première question préjudicielle formulée par l'Hessisches Finanzgericht (tribunal des finances de Hesse, Allemagne) est irrecevable et de répondre à la seconde question comme suit :

L'article 2, paragraphe 1, sous d), de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, pris avec les articles 30 et 60 de la même directive, doit être interprété en ce sens que :

—

l'importation d'un bien implique son entrée dans le circuit économique de l'Union, et il convient de présumer que cette entrée a eu lieu dans l'État membre dans lequel le bien a cessé d'être couvert par l'un des régimes mentionnés à l'article 61, paragraphe 1, de la directive 2006/112 ;

—

dans des circonstances telles que celles du présent litige, la juridiction nationale peut considérer que cette présomption est invalidée s'il est établi que, en dépit de l'infraction à la législation douanière qui régit les régimes de l'article 61, paragraphe 1, de la directive 2006/112 – qui entraîne par conséquent la naissance d'une dette douanière dans l'État membre dans lequel

l'infraction a été commise –, le 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. Le fait générateur de la TVA survient donc dans cet autre État membre.

( 1 ) Langue originale : l'espagnol.

( 2 ) Arrêt du 2 juin 2016, Eurogate Distribution et DHL Hub Leipzig (C?226/14 et C?228/14, ci-après l'« arrêt Eurogate Distribution », EU:C:2016:405).

( 3 ) Arrêt du 1er juin 2017, Wallenborn Transports (C?571/15, ci-après l'« arrêt Wallenborn Transports », EU:C:2017:417).

( 4 ) Conclusions de l'avocat général Campos Sánchez-Bordona dans les affaires jointes Eurogate Distribution et DHL Hub Leipzig (C?226/14 et C?228/14, EU:C:2016:1).

( 5 ) Arrêt du 15 mai 2014, X (C?480/12, EU:C:2014:329).

( 6 ) Règlement (CEE) no 2913/92 du Conseil, du 12 octobre 1992, établissant le code des douanes communautaire (JO 1992, L 302, p. 1).

( 7 ) 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).

( 8 ) Loi du 21 février 2005 (BGBl. 2005, p. 386) dans sa version applicable aux faits.

( 9 ) Concrètement, les arrêts Eurogate Distribution et Wallenborn Transports, ainsi que l'arrêt du 15 mai 2014, X (C?480/12, EU:C:2014:329), et celui du 18 mai 2017, Latvijas Dzelzceš (C?154/16, EU:C:2017:392).

( 10 ) Partie I, point 1, de la décision de renvoi.

( 11 ) Partie II, numéro 2, sous b), paragraphe 2, de la décision de renvoi.

( 12 ) Le caractère hypothétique de la question constitue l'une des raisons, avec le caractère non pertinent du renvoi concernant l'objet du litige principal ou l'insuffisance des données de fait ou de droit nécessaires pour fournir une réponse utile, qui permettent de faire tomber la présomption de pertinence des questions préjudicielles. Voir arrêts du 16 juin 2015, Gauweiler e.a. (C?62/14, EU:C:2015:400, points 24 et 25) ; du 4 mai 2016, Pillbox 38 (C?477/14, EU:C:2016:324, points 15 et 16) ; du 5 juillet 2016, Ognyanov (C?614/14, EU:C:2016:514, point 19) ; du 15 novembre 2016, Ullens de Schooten (C?268/15, EU:C:2016:874, point 54) ; du 28 mars 2017, Rosneft (C?72/15, EU:C:2017:236, points 50 et 155), et du 10 juillet 2018, Jehovan todistajat (C?25/17, EU:C:2018:551, point 31).

( 13 ) Conclusions de l'avocat général Campos Sánchez-Bordona dans l'affaire Wallenborn Transports (C?571/15, EU:C:2016:944, point 67).

( 14 ) Arrêt Eurogate Distribution, point 65.

( 15 ) Arrêt Wallenborn Transports, point 54.

( 16 ) Arrêt Eurogate Distribution, point 65.

( 17 ) L'arrêt Wallenborn Transports se fait l'écho de cette situation au point 56.

( 18 ) Arrêt Eurogate Distribution, point 65.

( 19 ) Selon les termes de la Cour « lorsque, dans des circonstances telles que celles de l'affaire au principal, [...] il s'avère qu'il n'y a pas eu d'introduction des biens concernés dans le circuit économique de l'Union [...] aucune TVA à l'importation ne saurait être due (arrêt Wallenborn Transports, point 56).

( 20 ) Arrêt Wallenborn Transports, point 54 ; mise en italique par nos soins.

( 21 ) Arrêt Eurogate Distribution, point 65.

( 22 ) Arrêt Wallenborn Transports, point 56.

( 23 ) Arrêt Eurogate Distribution, point 65 ; mise en italique par nos soins.

( 24 ) La Cour a considéré par conséquent que le manquement à une obligation douanière particulière (l'inscription du bien dans la comptabilité matières) n'avait pas impliqué, dans les circonstances de l'espèce, que les marchandises étaient entrées dans le circuit économique de l'Union, car, ainsi qu'il a été prouvé en l'espèce, ces marchandises ont finalement été réexportées.

( 25 ) Selon la décision de renvoi, le transport des biens à Athènes a été précédé, dans certains cas, d'un régime de transit externe à l'aéroport de Paris, à partir duquel ils ont été renvoyés à Francfort-sur-le-Main.

( 26 ) Partie II, section 3, sous b), incise cc), paragraphe 4, de la décision de renvoi.

( 27 ) FedEx n'a pas pu produire devant la juridiction de renvoi de preuves du versement de la TVA grecque, ce qu'elle impute au temps écoulé depuis la livraison des biens en Grèce (2007 et 2008).