

Affaire C-822/19

Demande de décision préjudicielle

Date de dépôt :

5 novembre 2019

Jurisdiction de renvoi :

Curtea de Apel Alba Iulia (Roumanie)

Date de la décision de renvoi :

9 octobre 2019

Appelantes – défenderesses en première instance :

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov

Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală a Vănilor - Direcția Regională Vamală Brașov - Biroul Vamal de Interior Sibiu

Intimée – requérante en première instance :

Flavourstream SRL

[omissis]

CURTEA DE APEL ALBA IULIA (cour d'appel d'Alba Iulia, Roumanie)

CHAMBRE DU CONTENTIEUX ADMINISTRATIF ET FISCAL

[omissis]

ORDONNANCE

Audience publique du 9 octobre 2019

[omissis]

La juridiction de renvoi est saisie d'un recours contentieux administratif et fiscal opposant les appelantes-défenderesses en première instance DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANȚELOR PUBLICE BRAȘOV (direction générale régionale des finances publiques de Brașov, Roumanie ; ci-après la

« DGRFP Braşov »), représentée par l'ADMINISTRAȚIA JUDEȚEANĂ A FINANȚELOR PUBLICE SIBIU (administration départementale des finances publiques de Sibiu, Roumanie ; ci-après l'« AJFP Sibiu ») et la DIREȚIA GENERALĂ A VĂMILOR (direction générale des douanes, Roumanie ; ci-après la « DGV ») représentée par la DIREȚIA REGIONALĂ VAMALĂ BRAȘOV (direction régionale des douanes de Braşov, Roumanie ; ci-après la « DRV Braşov ») représentée par l'AJFP Sibiu, à l'intimée-requérante en première instance SC FLAVOURSTREAM SRL et relatif à l'annulation d'un acte administratif.

[omissis]

LA CURTEA DE APEL,

se prononçant sur la demande de saisine de la Cour de justice de l'Union européenne,

1. Les faits

Le 5 juin 2015, la requérante en première instance SC FLAVOURSTREAM SRL a déposé auprès du Biroul Vamal de Interior Sibiu (bureau de douane intérieur de Sibiu, Roumanie) une déclaration en douane [omissis] pour un lot de marchandises consistant en trois conteneurs contenant 3 300 kg de solution aqueuse, obtenue par décomposition thermique du dextrose utilisé dans l'industrie alimentaire, dénommée « AURIC GMO FREE ».

La marchandise a été importée du Canada par le fournisseur Resource Transforms INT L LTD [omissis]. Le code TARIC déclaré a été le 1702 90 95 00, sous la position qui comprend le « *sucré, les sirops et certains autres produits de sucre/autres* », les droits de douane étant fixés à 1 938 lei et la TVA, au taux de 9 %, à 19 025 lei.

Par la suite, le bureau de douane intérieur de Sibiu a mené un contrôle chez la requérante, qui a abouti à une décision de régularisation de la situation relative aux obligations supplémentaires fixées à l'issue du contrôle douanier [omissis]. Ces obligations fiscales supplémentaires ont été fixées à la somme totale de 102 079 lei à la suite du constat du classement erroné du produit « AURIC GMO FREE » sous la position tarifaire 1702 90 95 00.

Sur le fondement des mentions figurant dans les certificats d'analyse [omissis] du 7 septembre 2015 relatifs au produits « AURIC GMO FREE » issus des tests en laboratoire effectués à l'occasion de ce contrôle, l'organe de contrôle douanier a en effet conclu que le produit relève en réalité du code TARIC 2912 49 00 90, qui concerne les *aldéhydes, même contenant d'autres [Or. 2] fonctions oxygénées ; polymères cycliques des aldéhydes ; paraformaldéhyde/autres*, auxquels s'appliquent des droits de douane et un taux de la TVA plus élevés.

2. Le cadre procédural

Par requête inscrite au rôle du Tribunalul Sibiu (tribunal de grande instance de Sibiu, Roumanie) le 3 mars 2017, [omissis], la requérante SC FLAVOURSTREAM SRL, opposée aux défenderesses DGRFP Braşov et DRV Braşov, a demandé :

- l’annulation de la décision n° 1647 du 30 août 2016 de la DGRFP Braşov ;
- l’annulation de la décision de régularisation de la situation n° 4211 du 22 avril 2016 relative aux obligations supplémentaires de paiement fixées par le contrôle douanier ainsi que du procès-verbal de contrôle du 18 avril 2016 dans leur intégralité ;
- l’exonération de la requérante du paiement de la somme de 102 079 lei correspondant aux obligations fiscales supplémentaires de paiement composées comme suit : 18 973 lei pour la différence au titre des droits de douane [ressources propres traditionnelles] ; 71 806 lei au titre du redressement de TVA ; 1 466 lei au titre des intérêts afférents aux droits de douane ; 908 [lei] au titre des pénalités de retard afférentes aux droits de douane ; 5 611 [lei] au titre des intérêts afférents à la TVA et 3 416 lei au titre des pénalités de retard afférentes à la TVA ;
- l’annulation de tous les actes émis et des mesures prises sur le fondement des actes administratifs attaqués ainsi que le remboursement de la somme de 102 079 lei acquittée par ordre de paiement.

En l’espèce, le point litigieux entre les deux parties est la position tarifaire du TARIC dont doit relever le produit « AURIC GMO FREE », position qui détermine également la somme des droits totaux que la requérante doit payer pour chaque importation de ce produit. Ainsi, le litige vise, en substance, à déterminer si la requérante a eu raison de déclarer le produit « AURIC GMO FREE » comme denrée alimentaire et de le classer sous la position tarifaire 1702 90 95 00 ou si c’est l’organe fiscal qui a eu raison de le reclasser sous la position tarifaire 2912 49 00 90.

Selon la requérante, le produit « AURIC GMO FREE » est tiré d’une solution de sucre d’usage alimentaire (dextrose) qui, par chauffage contrôlé, se décompose en des éléments plus simples, tels que l’hydroxyde d’acétaldéhyde, le méthylglyoxal et le furfural. Si, en chimie classique, l’hydroxyde-acétaldéhyde est un aldéhyde, il est toutefois utilisé, en chimie alimentaire, comme un sucre inférieur qui a un impact sur l’arôme et la texture des denrées alimentaires après chauffage, ce qui le fait relever du règlement (CE) n° 1334/2008 du Parlement européen et du Conseil, du 16 décembre 2008, relatif aux arômes et à certains ingrédients alimentaires possédant des propriétés aromatisantes qui sont destinés à être utilisés dans et sur les denrées alimentaires et modifiant le règlement (CEE) n° 1601/91 du Conseil, les règlements (CE) n° 2232/96 et (CE) n° 110/2008 et la directive 2000/13/CE.

L'hydroxyde d'acétaldéhyde est en pratique un sucre inférieur et un composant clé pour qu'une denrée alimentaire acquière un arôme et une texture d'aliment grillé ainsi qu'une couleur marron. C'est aussi un composant dont la concentration dans les arômes de fumée est très élevée lorsque ceux-ci proviennent de la cellulose de bois utilisée pour fabriquer des arômes de fumée liquide.

La requérante a également fait valoir que le produit « AURIC GMO FREE » est utilisé sur des denrées alimentaires, telles que la viande, le poulet ou le pain, par un processus d'atomisation ou de pulvérisation et, après suivi une cuisson au four, le produit réagit avec les protéines alimentaires, donnant ainsi aux produits un arôme et une texture analogue à ceux résultant d'un processus de grillade. La denrée alimentaire présente le même aspect que si elle avait été traitée avec du sucre avant sa préparation. Si le dextrose ou le sucre étaient directement ajoutés à une denrée alimentaire ultérieurement cuite au four, le dextrose/sucre se décomposerait en éléments plus simples, tels que l'hydroxyde d'acétaldéhyde, en réagissant avec les protéines de viandes. Le produit « AURIC GMO FREE », dans lequel le sucre est déjà décomposé, réduit seulement le temps de transformation des denrées alimentaires. [Or. 3]

La requérante a ajouté que le produit « AURIC GMO FREE » est considéré comme une denrée alimentaire, puisqu'il est fabriqué à partir de dextrose et est obtenu au terme d'un processus de chauffage contrôlé, utilisé dans l'industrie de transformation des denrées alimentaires. Dans la mesure où le produit « AURIC GMO FREE » est un dérivé du sucre et est réutilisé dans l'industrie alimentaire en tant que solution de sucre inférieur, il doit être classé sous le code TARIC 1702 90 95. Dans la classification des marchandises de l'annexe I du règlement d'exécution (UE) 2015/1754 de la Commission, du 6 octobre 2015, modifiant l'annexe I du règlement (CEE) n° 2658/87 du Conseil relatif à la nomenclature tarifaire et statistique et au tarif douanier commun (ci-après le « règlement 2015/1754 »), section IV « *Produits des industries alimentaires ; boissons, liquides alcooliques et vinaigres ; tabacs et succédanés de tabac fabriqués* », le point 17 comprend « *autres, y compris le sucre inverti (ou interverti) et les autres sucres et sirops de sucres contenant en poids à l'état sec 50 % de fructose* », et il est évident que le produit « AURIC GMO FREE » relève de la catégorie susmentionnée.

Selon la défenderesse, le processus chimique d'obtention du produit « AURIC GMO FREE » présuppose la transformation de la solution de glucose (dextrose) en éthanol sous l'action des levures suivie, grâce à une oxydation faible, de la transformation de l'éthanol en acétaldéhyde, ce qui ne saurait aboutir à classer le produit final (l'acétaldéhyde) sous la position tarifaire 1702 90 95 00 étant donné que celle-ci est le code sous lequel est classée la matière première, à savoir le glucose. Les deux étapes de transformation auxquelles a été soumise la matière première étant irréversibles, le produit final ne saurait relever de la position tarifaire de la matière première, dès lors que celle-ci et le produit fini sont deux produits totalement différents.

De plus, la défenderesse a fait valoir que dans la mesure où le produit « AURIC GMO FREE » (solution aqueuse d'hydroxyde d'acétaldéhyde) ne contient absolument pas de sucre, comme indiqué dans les rapports d'analyse, il est évident qu'il ne peut pas être classé comme « *autres, y compris le sucre inverti (ou interverti) et les autres sucres et sirops de sucres contenant en poids à l'état sec 50 % de fructose* ».

Elle a également indiqué que le produit « AURIC GMO FREE » relève du code TARIC 2912 49 00 90, qui couvre en réalité les « *Aldéhydes, même contenant d'autres fonctions oxygénées ; polymères cycliques des aldéhydes ; paraformaldéhyde* ».

Concernant la façon de déterminer le classement tarifaire des marchandises, la défenderesse a souligné que la logique du regroupement des produits dans la [nomenclature combinée] dépend, entre autres, du matériau composant la marchandise et de son mode d'emploi, c'est-à-dire de la destination ou de la fonction du produit, et du degré de transformation de celui-ci. Les produits dont le degré de transformation est faible, qui sont essentiellement naturels, sont généralement classés au début de la [nomenclature combinée], dans les premières sections, et ceux dont le degré de transformation est élevé, qui sont plus complexes, comme les produits industriels, sont classés à la fin. La même logique s'applique dans les sections : le produit initial est décrit au début et suivi des produits dérivés.

À la lumière de cette modalité de fixation du classement tarifaire, le produit « AURIC GMO FREE » provient du glucose (chapitre 17) ; après l'action des levures, on obtient le produit intermédiaire éthanol (chapitre 22), qui devient, grâce à une oxydation faible, le produit fini : l'acétaldéhyde (chapitre 29). Il apparaît clairement que, à mesure que le degré de transformation du produit augmente, le chapitre du TARIC connaît lui aussi implicitement une hausse suivant le stade de l'évolution du produit : chapitre 17 > chapitre 22 > chapitre 29.

3. Le jugement de la juridiction de première instance

Par jugement n° 131/2019, le Tribunalul Sibiu (tribunal de grande instance de Sibiu), deuxième chambre du contentieux administratif, a fait partiellement droit au recours contentieux fiscal introduit et précisé par la requérante SC Flavourstream SRL en annulant la décision [n°] 1647 du 30 août 2016 par laquelle la défenderesse, la DGRFP Braşov, s'était prononcée sur la réclamation administrative fiscale, ainsi que la décision de régularisation de la situation n° 4211 du 22 [avril] 2016 relative aux obligations supplémentaires émise par la défenderesse, la DRV Braşov, bureau de douane intérieur de Sibiu, et a exonéré la requérante du paiement de la somme de 102 079 lei, qui correspondait aux obligations fiscales supplémentaires de paiement fixées par l'acte annulé. **[Or. 4]**

La juridiction de première instance a jugé que la requérante avait correctement classé le produit « AURIC GMO FREE » sous la position tarifaire 1702 90 95 00

et que le classement effectué par la défenderesse sous la catégorie TARIC 2912 49 00 90 « *Aldéhydes* » était incorrect. Elle a jugé qu'il ressortait de la fiche de données élaborée par le producteur que le produit « AURIC GMO FREE » est obtenu à partir de sucre traité à chaud et est utilisé dans l'industrie alimentaire pour aromatiser des aliments et que, aux termes de l'article [2] de la loi 150/2004, « *au sens de la présente loi, on entend par aliment ou denrée alimentaire tout produit ou substance, transformé, partiellement transformé ou non transformé, destiné à la consommation humaine ou susceptible de l'être* ».

En outre, conformément au règlement (CE) n° 178/2002 du Parlement européen et du Conseil, du 28 janvier 2002, établissant les principes généraux et les prescriptions générales de la législation alimentaire, instituant l'Autorité européenne de sécurité des aliments et fixant des procédures relatives à la sécurité des denrées alimentaires [article 2, premier alinéa], les aliments sont définis comme toute substance ou produit, transformé, partiellement transformé ou non transformé, destiné à être ingéré ou raisonnablement susceptible d'être ingéré par l'être humain. Elle a également retenu que les règlements n° 1334/[2008] et 1333/2008 définissent les « arômes » et les substances aromatisantes [omissis] et précisent que les additifs alimentaires sont des substances qui ne sont normalement pas utilisées en tant qu'aliments, mais qui sont délibérément ajoutées à des denrées alimentaires à des fins technologiques décrites dans le règlement.

La juridiction de première instance a donc considéré comme correctes les conclusions de l'expert chimiste en ce sens que le produit « AURIC GMO FREE » est un mélange aqueux de produits chimiques (aldéhyde et cétones solubles dans l'eau) obtenus par des réactions enzymatiques d'oxydation ou thermiques à partir de monosaccharides (édulcorants alimentaires naturels) et qui est utilisé dans l'industrie alimentaire en tant qu'additif colorant ou arôme de fumée (visé dans le règlement 1333/2008, parties B et C, sous la dénomination caramel ordinaire E 150a).

Ce produit doit donc être classé dans la section IV, « *Produits des industries alimentaires ; boissons, liquides alcooliques et vinaigres ; tabacs et succédanés de tabac fabriqués* », de l'annexe I du règlement 2015/1754 [omissis] sous le code TARIC 1702 90 95 00.

4. Le pourvoi

Les défenderesses, la DGRFP Braşov et la DRV Braşov, bureau des douanes de l'intérieur Sibiu, ont formé un pourvoi contre le jugement n° 131/2019 du Tribunalul Sibiu devant la Curtea de Apel Alba Iulia (Cour d'appel d'Alba Iulia), chambre du contentieux administratif et fiscal.

Dans leur requête, les défenderesses ont, entre autres, reproché au juge de première instance d'avoir méconnu les dispositions du règlement (CEE) n° 2658/87 du Conseil, du 23 juillet 1987, relatif à la nomenclature tarifaire et

statistique et au tarif douanier commun ainsi que les notes explicatives du système harmonisé relatives aux règles générales d'interprétation du système harmonisé, en concluant que le produit « AURIC GMO FREE » relève de la position tarifaire 1702 90 95 00, comme le soutient la requérante, et non de la position tarifaire 2912 49 00 90, comme l'a établi la DGV.

Au cours de la procédure du pourvoi, la juridiction de renvoi a, d'office, invité les parties à débattre de l'opportunité d'une saisine préjudicielle de la Cour de justice de l'Union européenne concernant l'interprétation de la nomenclature figurant à l'annexe I du règlement n° 2658/87, tel que modifié par le règlement d'exécution n° 2016/1821. La question est énoncée [omissis] [dans le dispositif][.] **[Or. 5]**

[omissis] [question proposée par une partie, non retenue par la juridiction de renvoi]

5. Le droit applicable

5.1. La législation nationale

1. La Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (loi n° 571/2003 portant code des impôts)

Article 140

[«]1) *Le taux normal est de 24 % et s'applique à la base d'imposition pour les opérations imposables qui ne sont pas exonérées de la taxe ou qui ne sont pas soumises à des taux réduits.*

2) *Le taux réduit de 9 % est applicable à la base d'imposition pour les prestations de services ou les livraisons de biens suivantes :*

[...]

g) *livraisons des biens suivants : denrées alimentaires, y compris les boissons, à l'exclusion des boissons alcooliques, destinées à la consommation humaine et animale, animaux et volailles, semences, plantes et ingrédients utilisés dans la préparation des denrées alimentaires, produits utilisés pour compléter ou remplacer des denrées alimentaires. Les codes de la [nomenclature combinée] figurant à l'annexe I du règlement (CEE) n° 2658/87 du Conseil, du 23 juillet 1987, relatif à la nomenclature tarifaire et statistique et au tarif douanier commun, telle que modifiée par le règlement d'exécution (UE) n° 1101/2014 de la Commission, du 16 octobre 2014, sont établis par les modalités d'application correspondant à ces biens ; [»]*

[omissis] **[Or. 6]** [omissis]

[omissis] **[Or. 7]** [omissis] [longue reproduction des modalités d'application de l'article 140, paragraphe 2, du code des impôts]

[omissis]

5.2. Le droit de l'Union européenne

1. L'annexe I du règlement du Conseil n° 2658/87 [omissis]

« **1702** - Autres sucres, y compris le lactose, le maltose, le glucose et le fructose (lévulose) chimiquement purs, à l'état solide ; sirops de sucres sans addition d'aromatisants ou de colorants ; succédanés du miel, même mélangés de miel naturel ; sucres et mélasses caramélisés :

[...]

1702 90 - autres, y compris le sucre inverti (ou interverti) et les autres sucres et sirops de sucres contenant en poids à l'état sec 50 % de fructose : [...]

1702 90 95 autres

2912 - Aldéhydes, même contenant d'autres fonctions oxygénées ; polymères cycliques des aldéhydes ; paraformaldéhyde :

[...]

2912 49 00 autres ».

6. Motifs qui ont conduit la juridiction de renvoi à introduire une demande de décision préjudicielle

Du point de vue procédural, la juridiction de renvoi statue en l'espèce en dernier ressort.

Aux termes de l'article 267, alinéas 1 et 2, du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (ci-après le « TFUE »), « La Cour de justice de l'Union européenne est compétente pour statuer, à titre préjudiciel :

- a) sur l'interprétation des traités,
- b) sur la validité et l'interprétation des actes pris par les institutions, organes ou organismes de l'Union. **[Or. 8]**

Lorsqu'une telle question est soulevée devant une juridiction d'un des États membres, cette juridiction peut, si elle estime qu'une décision sur ce point est nécessaire pour rendre son jugement, demander à la Cour de statuer sur cette question. »

La juridiction de céans, saisie d'un pourvoi, estime que les conditions de recevabilité prévues par les dispositions susmentionnées sont remplies en l'espèce, dès lors que la question posée vise l'interprétation de la nomenclature figurant à l'annexe I du règlement n° 2658/87 et peut l'éclairer, ainsi que les parties, sur la solution qu'il convient de donner à ce litige, qui vise en substance à déterminer si le produit « AURIC GMO FREE » relève de la sous-position tarifaire 1702 90 95 ou de la sous-position tarifaire 2912 49 00 de cette nomenclature, étant donné que les droits supplémentaires contestés en l'espèce ont été réclamés à la requérante à la suite du changement de classement tarifaire par l'autorité douanière.

Au vu de ces aspects, la Curtea de apel estime que la demande de décision préjudicielle est fondée, de sorte que, en l'absence d'un arrêt préjudiciel antérieur de la Cour, elle saisit cette dernière pour qu'elle se prononce sur la question posée.

PAR CES MOTIFS,

AU NOM DE LA LOI

DISPOSITIF

En vertu de l'article 267 TFUE, il y a lieu de saisir la Cour de la question préjudicielle suivante :

1. *La nomenclature figurant à l'annexe I du règlement n° 2658/87, tel que modifié par le règlement d'exécution n° 2016/1821, doit-elle être interprétée en ce sens que le produit « AURIC GMO FREE », en cause dans le présent litige, relève de la sous-position tarifaire 1702 90 95 ou de la sous-position 2912 49 00 de cette nomenclature ?*

[omissis]

[Omissis] [procédure nationale et signatures]