

Demande de décision préjudicielle

Date de dépôt :

8 décembre 2020

Juridiction de renvoi :

Bundesfinanzhof (Allemagne)

Date de la décision de renvoi :

7 juillet 2020

Partie requérante et requérante en « Revision » :

GmbH

Partie défenderesse et défenderesse en « Revision » :

Hauptzollamt

BUNDESFINANZHOF (Cour fédérale des finances, Allemagne)

ORDONNANCE

Dans le litige opposant

GmbH

requérante et requérante en « Revision » :

[OMISSIS]

contre

Hauptzollamt

défendeur et défendeur en « Revision »

concernant une question de classement tarifaire

la VIIème chambre [Or. 2]

a jugé, lors de l'audience du 7 juillet 2020 :

Dispositif

I. La Cour de justice de l'Union européenne est saisie à titre préjudiciel des questions suivantes :

1. La sous-position 1302 19 05 de la nomenclature combinée (ci-après la « NC ») doit-elle être interprétée en ce sens qu'elle comprend aussi une oléorésine de vanille d'extraction diluée à l'éthanol et à l'eau, composée d'environ 90 % (v/v) ou 85 % (m/m) d'éthanol, de 10 % (m/m) d'eau maximum, de 4,8 % (m/m) de résidu sec et de 0,5 % (m/m) de vanilline, alors que, selon la note 1, sous ij), du chapitre 13 de la NC, les oléorésines d'extraction sont exclues de la position 1302 de la NC ?

2. Les produits tels que ceux qui sont décrits dans la première question préjudicielle sont-ils compris dans les oléorésines d'extraction au sens de la sous-position 3301 90 30 de la NC ?

3. La sous-position 3302 10 90 de la NC doit-elle être interprétée en ce sens que les produits tels que ceux qui sont décrits dans la première question préjudicielle doivent être classés en tant que mélange de substances odoriférantes ou mélange (y compris les solutions alcooliques) à base d'une ou de plusieurs de ces substances, des types utilisés comme matières de base pour l'industrie alimentaire ?

4. Les produits relevant de la sous-position 1302 19 05 de la NC ou l'oléorésine d'extraction de la sous-position 3301 90 30 de la NC sont-ils également compris dans les arômes au sens de l'article 27, paragraphe 1, sous e), de la directive 92/83 ?

II. Il est sursis à statuer jusqu'à ce que la Cour se prononce sur les questions préjudicielles.

Motifs

I.

- 1 Le 10 février 2016, la requérante et requérante en « Revision » (ci-après la « requérante ») a déclaré [...] kg de « Mélanges de substances odoriférantes et mélanges à base d'une ou de plusieurs de ces substances, des types utilisés comme matières de base pour l'industrie alimentaire, en l'occurrence : [...] – extrait de vanille » (ci-après « extrait de vanille »), dans la sous-position exonérée (ci-après « sous-position ») 3302 10 90 de la nomenclature combinée (NC) aux fins de leur mise en libre pratique.
- 2 Cette marchandise est un produit en provenance de Madagascar, marron foncé, très odorant et pâteux, qui est initialement obtenu à partir de la plante (gousse de vanille) à l'aide d'un solvant (de l'éthanol selon les indications de la requérante), **[Or. 3]** et qui est ensuite dilué avec de l'alcool et de l'eau en Suisse, puis importé dans l'Union européenne. Après dilution, le produit est brun doré et liquide et a un fort parfum de vanille. Après dilution, il est composé d'environ 90 % (v/v) ou

85 % (m/m) d'éthanol, de 4,8 % (m/m) de résidu sec, d'eau jusqu'à 10 % (m/m) et a une teneur moyenne en vanilline de 0,5 % (m/m).

- 3 Le défendeur et défendeur en « Revision » [le Hauptzollamt (bureau principal des douanes), ci-après le « HZA »], après avoir fixé, dans un premier temps, seulement le montant du chiffre d'affaires à l'importation à [...] euros, a, par un avis du 25 avril 2016, recouvré a posteriori des droits de douane d'un montant de [...] euros et des droits d'accise sur l'eau-de-vie pour un montant de [...] euros, considérant désormais que le produit devait être classé dans la sous-position 1302 19 05 de la NC (droit de douane de 3 %) et, partant, qu'il était donc également soumis à l'accise sur l'eau-de-vie.
- 4 Le Finanzgericht (tribunal des finances, Allemagne) (ci-après le « FG ») a jugé que le recouvrement a posteriori des droits de douane et des droits d'accise sur l'eau-de-vie était légal. La marchandise importée relèverait de la sous-position 1302 19 05 de la NC. Certes, il ne s'agirait pas d'une simple oléorésine de vanille, mais d'un mélange d'oléorésine de vanille, d'alcool et d'eau. Toutefois, l'oléorésine de vanille conférerait à la marchandise son caractère essentiel, de sorte que l'oléorésine de vanille diluée avec de l'alcool et de l'eau devrait également être classée dans la position 1302 du système harmonisé (ci-après le « SH »). En outre, la transformation liée à la standardisation de la marchandise n'aurait pas d'incidence sur le classement tarifaire. L'extrait de vanille importé par la requérante n'aurait pas non plus acquis le caractère de préparations alimentaires par l'ajout d'autres substances, puisque l'alcool et l'eau ont déjà été utilisés lors de l'extraction de l'oléorésine de vanille. Indépendamment de cela, l'oléorésine de vanille serait expressément citée dans la sous-position 1302 19 05 de la NC. Un classement dans la sous-position 3302 10 90 de la NC serait exclu puisque l'oléorésine de vanille ne serait pas une substance odoriférante.
- 5 De plus, l'extrait de vanille serait un produit assujéti aux droits d'accise sur l'eau-de-vie. L'exonération fiscale prévue pour certains arômes alimentaires ne serait pas applicable car l'extrait de vanille n'aurait pas été obtenu à partir de plusieurs espèces végétales.
- 6 La requérante a formé un pourvoi en « Revision » contre cet arrêt. Elle estime que le produit doit être classé dans la sous-position 3302 10 90 de la NC. La position 3302 de la NC couvrirait, entre autres, les mélanges à base de substances odoriférantes, des types utilisés comme matières de base pour l'industrie. Les substances odoriférantes entendues en ce sens seraient les substances de la position 3301 de la NC, parmi lesquelles figureraient, entre autres, toutes les oléorésines d'extraction. Le produit importé contiendrait une telle oléorésine d'extraction. En dehors de cela, la réalisation du mélange, en [Or. 4] Suisse, du produit provenant de Madagascar avec de l'alcool et de l'eau, en aurait fait une préparation pour l'industrie alimentaire. La requérante considère que la position 1302 de la NC n'est pas applicable car les oléorésines d'extraction seraient expressément exclues de la position 1302 de la NC conformément à la note 1, sous ij), du chapitre 13 de la NC.

- 7 Selon la requérante, la décision préalable est, en outre, fondée sur une application erronée de la réglementation relative aux droits d'accise sur l'eau-de-vie. L'accise sur l'eau-de-vie ne serait pas due, indépendamment de la question de savoir si la marchandise importée doit être classée dans la sous-position 3302 10 90 ou dans la sous-position 1302 19 05 de la NC. Le FG aurait commis une erreur de droit en limitant la portée de l'exonération fiscale des arômes relevant de la position 1302 de la NC aux arômes d'extraits végétaux mélangés entre eux. L'administration serait également d'avis que les produits de la position 3302 de la NC ne sont pas assujettis à l'accise sur l'eau-de-vie.

II.

- 8 La chambre de céans sursoit à statuer sur le recours en « Revision » pendant devant elle [OMISSIS] et saisit la Cour des questions préjudicielles suivantes, conformément à l'article 267 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne [répétition des questions figurant dans le dispositif] :
- 9 [OMISSIS]
- 10 [OMISSIS]
- 11 [OMISSIS]
- 12 [OMISSIS]

III.

- 13 **[Or. 5]** Selon la chambre de céans, la nomenclature combinée prévue par le 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 [OMISSIS] (JO 2015, L 285, p. 1) est déterminante pour la solution du litige au principal. En particulier, celle-ci dépend du champ d'application respectif des positions 1302, 3301 et 3302 de la NC ainsi que des sous-positions 1302 19 05, 3301 90 30 et 3302 10 90 de la NC. Leur interprétation fait naître des doutes qui ont une incidence sur l'issue du litige. En outre, la solution du litige dépend de la portée de l'exonération des droits d'accise sur l'eau-de-vie pour les arômes qui est prévue à l'article 27, paragraphe 1, sous e), de la directive (CEE) 92/83 du Conseil, du 19 octobre 1992, concernant l'harmonisation des structures des droits d'accises sur l'alcool et les boissons alcooliques (ci-après la « directive 92/83 ») [OMISSIS] (JO 1992, L 316, p. 21), dont l'interprétation suscite également des doutes pour la chambre de céans.
- 14 **Droit de l'Union applicable**

Note 1, sous ij), du chapitre 13 :

Le n° 1302 comprend notamment l'extrait de réglisse, l'extrait de pyrèthre, l'extrait de houblon, l'extrait d'aloès et l'opium.

En sont, en revanche, exclus :

[...]

15

ij) les huiles essentielles, liquides ou concrètes, les résinoïdes et les oléorésines d'extraction, ainsi que les eaux distillées aromatiques et solutions aqueuses d'huiles essentielles et les préparations à base de substances odoriférantes des types utilisés pour la fabrication de boissons (chapitre 33) ;

Position 1302
de la NC :

1302

Sucs et extraits végétaux ; Matières pectiques, pectinates et pectates ; Agar-agar et autres mucilages et épaississants dérivés des végétaux, même modifiés :

1302 11 00

– Sucrs et extraits végétaux :

(...)

1302 19

– autres :

1302 19 05

– Oléorésine de vanille

16

Note explicative du SH relative à la position 1301 :

D) Les oléorésines sont des exsudats composés principalement de constituants volatils et résineux. [...]

16.1 [Or. 6]

17

Note explicative du SH relative à la position 1302 :

A) Sucrs et extraits végétaux

01.0

La position comprend les sucrs et extraits (produits d'origine végétale extraits de matières végétales originales au moyen de solvants) végétaux, pour autant qu'ils ne soient pas dénommés ni compris ailleurs dans des positions plus spécifiques de la Nomenclature [...].

02.0

18

Ces sucrs et extraits végétaux diffèrent des huiles essentielles, des résinoïdes et des oléorésines d'extraction du n° 33.01 du fait qu'ils contiennent, outre des constituants odoriférants volatils, une proportion beaucoup plus importante des autres constituants de la plante (chlorophylle, tanins, principes amers, hydrates de carbone

02.5

et autres matières extractives, par exemple).

19

Parmi les sucs et extraits compris ici on peut citer par exemple :	03.0
[...]	
4) L'extrait de pyrèthre, obtenu principalement à partir des fleurs des diverses variétés de pyrèthre [...] au moyen d'un solvant organique [...].	07.0
[...]	
7) L'extrait de ginseng, obtenu par extraction à l'aide d'eau ou d'alcool [...]	10.0
[...]	
9) Le podophyllin, substance de nature résineuse obtenue par épuisement à l'alcool de la poudre provenant du broyage des rhizomes séchés du <i>Podophyllum peltatum</i> .	13.0
[...]	26.1
21) L'oléorésine de vanille, appelée parfois improprement résinoïde de vanille ou extrait de vanille.	
[...]	
Les sucs et extraits végétaux de la présente position sont généralement des matières premières destinées à diverses fabrications. Ils ne sont plus compris ici dès l'instant qu'ils ont été additionnés d'autres produits et transformés, de la sorte, en préparations alimentaires, médicamenteuses ou autres.	29.1
[...]	
Sont exclus de la présente position les huiles essentielles, les résinoïdes et les oléorésines d'extraction (n° 33.01).	36.2
Les oléorésines d'extraction diffèrent des extraits relevant de la présente position par le fait que 1° elles sont obtenues à partir de matières végétales naturelles cellulaires brutes (épices ou plantes aromatiques le plus souvent) par extraction à l'aide de [Or. 7] solvants organiques ou de fluides supercritiques et 2° elles contiennent des principes odoriférants volatils ainsi que des principes aromatisants non volatils qui définissent l'odeur ou la saveur caractéristique de l'épice ou de la plante aromatique.	36.5
Cette position ne comprend pas non plus les produits végétaux suivants, classés dans des rubriques plus spécifiques de la Nomenclature :	37.0
a) Les gommes, résines, gommes-résines et oléorésines naturelles (n° 13.01).	38.1
[...]	
Note explicative de la nomenclature combinée (NENC) de la position 1302 :	
Les extraits végétaux du n° 1302 sont des matières premières	01.1

végétales brutes obtenues, par exemple, par extraction au solvant qui ne sont pas ultérieurement modifiées chimiquement ou transformées. Toutefois, l'utilisation d'additifs inertes (agents anti-agglomérants par exemple) et la transformation liée à la standardisation ou le traitement physique, tel que le séchage ou la filtration, sont autorisés.

20

Notes du chapitre 33 :

1. Le présent chapitre ne comprend pas :

a) les oléorésines naturelles ou extraits végétaux des nos 1301 ou 1302 ;

[...]

2. Aux fins du n° 3302, l'expression « substances odoriférantes » couvre uniquement les substances du n° 3301, les ingrédients odoriférants extraits de ces substances et les produits aromatiques obtenus par voie de synthèse.

[...]

Position 3301 NC :

3301 Huiles essentielles (déterpénées ou non), y compris celles dites « concrètes » ou « absolues » ; résinoïdes ; oléorésines d'extraction ; solutions concentrées d'huiles essentielles dans les graisses, les huiles fixes, les cires ou matières analogues, obtenues par enfleurage ou macération ; sous-produits terpéniques résiduels de la déterpénation des huiles essentielles ; eaux distillées aromatiques et solutions aqueuses d'huiles essentielles

[...]

3301 90 – autres

3301 90 10 – Sous-produits terpéniques résiduels de la déterpénation des huiles essentielles :

– Oléorésines d'extraction

3301 90 21 – de réglisse et de houblon

3301 90 30 – autres **[Or. 8]**

[...]

21

Note explicative du SH relative au chapitre 33 :

Les huiles essentielles et oléorésines d'extraction de la position 3301 sont toutes obtenues à partir de matière végétales brutes. Le procédé d'extraction utilisé détermine la nature du produit obtenu. Ainsi peut-on par exemple obtenir, à partir de certaines plantes (la cannelle par exemple), une huile essentielle ou une oléorésine d'extraction selon que l'on utilise la distillation par la vapeur

01.2

d'eau ou une extraction à l'aide de solvants organiques.

22

Note explicative du SH relative à la position 3301 :

[...]

Les oléorésines d'extraction, connues également dans le commerce sous le nom d'« oléorésines préparées » ou d'« oléorésines d'épices », sont des produits obtenus à partir de matières végétales naturelles brutes cellulaires (épices ou plantes aromatiques, d'ordinaire), par extraction à l'aide de solvants organiques ou de fluides supercritiques. Ces extraits contiennent des principes odoriférants volatils (huiles essentielles, par exemple) et des principes aromatisants non volatils (résines, huiles grasses, constituants âcres) qui définissent l'odeur ou la saveur de l'épice ou de la plante aromatique. La teneur en huiles essentielles de ces oléorésines d'extraction varie dans de fortes proportions suivant l'épice ou la plante aromatique dont elles proviennent. Ces produits sont utilisés principalement comme agents aromatisants dans l'industrie alimentaire.

12.1

Sont exclus de la position :

13.1

a) Les oléorésines naturelles (n° 13.01)

14.1

[...]

Les huiles essentielles, résinoïdes et oléorésines d'extraction contiennent parfois de faibles quantités de solvants provenant de leur extraction (de l'alcool éthylique, par exemple) ce qui n'affecte pas leur classement.

17.1

23

Les huiles essentielles, les résinoïdes et les oléorésines d'extraction qui ont été simplement mis au type en enlevant ou en ajoutant une partie des ingrédients principaux restent classés dans la présente position à condition que la composition du produit ainsi mis au type demeure dans les limites normales de ce type de produit à l'état naturel. Toutefois, sont exclus les huiles essentielles, résinoïdes ou oléorésines d'extraction qui ont été fractionnés ou autrement modifiés (exception faite de la déterpénation), [Or. 9] de sorte que la composition du produit qui en résulte diffère sensiblement de celle du produit original (généralement n° 33.02). Sont en outre exclus de la position les produits présentés avec des diluants ou des supports ajoutés tels qu'huiles végétales, dextrose ou amidon (généralement, n° 33.02).

18.3

[...]

Outre les exclusions visées plus haut, sont exclus de la présente position :

29.0

a) L'oléorésine de vanille, appelée parfois improprement résinoïde de vanille ou extrait de vanille (n° 13.02). 30.1

24

Position 3302

NC :

3302 Mélanges de substances odoriférantes et mélanges (y compris les solutions alcooliques) à base d'une ou de plusieurs de ces substances, des types utilisés comme matières de base pour l'industrie ; autres préparations à base de substances odoriférantes, des types utilisés pour la fabrication de boissons

3302 10 des types utilisés pour les industries alimentaires ou des boissons

ex 3302 10 10 et des types utilisés pour les industries des boissons

3302 10 40

3302 10 90 des types utilisés pour les industries alimentaires

25

Note explicative du SH relative à la position 3302 :

Cette position couvre, à la condition qu'ils aient le caractère de matières de base pour les industries des parfums, pour les fabrications alimentaires (pâtisseries, confiseries, aromatisation des boissons, par exemple) ou pour d'autres industries, notamment la savonnerie : 01.0

[...]

3) Les mélanges d'oléorésines d'extraction entre elles. 03.2

[...]

6) Les mélanges d'une ou de plusieurs substances odoriférantes (huiles essentielles, résinoïdes, oléorésines d'extraction ou substances odoriférantes artificielles) combinées à des diluants ou des supports ajoutés tels qu'huile végétale, dextrose ou amidon. 06.5

[...]

26 Article 27, paragraphe 1, sous e), de la directive 92/83 :

1. Les États membres exonèrent les produits couverts par la présente directive de [Or. 10] l'accise harmonisée dans les conditions qu'ils fixent en vue d'assurer l'application correcte et directe de ces exonérations et d'éviter toute fraude, évasion ou abus, lorsqu'ils sont :

[...]

e) utilisés pour la production d'arômes destinés à la préparation de denrées alimentaires et de boissons non alcooliques ayant un titre alcoométrique n'excédant pas 1,2 % vol ;

[...]

27 Article 43 de la directive 2008/118/CE du Conseil, du 16 décembre 2008, relative au régime général d'accise et abrogeant la directive 92/12/CEE [OMISSIS] (JO 2009, L 9, p. 12) (ci-après la « directive 2008/118 ») :

(1) La Commission est assistée par un comité, dénommé « comité de l'accise ».

28 Article 44 de la directive 2008/118 :

Le comité de l'accise, outre les tâches qui lui sont confiées en vertu de l'article 43, examine les questions soulevées par son président, soit à l'initiative de celui-ci, soit à la demande du représentant d'un État membre, concernant l'application des dispositions communautaires en matière de droits d'accise.

29 Orientations CED n° 458 du comité de l'accise de la Commission européenne du 19 novembre 2003 :

Questions concernant l'application des dispositions communautaires en matière d'accises

30

1. Origine : Commission
Référence : Article 27, paragraphe 1, point e), de la directive 92/83/CEE
Objet : Circulation intracommunautaire des arômes visés à l'article 27, paragraphe 1, point e), de la directive 92/83/CEE CED 364 rev 1 et 432

31 Les délégations acceptent presque à l'unanimité que l'exonération visée à l'article 27, paragraphe 1, point e) de la Directive 92/83/CEE s'applique dès la production ou l'importation des arômes des codes NC 1302 1930, 2106 9020 et 3302, tels qu'ils sont en vigueur à la date d'adoption de la présente orientation.

32 Sous-position 1302 19 30 de la NC, dans sa version en vigueur le 19 novembre 2003 :

1302 19 30 Extraits végétaux mélangés entre eux, pour la fabrication de boissons ou de préparations alimentaires [Or. 11]

33 Sous-position 2106 90 20 de la NC, dans sa version en vigueur le 19 novembre 2003 :

2106 90 20 Préparations alcooliques composées, autres que celles à base de substances odoriférantes, des types utilisés pour la fabrication de boissons

34 Position 3302 de la NC, dans sa version en vigueur le 19 novembre 2003 :

3302 Mélanges de substances odoriférantes et mélanges (y compris les solutions alcooliques) à base d'une ou de plusieurs de ces

substances, des types utilisés comme matières de base pour l'industrie ; autres préparations à base de substances odoriférantes, des types utilisés pour la fabrication de boissons

35 **Droit national applicable :**

Article 130 du Gesetz über das Branntweinmonopol « Branntweinmonopolgesetz » [loi sur le monopole des eaux-de-vie (ci-après le « BranntwMonG »)] – du 8 avril 1922, dans la version de la loi du 15 juillet 2009 (Bundesgesetzblatt, BGBl. – I, p. 1870) :

(1) les eaux-de-vie et les marchandises contenant de l'eau-de-vie (produits) sont soumises, sur le territoire fiscal, à l'accise sur les eaux-de-vie [...]

(4) Les marchandises contenant de l'eau-de-vie au sens du paragraphe 1 sont des produits alcooliques autres que ceux du chapitre 22 de la nomenclature combinée, fabriqués à partir d'eau-de-vie ou contenant de l'eau-de-vie, et dont le titre alcoométrique excède 1,2 % vol pour les produits liquides, et 1 % mas pour les produits non liquides.

[...]

36 Article 152, paragraphe 1, point 5, du BranntwMonG dans la version de la loi du 21 juin 2013 (BGBl. I, p. 2221) :

(1) Les produits sont exonérés lorsqu'ils sont utilisés à des fins commerciales [...]

(...)

5. sans être dénaturés, pour la fabrication d'arômes aux fins de l'aromatization de

a) boissons ayant un titre alcoométrique volumique n'excédant pas 1,2 % vol,

b) autres denrées alimentaires, à l'exception des eaux-de-vie et des autres boissons alcooliques,

[...].

IV.

37 L'interprétation des sous-positions 1302 19 05, 3301 90 30 et 3302 10 90 de la NC, qui sont envisageables pour le classement tarifaire de la marchandise importée, suscite des doutes. [Or. 12]

38 1. Selon une jurisprudence constante de la Cour, à laquelle s'est ralliée la juridiction de céans, le critère décisif pour le classement tarifaire des

marchandises doit être recherché, d'une manière générale, dans leurs caractéristiques et propriétés objectives, telles que définies d'après les termes des positions et des sous-positions de la NC et des notes de sections ou de chapitres, ainsi que d'après les règles générales pour l'interprétation de la nomenclature combinée. – « RG » – [arrêt de la Cour du 22 mars 2017, GROFA e.a. (C-435/15 et C-666/15, EU:C:2017:232) [OMISSIS]].

- 39 Il existe en outre des notes explicatives et des avis de classement qui contribuent de façon importante à l'interprétation de la portée des différentes positions tarifaires sans toutefois avoir force obligatoire (voir arrêt GROFA e. a., précité EU:C:2017:232), raison pour laquelle la chambre de céans a cité les notes explicatives en complément des dispositions du droit de l'Union. Il est permis de se référer à la destination d'un produit lorsque les dispositions ou les notes explicatives font référence à ce critère [OMISSIS]. Ce qui importe à cet égard est de savoir si la destination a eu une incidence sur les caractéristiques et propriétés objectives de la marchandise [OMISSIS].
- 40 2. D'après son libellé, la position 1302 de la NC comprend les sucs et extraits végétaux ; matières pectiques, pectinates et pectates ; agar-agar et autres mucilages et épaississants dérivés des végétaux, même modifiés.
- 41 Comme cela résulte, à titre complémentaire, des notes explicatives du SH 01.0 et 02.0 relative à la position 1302, cette position comprend les sucs et extraits (produits d'origine végétale extraits de matières végétales originales au moyen de solvants) végétaux, pour autant qu'ils ne soient pas dénommés ni compris ailleurs dans des positions plus spécifiques de la NC. D'après la note explicative du SH 02.5 relative à la position 1302, ces sucs et extraits végétaux diffèrent des huiles essentielles, des résinoïdes et des oléorésines d'extraction de la position n° 3301 du fait qu'ils contiennent, outre des constituants odoriférants volatils, une proportion beaucoup plus importante des autres constituants de la plante (chlorophylle, tanins, principes amers, hydrates de carbone et autres matières extractives, par exemple).
- 42 a) Le produit importé par la requérante est extrait de la plante (gousse de vanille) lors d'une première étape de transformation à l'aide d'un solvant (selon les indications de la requérante, de l'éthanol). **[Or. 13]** Par conséquent, il pourrait devoir être considéré comme un extrait végétal au sens de la position 1302 de la NC et des notes explicatives précitées. Cette analyse est confirmée par les exemples cités dans les notes explicatives 03.0, 07.0, 10.0 et 13.0 relatives à la position 1302, dont on peut déduire que la seule extraction à l'aide d'un solvant (par exemple, l'alcool) ne fait pas obstacle au classement d'un produit dans la position 1302 de la NC.
- 43 b) Toutefois, lors d'une seconde étape de transformation (également antérieure à l'importation), la marchandise est tellement diluée avec de l'alcool et de l'eau qu'elle est composée de ces deux éléments à près de 95 % (m/m). En revanche, le résidu sec ne s'élève qu'à 4,8 % (m/m) et la teneur en vanilline à

seulement 0,5 % (m/m). Cette faible proportion de constituants de la plante tendrait à montrer, selon la chambre de céans, qu'au moment de l'importation, le produit avait déjà perdu son éventuel caractère d'extrait végétal.

- 44 Par ailleurs, la position 1302 de la NC et les notes explicatives y afférentes n'indiquent pas jusqu'à quelle proportion des autres constituants de la plante la nomenclature considère encore qu'il s'agit d'un extrait végétal ni quand cette proportion est trop faible pour un classement dans la position 1302 de la NC, de sorte que l'on doit considérer que le niveau de transformation est plus élevé et qu'une autre position tarifaire s'impose (en l'espèce, position 3301 ou 3302 de la NC). Il ressort néanmoins de la note explicative de la NC non contraignante 01.1 de la position 1302 qu'une transformation liée à la standardisation ne s'oppose pas au classement dans la position 1302 de la NC. Toutefois, elle ne précise pas si une dilution aussi forte avec de l'alcool et de l'eau, telle que celle de l'espèce, peut encore être considérée comme une standardisation, même si elle sert – ce que la requérante a soutenu – à fixer la teneur en vanille à 0,5 % (m/m). Dans ce contexte, il convient également de se référer à la note explicative du SH 29.1 relative à la position 1302, selon laquelle les sucs et extraits végétaux ne sont plus compris dans cette position dès l'instant qu'ils ont été additionnés d'autres produits et transformés, de la sorte, en préparations alimentaires, médicamenteuses ou autres. Là encore, le champ d'application exact de la position 1302 de la NC demeure vague.
- 45 c) En outre, la chambre de céans émet également des doutes sur l'applicabilité de la position 1302 de la NC car, selon la note 1, sous ij), du chapitre 13, les oléorésines d'extraction (en anglais : « extracted oleoresins ») sont expressément exclues de la position 1302 de la NC. Cette exclusion est logique dans la mesure où les oléorésines d'extraction sont comprises dans la position 3301 de la NC. La note explicative du SH 36.2 relative à la position 1302 confirme aussi que les oléorésines d'extraction ne sont pas comprises dans cette position, mais dans la position 3301 du système harmonisé. Les oléorésines d'extraction diffèrent des extraits relevant de la présente position par le fait que 1°) elles sont obtenues à partir de matières végétales naturelles cellulaires brutes [Or. 14] (épices ou plantes aromatiques le plus souvent) par extraction à l'aide de solvants organiques ou de fluides supercritiques et 2°) elles contiennent des principes odoriférants volatils ainsi que des principes aromatisants non volatils qui définissent l'odeur ou la saveur caractéristique de l'épice ou de la plante aromatique (note explicative du SH 36.5 relative à la position 1302).
- 46 Étant donné que le FG considère en l'espèce que l'oléorésine de vanille contenue dans l'extrait de vanille est une oléorésine d'extraction, il y aurait donc lieu, en application de la note 1, sous ij), du chapitre 13, d'exclure le produit de la position 1302 de la NC. Par conséquent, ses sous-positions prévues dans la classification de la nomenclature n'entreraient plus en ligne de compte non plus (voir également RG 6).

- 47 d) Toutefois, le fait d'exclure des marchandises telles que celles de la présente espèce de la position 1302 de la NC créerait une contradiction dans la mesure où l'oléorésine de vanille est expressément citée dans la sous-position 1302 19 05 de la NC. Il résulte également de la note explicative du SH 26.1 relative à la position 1302 de la NC (figurant dans la section A relative aux sucres et extraits végétaux), que l'oléorésine de vanille relève de cette position. Or, si la position 1302 de la NC était exclue, les sous-positions de cette dernière ne pourraient plus non plus être utilisées.
- 48 Toutefois, on ne sait pas très bien quel champ d'application la sous-position 1302 19 05 de la NC conserverait dans ce cas, car les oléorésines naturelles (voir également notes explicatives du SH 37.0 et 38.1 relatives à la position 1302) et les oléorésines d'extraction doivent être respectivement affectées à la position 1301 de la NC et à la position 3301 de la NC. La thèse du HZA, selon laquelle l'exclusion de la position 1302 de la NC par la note 1, sous ij), du chapitre 13 ne viserait que les oléorésines autres que l'oléorésine de vanille, ne trouve pas d'explication dans le libellé contraignant de cette note (RG 1), dès lors que celle-ci ne contient pas une telle distinction.
- 49 Une interprétation selon laquelle les oléorésines de vanille ne sont pas des oléorésines, mais des extraits végétaux, ne serait pas non plus convaincante, car elle soulèverait la question de savoir pourquoi, dans ce cas, une autre appellation des extraits de vanille n'a pas été choisie dans la sous-position 1302 19 05 de la NC.
- 50 3. Le classement de la marchandise litigieuse peut également être envisagé dans la position 3301 de la NC, dont l'interprétation soulève également des doutes. La position 3301 de la NC comprend les « huiles essentielles (déterpénées ou non), y compris celles dites « concrètes » ou « absolues » ; résinoïdes ; oléorésines d'extraction ; solutions concentrées d'huiles essentielles dans les graisses, les huiles fixes, les cires ou matières analogues, obtenues par enfleurage ou macération ; sous-produits terpéniques résiduels de la déterpénation des huiles essentielles ; eaux distillées aromatiques et **[Or. 15]** solutions aqueuses d'huiles essentielles ». Les oléorésines d'extraction sont expressément mentionnées dans le libellé de la position et la note explicative du SH 01.2 relative au chapitre 33 confirme également que les oléorésines d'extraction doivent être classées dans la position 3301 de la NC.
- 51 D'après la note explicative du SH 12.1 relative à la position 3301, les oléorésines d'extraction sont obtenues à partir de matières végétales naturelles brutes cellulaires (épices ou plantes aromatiques, d'ordinaire), par extraction à l'aide de solvants organiques ou de fluides supercritiques. Ces extraits contiennent des principes odoriférants volatils (huiles essentielles, par exemple) et des principes aromatisants non volatils (résines, huiles grasses, constituants âcres) qui définissent l'odeur ou la saveur de l'épice ou de la plante aromatique. La chambre de céans considère que, dans ce contexte, les notions de solvant [en allemand : « Lösemittel »] (voir note explicative du SH 02.0 relative à la position 1302) et de

solvant [en allemand : « Lösungsmittel »] (voir note explicative du SH 12.1 relative à la position 3301) sont synonymes.

- 52 a) Le produit à apprécier en l'espèce est obtenu à partir de la gousse de vanille au moyen d'un solvant (selon les indications de la requérante, de l'éthanol), puis dilué avec de l'alcool et de l'eau. Le produit dispose ainsi des ingrédients objectifs qui, d'après le libellé de la position 3301 de la NC, doivent être présents (voir RG1), et est donc également désigné par le FG (pour partie) en tant qu'oléorésine d'extraction.
- 53 En outre, comme cela a déjà été indiqué, au moment de son importation, la proportion de résidu secs contenue dans le produit n'est plus que de 4,8 % (m/m). Ce degré élevé de pureté indique également qu'il doit être classé non plus dans la position 1302, mais dans la position 3301 de la NC, car les produits de la position 1302 de la NC contiennent une proportion beaucoup plus importante des autres constituants de la plante (voir note explicative du SH 02.5 relative à la position 1302).
- 54 b) Il existe néanmoins, en l'espèce, des doutes quant au classement de l'extrait de vanille dans la position 3301 de la NC. L'oléorésine de vanille est expressément évoquée dans la sous-position 1302 19 05 de la NC, raison pour laquelle une délimitation par rapport à la position 1302 de la NC s'impose (voir ci-dessus). En outre, selon la note 1, sous a), du chapitre 33, les extraits végétaux de la position 1302 sont exclus de ce chapitre. Il ressort également des notes explicatives du SH 29.0 et 30.1 relatives à la position 3301 que l'oléorésine de vanille est exclue de la position 3301. Cela tend à démontrer qu'un produit qui – comme l'extrait de vanille – contient de l'oléorésine de vanille d'extraction ne doit pas être classé dans la position 3301 de la NC. Par conséquent, la manière dont les oléorésines d'extraction de la position 3301 de la NC doivent être délimités des extraits végétaux de la position 1302 de la NC est essentielle en l'espèce. **[Or. 16]**
- 55 4. D'un autre côté, la délimitation de la position 3301 de la NC par rapport à la position 3302 de la NC soulève également des interrogations. La position 3302 de la NC comprend les « mélanges de substances odoriférantes et mélanges (y compris les solutions alcooliques) à base d'une ou de plusieurs de ces substances, des types utilisés comme matières de base pour l'industrie ; autres préparations à base de substances odoriférantes, des types utilisés pour la fabrication de boissons ».
- 56 Ainsi que cela ressort des notes explicatives du SH 01.0, 03.2 et 06.5 relatives à la position 3302, cette position ne recouvre pas seulement les mélanges de plusieurs oléorésines d'extraction. La position 3302 de la NC inclut au contraire aussi les mélanges à base d'une substance odoriférante. Il peut donc s'agir de mélanges d'une ou de plusieurs substances odoriférantes (huiles essentielles, résinoïdes, oléorésines d'extraction ou substances odoriférantes artificielles) combinées à des diluants ou des supports ajoutés tels qu'huile végétale, dextrose ou amidon.

- 57 a) Sur la base de cette constatation, la position 3302 de la NC serait également envisageable aux fins du classement tarifaire de l'extrait de vanille. Le produit contient de l'oléorésine de vanille d'extraction et est donc basé sur une substance odoriférante au sens de la note 2 du chapitre 33 de la NC et de la note explicative du SH 06.5 relative à la position 3302. De plus, l'oléorésine de vanille a été diluée en ajoutant de l'alcool et de l'eau. En raison de la teneur élevée en alcool de 85 % (m/m), l'extrait de vanille pourrait avoir perdu son caractère d'oléorésine d'extraction au sens de la position 3301 de la NC et être devenue une solution alcoolique au sens de la position 3302 de la NC. À l'intérieur de cette position, le produit serait à classer dans la sous-position 3302 10 90 de la NC.
- 58 b) Toutefois, la chambre de céans émet également des doutes quant à l'interprétation de la position 3302 de la NC, dans la mesure où son champ d'application n'est pas clairement délimité par rapport au champ d'application de la position 3301 de la NC. Ni le libellé de la position 3302 de la NC ni les notes explicatives qui contribuent à son interprétation ne fournissent d'indications claires quant à la quantité d'eau ou d'alcool supplémentaire à partir de laquelle une oléorésine d'extraction doit être classée non plus dans la position 3301, mais dans la position 3302 de la NC.
- 59 La chambre de céans se demande en outre si le fait que l'on n'ait ajouté en Suisse, à l'oléorésine de vanille obtenue à Madagascar, que des ingrédients qui avaient déjà été utilisés pour l'obtention de l'oléorésine de vanille à partir de la gousse de vanille, et qui étaient donc déjà présents auparavant dans une moindre concentration, à savoir l'eau et l'alcool, s'oppose à un classement dans la position 3302 de la NC. La note explicative du SH 17.1 relative à la position 3301 indique que les oléorésines d'extraction contiennent parfois de faibles quantités de solvants provenant de leur extraction (de l'alcool éthylique, par exemple) ce qui [Or. 17] n'affecte pas leur classement. Toutefois, même si les résidus d'extraction n'ont pas d'incidence sur le classement tarifaire, la chambre de céans s'interroge sur la manière dont l'administration des douanes peut déterminer au cas par cas la proportion d'éthanol qui constitue (seulement) un résidu d'extraction et la quantité d'éthanol qui a été ajoutée au produit après la fin de l'extraction. À cet égard, le HZA a souligné que l'analyse du produit ne permet pas non plus de déterminer si l'éthanol est un résidu de l'extraction de l'oléorésine de vanille ou si l'éthanol a été ajouté après l'extraction. En se fondant sur la jurisprudence de la Cour citée en introduction, selon laquelle ce sont les ingrédients objectifs des produits qui déterminent le classement tarifaire de ceux-ci (voir ci-dessus), et compte tenu de la sécurité juridique pour les déclarants en douane ainsi que de l'application uniforme de la NC, le Sénat considère que cela constitue une objection notable.
- 60 En outre, la note explicative du SH 18.3 relative à la position 3301 – qui n'est toutefois pas contraignante – pourrait aussi constituer une indication montrant que l'augmentation de la proportion d'alcool n'entraîne pas un passage dans la position 3302 de la NC. En effet, selon cette note explicative, les oléorésines d'extraction restent classées dans la position 3301 de la NC lorsqu'elles ont été simplement mises au type en enlevant ou en ajoutant une partie des ingrédients

principaux, et qu'elles ont donc été préparées pour avoir avec un certain degré d'efficacité. Il convient d'objecter à cela que le classement tarifaire dépend, en principe, des ingrédients objectifs du produit et du libellé de la position. La raison pour laquelle de l'éthanol a été ajouté à un produit est donc sans importance au regard de son classement.

V.

- 61 L'appréciation du litige au regard de la réglementation applicable aux droits d'accise sur l'eau-de-vie suscite également des doutes en droit de l'Union :
- 62 L'extrait de vanille est un produit contenant de l'eau-de-vie et est, en principe, soumis, conformément à l'article 130, paragraphe 1, première phrase, lu en combinaison avec le paragraphe 4 du même article, du BranntwMonG, à l'accise allemande sur l'eau-de-vie. On peut néanmoins se demander s'il convient en l'espèce d'appliquer à l'importation de l'extrait de vanille l'exonération fiscale fondée sur le droit de l'Union prévue à l'article 152, paragraphe 1, point 5, du BranntwMonG.
- 63 1. En vertu de l'article 27, paragraphe 1, sous e), de la directive 92/83, les États membres exonèrent les produits couverts par la présente directive de l'accise harmonisée dans les conditions qu'ils fixent en vue d'assurer l'application correcte et directe de ces exonérations et d'éviter toute fraude, évasion ou abus, lorsqu'ils sont utilisés pour la production [Or. 18] d'arômes destinés à la préparation de denrées alimentaires et de boissons non alcooliques ayant un titre alcoométrique n'excédant pas 1,2 % vol.
- 64 Cette disposition a été transposée en droit national par l'article 152, paragraphe 1, point 5, du BranntwMonG, en vertu duquel les produits sont exonérés lorsqu'ils sont utilisés à des fins commerciales et sans être dénaturés, pour la fabrication d'arômes aux fins de l'aromatization a) de boissons ayant un titre alcoométrique volumique n'excédant pas 1,2 % vol ou b) d'autres denrées alimentaires, à l'exception des eaux-de-vie et des autres boissons alcooliques.
- 65 2. L'appréciation du litige dépend du point de savoir quels produits sont des arômes fiscalement favorisés au sens de l'article 27, paragraphe 1, sous e), de la directive 92/83 et si l'extrait de vanille est un arôme en ce sens. La directive ne définissant pas la notion d'arôme, la chambre de renvoi émet des doutes quant à l'interprétation de l'exonération précitée.
- 66 Lors de sa réunion des 29 et 30 septembre 1993, le comité de l'accise de la Commission européenne s'était déjà penché sur la définition des arômes sans toutefois parvenir à un accord. Selon la Commission, l'alcool devrait pouvoir être utilisé en exonération de taxe dès lors que les produits qui en sont dérivés servent à l'aromatization des aliments et des boissons sans alcool. En particulier, l'exonération des arômes devrait être garantie pour certaines boissons rafraîchissantes (coca, limonade) pour qu'elles puissent être vendues en dehors de tout régime suspensif [OMISSIS].

- 67 Par la suite, le comité de l'accise de la Commission européenne s'est à nouveau penché sur l'exonération des arômes et a résumé les conditions à remplir, selon lui, aux fins de l'exonération prévue à l'article 27, paragraphe 1, sous e), de la directive 92/83 dans les orientations CED n° 458 du 19 novembre 2003. Les délégations au sein du comité de l'accise ont accepté presque à l'unanimité que l'exonération visée à l'article 27, paragraphe 1, point e) de la directive 92/83 s'applique dès la production ou l'importation des arômes des codes NC 1302 1930, 2106 9020 et 3302, tels qu'ils sont en vigueur à la date d'adoption de cette orientation. Ainsi les extraits végétaux mélangés entre eux, pour la fabrication de boissons ou de préparations alimentaires (sous-position 1302 19 30 de la NC dans la version en vigueur le 19 novembre 2003), les préparations alcooliques composées, autres que celles à base de substances odoriférantes, des types utilisés pour la fabrication de boissons (sous-position 2106 90 20 de la NC dans la version en vigueur le 19 novembre 2003), les mélanges de substances odoriférantes et mélanges (y compris les solutions alcooliques) à base d'une ou de plusieurs de ces substances, **[Or. 19]** des types utilisés comme matières de base pour l'industrie ; autres préparations à base de substances odoriférantes, des types utilisés pour la fabrication de boissons (position 3302 de la NC dans la version en vigueur le 19 novembre 2003), devraient-ils être exonérés de l'accise sur l'eau-de-vie.
- 68 La République fédérale d'Allemagne l'a approuvé le 1^{er} septembre 2014 et adopté une disposition administrative imposant à l'administration des douanes d'exonérer de l'accise sur l'eau-de-vie les marchandises de la position 3302 de la NC, de la position 2106 90 20 de la NC et les extraits végétaux mélangés entre eux, pour la fabrication de boissons ou de préparations alimentaires de la position 1302 de la NC [OMISSIS]. En revanche, les marchandises relevant de la position 3301 de la NC et les extraits végétaux mélangés entre eux au sens de la position 1302 ne sont pas exonérés de l'accise sur l'eau-de-vie.
- 69 D'après ces éléments, l'extrait de vanille ne serait pas exonéré de l'accise sur l'eau-de-vie s'il devait être classé sous la position 3301 de la NC, alors que les marchandises relevant de la position 3302 de la NC, qui peuvent contenir davantage d'alcool, en sont exonérées. S'il relevait de la sous-position 1302 19 05, l'exonération pour les arômes ne serait pas applicable puisque l'extrait de vanille n'est constitué que d'un extrait végétal, à savoir l'oléorésine de vanille, et qu'il ne s'agit donc pas, selon la chambre de céans, d'un extrait végétal composé. Les autres constituants, l'alcool et l'eau, ne sont pas des composants végétaux.
- 70 3. Toutefois, la chambre de renvoi émet des doutes quant au point de savoir si l'exonération des arômes visée à l'article 27, paragraphe 1, sous e), de la directive 92/83 ne s'applique effectivement qu'aux produits relevant des sous-positions de la NC fixées par le comité de l'accise. Ces doutes résultent déjà du fait que ni la directive 92/83 ni aucune autre disposition du droit de l'Union ne prévoient une telle restriction. L'article 27, paragraphe 1, sous e), de la directive 92/83 fait au contraire référence aux arômes de manière générale, et ne comporte aucune

limitation de l'exonération à certains produits de la NC ou à des produits ayant une nature particulière. L'exonération n'est limitée que dans la mesure où elle suppose certains usages et où elle est limitée aux arômes ayant un titre alcoolémique maximal donné. D'après le libellé de l'article 27, paragraphe 1, sous e), de la directive 92/83, d'autres substances aromatiques, et notamment les extraits végétaux mélangés entre eux, devraient également être couverts par l'exonération, d'autant plus que ces extraits végétaux peuvent aussi [Or. 20] être utilisés, au même titre que les arômes, dans la préparation de denrées alimentaires et de boissons. Cela permettrait également d'éviter d'aboutir au résultat évoqué, à savoir que des marchandises relevant de la position 3302 de la NC, qui contiennent parfois beaucoup d'alcool, ne seraient pas assujetties à l'accise sur l'eau-de-vie, alors que des marchandises relevant de la position 3301 de la NC, qui contiennent moins d'alcool, y seraient pourtant assujetties.

- 71 En outre, la limitation du bénéfice de l'exonération aux sous-positions de la NC mentionnées dans l'orientation CED n° 458 du 19 novembre 2003 ne coïncide pas avec le terme utilisé dans le langage courant. En effet, le terme arôme (aroma en latin, arôma en grec = épice) désigne à la fois « une saveur prononcée agréable, un parfum épicé ; une odeur forte et intense (agréable) ; une saveur ou une odeur caractéristique, en particulier d'une denrée alimentaire végétale » et « un arôme (artificiel) pour les aliments, un condiment aromatique » (www.duden.de sous le mot-clé arôme).
- 72 Dans ce contexte, la chambre de céans émet des doutes sur le point de savoir si le comité de l'accise dispose des compétences nécessaires pour restreindre le champ d'application de l'article 27, paragraphe 1, sous e), de la directive 92/83 ou pour l'interpréter de manière restrictive en dérogeant à son libellé (« Aromen », « flavours », « arômes »). En effet, en vertu de l'article 44 de la directive 2008/118, le comité de l'accise n'examine que les questions relatives à l'application des dispositions communautaires en matière de droits d'accise. Toutefois, il n'en résulte aucun pouvoir de modification du droit communautaire ou du droit de l'Union dérivé. Au contraire, l'activité du comité de l'accise est uniquement censée assurer une application uniforme du droit de l'Union en vigueur dans les États membres et assister la Commission européenne (article 43, paragraphe 1, de la directive 2008/118).
- 73 Or, l'orientation CED n° 458 du comité de l'accise sur l'exonération des arômes ne permet précisément pas d'atteindre cet objectif, puisque l'Estonie et la Roumanie, en tant qu'États membres, ne l'ont pas acceptée et que la Grande-Bretagne ne l'a acceptée que partiellement. Il existe donc, pour cette raison également, outre les doutes qui ont été exposés au sujet de l'interprétation des dispositions du droit de l'Union relatives aux arômes, le risque d'une application non uniforme du droit.