

**Affaire C-125/24 [Palmstråle]<sup>i</sup>****Demande de décision préjudicielle****Date de dépôt :**

15 février 2024

**Juridiction de renvoi :**

Högsta förvaltningsdomstolen (Suède)

**Date de la décision de renvoi :**

13 février 2024

**Partie requérante :**

AA

**Partie défenderesse :**

Allmänna ombudet hos Tullverket

---

**Demande de décision préjudicielle présentée en vertu de l'article 267 TFUE, portant sur l'interprétation de l'article 143, paragraphe 1, sous e), de la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la « directive TVA ») ainsi que des articles 86, paragraphe 6, et 203 du règlement (UE) n° 952/2013 établissant le code des douanes de l'Union (ci-après le « code des douanes de l'Union »)**

**Introduction**

- 1 Par la présente demande de décision préjudicielle, le Högsta förvaltningsdomstolen [la Cour suprême administrative, Suède ; ci-après la « juridiction de céans »] souhaite obtenir des éclaircissements sur la manière dont l'article 143, paragraphe 1, sous e), de la directive TVA ainsi que les articles 86, paragraphe 6, et 203 du code des douanes de l'Union doivent être interprétés en ce qui concerne les conditions d'exonération de la TVA en cas de réimportation de biens. La question d'interprétation s'est posée dans une affaire concernant le non-respect des règles douanières en matière de réimportation.

<sup>i</sup> Le nom de la présente affaire est un nom fictif. Il ne correspond au nom réel d'aucune partie à la procédure.

## **Dispositions pertinentes du droit de l'Union**

### *La directive TVA*

- 2 Selon les termes de l'article 2, paragraphe 1, sous d), de la directive TVA, les importations de biens sont soumises à la TVA. L'article 30 de la directive prévoit qu'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 instituant la Communauté européenne.
- 3 En vertu de l'article 143, paragraphe 1, sous e), de la directive, les États membres doivent exonérer de la taxe les réimportations de biens en l'état dans lequel ils ont été exportés, par la personne qui les a exportés, et qui bénéficient d'une franchise douanière.

### *Le code des douanes de l'Union*

- 4 L'article 203, paragraphe 1, du code prévoit que les marchandises non Union qui, après avoir été initialement exportées en tant que marchandises de l'Union hors du territoire douanier de l'Union, y sont réintroduites dans un délai de trois ans et déclarées pour la mise en libre pratique sont, à la demande de la personne concernée, exonérées des droits à l'importation. Selon le paragraphe 5 du même article, l'exonération des droits à l'importation n'est accordée que pour autant que les marchandises soient réintroduites dans le même état que celui dans lequel elles ont été exportées et, selon le paragraphe 6, l'exonération doit s'appuyer sur des informations établissant que les conditions relatives à l'exonération sont remplies.
- 5 En vertu de l'article 139, paragraphe 1, sous a), du code, les marchandises introduites sur le territoire douanier de l'Union doivent être présentées en douane immédiatement après leur arrivée au bureau de douane désigné ou à tout autre lieu désigné ou agréé par les autorités douanières ou dans la zone franche par la personne qui a introduit les marchandises sur le territoire douanier de l'Union.
- 6 L'article 79, paragraphe 1, sous a), du code prévoit qu'une dette douanière naît à l'importation, dans la mesure où les marchandises sont passibles de droits à l'importation, par suite de l'inobservation d'une des obligations définies dans la législation douanière applicable notamment à l'introduction de marchandises non Union dans le territoire douanier de l'Union.
- 7 L'article 86, paragraphe 6, dispose que, lorsque la législation douanière prévoit un traitement tarifaire favorable, une franchise ou une exonération totale ou partielle des droits à l'importation ou à l'exportation en vertu, notamment, de l'article 203, ce traitement favorable, cette franchise ou cette exonération s'applique également en cas de naissance d'une dette douanière en vertu de l'article 79, à condition que l'inobservation à l'origine de la naissance de la dette douanière ne constitue pas une tentative de manœuvre.

- 8 Il ressort du considérant 38 du code qu'il y a lieu de prendre en considération la bonne foi de la personne concernée dans les cas où une dette douanière naît par suite du non-respect de la législation douanière et de minimiser l'incidence de la négligence de la part du débiteur.

### **Dispositions nationales applicables**

- 9 À l'époque des faits, la législation en vigueur était celle de la *mervärdesskattelagen (1994:200)* (loi n° 200 de 1994, relative à la taxe sur la valeur ajoutée). Cette loi a été remplacée par une nouvelle loi sur la TVA, à savoir la loi n° 200 de 2023, mais, en ce qui concerne la présente affaire, la loi précédente s'applique toujours aux faits antérieurs à l'entrée en vigueur de la nouvelle loi. Les dispositions applicables de la loi de 1994 sont exposées ci-après. La nouvelle loi contient, en substance, des dispositions similaires.
- 10 En vertu du chapitre 1<sup>er</sup>, article 1<sup>er</sup>, premier alinéa, point 3, de la loi de 1994 les importations taxables de biens sur le territoire national sont soumises à la TVA. Selon les termes du chapitre 2, article 1a, on entend par « importation » le fait d'introduire un bien en Suède depuis un lieu situé en dehors de l'Union européenne.
- 11 Il ressort du chapitre 3, article 30, premier alinéa, de la loi que sont exonérées de la taxe les importations qui donnent lieu à exonération en vertu de la *lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m.* (loi n° 1551 de 1994, relative notamment à l'exonération de la taxation lors d'une importation).
- 12 Le chapitre 2, article 5, premier alinéa, de cette dernière loi prévoit que sont exonérées de taxation les marchandises de l'Union qui, après avoir quitté le territoire de l'Union à destination d'un pays tiers, sont introduites en Suède par la personne qui les a exportées sans avoir été transformées pendant qu'elles se trouvaient hors de l'Union. Le deuxième alinéa ne permet l'exonération de taxation que si les marchandises bénéficient de l'exonération des droits de douane prévue, entre autres, à l'article 203 du code des douanes de l'Union. Les marchandises exemptes de droits de douane en vertu du règlement (CEE) n° 2658/87 relatif à la nomenclature tarifaire et statistique et au tarif douanier commun doivent être traitées comme si elles avaient été soumises aux droits de douane.

### **Les faits à l'origine du litige**

- 13 AA est propriétaire de chevaux utilisés pour des compétitions organisées dans différents pays. Elle a transporté deux chevaux vers la Norvège, c'est-à-dire hors du territoire douanier de l'Union. Après avoir participé à ces compétitions, les chevaux ont été ramenés dans l'Union en franchissant la frontière entre la Norvège et la Suède. AA ne s'est pas arrêtée au poste de douanes pour présenter les animaux introduits. Au lieu de cela, elle a, peu après avoir dépassé le poste de

douane, été interceptée par les services du Tullverket [l'administration des douanes, Suède ; ci-après l'« administration des douanes »] qui effectuaient un contrôle routier.

- 14 L'administration des douanes a décidé de taxer AA au titre de la TVA pour un montant de 41 178 couronnes suédoises (SEK). Aucun droit de douane n'a été imposé. Selon l'administration des douanes, l'exonération de la TVA en cas de réimportation ne pouvait pas être accordée, au motif qu'AA n'avait pas déclaré les chevaux en vue de leur mise en libre pratique et qu'elle n'avait pas non plus demandé l'exonération des droits de douane.
- 15 AA a introduit un recours contre cette décision devant le Förvaltningsrätten i Karlstad (tribunal administratif de Karlstad, Suède) qui a rejeté ce recours. Le tribunal administratif a constaté que les chevaux n'avaient pas été présentés à la douane lors de leur arrivée sur le territoire douanier de l'Union, qu'une dette douanière était donc née et que cela a entraîné l'exigibilité de la TVA. La juridiction a ensuite rappelé que l'une des conditions de base pour l'octroi de l'exonération de la TVA lors de la réimportation est que les biens soient déclarés pour la mise en libre pratique et qu'une demande soit faite par le déclarant. Comme cela n'avait pas été fait, l'exonération de la TVA n'a pas pu être accordée.
- 16 AA ainsi que l'allmänna ombudet hos Tullverket [le représentant de l'intérêt général auprès de l'administration des douanes, Suède ; ci-après le « représentant de l'intérêt général »] ont fait appel du jugement du tribunal administratif devant le Kammarrätten i Göteborg (la cour d'appel administrative de Göteborg, Suède) et demandé que la décision d'imposer la TVA à AA soit annulée. La juridiction d'appel a rejeté les recours pour les mêmes motifs que ceux retenus par le tribunal administratif.
- 17 AA s'est pourvue contre l'arrêt de la juridiction administrative d'appel devant la juridiction de céans, laquelle a autorisé le pourvoi. Le recours dans l'intérêt général dans cette affaire a été porté devant la juridiction de céans par le représentant de l'intérêt général. C'est donc celui-ci – et non l'administration des douanes – qui est opposé au particulier devant la juridiction de céans. L'administration des douanes s'est néanmoins vu donner la possibilité de présenter des observations.
- 18 Dans les écritures qui ont été échangées entre les parties à la suite de l'autorisation de former un pourvoi, AA affirme avoir fait une déclaration orale au personnel douanier lorsqu'elle a été interceptée après avoir dépassé le poste de douane. Le représentant de l'intérêt général a objecté que les fonctionnaires qui travaillaient au bureau de douane ce jour-là nient qu'une déclaration orale ait été faite.
- 19 AA n'a pas indiqué à un stade antérieur de la procédure qu'une déclaration orale aurait été effectuée. La prise en compte par la juridiction de céans d'un élément invoqué devant elle pour la première fois exige l'existence de raisons

particulières. La juridiction de céans appréciera ultérieurement si ce qu'AA a allégué concernant la déclaration orale doit être pris en compte. La présente demande de décision préjudicielle ne porte que sur le déroulement des circonstances qui a été examiné par les instances inférieures, à savoir le fait d'avoir dépassé le poste de douane sans que les biens aient été présentés, et sans que ni une déclaration en douane ni une demande d'exonération de droits de douane n'aient été introduites.

### **Les positions des parties et de l'administration des douanes**

#### *Point de vue d'AA*

- 20 AA soutient que l'arrêt de la juridiction administrative d'appel doit être réformé de telle manière que la décision de l'administration des douanes de lui appliquer la TVA soit annulée. Elle fait valoir les arguments qui suivent.
- 21 Elle n'avait rien à gagner sur le plan pécuniaire en ne s'arrêtant pas au bureau de douane pour déclarer l'introduction des chevaux, mais elle souhaitait – dans l'intérêt des animaux – arriver à temps pour prendre un transbordeur à destination de la Finlande, ce qui aurait permis de raccourcir la durée de leur voyage. Avant d'entamer son voyage d'aller, elle s'était assurée que l'exportation temporaire vers la Norvège serait correctement gérée et elle pensait ainsi que les conditions de réimportation étaient remplies elles aussi. Il s'agit d'une erreur de sa part et il serait absurde qu'elle soit soumise à la TVA en raison de la réimportation.
- 22 La disposition de l'article 86, paragraphe 6, du code des douanes de l'Union devrait être interprétée comme signifiant qu'un droit à l'exonération des droits de douane, et partant à l'exonération de la TVA, existe même si les conditions formelles de l'article 203 du code ne sont pas remplies, à condition qu'il n'y ait pas de tentative de manœuvre. Étant donné que les conditions matérielles de l'article 203 du code sont remplies et qu'il n'y a pas de tentative de manœuvre, aucune TVA ne devrait être mise à sa charge.

#### *Point de vue du représentant de l'intérêt général*

- 23 Le représentant de l'intérêt général considère désormais que la décision d'imposer la TVA à AA était correcte et estime donc que le pourvoi de celle-ci contre l'arrêt de la juridiction administrative d'appel doit être rejeté. Le représentant de l'intérêt général fait valoir ce qui suit.
- 24 Pour que la réimportation des chevaux soit exonérée de la TVA, il est nécessaire que ceux-ci fassent l'objet d'une exonération de droits de douane. Il est clair que les conditions matérielles prévues par l'article 203 du code des douanes de l'Union pour l'exonération de droits de douane sont remplies et qu'il n'y a pas eu de tentative de manœuvre.

- 25 Toutefois, l'exonération au titre de l'article 203 est également subordonnée à une déclaration pour la mise en libre pratique des biens et à une demande d'exonération par l'intéressée. Aucune exception à ces conditions ne découle des articles 86, paragraphe 6, et 203 du code. Il conviendrait donc de considérer que celles-ci s'imposent également dans les cas où la dette douanière visée à l'article 79 du code naît de l'inobservation d'une obligation prévue par la législation douanière.
- 26 Il ne ressort pas de l'instruction de l'affaire que AA remplissait les conditions formelles prévues à l'article 203 lors de l'introduction des chevaux sur le territoire douanier de l'Union.

*Point de vue de l'administration des douanes*

- 27 L'administration des douanes estime que le pourvoi doit être rejeté et fait valoir ceci. Les biens n'ayant pas été déclarés pour la mise en libre pratique, ils ne bénéficient pas de l'exonération de droits de douane prévue à l'article 203 du code. Leur importation doit donc être soumise à la TVA.

**Nécessité du renvoi préjudiciel**

- 28 Il ressort de la directive TVA que les importations de biens en provenance d'un pays tiers dans l'Union sont soumises à la TVA. Toutefois, en vertu de l'article 143, paragraphe 1, sous e), de la directive, les États membres doivent exonérer de la taxe les réimportations de biens en l'état dans lequel ils ont été exportés, par la personne qui les a exportés, et qui bénéficient d'une franchise douanière.
- 29 AA a réimporté les chevaux en l'état dans lequel elle les a exportés. L'élément décisif pour déterminer si elle est redevable de la TVA sur la réimportation est donc de savoir si les chevaux bénéficient d'une franchise douanière au sens de l'article 143, paragraphe 1, sous e).
- 30 Le code des douanes de l'Union régit en son article 203 l'exonération des droits d'importation en cas de réimportation. Il n'est pas contesté que les conditions matérielles d'exonération qui y sont énoncées sont réunies en l'espèce. Cependant, comme indiqué au point 19 ci-dessus, la présente demande de décision préjudicielle tient compte du fait que AA, en dépit de ce que prévoit l'article 139, paragraphe 1, du code, a omis de présenter les biens introduits au bureau de douane, et que les conditions formelles d'exonération prévues à l'article 203 – à savoir la présentation d'une déclaration des marchandises pour la mise en libre pratique et d'une demande d'exonération – n'ont pas été remplies par elle.
- 31 Il découle de l'article 79, paragraphe 1, sous a), du code qu'une dette douanière naît à l'importation, dans la mesure où les marchandises sont passibles de droits à l'importation, par suite de l'inobservation d'une des obligations définies dans la législation douanière applicable à l'introduction de marchandises non Union dans

le territoire douanier de l'Union. Toutefois, en vertu de l'article 86, paragraphe 6, l'exonération des droits à l'importation prévue à l'article 203 s'applique également dans le cas où une dette douanière naît en vertu de l'article 79, à condition que l'inobservation à l'origine de la naissance de la dette douanière ne constitue pas une tentative de manœuvre. En l'espèce, il est constant qu'AA n'a fait aucune tentative de manœuvre.

- 32 AA estime que l'article 86, paragraphe 6, du code des douanes de l'Union doit être interprété en ce sens qu'un droit à l'exonération des droits de douane existe même si les conditions formelles de l'article 203 du code ne sont pas remplies. Selon cette interprétation, les chevaux feraient ainsi l'objet d'une exonération de droits de douane, ce qui, en vertu de l'article 143, paragraphe 1, sous e), de la directive TVA, implique que leur réimportation doit être exonérée de TVA.
- 33 Le représentant de l'intérêt général estime, quant à lui, que, pour que l'exonération des droits à l'importation soit accordée, les conditions formelles imposées par l'article 203 du code des douanes de l'Union doivent être réunies elles aussi. Ces conditions ne l'étant pas, cette interprétation amène à conclure que l'exonération de taxe au titre de l'article 143, paragraphe 1, sous e), de la directive TVA ne doit pas être autorisée.
- 34 De l'avis de la juridiction de céans, le point de savoir laquelle de ces interprétations est correcte n'est pas clair.
- 35 D'une part, on peut constater, comme le fait valoir le représentant de l'intérêt général, qu'il ressort simplement du libellé des articles 86, paragraphe 6, et 203 du code que toutes les conditions énoncées à l'article 203 doivent être réunies pour que l'exonération puisse être octroyée. Ainsi, le libellé même des dispositions ne permet pas de conclure que, dans les situations couvertes par l'article 79, il ne serait pas exigé que les conditions formelles énoncées à l'article 203 soient elles aussi remplies pour que l'exonération soit accordée.
- 36 D'autre part, la naissance d'une dette douanière au titre de l'article 79 du code suppose nécessairement l'inobservation d'une des obligations définies dans la législation douanière. On peut se demander dans quelles situations un importateur pourrait commettre une telle inobservation tout en remplissant les conditions formelles énoncées à l'article 203. En tout cas, une infraction telle que celle en cause dans la présente affaire, à savoir l'absence de présentation en douane des biens introduits, en violation de l'article 139, paragraphe 1, du code, peut difficilement se produire sans que l'importateur omette de présenter en même temps une déclaration en douane et une demande d'exonération. Une interprétation strictement conforme au libellé des dispositions semble donc impliquer que l'article 86, paragraphe 6, du code ne pourrait jamais s'appliquer dans une telle situation. On peut se demander si cela est compatible avec l'objectif de ces dispositions (voir considérant 38 du code).

- 37 La question d'interprétation qui se pose dans cette affaire ne semble pas avoir été examinée par la Cour de justice et la juridiction de céans estime ainsi ne pas disposer d'éléments suffisants pour trancher le litige. Il est donc nécessaire d'interroger la Cour de justice à titre préjudiciel.
- 38 La juridiction de céans souhaiterait, dans le contexte qui vient d'être exposé, recevoir une réponse à la question qui suit.

*Question*

- 39 L'article 143, paragraphe 1, sous e), de la directive TVA, ainsi que l'article 86, paragraphe 6, et l'article 203 du code des douanes de l'Union doivent-ils être interprétés en ce sens que les conditions aussi bien matérielles que formelles énoncées à l'article 203 du code doivent être réunies pour que l'exonération des droits à l'importation et, partant, l'exonération de la TVA soient accordées lors d'une réimportation lorsqu'une dette douanière au sens de l'article 79 du code est née à la suite de l'inobservation de l'obligation de présentation prévue à l'article 139, paragraphe 1, du code ?