

ARRÊT DE LA COUR (huitième chambre)

14 juillet 2011 *

Dans l'affaire C-196/10,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Finanzgericht Düsseldorf (Allemagne) par décision du 7 avril 2010, parvenue à la Cour le 19 avril 2010, dans la procédure

Paderborner Brauerei Haus Cramer KG

contre

Hauptzollamt Bielefeld,

LA COUR (huitième chambre),

composée de M. K. Schiemann, président de chambre, M^{mes} C. Toader et A. Prechal (rapporteur), juges,

* Langue de procédure: l'allemand.

avocat général: M. Y. Bot,
greffier: M. B. Fülöp, administrateur,

vu la procédure écrite à la suite de l'audience du 24 mars 2011,

considérant les observations présentées:

- pour Paderborner Brauerei Haus Cramer KG, par M. Th. Rödder, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, ainsi que par M^{es} J. Schönfeld et J. Bahns, Rechtsanwälte,

- pour le gouvernement hellénique, par M^{mes} G. Papadaki, Z. Chatzipavlou et M. Tassopoulou, en qualité d'agents,

- pour le gouvernement néerlandais, par M^{mes} C. Wissels et B. Koopman, en qualité d'agents,

- pour la Commission européenne, par M^{me} L. Bouyon et M. B.-R. Killmann, en qualité d'agents,

vu la décision prise, l'avocat général entendu, de juger l'affaire sans conclusions,

rend le présent

Arrêt

- 1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de la nomenclature combinée du tarif douanier commun (ci-après la «NC») 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 (JO L 256, p. 1), tel que modifié par le règlement (CEE) n° 2587/91 de la Commission, du 26 juillet 1991 (JO L 259, p. 1, ci-après le «règlement n° 2658/87»).

- 2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant Paderborner Brauerei Haus Cramer KG (ci-après «Paderborner Brauerei») au Hauptzollamt Bielefeld au sujet de quatre décisions fiscales que celui-ci a adoptées à l'encontre de Paderborner Brauerei établissant un impôt sur l'alcool pour un produit dénommé «malt beer base» que cette dernière a acheté au cours des années 2002 et 2003.

Le cadre juridique

La directive 92/83/CEE

- 3 La directive 92/83/CEE du Conseil, du 19 octobre 1992, concernant l'harmonisation des structures des droits d'accises sur l'alcool et les boissons alcooliques (JO L 316,

p. 21), a établi une définition commune pour l'alcool et pour les boissons alcooliques afin de garantir l'application correcte, dans le marché intérieur, des taux d'accises minimaux applicables dans les États membres à ces produits.

4 L'article 2 de ladite directive prévoit :

«Aux fins de la présente directive, on entend par bière: tout produit relevant du code NC 2203 ou tout produit contenant un mélange de bière et de boissons non alcooliques relevant du code NC 2206, ayant dans l'un ou l'autre cas un titre alcoométrique acquis supérieur à 0,5 % vol.»

5 L'article 20, premier tiret, de la directive 92/83 précise:

«Aux fins de la présente directive, on entend par alcool éthylique:

— tous les produits qui ont un titre alcoométrique acquis excédant 1,2 % vol et qui relèvent des codes NC 2207 et 2208, même lorsque ces produits font partie d'un produit relevant d'un autre chapitre de la nomenclature combinée».

6 L'article 26 de cette directive dispose:

«Les renvois dans la présente directive aux codes de la nomenclature combinée concernent la version de la nomenclature combinée en vigueur à la date d'adoption de la présente directive.»

- 7 La directive 92/83 a été transposée en Allemagne notamment par la loi sur le monopole de l'alcool (Gesetz über das Branntweinmonopol) et la loi fiscale sur la bière (Biersteuergesetz). L'article 130, paragraphe 2, de la loi sur le monopole de l'alcool dispose que sont soumis au droit d'accises sur l'alcool, notamment, les produits alcoolisés de la position 2208 de la NC ayant un titre alcoométrique supérieur à 1,2 % vol. Le paragraphe 5 de la même disposition renvoie à l'application de la NC dans la version en vigueur au 19 octobre 1992.

La NC

- 8 La NC, instaurée par le règlement n° 2658/87, est fondée sur le système harmonisé mondial de désignation et de codification des marchandises (ci-après le «SH»), élaboré par le Conseil de coopération douanière, devenu l'Organisation mondiale des douanes (ci-après l'«OMD»), institué par la convention internationale conclue à Bruxelles le 14 juin 1983 et approuvée, au nom de la Communauté économique européenne, par la décision 87/369/CEE du Conseil, du 7 avril 1987, concernant la conclusion de la convention internationale sur le système harmonisé de désignation et de codification des marchandises, ainsi que de son protocole d'amendement (JO L 198, p. 1, ci-après la «convention sur le SH»). La NC reprend les positions et sous-positions à six chiffres du SH, seuls les septième et huitième chiffres formant des subdivisions qui lui sont propres.
- 9 Aux termes de l'article 12 du règlement n° 2658/87, la Commission européenne adopte chaque année un règlement reprenant la version complète de la NC et des taux autonomes et conventionnels des droits du tarif douanier commun y afférents, telle qu'elle résulte des mesures arrêtées par le Conseil de l'Union européenne ou par la Commission.

- 10 Les règles générales pour l'interprétation de la NC (ci-après les «règles générales»), qui figurent à la première partie de celle-ci, titre I, A, prévoient notamment:

«A. Règles générales pour l'interprétation de la [NC]

Le classement des marchandises dans la [NC] est effectué conformément aux principes ci-après.

1. Le libellé des titres de sections, de chapitres ou de sous-chapitres est considéré comme n'ayant qu'une valeur indicative, le classement étant déterminé légalement d'après les termes des positions et des notes de sections ou de chapitres et, lorsqu'elles ne sont pas contraires aux termes desdites positions et notes, d'après les règles suivantes.

[...]

4. Les marchandises qui ne peuvent pas être classées en vertu des règles visées ci-dessus sont classées dans la position afférente aux articles les plus analogues.

[...]

6. Le classement des marchandises dans les sous-positions d'une même position est déterminé légalement d'après les termes de ces sous-positions et des notes de sous-positions ainsi que, *mutatis mutandis*, d'après les règles ci-dessus, étant entendu que ne peuvent être comparées que les sous-positions de même niveau. Aux fins de cette règle, les notes de sections et de chapitres sont également applicables sauf dispositions contraires».

- 11 La section IV de la NC, dans sa version en vigueur en 1992, avait pour titre «Produits des industries alimentaires; boissons, liquides alcooliques et vinaigres; tabacs et succédanés de tabac fabriqués». Cette section comportait, notamment, un chapitre 22, intitulé «Boissons, liquides alcooliques et vinaigres». Dans ce chapitre figuraient les positions 2203 («Bières de malt») et 2208 («Alcool éthylique non dénaturé d'un titre alcoométrique volumique de moins de 80 % vol; eaux-de-vie, liqueurs et autres boissons spiritueuses; préparations alcooliques composées des types utilisés pour la fabrication des boissons»).
- 12 En vertu des articles 9, paragraphe 1, sous a), deuxième tiret, et 10 du règlement n° 2658/87, la Commission adopte les notes explicatives de la NC, qui sont publiées au *Journal officiel de l'Union européenne*.
- 13 Il n'existe pas de note explicative de la NC relative à la position 2203.
- 14 La note explicative de la NC relative à la position 2208 est libellée comme suit:

«Les eaux-de-vie, liqueurs et autres boissons spiritueuses du n° 2208 sont des liquides alcooliques généralement destinés à la consommation humaine et obtenus:

- soit directement par distillation (en présence ou non de substances aromatiques) de liquides fermentés naturels tels que le vin, le cidre, ou bien de fruits, de marcs, de grains ou d'autres produits végétaux préalablement fermentés;

— soit par simple incorporation d'aromates divers et éventuellement de sucre à de l'alcool de distillation

[...]

Sont exclues du n° 2208 les boissons alcooliques obtenues par fermentation (n^{os} 220300 à 220600).»

Le SH

- 15 En vertu de l'article 3, paragraphe 1, de la convention sur le SH, chaque partie contractante s'engage à ce que ses nomenclatures tarifaires et statistiques soient conformes à celui-ci. En vertu de cette même disposition, chaque partie contractante s'engage également à appliquer les règles générales pour l'interprétation du SH ainsi que toutes les notes de sections, de chapitres et de sous-positions du SH et à ne pas modifier la portée des sections, des chapitres, des positions ou des sous-positions.
- 16 L'OMD élabore des notes explicatives relatives au SH. Celles-ci sont publiées dans les deux langues officielles de l'OMD, à savoir le français et l'anglais.
- 17 La note explicative du SH relative à la position 2203, dans sa version française, se lit comme suit:

«La bière est une boisson alcoolique qui s'obtient par la fermentation du moût préparé avec du malt d'orge ou de froment, qu'on a fait bouillir en présence d'eau avec généralement du houblon. [...] L'addition de houblon a pour effet de développer des

principes amers et aromatiques et de permettre une meilleure conservation du produit. [...]

[...]»

- 18 Dans sa version anglaise, la note explicative du SH de la position 2203 se lit notamment comme suit:

«Beer is an alcoholic beverage obtained by fermenting a liquor (wort) prepared from malted barley or wheat, water and (usually) hops. [...] The addition of hops imparts a bitter and aromatic flavour and improves the keeping qualities. [...]

[...]»

- 19 La note explicative du SH relative à la position 2208, dans sa version française, prévoit:

«La présente position couvre, d'une part, et quel que soit leur degré alcoolique :

A) Les eaux de vie [...]

B) Les liqueurs [...]

C) Toutes autres boissons spiritueuses [...]

D'autre part, la position comprend l'alcool éthylique non dénaturé d'un titre alcoométrique volumique de moins de 80 % vol, qu'il soit destiné à la consommation humaine ou à des usages industriels; même s'il est propre à la consommation, l'alcool éthylique se distingue des produits visés en A), B) et C) ci-dessus, par le fait qu'il est dénué de tout principe aromatique.

[...]»

20 Dans sa version anglaise, cette note se lit comme suit:

«The heading covers, whatever their alcoholic strength:

(A) Spirits [...]

(B) Liqueurs and cordials [...]

(C) All other spirituous beverages [...]

Provided that their alcoholic strength by volume is less than 80 % vol, the heading also covers undenatured spirits (ethyl alcohol and neutral spirits) which, contrary to those at (A), (B) and (C) above, are characterised by the absence of secondary constituents giving a flavour or aroma. These spirits remain in the heading whether intended for human consumption or for industrial purposes.

[...]»

Le litige au principal et la question préjudicielle

- 21 Paderborner Brauerei est une brasserie. Elle s'est approvisionnée auprès d'Alko International BV depuis les Pays-Bas pour 99 847,33 litres en 2002 et pour 74 745,41 litres les 6 et 23 juin 2003 d'un liquide dénommé «malt beer base» qu'elle a utilisé pour la fabrication d'une boisson mixte sous la dénomination «Salitos Ice».
- 22 Selon les indications du Finanzgericht Düsseldorf, le «malt beer base» est obtenu à partir de bière brassée ayant un titre alcoométrique volumique de 14 %, qui est décan-tée et soumise à une ultrafiltration par laquelle est réduite la concentration d'ingré-dients tels que des substances amères et des protéines. Le «malt beer base» aurait également un titre alcoométrique volumique de 14 %. Il s'agirait d'un liquide incolore, clair, avec une odeur d'alcool et un goût légèrement amer.
- 23 Le Hauptzollamt Bielefeld, considérant qu'il convient de classer le «malt beer base» dans la position 2208 de la NC, a réclamé à Paderborner Brauerei le droit d'accises sur l'alcool correspondant, en application de l'article 130, paragraphe 2, point 1, de la loi sur le monopole de l'alcool. Par conséquent, par décision du 1^{er} août 2003, elle a établi à charge de Paderborner Brauerei un impôt sur l'alcool de 182 141,49 euros pour le «malt beer base» acheté en 2002, ainsi qu'un impôt de 136 350,74 euros, par trois décisions du 14 juillet 2003, pour le «malt beer base» acheté les 6 et 23 juin 2003.
- 24 Par décision du 19 juin 2009, l'autorité douanière a rejeté la réclamation introduite par Paderborner Brauerei contre ces décisions. Paderborner Brauerei a alors intro-duit un recours devant le Finanzgericht Düsseldorf.
- 25 Dans le cadre du litige au principal, Paderborner Brauerei fait valoir, notamment, que le «malt beer base» ne doit pas être classé sous la position 2208 de la NC. Il n'aurait pas été obtenu par distillation ou adjonction de différents arômes ou sucres. Il s'agi-raît plutôt d'un produit obtenu par fermentation, qui, dans les autres États membres,

aurait été classé sous la position 2203 de la NC. La marchandise aurait été produite à partir de malt et elle sert, en tant que produit intermédiaire, à la fabrication d'un mélange léger à base de bière. La position 2203 de la NC ne prévoirait pas que ces marchandises soient des boissons à consommer directement.

- 26 Le Hauptzollamt Bielefeld s'est opposé au recours et maintient son opinion selon laquelle le «malt beer base» doit être classé sous la position 2208 de la NC.
- 27 C'est dans ce contexte que le Finanzgericht Düsseldorf a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante:

«Doit-on interpréter la [NC] dans sa version du règlement (CE) n° 2031/2001 de la Commission du 6 août 2001 [modifiant l'annexe I du règlement (CEE) n° 2658/87] (JO L 279, p. 1) et du règlement (CE) n° 1832/2002 de la Commission du 1^{er} août 2002 [...] (JO L 290, p. 1) en ce sens qu'une marchandise désignée comme étant du 'malt beer base' ayant un titre alcoométrique volumique de 14% et qui a été obtenue à partir d'une bière brassée, décantée et ayant subi une ultrafiltration par laquelle a été réduite la concentration d'ingrédients tels que des substances amères et des protéines, doit être classée sous la position 2208?»

Sur la question préjudicielle

- 28 À titre liminaire, il convient de relever que, en application de l'article 26 de la directive 92/83, la version applicable de la NC dans l'affaire au principal est celle du règlement n° 2587/91, qui était en vigueur à la date d'adoption de ladite directive, et non celle des règlements n^{os} 2031/2001 et 1832/2002, auxquels la juridiction de renvoi fait référence dans sa question préjudicielle.

- 29 Selon Paderborner Brauerei, le «malt beer base», en tant que bière obtenue par fermentation ayant subi un procédé de filtration physique, doit être classé sous la position 2203 de la NC, le procédé de fermentation étant le critère déterminant de tarification. Pour être classé sous la position 2208 de la NC, la distillation nécessaire, en tant que procédé de fabrication, ferait défaut. De plus, la note explicative du SH relative à la position 2208 de la NC exige, pour que l'on puisse parler d'alcool éthylique, que ce dernier soit «dénué de tout principe aromatique», tandis que le «malt beer base» aurait bien un goût et donc des principes aromatiques.
- 30 Les gouvernements hellénique et néerlandais, ainsi que la Commission estiment, en revanche, que le «malt beer base» doit être classé sous la position 2208 de la NC.
- 31 À cet égard, il convient de rappeler une jurisprudence constante selon laquelle, dans l'intérêt de la sécurité juridique et de la facilité des contrôles, 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 par le libellé de la position de la NC et des notes de section ou de chapitre (voir, notamment, arrêts du 18 juillet 2007, *Olicom*, C-142/06, Rec. p. I-6675, point 16, et du 20 mai 2010, *Data I/O*, C-370/08, Rec. p. I-4401, point 29).
- 32 Les notes explicatives élaborées, en ce qui concerne la NC, par la Commission et, en ce qui concerne le SH, par OMD contribuent de façon importante à l'interprétation de la portée des différentes positions tarifaires sans toutefois avoir force obligatoire de droit (arrêts précités *Olicom*, point 17, et *Data I/O*, point 30).
- 33 En l'occurrence, il ressort des notes explicatives du SH relatives à la position 2203 de la NC que la bière doit être considérée comme étant une boisson alcoolique. La classification d'un produit comme étant une «boisson» au sens de la NC dépend de son caractère liquide et de sa destination à la consommation humaine (arrêt du 26 mars 1981, *Ritter*, 114/80, Rec. p. 895, point 9).

- 34 Or, selon les indications de la juridiction de renvoi, le «malt beer base» n'est pas un produit fini destiné à la consommation, mais un produit intermédiaire utilisé pour la fabrication de la boisson mixte sous la dénomination «Salitos Ice». Dès lors, même si le «malt beer base» est liquide et propre à la consommation humaine, en ce sens qu'il est potable, sa destination première en tant que produit intermédiaire n'est cependant pas la consommation humaine. Ce produit n'étant pas vendu comme produit final aux consommateurs, il ne doit pas être considéré comme une boisson alcoolique.
- 35 En revanche, la note explicative du SH relative à la position 2208 indique expressément que celle-ci couvre également l'alcool éthylique, que celui-ci soit destiné à la consommation humaine ou à des usages industriels. Le fait que le «malt beer base» ne soit qu'un produit intermédiaire ne conduit donc pas à son exclusion sous cette position.
- 36 S'il est vrai que les notes explicatives de la NC relatives à la position 2208 excluent de celle-ci les boissons alcooliques obtenues par fermentation, il suffit, en l'occurrence, de rappeler que le «malt beer base», en tant que produit intermédiaire, ne saurait être concerné à cet égard car, ainsi qu'il ressort du point 34 du présent arrêt, il ne constitue pas une boisson alcoolique.
- 37 En tout état de cause, le «malt beer base» n'est pas obtenu purement et simplement par fermentation, mais celle-ci est suivie de l'ultrafiltration. À la suite de ce traitement supplémentaire, le produit en cause, obtenu à partir d'une bière brassée, perd les propriétés et les caractéristiques objectives particulières de la bière. Il ne ressemble pas visuellement à la bière et il n'a pas non plus le goût amer spécifique de celle-ci. Selon les indications de la juridiction de renvoi, le «malt beer base» est un liquide incolore, clair, avec une odeur d'alcool et un goût légèrement amer, avec un titre alcoométrique volumique de 14% qui est utilisé pour la production d'une boisson mixte sous la dénomination «Salitos Ice». Ces caractéristiques et propriétés objectives ne correspondent pas à celles de la bière relevant de la position 2203 de la NC, mais correspondent en revanche à celles de l'alcool éthylique relevant de la position 2208 ou leur sont en tout cas analogues.

- 38 S'agissant, enfin, de l'argument de Paderborner Brauerei selon lequel la note explicative du SH relative à la position 2208 indique que l'alcool éthylique est dénué de tout arôme tandis que le «malt beer base» a une odeur d'alcool et un goût légèrement amer, il y a lieu de relever d'emblée qu'il existe une certaine divergence linguistique entre les versions française et anglaise, versions officielles des notes explicatives du SH, à cet égard.
- 39 Toutefois, aucune de ces deux versions de ladite note n'exigent une absence totale de goût ou d'arôme pour qu'un produit puisse être classé comme étant de l'alcool éthylique. Plus particulièrement, selon celles-ci, l'alcool éthylique se distingue des eaux de vie, des liqueurs et de toutes autres boissons spiritueuses relevant de la position 2208 de la NC par la présence dans ces derniers de principes aromatiques ou de propriétés gustatives typiques (voir, en ce sens, arrêt du 29 mai 1974, König, 185/73, Rec. p. 607, point 19).
- 40 Il en résulte que, contrairement à ces derniers produits, le goût et l'arôme de l'alcool éthylique sont des éléments neutres dans la classification d'un produit sous la position 2208 de la NC. Dès lors, le fait que le «malt beer base» a une odeur d'alcool et un goût légèrement amer n'est pas préjudiciable à sa classification sous cette position.
- 41 Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre à la question posée que le règlement n° 2658/87, doit être interprété en ce sens qu'un liquide tel que celui en cause au principal désigné sous le nom de «malt beer base», ayant un titre alcoométrique volumique de 14 % et obtenu à partir d'une bière brassée, décantée, puis soumise à une ultrafiltration par laquelle a été réduite la concentration d'ingrédients tels que des substances amères et des protéines, doit être classé dans la position 2208 de la NC.

Sur les dépens

- ⁴² La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (huitième chambre) dit pour droit:

Le règlement (CE) n° 2658/87 du Conseil, du 23 juillet 1987, relatif à la nomenclature tarifaire et statistique et au tarif douanier commun, tel que modifié par le règlement (CEE) n° 2587/91 de la Commission, du 26 juillet 1991, doit être interprété en ce sens qu'un liquide tel que celui en cause au principal désigné sous le nom de «malt beer base», ayant un titre alcoométrique volumique de 14 % et obtenu à partir d'une bière brassée, décantée, puis soumise à une ultrafiltration par laquelle a été réduite la concentration d'ingrédients tels que des substances amères et des protéines, doit être classé dans la position 2208 de la nomenclature combinée figurant à l'annexe I dudit règlement tel que modifié.

Signatures