



Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (troisième chambre)

6 septembre 2012*

«Code des douanes communautaire — Règlement (CEE) n° 2913/92 — Article 204, paragraphe 1, sous a) — Régime de l'entrepôt douanier — Naissance de la dette douanière du fait de l'inexécution d'une obligation — Inscription tardive dans la comptabilité matières des informations relatives à l'enlèvement de la marchandise de l'entrepôt douanier»

Dans l'affaire C-28/11,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Finanzgericht Hamburg (Allemagne), par décision du 25 novembre 2010, parvenue à la Cour le 18 janvier 2011, dans la procédure

Eurogate Distribution GmbH

contre

Hauptzollamt Hamburg-Stadt,

LA COUR (troisième chambre),

composée de M. K. Lenaerts, président de chambre, M. J. Malenovský, M^{me} R. Silva de Lapuerta, MM. G. Arestis (rapporteur) et D. Šváby, juges,

avocat général: M. N. Jääskinen,

greffier: M^{me} A. Impellizzeri, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 1^{er} décembre 2011,

considérant les observations présentées:

- pour Eurogate Distribution GmbH, par M^{es} U. Schrömbges et H. Bleier, Rechtsanwälte,
 - pour le gouvernement tchèque, par MM. M. Smolek et J. Vlácil, en qualité d'agents,
 - pour le gouvernement italien, par M^{me} G. Palmieri, en qualité d'agent, assistée de M. G. Albenzio, avvocato dello Stato,
 - pour la Commission européenne, par M^{me} L. Bouyon et M. B.-R. Killmann, en qualité d'agents,
- ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 8 mars 2012,

rend le présent

* Langue de procédure: l'allemand.

Arrêt

- 1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 204, paragraphe 1, sous a), du règlement (CEE) n° 2913/92 du Conseil, du 12 octobre 1992, établissant le code des douanes communautaire (JO L 302, p. 1), tel que modifié par le règlement (CE) n° 648/2005 du Parlement européen et du Conseil, du 13 avril 2005 (JO L 117, p. 13, ci-après le «code des douanes»).
- 2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant Eurogate Distribution GmbH (ci-après «Eurogate») au Hauptzollamt Hamburg-Stadt (ci-après le «Hauptzollamt») au sujet d'une dette douanière à l'importation réclamée à Eurogate en raison de l'inscription tardive dans la comptabilité matières des informations relatives à l'enlèvement de la marchandise d'un entrepôt douanier.

Le cadre juridique

Le code des douanes

- 3 Le régime de l'entrepôt douanier est un régime suspensif et un régime douanier économique au sens de l'article 84, paragraphe 1, sous a) et b), du code des douanes. Le régime de l'entrepôt douanier est régi par les dispositions générales du titre IV, chapitre 2, section 3, point A, du code des douanes ainsi que par les dispositions particulières du point C, intitulé «Entrepôt douanier», de cette même section. L'article 89 de ce code contient des dispositions concernant l'apurement des régimes suspensifs. Les articles 98 et 99 dudit code donnent des définitions relatives à l'entrepôt douanier. L'article 105 du même code prévoit l'obligation de tenir une comptabilité matières dans le cadre du régime de l'entrepôt douanier.
- 4 L'article 89, paragraphe 1, du code des douanes prévoit:

«Un régime économique suspensif est apuré lorsque les marchandises placées sous ce régime ou, le cas échéant, les produits compensateurs ou transformés obtenus sous ce régime, reçoivent une nouvelle destination douanière admise.»
- 5 Les articles 98 et 99 de ce code sont libellés comme suit:

«Article 98

1. Le régime de l'entrepôt douanier permet le stockage dans un entrepôt douanier:

- a) de marchandises non communautaires sans que ces marchandises soient soumises aux droits à l'importation ni aux mesures de politique commerciale;

[...]

Article 99

L'entrepôt douanier peut être, soit un entrepôt public, soit un entrepôt privé.

On entend par:

- entrepôt public: un entrepôt douanier utilisable par toute personne pour l'entreposage de marchandises,
- entrepôt privé: un entrepôt douanier réservé à l'entreposage de marchandises par l'entreposeur.

L'entreposeur est la personne autorisée à gérer l'entrepôt douanier.

L'entrepositaire est la personne liée par la déclaration de placement des marchandises sous le régime de l'entrepôt douanier ou celle à laquelle les droits et obligations de cette première personne ont été transférés.»

6 L'article 105, premier alinéa, dudit code dispose:

«La personne désignée par les autorités douanières doit tenir, dans la forme agréée par ces autorités, une comptabilité matières de toutes les marchandises placées sous le régime de l'entrepôt douanier. [...]»

7 Le titre VII du code des douanes, intitulé «Dette douanière», contient, à son chapitre 2, les dispositions relatives à la naissance de la dette douanière. Ce chapitre contient notamment les articles 201 à 205 qui prévoient les faits générateurs faisant naître une dette douanière à l'importation.

8 L'article 204 du code des douanes dispose:

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

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

[...]

dans des cas autres que ceux visés [relatifs à la soustraction d'une marchandise passible de droits à l'importation à la surveillance douanière], à moins qu'il ne soit établi que ces manquements sont restés sans conséquence réelle sur le fonctionnement correct du dépôt temporaire ou du régime douanier considéré.

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

3. Le débiteur est la personne qui doit, selon le cas, soit exécuter les obligations qu'entraîne le séjour en dépôt temporaire d'une marchandise passible de droits à l'importation ou l'utilisation du régime douanier sous lequel cette marchandise a été placée, soit respecter les conditions fixées pour le placement de la marchandise sous ce régime.»

Le règlement d'application

9 Conformément aux articles 247 et 247 bis du code des douanes, les mesures nécessaires pour la mise en œuvre de ce code sont arrêtées par la Commission européenne assistée du comité du code des douanes. À cet effet, cette dernière a adopté le règlement (CEE) n° 2454/93, du 2 juillet 1993, fixant certaines dispositions d'application du règlement n° 2913/92 (JO L 253, p. 1), tel que modifié par le règlement (CE) n° 402/2006 de la Commission, du 8 mars 2006 (JO L 70, p. 35, ci-après le «règlement d'application»).

10 Les articles 529 et 530 du règlement d'application contiennent des dispositions relatives à la tenue d'une comptabilité matières dans l'entrepôt douanier.

11 L'article 529, paragraphe 1, de ce règlement prévoit:

«La comptabilité matières doit, à tout moment, faire apparaître l'état du stock des marchandises placées sous le régime de l'entrepôt douanier. L'entreposeur dépose au bureau de contrôle, dans les délais fixés par les autorités douanières, un relevé de ce stock.»

12 L'article 530, paragraphe 3, dudit règlement énonce:

«Les inscriptions dans la comptabilité matières relatives à l'apurement du régime s'effectuent au plus tard au moment de la sortie des marchandises de l'entrepôt douanier ou des installations de stockage.»

13 L'article 859 du règlement d'application dispose:

«Sont considérés comme restés sans conséquence réelle sur le fonctionnement correct du dépôt temporaire ou du régime douanier considéré au sens de l'article 204 paragraphe 1 du code [des douanes] les manquements suivants pour autant:

- qu'ils ne constituent pas de tentative de soustraction à la surveillance douanière de la marchandise,
- qu'ils n'impliquent pas de négligence manifeste de la part de l'intéressé,
- que toutes les formalités nécessaires pour régulariser la situation de la marchandise soient accomplies *a posteriori*:

1) le dépassement du délai dans lequel la marchandise doit avoir reçu l'une des destinations douanières prévues dans le cadre du dépôt temporaire ou du régime douanier considéré lorsqu'une prolongation de délai aurait été accordée si elle avait été demandée à temps;

[...]

3) s'agissant d'une marchandise placée en dépôt temporaire ou sous le régime de l'entrepôt douanier, les manipulations sans autorisation préalable des autorités douanières, dès lors que les manipulations effectuées auraient été autorisées si la demande en avait été faite;

[...]

5) s'agissant d'une marchandise en dépôt temporaire ou placée sous un régime douanier, son déplacement non autorisé dès lors qu'elle peut être présentée aux autorités douanières sur leur demande;

6) s'agissant d'une marchandise en dépôt temporaire ou placée sous un régime douanier, la sortie de cette marchandise hors du territoire douanier de la Communauté ou son introduction dans une zone franche soumise aux modalités de contrôle du type I au sens de l'article 799 ou dans un entrepôt franc sans accomplissement des formalités nécessaires;

[...]

10) le dépassement du délai autorisé pour l'enlèvement temporaire de l'entrepôt douanier, pour autant que le délai eût été prorogé si la demande en avait été faite à temps.»

14 Aux termes de l'article 860 du règlement d'application, «[l]es autorités douanières considèrent une dette douanière comme née conformément à l'article 204 paragraphe 1 du code [des douanes], à moins que la personne susceptible d'être débiteur n'établisse que les conditions de l'article 859 soient remplies».

Les faits au principal et la question préjudicielle

- 15 Eurogate est autorisée à gérer un entrepôt douanier privé depuis l'année 2006. La comptabilité matières relative à cet entrepôt est tenue, conformément à l'autorisation, à l'aide d'un programme informatique.
- 16 En tant qu'entreposeur, Eurogate a introduit dans son entrepôt douanier privé des marchandises non communautaires provenant de ses clients en vue de les réexpédier en dehors du territoire de l'Union européenne. Lors de l'enlèvement desdites marchandises de l'entrepôt douanier, des déclarations en douane ont été établies pour leur réexportation.
- 17 À l'occasion d'un contrôle douanier, le 31 janvier 2007, il a été constaté que les sorties des marchandises litigieuses n'ont été inscrites dans la comptabilité matières qu'au terme d'un délai de 11 à 126 jours, c'est-à-dire à une date trop tardive selon l'article 105, premier alinéa, du code des douanes, lu en combinaison avec les articles 529, paragraphe 1, et 530, paragraphe 3, du règlement d'application.
- 18 Par un avis du 1^{er} juillet 2008, le Hauptzollamt a réclamé des droits à l'importation pour les marchandises inscrites tardivement dans la comptabilité matières. Eurogate a contesté cet avis.
- 19 À la suite d'une remise d'une partie desdits droits, octroyée par un avis du 11 août 2009, le Hauptzollamt a, pour les droits restant dus, dans sa décision du 8 décembre 2009, rejeté comme non fondée la réclamation d'Eurogate, au motif que les inscriptions tardives dans la comptabilité matières devaient être considérées comme une violation des obligations qui lui incombait dans le cadre du régime de l'entrepôt douanier et que, par conséquent, ce manquement avait donné naissance à une dette douanière sur la base de l'article 204, paragraphe 1, du code des douanes. À cet égard, la juridiction de renvoi estime qu'une négligence manifeste de la part d'Eurogate ne permet pas de considérer que ladite violation est restée sans conséquence sur le fonctionnement correct du régime douanier considéré. En l'espèce, les conditions de l'article 859 du règlement d'application ne seraient donc pas remplies.
- 20 Eurogate a alors introduit un recours devant le Finanzgericht Hamburg (tribunal des finances de Hambourg) pour obtenir l'annulation de l'avis d'imposition du 1^{er} juillet 2008, tel que modifié par l'avis du 11 août 2009 et confirmé par la décision du 8 décembre 2009, en faisant notamment valoir que les inscriptions tardives des sorties de l'entrepôt douanier dans la comptabilité matières ne constituent pas une violation de ses obligations au sens de l'article 204, paragraphe 1, sous a), du code des douanes, dans la mesure où cette obligation d'inscription, qui résulte des dispositions combinées de l'article 105 du code des douanes et de l'article 530, paragraphe 3, du règlement d'application, ne doit être exécutée qu'après l'apurement du régime de l'entrepôt douanier.
- 21 Le Hauptzollamt a répondu à cet argument que l'inscription dans la comptabilité matières n'est pas une obligation applicable après l'apurement du régime douanier considéré. Ladite inscription devrait, au contraire, s'effectuer pendant le régime de l'entrepôt douanier ou bien au moment même de l'apurement dudit régime. Selon le Hauptzollamt, la procédure de l'entrepôt douanier n'a cessé, en l'espèce, qu'après la sortie des marchandises non communautaires, lors de leur mainlevée pour le régime du transit en tant que nouvelle destination douanière.
- 22 La juridiction de renvoi estime que l'interprétation selon laquelle la violation de l'obligation d'inscription immédiate de la sortie des marchandises dans la comptabilité matières ferait naître une dette douanière soulève des doutes.
- 23 À cet égard, la juridiction de renvoi souligne que, si était suivie la thèse de certains universitaires allemands qui s'appuient sur les termes de l'article 204, paragraphe 1, sous a), du code des douanes, il pourrait être retenu que, en l'espèce, la violation de l'obligation d'inscription immédiate de la sortie des marchandises dans la comptabilité matières a lieu «pendant» l'utilisation du régime douanier considéré et ne serait pas «entraînée» par ladite utilisation. Ainsi, aucune dette douanière n'aurait pris naissance.

Par ailleurs, dans la mesure où les marchandises auraient déjà reçu une nouvelle destination douanière et où la violation de cette obligation n'affecterait donc plus le statut des marchandises, elle se demande si une dette douanière peut encore prendre naissance et si certaines violations dudit régime ne devraient pas être sanctionnées d'une autre manière.

- 24 Estimant que la solution du litige pendant devant lui nécessite l'interprétation du droit de l'Union, le Finanzgericht Hamburg a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante:

«Convient-il d'interpréter l'article 204, paragraphe 1, sous a), [du code des douanes] en ce sens que, dans le cas d'une marchandise non communautaire placée sous le régime de l'entrepôt douanier et ayant reçu une nouvelle destination douanière lors de l'apurement dudit régime, la violation de l'obligation d'inscrire la sortie de la marchandise de l'entrepôt douanier dans le programme informatique prévu à cet effet dès l'apurement du régime de l'entrepôt douanier, et non à une date nettement ultérieure, fait naître une dette douanière pour la marchandise concernée?»

Sur la question préjudicielle

- 25 Par sa question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 204, paragraphe 1, sous a), du code des douanes doit être interprété en ce sens que, dans le cas d'une marchandise non communautaire, l'inexécution de l'obligation d'inscrire immédiatement dans la comptabilité matières prévue à cet effet la sortie de la marchandise d'un entrepôt douanier, alors que cette dernière a été réexportée lors de l'apurement du régime de l'entrepôt douanier, fait naître une dette douanière pour ladite marchandise.
- 26 Conformément à l'article 204, paragraphe 1, sous a), du code des douanes, l'inexécution d'une des obligations qu'entraîne pour une marchandise passible de droits à l'importation l'utilisation du régime douanier sous lequel elle a été placée fait naître une dette douanière à l'importation.
- 27 Il y a lieu de rappeler que le régime de l'entrepôt douanier permet le stockage dans un entrepôt de marchandises non communautaires avec une suspension des droits à l'importation pour ces marchandises. Ces dernières, si elles se trouvent matériellement sur le territoire douanier de l'Union, sont néanmoins considérées comme des marchandises non communautaires. Le bénéfice d'un tel régime est lié au respect de certaines obligations qui permettent aux autorités douanières d'avoir une connaissance de l'état du stock à tout moment, comme le prévoit l'article 529, paragraphe 1, du règlement d'application. Parmi ces obligations, celle de tenir une comptabilité matières des marchandises placées sous le régime de l'entrepôt douanier, prévue à l'article 105 du code des douanes, est considérée comme une obligation essentielle liée à ce régime (arrêt du 27 octobre 2011, Groupe Limagrain Holding, C-402/10, Rec. p. I-10827, points 33 et 37). Un manquement à l'obligation d'inscrire sans délai dans la comptabilité matières prévue à cet effet la sortie de marchandises de l'entrepôt compromet la surveillance douanière.
- 28 Par ailleurs, il y a lieu de souligner que la présence, sur le territoire douanier de l'Union, de marchandises non communautaires comporte le risque que ces marchandises finissent par être intégrées, sans être dédouanées, dans le circuit économique des États membres, risque que l'article 204 du code des douanes contribue à prévenir, ainsi que le relève la Commission (voir arrêt du 15 juillet 2010, DSV Road, C-234/09, Rec. p. I-7333, point 31).
- 29 En l'espèce, l'autorisation délivrée à Eurogate pour la gestion d'un entrepôt douanier privé était conditionnée à la tenue d'une comptabilité matières de toutes les marchandises placées sous le régime de l'entrepôt douanier. Dans l'affaire au principal, il est établi qu'Eurogate a inscrit tardivement dans cette comptabilité la sortie de marchandises qui ont, par ailleurs, été réexportées régulièrement.
- 30 Eurogate considère que le manquement en cause au principal ne peut faire naître une dette douanière au regard de l'article 204 du code des douanes dans la mesure où l'obligation méconnue a vocation à s'appliquer après l'apurement du régime douanier considéré et qu'elle ne constitue pas une obligation

de fond liée au régime de l'entrepôt douanier, de sorte que sa méconnaissance n'est qu'une simple irrégularité douanière. À ce propos, la Commission estime que le régime de l'entrepôt douanier n'était pas encore apuré au moment où Eurogate avait l'obligation d'inscrire dans la comptabilité matières prévue à cet effet la sortie des marchandises de l'entrepôt.

- 31 À cet égard, la Cour a jugé qu'aucune disposition du code des douanes et de son règlement d'application ne permet d'établir qu'il y a lieu, concernant l'effet de l'inexécution d'une obligation sur la naissance d'une dette douanière, en application de l'article 204 du code des douanes, de distinguer entre une obligation devant s'effectuer avant l'apurement du régime douanier concerné et une obligation devant s'effectuer après un tel apurement, ou encore entre une obligation dite «principale» et une autre dite «secondaire» (voir arrêt du 6 septembre 2012, Döhler Neuenkirchen, C-262/10, point 38).
- 32 Ainsi que M. l'avocat général l'a relevé au point 47 de ses conclusions, l'obligation de payer des droits de douane dans un tel cas constitue non pas une sanction administrative, fiscale ou pénale, mais la simple conséquence de la constatation de l'absence de réunion des conditions requises aux fins de l'obtention de l'avantage résultant de l'application du régime de l'entrepôt douanier, ce qui rend inapplicable la suspension et justifie, par conséquent, l'imposition des droits de douane. En effet, ce régime implique l'octroi d'un avantage conditionnel qui ne peut être octroyé si les conditions y afférentes ne sont pas respectées.
- 33 Par ailleurs, l'inscription tardive dans la comptabilité matières ne fait pas partie de la liste exhaustive, contenue à l'article 859 du règlement d'application, des manquements susceptibles d'être restés sans conséquence réelle sur le fonctionnement correct du régime douanier considéré.
- 34 À cet égard, il y a lieu de rappeler que l'article 859 du règlement d'application met valablement en place un régime régissant de manière exhaustive les manquements, au sens de l'article 204, paragraphe 1, sous a), du code des douanes, qui «sont restés sans conséquence réelle sur le fonctionnement correct du dépôt temporaire ou du régime douanier considéré» (arrêt du 11 novembre 1999, Söhl & Söhlke, C-48/98, Rec. p. I-7877, point 43).
- 35 Eu égard à ce qui précède, il y a lieu de répondre à la question posée que l'article 204, paragraphe 1, sous a), du code des douanes doit être interprété en ce sens que, dans le cas d'une marchandise non communautaire, l'inexécution de l'obligation d'inscrire dans la comptabilité matières prévue à cet effet la sortie de la marchandise d'un entrepôt douanier, et ce au plus tard au moment de cette sortie, fait naître une dette douanière pour ladite marchandise, même si celle-ci a été réexportée.

Sur les dépens

- 36 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 (troisième chambre) dit pour droit:

L'article 204, paragraphe 1, sous a), du règlement (CEE) n° 2913/92 du Conseil, du 12 octobre 1992, établissant le code des douanes communautaire, tel que modifié par le règlement (CE) n° 648/2005 du Parlement européen et du Conseil, du 13 avril 2005, doit être interprété en ce sens que, dans le cas d'une marchandise non communautaire, l'inexécution de l'obligation d'inscrire dans la comptabilité matières prévue à cet effet la sortie de la marchandise d'un entrepôt douanier, et ce au plus tard au moment de cette sortie, fait naître une dette douanière pour ladite marchandise, même si celle-ci a été réexportée.

Signatures